



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdu v právní věci žalobkyně: **Autodíly Tria s.r.o.**, se sídlem Libušina 248, Kladno, zast. JUDr. Ing. Jaroslavem Hostinským, advokátem se sídlem Vinohradská 2134/126, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2025, č. j. 41 Af 5/2024-89,

t a k t o:

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í:

1. Vymezení věci

[1] Kasační stížností žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojila proti v záhlaví uvedenému rozsudku Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2024, č. j. 14789/24/5300-22443-713389; tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vydanému Finančním úřadem pro Středočeský kraj dne 7. 12. 2022, č. j. 4987013/22/2110-52521-209631, za zdaňovací období listopad 2019, kterým byla stěžovatelce doměřena DPH ve výši 121 695 Kč a stanoveno penále ve výši 24 339 Kč.

[2] Stěžovatelka je právnickou osobou zabývající se obchodem s náhradními díly pro osobní a nákladní automobily. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“)

zahájil u stěžovatelky dne 20. 8. 2020 daňovou kontrolu za zdaňovací období únor, listopad a prosinec 2019. Výsledkem daňové kontroly byl výše uvedený dodatečný platební výměr, jelikož stěžovatelka neprokázala nárok na odpočet DPH za zboží (náhradní díly do automobilů) od společnosti BARKAROLA TRADING s.r.o., posledně se sídlem Korunní 1208/74, Praha (dále jen „společnost BARKAROLA“ – pozn. již neexistující subjekt).

[3] Pochybnosti správce daně spočívaly v tom, že v rámci zahájení trestního stíhání fyzických osob pro zvlášť závažný zločin účasti na organizované zločinecké skupině podle § 361 odst. 1 věta druhá zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“), a zvlášť závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a) a odst. 3 trestního zákoníku, vyšlo najevo, že společnost BARKAROLA měla uplatňovat fiktivní faktury na vstupu a vykazovat fiktivní faktury na výstupu. Zároveň společnost BARKAROLA vykazovala řadu dalších nestandardních znaků – sídlila na hromadné adrese, neměla evidovanou provozovnu v živnostenském rejstříku, nezveřejňovala účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku; neměla zaměstnance ani webové stránky a od 9. 6. 2020 byla nespolehlivým plátcem DPH (zveřejněno 13. 6. 2020). Z toho důvodu správce daně uzavřel, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání uplatňovaného odpočtu daně. Za sporné nepovažoval samotné uskutečnění plnění, ale jeho průběh tak, jak jej stěžovatelka deklarovala. Tento závěr aproboval ve svém rozhodnutí i žalovaný, když zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně.

2. Rozhodnutí krajského soudu

[4] Stěžovatelka napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou krajský soud v souladu s § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), jako nedůvodnou zamítl.

[5] Krajský soud se nejprve vyjádřil k pochybnostem vyvolaným trestním stíháním fyzických osob spojených se společností BARKAROLA. V rámci daňového řízení byl dne 13. 6. 2022 proveden výslech svědka P. B. (v šetřeném zdaňovacím období jednatel společnosti BARKAROLA) a dne 14. 2. 2022 svědka J. J. (účetní). Z obou těchto výpovědí bylo zjištěno, že alespoň část faktur vystavovaných společností BARKAROLA různým odběratelům neměla základ v reálně poskytnutém plnění. I takto vystavené fiktivní faktury účetní J. promítal do záznamů elektronické evidence tržeb (EET) a kontrolních hlášení DPH. Krajský soud nepřisvědčil námitce stěžovatelky ohledně nutnosti opakování svědeckých výpovědí. V případě svědka B. mělo být důvodem opakování výpovědi pochybení správce daně, který netrval na zodpovězení otázky týkající se postavení tohoto svědka jako spolupracujícího obviněného v rámci jeho trestního řízení (svědek uvedl, že má od svého advokáta zakázáno odpovídat). Krajskému soudu nebyla zjevná relevance takové otázky, jelikož odpověď na ni nemohla přispět k objasnění sporných transakcí. Mimo to byl svědek B. vzhledem k probíhajícímu trestnímu stíhání a pozici ve společnosti BARKAROLA v postavení, kdy mohl odepřít výpověď jako celek. Zároveň krajský soud poznamenal, že zástupce stěžovatelky přítomný u výslechu svědka B. nevyužil možnost klást doplňující otázky (mimo zmíněné) směřující k objasnění transakce a jeho tvrzení, že o deklarovaných dodávkách nic neví, ponechal bez reakce. Stejně tak nepoložil doplňující otázky svědku J., z jehož výpovědi rovněž vyplynuly pochybnosti o průběhu plnění tak, jak

pokračování

bylo deklarováno. V tomto případě pak podle krajského soudu z žaloby nebyl zřejmý důvod, pro který stěžovatelka opakování výslechu svědka J. požadovala.

[6] Dále krajský soud vypořádal námitky stěžovatelky směřující k jednotlivým dílčím pochybnostem o deklarovaném plnění, respektive nestandardním znakům společnosti BARKAROLA. Zdůraznil, že přestože v obecné rovině se o podezřelé znaky jednat nemusí, při komplexním hodnocení již kombinace virtuálního sídla, neexistence provozovny, absence zaměstnanců či hotovostní platby, pochybnosti založit mohou. Stejně tak krajský soud uvedl, že skutečnost, že společnost BARKAROLA získala statut nespolehlivého plátce DPH až po skončení šetřeného zdaňovacího období, k pochybnostem správce daně přispět mohla. Jedná se totiž o okolnost zpochybňující reálnou ekonomickou aktivitu společnosti BARKAROLA jako celku.

[7] Stěžovatelka v žalobě rovněž rozporovala nekontaktnost společnosti BARKAROLA, když došlo k výslechu osob s ní spojených v rozhodném období. Podle krajského soudu bylo podstatné, že společnost BARKAROLA nereagovala na výzvu správce daně o součinnost. Následně pak správce daně prostřednictvím mezinárodního dožádání zjistil, že jednatel společnosti BARKAROLA (Dalibor Čambal – občan Slovenské republiky) byl zapsán do obchodního rejstříku bez jeho vědomí. Výslech svědka B., který byl zapsaným jednatelem v projednávaném zdaňovacím období do věci světlo nevnesl, v době daňové kontroly již funkci jednatele nevykonával a nic to tedy nemění na nekontaktnosti společnosti BARKAROLA vůči správci daně během daňové kontroly.

[8] Podle krajského soudu rovněž daňové orgány nepochybily, když v rámci daňové kontroly vyšly z usnesení o zahájení trestního stíhání obou jmenovaných svědků a skutkového popisu v něm uvedeného. Podstatné bylo, že toto usnesení samo o sobě nepoužívaly jako důkaz, ale provedly vlastní výslechy svědků, jichž se účastnil i zástupce stěžovatelky a hodnotily je komplexně. Podle krajského soudu na základě výše uvedeného tak správce daně unesl své důkazní břemeno ve vztahu k pochybnostem o uskutečnění plnění tak, jak bylo deklarováno a bylo na stěžovatelce, aby tyto pochybnosti vyvrátila, k čemuž nedošlo.

[9] Stěžovatelka v reakci na pochybnosti správce daně setrvala na svém tvrzení ohledně průběhu dodávek od společnosti BARKAROLA deklarovaným způsobem. Na důkaz toho přeložila faktury o prodeji zboží, doklady o stavu a hodnotě skladových zásob a fotodokumentaci dodaných dílů. Tím však dle krajského soudu prokázala pouze existenci plnění (kterou však správce daně nerozporoval), nikoliv jeho skutečný průběh.

[10] Krajský soud rovněž nepřisvědčil námitkám směřujícím k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění prostřednictvím záznamů EET společnosti BARKAROLA. Svědek J., který je stíhán právě za daňovou trestnou činnost spojenou mj. s touto společností ve své výpovědi uvedl, že on byl člověkem zadávajícím údaje do systému EET. O jejich správnosti tak panují značné pochybnosti. Totéž platí i pro kontrolní hlášení DPH. I ta podával za stěžovatelku svědek J. a jejich vypovídací hodnota je tudíž dosti omezená.

[11] Závěrem krajský soud uvedl, že ani námitka stěžovatelky týkající se toho, zda skutečně nějaká daň nebyla uhrazena, není důvodná. Existence chybějící daně by připadala

do úvahy až v případě, že by stěžovatelce nebyl uznán nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu. K tomu v projednávané věci nedošlo a daňové orgány nebyly povinny se existencí chybějící daně zabývat.

3. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[12] Stěžovatelka proti rozsudku krajského soudu podala kasační stížnost z důvodu nesprávného právního posouzení věci krajským soudem a nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného i rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.]. Navrhla proto, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[13] Stěžovatelka se nejprve obsáhle vyjádřila k otázce svědeckých výpovědí svědků B. a J. V případě svědka B. zpochybnila závěry krajského soudu ve vztahu k jeho motivaci vypovídat pravdivě, jelikož pokud by bylo prokázáno, že k plnění došlo tak, jak tvrdila stěžovatelka, navýšila by se škoda způsobená jeho nezákonným jednáním a sám sobě by tím přitížil. Dále zdůraznila, že svědek neodpověděl na otázku zástupce stěžovatelky, jestli je jeho trestní věci v postavení spolupracujícího obviněného. Vyjádřila nesouhlas s hodnocením krajského soudu, že pokud měl svědek možnost odepřít výpověď jako celek, nepochybně mohl odepřít i její dílčí část. Z výsledku tohoto svědka vyplynulo, že společnost BARKAROLA byla používána částečně pro reálná i fiktivní plnění. Pokud by se povedlo popřít, že k plnění došlo deklarovaným způsobem, snížilo by to výši DPH neodvedenou společností BARKAROLA, za něž byl svědek jako její tehdejší jednatel odpovědný. Z toho důvodu tak otázka na jeho postavení v trestním řízení byla zcela relevantní. Rovněž tak zdůraznila, že výsledek svědka vedl správce daně a nelze jí vyčítat pasivitu, když její zástupce netrval na zodpovězení položené otázky. Proto měl být výsledek svědka B. před daňovými orgány zopakován. Rovněž tak uvedla, že jako důkazní prostředek nelze použít protokol o výsledku svědka Policií ČR. Správce daně měl pokládat své otázky a nespokojit se pouze s dotazem, zda svědek trvá na své výpovědi učiněné v trestním řízení. V případě výpovědi svědka J. pak stěžovatelka poukázala na to, že znevěrohodňuje výpověď svědka B., když se s ním rozchází v otázce, kdo doklady skutečně vystavoval. Ani jeden ze svědků pak nepotvrdil, že by společnost BARKAROLA reálně nevykonávala činnost. Z jejich výpovědí vyplynulo pouze to, že část činnosti měla být fiktivní a část reálná, přičemž není jasné, do které kategorie mělo spadat plnění pro stěžovatelku.

[14] Stěžovatelka následně rozporovala další nestandardní okolnosti související se společností BARKAROLA zpochybněné daňovými orgány. K nezveřejnění účetních závěrek uvedla, že se jedná o natolik rozšířenou praxi, že nemůže jít o reálnou pochybnost. V případě absence zaměstnanců stěžovatelka nechápe, proč se jedná o podezřelou okolnost, jelikož neexistuje zákonná povinnost mít zaměstnance. Nadto podle stěžovatelky není jasné, jakým způsobem správce daně tuto okolnost prověřoval. K tomu, že společnost BARKAROLA neměla webové stránky stěžovatelka rovněž uvedla, že žádná povinnost je mít neexistuje a stejně tak není jasné, jakým způsobem to správce daně zjišťoval. Dále stěžovatelka poukázala na to, že se společnost BARKAROLA stala nespolehlivým plátcem DPH až 9. 6. 2020, tedy po šetřeném zdaňovacím období. Tato okolnost jí tak nemohla jít k tíži, jelikož o ní v době uskutečnění zdanitelného plnění nemohla vědět. Závěrem tohoto kasačního bodu pak stěžovatelka zpochybnila využití usnesení Policie České republiky jako

pokračování

důkazního prostředku v daňovém řízení, jelikož jím není možné prokázat vinu či nevinu konkrétní osoby (zde svědků B. a J.).

[15] Dále se stěžovatelka věnovala údajné nekontaktnosti společnosti BARKAROLA pro správce daně. Podle stěžovatelky ji nelze považovat za nekontaktní jen kvůli tomu, že nereagovala na výzvu správce daně ze dne 21. 8. 2020, č. j. 1493448/20/2912-60563-708777. Tato společnost řádně podala daňové přiznání, kontrolní hlášení DPH i hlášení EET a v daňovém řízení vypovídali její čelní představitelé. Podle stěžovatelky tedy závěr o nekontaktnosti neobstojí.

[16] Stran zpochybnění hotovostních plateb stěžovatelka uvedla, že jí rovněž není zřejmé, proč by měla být platba v hotovosti v rámci právem stanoveného denního limitu čímkoliv podezřelým, když byla oběma stranami řádně potvrzena a zdokladována. Podle stěžovatelky se krajský soud této otázky nevěnoval a jen konstatoval, že existují vážné pochybnosti o tom, že jsou předložené doklady a záznamy EET pravdivé, což stěžovatelka nijak nerozptýlila. V této části tak jeho rozsudek považuje za nepřezkoumatelný.

[17] Z výše uvedeného stěžovatelka dovozovala, že krajský soud hodnotil unesení jejího důkazního břemene a důkazního břemene správce daně, disproporčně. Důkazům svědčícím v její neprospěch přisuzoval krajský soud výrazně vyšší váhu než těm svědčícím ve prospěch stěžovatelky. Obzvláště se to týkalo bagatelizace důkazní hodnoty kontrolních hlášení DPH stěžovatelky i společnosti BARKAROLA, stejně jako záznam transakce do systému EET. Stěžovatelce není jasné, jaké důkazy by měla ještě předložit k usnesení jejího důkazního břemene.

[18] Zcela závěrem kasační stížnosti pak stěžovatelka zpochybnila posouzení krajského soudu stran chybějící daně. Nesouhlasila s jeho závěrem, že tato otázka připadá do úvahy jen v případě posuzování účasti na podvodu na DPH. Věc je dle jejího názoru třeba posuzovat komplexně, a pokud ve skutečnosti žádná daň nechybní, musí to mít vliv na uznání odpočtu DPH a daňové orgány se měly zabývat tím, jestli společnost BARKAROLA daň uhradila.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti v zásadě zopakoval svou argumentaci z předchozího průběhu daňového i soudního řízení. Setrval na tom, že výpovědi svědků nejen že nepřispěly k objasnění skutečného stavu, ale pochybnosti správce daně ještě prohloubily. Zástupce stěžovatelky byl oběma výslechům přítomen a doplňující otázky fakticky nepoložil. Ohledně dalších pochybností žalovaný poznamenal, že ač se jednotlivě nemusí jednat o nestandardní znaky, při komplexním posouzení již vyvolávají pochybnosti o tom, zda transakce proběhla tak, jak bylo deklarováno. Podle žalovaného stěžovatelka z toho důvodu důkazní břemeno neunesla a navrhla zamítnutí kasační stížnosti.

4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud (NSS) nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti

a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Stěžovatelka považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný, jelikož jí nevyporádal námitku spočívající v tom, že hotovostní platby v rámci zákonem stanovených denních limitů nemohou být podezřelou okolností. Nejvyšší správní soud konstatuje, že se krajský soud argumentací stěžovatelky zabýval. Uvedl, že přestože opět samy o sobě nepředstavují podezřelou okolnost (nadto pokud byly uskutečňovány v rámci zákonem povolených denních limitů). Jedná se však o další „výstražnou kontrolku“ (lze ve shodě se stěžovatelkou i krajským soudem poukázat na rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2024, č. j. 2 Afs 25/2023-55) a rovněž jde o méně průkazný způsob úhrady než platby prostřednictvím bankovních institucí. Stejně tak krajský soud vysvětlil, proč nepovažoval za věrohodné doklady společnosti BARKAROLA, kterými se stěžovatelka snažila prokázat uskutečnění plnění deklarovaným způsobem. Jiný důvod nepřezkoumatelnosti stěžovatelka neuvedla, Nejvyšší správní soud jej z úřední činnosti rovněž nenalezl a rozsudek krajského soudu tak vadou nepřezkoumatelnosti netrpí.

[23] Podstatou věci je otázka, zda stěžovatelka prokázala splnění nároku na odpočet DPH. Mezi stranami není sporné, že k předmětnému plnění ve formě dodávky autodílů došlo. Jedná se však o to, zda bylo prokázáno poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem BARKAROLA, popřípadě jinou osobou v postavení plátce DPH.

[24] Splněním hmotněprávních podmínek pro odpočet DPH se zabýval Soudní dvůr Evropské (SDEU) unie ve věci *Kemwater ProChemie*. Z tohoto rozsudku vyplývá, že pro nárokování odpočtu DPH je nutné splnit hmotněprávní podmínky tohoto odpočtu. Soudní dvůr při tom zdůraznil, že je na osobě povinné k dani, která uplatňuje tento nárok, aby doložila, že dodavatel zboží nebo poskytovatel služby byl v postavení osoby povinné k dani (byl plátcem DPH). Postavení dodavatele je právě onou hmotněprávní podmínkou pro vznik nároku na odpočet, zatímco jeho uvedení na faktuře je podmínkou formální. Za klíčový závěr SDEU je přitom nutné považovat to, že subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH musí prokázat, že mu plnění poskytl plátcem DPH. Nemusí však svého dodavatele adresně identifikovat, pokud je postaveno najisto, že tento dodavatel musel být plátcem DPH. Za těchto podmínek tedy lze připustit, aby plnění poskytl i jiný dodavatel, než který je formálně uveden na daňových dokladech. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, kterým navázal na zmíněný rozsudek SDEU pak zdůraznil, že postavení skutečného dodavatele zboží či služby jako plátce DPH musí být s jistotou (nikoli pouze s pravděpodobností) prokázáno.

[25] Stěžovatelka alternativní verzi průběhu dodávek nepředložila a setrvala na tvrzení, že jí byly náhradní díly do automobilů dodány společností BARKAROLA. Veškerá její argumentace v kasační stížnosti směřuje k tomu, že unesla svoje důkazní břemeno a vyvrátila pochybnosti daňových orgánů, respektive rozporuje, že by byly dostatečné ke zpochybnění jejích tvrzení.

pokračování

[26] Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení upravuje § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle odst. 3 tohoto ustanovení prokazuje daňový subjekt (stěžovatelka) *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.“* Správce daně pak podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.“*

[27] Prvotní unesení důkazního břemene stěžovatelkou není mezi stranami sporné, jelikož podala řádné daňové přiznání a doložila k němu i příslušné doklady (faktury č. 190100119, 190100132 a 190100200). To by pro unesení důkazního břemene bylo dostatečné, pokud by nebyly následně zpochybněny správcem daně. K tomu v projednávané věci došlo, jelikož správce daně uvedl řadu konkrétních pochybností, kterými rozporoval průběh plnění od společnosti BARKAROLA tak, jak bylo deklarováno.

[28] Za spouštěč nejzávažnějších pochybností správce daně lze bezesporu považovat výpovědi svědků B. a J. před Policií České republiky (přičemž je nutno zdůraznit, že výsledky obou svědků následně v rámci daňové kontroly provedl i správce daně sám). Z výpovědí obou svědků vyplynulo, že byli zapojeni do rozsáhlé trestné činnosti spočívající ve vystavování daňových dokladů za fiktivní plnění pro účely jejich uplatnění třetími osobami k navýšení odpočtu DPH. Jedna ze společností, která měla být částečně využívána k vystavování fiktivních faktur, byla právě společnost BARKAROLA.

[29] Stěžovatelka předně upozornila na vnitřně rozporné posouzení výpovědi svědka B. krajským soudem, když na jedné straně připustil, že s ohledem na jeho trestní stíhání nemusel mít zájem na poskytnutí vyčerpávající odpovědi na dotazy, na straně druhé nechápe, proč by měl mít zájem nepravdivě vypovídat o reálně proběhнувším plnění. Nejvyšší správní soud k tomu podotýká, že přestože lze stěžovatelce částečně dát za pravdu v tom, že není možné přeceňovat důkazní hodnotu výpovědi svědka B. před Policií ČR, věrohodnost jeho výpovědi před správcem orgánem nijak konkrétně nezpochybnila.

[30] Podle § 108 odst. 4 písm. g) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), je povinna přiznat daň *„osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň.“* Tato povinnost není podmíněna splněním žádných hmotněprávních podmínek a má charakter povinnosti zajišťovací při existenci rizika ztráty daňových příjmů. Uplatní se tedy i v případě, kdy k plnění ve skutečnosti nedojde, ale taková fiktivní faktura bude uplatněna k odpočtu DPH, kdy z podstaty věci nemohly být naplněny hmotněprávní podmínky k takovému odpočtu, jako se tomu stalo v projednávané věci. Společnost BARKAROLA tak byla z předmětného plnění povinna uhradit DPH podle uplatněných faktur bez ohledu na to, zda skutečně proběhlo (srov. k tomu např. rozsudek NSS ze dne 27. 3. 2025, č. j. 9 Afs 10/2024-41). Jinými slovy – společnost BARKAROLA byla povinna přiznat daň uvedenou na daňovém dokladu, protože stěžovatelkou naznačovaná motivace svědka B. stran snížení výše škody způsobené jeho trestnou činností nedává smysl. NSS nevidí důvod, proč nebylo možné výpověď jmenovaného k prokázání pochybností použít.

[31] Stejně tak zdejší soud nesouhlasí se stěžovatelkou, že měl správce daně trvat na otázce zástupce stěžovatelky týkající se postavení svědka B. jako spolupracujícího obviněného. Jak správně uvedl krajský soud, tento svědek byl oprávněn odmítnout výpověď před správcem daně ve smyslu § 96 odst. 2 daňového řádu jako celek (což neučinil). Stejně tak musí být podle NSS přípustná i varianta, že odepře pouze její část, či přehodnotí svůj původně souhlasný postoj k výpovědi v jejím průběhu. Správce daně tedy odepření výpovědi v této části nemohl nijak vynutit. V obecné rovině si lze představit, že odepření výpovědi může vést ke snížení věrohodnosti svědecké výpovědi. V tomto případě však svědek B. na otázky správce daně týkající se sporných plnění společnosti BARKAROLA odpověděl (konkrétně uvedl, že o dodávkách zboží nic neví) a své právo nevypovídat využil až u otázky, zda je v postavení spolupracujícího obviněného. NSS není zřejmé (a stěžovatelka to mimo určení rozsahu trestné činnosti svědka B. blíže nerozvádí), jakým způsobem by odpověď na tuto otázku mohla objasnit skutečný průběh dodávek. Odepření výpovědi tak v tomto případě důvěryhodnost svědka B. snížit nemohlo.

[32] V případě svědka J. stěžovatelka primárně uvádí, že je v rozporu s výpovědí předchozího svědka, jelikož odkazuje k tomu, že byl od pana B. úkolován, přestože ten tvrdí, že byl v pozici bílého koně. Podle NSS však tento rozpor pouze prohlubuje pochybnosti vztahující se k činnosti společnosti BARKAROLA jako celku. Ohledně příslušných plnění ani jeden ze svědků nepotvrdil jejich faktickou existenci, naopak oba připustili, že činnost společnosti BARKAROLA byla minimálně částečně fiktivní (přičemž jediná zmínka o reálně vykonávané činnosti souvisí s prováděním stavebních prací – viz výpověď svědka B. na Policii ČR), a proto lze mít pochybnosti správce daně ohledně průběhu deklarovaných plnění za opodstatněné. To celé podtrhuje i výslech Dalibora Čambala, jako posledního zapsaného jednatele společnosti BARKAROLA, který byl proveden na základě mezinárodního dožádání správcem daně ve Slovenské republice. Z něj vyplynulo, že o svém jednatelství v uvedené společnosti nevěděl, žádnou činnost s ní spojenou nevykonával a v reakci na svůj neoprávněný zápis podal trestní oznámení na neznámého pachatele ve věci zneužití jeho osobních údajů.

[33] Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazní prostředky užít všechny podklady „jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.“

[34] Použitelností výpovědi z trestního řízení se Nejvyšší správní soud v judikatuře opakovaně zabýval a konstatoval, že využití písemností z trestního řízení je v řízení daňovém v zásadě přípustné. V rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, zdejší soud definoval podmínky, za kterých lze použít listiny, z nichž je patrný obsah výpovědi svědků. listiny „musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 daňového řádu) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené

pokračování

listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily.“ Přestože se citovaný rozsudek týká zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v další rozhodovací praxi byly výše vymezené podmínky opakovaně potvrzeny i pro řízení podle daňového řádu (viz blíže např. rozsudek NSS ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Afs 163/2014-38, ze dne 23. 2. 2021, č. j. 4 Afs 235/2020-41, nebo ze dne 23. 3. 2022, č. j. 7 Afs 114/2020-29).

[35] K použitelnosti protokolů o výsledku svědků před Policií ČR tak zdejší soud uvádí, že je pro účely daňového řízení bylo možné využít. Tyto protokoly vznikly z vlastní činnosti Policie ČR, přičemž nebyla zpochybněna jejich zákonnost, a rovněž tak se nejedná o informace, ke kterým by správce daně neměl mít přístup. Ten je pak na základě úředního záznamu ze dne 25. 8. 2021 (tedy dlouho před jejich zopakováním v daňovém řízení, k čemuž došlo dne 14. 2. 2022 v případě svědka J., resp. 13. 6. 2022 u svědka B.) v anonymizované verzi zařadil do veřejné části daňového spisu. Zástupce stěžovatelky se výsledků obou svědků účastnil a měl možnost jim klást vlastní otázky (byť s tímto právem tehdejší zástupce stěžovatelky nakládal velice střídavě) a měl možnost se s protokoly seznámit. Nijak však nepřispěl k objasnění skutečného průběhu plnění. Z toho důvodu se NSS neztotožnil s argumentací stěžovatelky stran rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 7. 3. 2017, č. j. 59 Af 21/2016-31 (opakovaný výslech svědka nemůže proběhnout tak, že správce daně jen okopíruje otázky a odpovědi svědka z prvního výsledku a poté umožní daňovému subjektu klást otázky). Jak sama stěžovatelka připustila, nejednalo se o opakovaný výslech svědka provedený po předchozím výsledku nezákonném, ale první výslech svědka před daňovými orgány. Výpověď svědka na policii nelze ztotožňovat s nezákonným jednáním daňových orgánů. Nejvyšší správní soud proto nevidí důvod, proč by neměly být přípustné jako důkaz v daňovém řízení.

[36] Dlužno dodat, že výsledky obou svědků provedl správce daně z vlastní iniciativy. Podle § 93 odst. 3 daňového řádu „[j]e-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.“ Stěžovatelka však ve vyjádření ze dne 6. 12. 2021 výslovně uvedla, že „navrhování výsledku svědků nepovažuje v této fázi za nezbytné.“ Nejde tak o postup podle § 93 odst. 3 daňového řádu, jak naznačovala stěžovatelka, a ani z toho důvodu tak NSS nevidí důvod, proč by nebylo možné protokoly z trestního řízení použít v rámci řízení daňového, jelikož tyto protokoly správce daně svým postupem za dodržení výše uvedených podmínek „zprocesnil“ a v podstatě učinil součástí výpovědi obou svědků v daňovém řízení, kterým byl tehdejší zástupce stěžovatelky přítomen.

[37] Pochybnosti správce daně nevycházely pouze z výpovědi obou svědků. Jak již bylo uvedeno, v rámci daňové kontroly bylo o společnosti BARKAROLA zjištěno, že sídlila na hromadné adrese, neměla evidovanou provozovnu, nezveřejňovala účetní závěrky, v rozhodném období neměla evidované žádné zaměstnance, neměla webové stránky a nebyla součinná se správcem daně. Jak správně uvedl krajský soud (a mimoděk s tím svou argumentací souhlasí i stěžovatelka), pochybnosti o uskutečnění plnění je třeba posuzovat komplexně. Přestože by tedy tyto další dílčí okolnosti samy o sobě nemusely naznačovat problém (minimálně některé z nich), ve své kombinaci již vyvstaly pochybnosti správce daně mohly prohloubit.

[38] Stěžovatelka tyto jednotlivé dílčí pochybnosti v kasační stížnosti opět poměrně rozsáhle rozporovala. Přestože lze se stěžovatelkou souhlasit v tom, že nezveřejňování účetních závěrek je relativně rozšířeným nešvarem, stále se jedná o nezákonné jednání a jistým způsobem proto takovou společnost znevěrohodňuje. I když by samo o sobě k unesení důkazního břemene správce daně nepostačovalo, jedná se o dílčí pochybení společnosti BARKAROLA, které v kombinaci s dalšími nestandardnostmi pochyby vyvolat může.

[39] Ohledně absence zaměstnanců NSS uvádí, že zdrojem této informace byla Česká správa sociálního zabezpečení (ČSSZ), podle které od 1. 3. 2019 společnost BARKAROLA zaměstnance neměla. Je jistě pravdou, že obchodní společnosti nejsou povinny mít vlastní zaměstnance a jsou představitelné alternativy, jakým způsobem by své závazky související s prošetřováním plnění mohla společnost BARKAROLA splnit i bez zaměstnanců – např. prostřednictvím subdodavatelů, či v případě menšího rozsahu dodávek skrz vlastního jednatele. Ohledně subdodavatelů správce daně žádnými relevantními informacemi nedisponoval a s ohledem na povahu dodávaných dílů (mimo jiné motory značky Iveco, či zadní náprava) je přitom jen těžko představitelné, že by je bylo možné realizovat v jednom člověku (jednatelem). Je třeba též zdůraznit, že stěžovatelka nepopsala, jakým způsobem měla probíhat spolupráce se společností BARKAROLA (předložení písemné či elektronické komunikace, objednávky dílů atd.). Není tak jasné, že s kýmkoliv z této společnosti vůbec jednala. Zároveň se opět jedná o dílčí okolnost, která ve spojení s ostatními zavdává důvod k pochybnostem o skutečné ekonomické činnosti této společnosti.

[40] K absenci webových stránek lze pouze poznamenat, že třebaže tato povinnost rovněž není zákonem stanovená, již v kontrolovaném zdaňovacím období se jednalo o zcela běžný obchodní nástroj. Krajský soud tuto skutečnost navíc k tíži stěžovatelky nekladl. Jeho poznámku o tom, že webové stránky společnosti BARKAROLA daňovým orgánům nepředložila lze chápat spíše jako vysvětlení, že tímto postupem mohla svou důkazní situaci vylepšit, jelikož by tím mohla pomoci prokázat reálnou ekonomickou činnost svého dodavatele. Nejedná se tak o penalizaci stěžovatelky za neexistující povinnost.

[41] Stran skutečnosti, že společnost BARKAROLA byla dne 9. 6. 2020 prohlášena za nespolehlivého plátce DPH podle § 106a zákona o DPH lze stěžovatelce částečně přisvědčit, že v obecné rovině nejde o pochybnost, kterou mohla mít i stěžovatelka v okamžiku provedení deklarovaného obchodu. Závěry směřující k neunesení důkazního břemene stěžovatelkou však spočívají na řadě dalších pochybností a nemůže to na nich nic změnit. Může to však sloužit k dokreslení situace, jelikož k tomuto označení došlo v relativně krátké době (přibližně sedmi měsíců) po kontrolovaném zdaňovacím období. Nespolehlivým plátcem DPH se obchodní společnost obvykle nestane po jednorázovém pochybení, ale jedná se o déletrvající proces, v jehož rámci neplní své zákonné povinnosti. Odstup jednotek měsíců proto zavdává důvodný předpoklad, že již ve zdaňovacím období listopad 2019 byla činnost společnosti BARKAROLA minimálně pochybná. Pro správce daně tak mohlo jít o jeden ze signálů k zahájení daňové kontroly zaměřené na plnění od této společnosti.

pokračování

[42] Ke zcela obecné námitce stěžovatelky, že usnesení o zahájení trestního stíhání neprokazuje vinu či nevinu konkrétní osoby NSS sice obecně souhlasí, že tomu tak skutečně je, na druhé straně s vinou konkrétních osob (svědků B. a J.) daňové orgány nepracovaly. Z jejich výpovědí před policií i správcem daně pouze vyvodily pochybnosti o uskutečnění plnění deklarovaným způsobem. Otázka viny (nebo dokonce případného trestu) nebyla v daňovém řízení posuzována.

[43] Stěžovatelka rovněž zpochybnila závěr o nekontaktnosti společnosti BARKAROLA, jelikož byl vyslechnut svědek B., který byl zapsaný jako její jednatel v rozhodném zdaňovacím období, společnost řádně podávala daňová přiznání, kontrolní hlášení i hlášení EET. K tomu NSS uvádí, že přestože společnost BARKAROLA uvedené povinnost skutečně plnila, z výsledků svědků vyplynulo, že je za ni uskutečňoval svědek J., což vzhledem k výše uvedenému v podstatě vylučuje jejich věrohodnost. Výslech bývalého jednatele pak ze stejných důvodů rovněž nestačí, když ten o její reálné ekonomické činnosti není schopen nic bližšího říct a v době daňové kontroly již jednatelem nebyl. Zároveň zapsaný jednatel pan Dalibor Čambal o svém jednatelství vůbec neví (viz výše) a ani jeho případný výslech by pro účely kontaktování společnosti BARKAROLA proto nemohl nic přinést. Na výzvu k součinnosti správce daně ze dne 21. 8. 2020 pak tato společnost nijak nereagovala a pro účely daňového řízení ji tudíž lze považovat za nekontaktní.

[44] Co se týká hotovostních plateb, souhlasí NSS s tím, že se samo o sobě nemusí jednat o podezřelou okolnost. V kontextu ostatních pochybností však průběhu dodávek deklarovaným způsobem rozhodně nenasvědčují. Stěžovatelčinu argumentaci k dokladům od společnosti BARKAROLA (konkrétně kontrolní hlášení DPH a hlášení EET, viz předchozí bod) je nutno odmítnout pro jejich nevěrohodnost (to je ostatně leitmotivem daňového i navazujícího soudního řízení). Stěžovatelka nijak relevantně nezpochybnila, že její obvyklou praxí je bezhotovostní úhrada a nevysvětlila, proč v daném případě přikročila právě k hotovostním platbám, jejichž průkaznost je nižší než u bezhotovostních převodů. Ani v tomto ohledu jí tak nelze dát za pravdu.

[45] Stejně tak postupovaly daňové orgány i krajský soud správně, když se nezabývaly případnou chybějící daní. Tento postup by přicházel do úvahy pouze v případě, že by odpočet nebyl stěžovatelce uznán z důvodu účasti na podvodu na DPH, k čemuž zde nedošlo. Tato otázka proto nebyla na místě a skutečnost, že se jí daňové orgány nezabývaly, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost jejich rozhodnutí.

[46] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla. Proti přesvědčivě odůvodněnému komplexu vážných pochybností správce daně, kterými byly zpochybněny předložené důkazy, stěžovatelka uvedla v podstatě pouze vlastní opakované tvrzení, že plnění od společnosti BARKAROLA proběhlo tak, jak bylo deklarováno. Nevyužila tak ani možnosti následné změny tvrzení, která byla dovozena v rozsudku SDEU *Kemwater ProChemie* a navazující judikatuře. Nelze se ztotožnit se stěžovatelkou, že důkazům v její neprospěch byla přikládána větší váha než těm, co jí svědčily. Nejvyšší správní soud popsal, že pochybnosti daňových orgánů byly natolik závažné, že důkazy stěžovatelky do velké míry znevěrohodňovaly, popřípadě tyto důkazy byly schopné prokázat existenci plnění, ale již ne jeho skutečného dodavatele, či alespoň to, že tento dodavatel byl v postavení plátce DPH. Nemohly proto postačovat k

prokázání naplnění hmotněprávních podmínek odpočtu DPH ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH. Pokud stěžovatelka uvedla, že krátce řečeno již neví, co by ještě měla předložit k prokázání průběhu plnění deklarovaným způsobem, lze v obecné rovině zmínit např. vyličení skutečností svědčících o tom, jak stěžovatelka se společností BARKAROLA navázala spolupráci, jak probíhaly předávky zboží, s kým stěžovatelka konkrétně jednala, od koho zboží přebírala, komu předávala hotovost a od koho přebírala příjmové doklady, jak byla kontrolována kvalita zboží, kdo prováděl přepravu apod. Ovšem stěžovatelka na opakované výzvy správce daně podobná tvrzení nepředložila (natož aby je prokázala) a nemohla tak unést své důkazní břemeno.

5. Závěr a náklady řízení

[47] Na základě uvedeného Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[48] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu náhradu nákladů řízení Nejvyšší správní soud nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 9. října 2025

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu