

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudkyň Mgr. Petry Weissové a Mgr. Simony Hájkové v právní věci žalobkyně: **LUNA PT s.r.o.**, se sídlem Žernovická 221, Prachatice, zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou, se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 2. 2016, č. j. 6600/16/5300-22442-706033, č. j. 6602/16/5300-22442-706033, č. j. 6604/16/5300-22442-706033, č. j. 6607/16/5300-22442-706033 a č. j. 6608/16/5300-22442-706033, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 12. 2016, č. j. 50 Af 4/2016 – 76,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 2. 4. 2015 dodatečné platební výměry č. j. 869604/15/2209-50521-305825, č. j. 869737/15/2209-50521-305825, č. j. 869805/15/2209-50521-305825, č. j. 869840/15/2209-50521-305825, č. j. 869930/15/2209-50521-305825, č. j. 870015/15/2209-50521-305825, č. j. 870057/15/2209-50521-305825, č. j. 870116/15/2209-50521-305825, č. j. 870157/15/2209-50521-305825, jimiž žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen, červen, listopad, prosinec roku 2011 a leden, duben, květen, červenec, srpen 2012 a uložil žalobci povinnost uhradit penále z doměřené daně. Dne 3. 4. 2015 vydal správce daně dodatečné platební výměry č. j. 873426/15/2209-50521-305825, č. j. 873618/15/2209-50521-305825, č. j. 873753/15/2209-50521-305825, č. j. 873091/15/2209/50521-305825, jimiž žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září, říjen, listopad, prosinec 2012 a uložil žalobci povinnost uhradit penále z doměřené daně. Platebními výměry ze dne 2. 4. 2015, č. j. 870615/15/2209-50521-305825, a ze dne 3. 4. 2015, č. j. 873913/15/2209-50521-305825,

správce daně vyměřil nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor a březen 2012. Platebním výměrem ze dne 3. 4. 2015, č. j. 874084/15/2209-50521-305825, správce daně vyměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2013.

[2] Proti dodatečným platebním výměrům a platebním výměrům se žalobkyně bránila odvoláními, které žalovaný napadenými rozhodnutími zamítl a dodatečné platební výměry i platební výměry správce daně potvrdil.

II.

[3] Žalobkyně se proti napadeným rozhodnutím bránila žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji shora uvedeným rozsudkem zamítl. Žalovaný v napadených rozhodnutích dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Námitkám žalobkyně proti těmto závěrům žalovaného krajský soud nepřisvědčil. Ve shodě s žalovaným uzavřel, že žalobkyně v daňovém řízení neprokázala naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH; nevyvrátila totiž pochybnosti správce daně o tom, že skutečně převzala plnění od odběratelů deklarovaných v daňových dokladech. Krajský soud neshledal důvodnými ani námitky žalobkyně, podle nichž správce daně pochybil při provádění dokazování a podle nichž ve správních řízeních mělo docházet k porušení základních zásad daňového řízení.

III.

[4] Rozsudek krajského soudu napadla žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížností a navrhla napadený rozsudek zrušit a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[5] Stěžovatelka namítala, že se ve správním řízení zaměřila na prokázání existence zboží odebraného od dodavatelů. Existenci zboží prokazovala předložením dokladů o zpracování materiálu a o následném prodeji výrobků. Z příjmů z prodeje zboží odváděla stěžovatelka příslušné daně (daň z příjmů právnických osob i DPH). Stěžovatelka též prokazovala skutečnost, že vlastní stroje, které nakoupila od dodavatele Elxera s. r. o., a to odkazem na výsledky místních šetření správce daně či svědeckými výpověďmi. Stěžovatelka poukazovala na skutečnost, že z jejího účetnictví je zřejmé, že vlastnila veškerý materiál, zboží i stroje, které jsou předmětem shora specifikovaných správních rozhodnutí. Namítala, že její účetnictví nebylo ze strany správce daně zpochybněno. Domnívala se proto, že prokázala skutečnost, že plnění přijala od deklarovaných dodavatelů a své důkazní břemeno v tomto směru unesla.

[6] Podle stěžovatelky správce daně v průběhu daňového řízení měnil svůj závěr o tom, v čem spatřuje pochybnosti. V kontrolním zjištění nejdříve označil stěžovatelkou odebraná plnění za fiktivní. Stěžovatelka poté podala vyjádření ke kontrolnímu zjištění. Správce daně však ve svém stanovisku k jednotlivým bodům vyjádření stěžovatelky uvedl, že stěžovatelka neprokázala původ nabytí zboží a materiálu, tj. neprokázala, že zboží a materiál nabyla právě od dodavatelů, kteří byli uvedeni v daňových dokladech. Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že změna názoru správce daně pro ni byla překvapivá. V daňovém řízení se po celou dobu snažila prokázat, že zboží a materiál od

dodavatelů skutečně odebrala, tj. že existovalo a že jej měla ve svém vlastnictví. Nezaměřovala se však na prokázání skutečnosti, že zboží odebrala od konkrétního dodavatele. Jelikož správce daně změnil svůj závěr o charakteru pochybností teprve na konci daňového řízení (v podstatě až ve zprávě o výsledku kontroly), nemohla stěžovatelka na tuto změnu reagovat a doplnit v tomto směru dokazování. Postup správce byl proto podle stěžovatelky vadný.

[7] Stěžovatelka také poukázala na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 402/99, a tvrdila, že *„pokud daňový subjekt doloží pohyb tohoto zboží a jeho prodej odběratelům, prokázal svoji povinnost dokazování a důkazní povinnost přechází na správce daně.“* Uvedla také, že podle judikatury *„není přípustné, aby po daňovém poplatníkovi bylo požadováno provedení důkazů o skutečnosti, na které se nepodílel.“* Měla za to, že závěry správních orgánů se příčí výše zmíněné judikatuře.

[8] Stěžovatelka poukazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 – 111. Tvrdila, že pokud daňový subjekt doloží v daňovém řízení veškeré doklady, které bylo možno reálně požadovat a které svědčí o přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného plátce, je na finančních orgánech, pokud přetrvaly jejich pochybnosti o nároku žalobce na odpočet daně, aby prokázaly vědomost žalobce o podvodném jednání v řetězci, což se v projednávané věci podle stěžovatelky nestalo. S obecným odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu stěžovatelka tvrdila, že po ní nebylo možné požadovat více, než aby ověřila, zda existují indicie o určitých nesrovnalostech v obchodování dodavatelů nebo o jejich možném úmyslu jednat podvodně. Takové pochybnosti stěžovatelka ve vztahu ke zpochybněným dodávkám neměla. Tvrdila proto, že nebyla povinna zjišťovat, zda jsou dodavatelé osobami povinnými k dani, zda disponují zbožím, zda řádně podali daňové přiznání a odvedli DPH a obstarávat si k těmto skutečnostem důkazy. Správce daně podle názoru stěžovatelky nepřijatelně rozšiřoval její důkazní břemeno.

[9] Stěžovatelka též namítala, že správce daně neprovedl v daňovém řízení takové důkazy, kterými by skutečně vyvrátil její tvrzení o tom, že plnění od deklarovaných dodavatelů nabyla. Správce daně uvedl pouze domněnky a pochybnosti o dodavatelích, poukazoval na jejich nekontaktnost, virtuální sídla, fluktuaci jednatelů. Konkrétní zjištění o dodavatelích však neuvedl. Podle stěžovatelky to byl správce daně, kdo své důkazní břemeno neunesl.

[10] V další kasační námitce stěžovatelka poukazovala na skutečnost, že závěry krajského soudu obsažené na stranách 9 a 10 napadeného rozsudku týkající se prokázání faktického přijetí plnění deklarovaného v daňových dokladech, jsou v rozporu se závěry žalovaného, jež krajský soud rekapituloval na straně 6 téhož rozsudku, podle nichž nebylo prokázáno přijetí plnění od deklarovaného dodavatele.

[11] Stěžovatelka dále konkrétně argumentovala proti napadenému rozhodnutí č. j. 6600/16/5300-22442-706033. Z něj podle ní vyplývá, že správní orgány měly za prokázané, že disponovala plněním uvedeným v daňových dokladech, nebylo však postaveno na jisto, že jí plnění skutečně dodala společnost BLC TRADING, s. r. o. Stěžovatelka v této souvislosti poukázala na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-18/13 *Maks Pen EOOD*, podle nějž v situaci, kdy je jisté, že plnění bylo poskytnuto,

pouze není zřejmé, kdo plnění dodal, je možné nárok na odpočet DPH neuznat pouze tehdy, pokud se daňový subjekt účastnil daňového podvodu. Stěžovatelka se však daňového podvodu neúčastnila, nárok na odpočet jí proto měl správce daně uznat.

[12] Správce daně své pochybnosti o nároku stěžovatelky na odpočet DPH odůvodnil tím, že společnost BLC TRADING, s. r. o. je nekontaktní, nebylo u ní proto možné ověřit, zda stěžovatelce dodala plnění uvedené v daňových dokladech, nepodává daňová přiznání a není u ní možné zjistit, zda vykonává ekonomickou činnost. Stěžovatelka tvrdila, že správce daně po ní v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014 - 21, požadoval, aby prokazovala skutečnosti týkající se dodavatele BLC TRADING, s. r. o. nad rámec její povinnosti. Tím rozšířil její důkazní břemeno.

[13] Dalším napadeným rozhodnutím č. j. 6602/16/5300-22442-70633 byla potvrzena rozhodnutí správce daně, jimiž nebyl stěžovatelce uznán nárok na odpočet DPH za plnění přijatá od dodavatelů Great Wealth, s. r. o. a STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o. Stěžovatelka tvrdila, že dodávky od společnosti Great Wealth, s. r. o. se uskutečnily, zboží následně prodala společnosti ARBYD CZ s. r. o. a tržby vykázala v účetnictví, odvedla z nich DPH. Správce daně odmítl uznat nárok na odpočet DPH s odůvodněním, že společnost Great Wealth, s. r. o. podávala daňová přiznání pouze do konce března 2012, daň však nikdy neuhradila, v registrovaném sídle je nekontaktní, na výzvy dožádaného správce daně nereagovala. Stěžovatelka měl za to, že prokazování skutečností týkajících se společnosti Great Wealth, s. r. o. bylo mimo rámec její povinnosti; tudíž své důkazní břemeno unesla.

[14] Správce daně stěžovatelce neuznal ani nárok na odpočet DPH za plnění přijatá od společnosti STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o. Stěžovatelka argumentovala, že tato společnost byla na rozdíl od jiných dodavatelů kontaktní a k okolnostem dodávek zboží bylo provedeno několik důkazů, které správce daně nehodnotil objektivně. Správce daně pochybil, jestliže neprovedl důkaz svědeckými výpověďmi stěžovatelčiných odběratelů (ARBYD CZ s.r.o., DREVYS PRO s.r.o.), jimž stěžovatelka dodávala dveřní sendviče nakoupené od společnosti STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o. Správce daně proto nárok stěžovatelky na odpočet DPH nesprávně posoudil.

[15] Těžištěm argumentace stěžovatelky se staly námitky proti hodnocení svědeckých výpovědí provedených správcem daně. Stěžovatelka popírala věrohodnost svědka Valeše a tvrdila, že správní orgány opomněly zohlednit, že svědek Valeš byl trestně stíhán, ačkoli k tomu doložila příslušné listiny osvědčující jeho trestní stíhání. Stěžovatelka poukázala na výpověď svědka Osyky, kterou považovala za věrohodnou a jejíž obsah odráží skutečný průběh deklarovaných dodávek zboží. Stěžovatelka vytkla žalovanému, že obsah výpovědi svědka Osyky nepřiměřeně zestručnil a zkreslil.

[16] Správce daně své rozhodnutí opřel také o výsledek místního šetření v Těšeticích u Znojma, kde měla společnost STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o. mít provozovnu a sklad. Stěžovatelka namítala, že místní šetření v Těšeticích u Znojma proběhlo až rok poté, co společnost STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o. nájemní vztah v Těšeticích ukončila. Na základě místního šetření proto nebylo možné dovodit, zda v tomto objektu společnost dříve podnikala, či nikoli.

[17] Krajský soud podle jejího názoru pochybil, pokud posouzení nároku na odpočet DPH opřel pouze o výpověď nevěrohodného svědka Valeše. Krajský soud také přehlédl, že svědek Valeš ve společnosti STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o. pracoval pouze do května 2012, jak sám uvedl, a místní šetření, na nějž krajský soud odkazoval, proběhlo teprve dne 22. 5. 2013. Při místním šetření proto nemohlo být prokázáno, že svědek Valeš ve společnosti pracoval. Rozsudek krajského soudu trpí podle stěžovatelky vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, jelikož se nevypořádal se všemi stěžovatelčinými námitkami, neuvedl, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jakými úvahami se řídil. Napadený rozsudek je také nepřesvědčivý.

[18] Stěžovatelka též uplatňovala námitky proti závěrům, které krajský soud přijal ve vztahu k napadenému rozhodnutí č. j. 6607/16/5300-22442-706033. V něm správní orgány neuznaly stěžovatelčin nárok na odpočet DPH u tvrzených dodávek od společnosti QADOM s. r. o. Společnost nebyla registrována jako plátce daně z přidané hodnoty. Stěžovatelka spatřovala rozpor mezi důvody neuznání nároku na odpočet DPH, které vyjádřily správní orgány a které vyslovil krajský soud, přičemž citovala ze strany 17 napadeného rozhodnutí a ze strany 15 napadeného rozsudku. Trvala na tom, že žalovaný nárok na odpočet DPH neuznal, jelikož společnost QADOM s. r. o. nebyla registrovaným plátcem DPH. Krajský soud se podle stěžovatelky argumentačně odchýlil od závěru žalovaného a uvedl, že stěžovatelka neprokázala, že materiál skutečně nakoupila od společnosti QADOM s. r. o., což označil za důvod neuznání daňového odpočtu.

[19] V dalším napadeném rozhodnutí č. j. 6604/16/5300-22442-706033 se žalovaný zabýval nárokem stěžovatelky na odpočet DPH za plnění přijatá od dodavatele DIAROS Company s. r. o. a Market Gap s. r. o. Stěžovatelka tvrdila, že unesla své důkazní břemeno k prokázání existence přijatých plnění od dodavatelů. Skutečnosti uvedené v daňovém přiznání doložila svým účetnictvím, které správní orgány nezpochybňují. Jestliže neexistují pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti stěžovatelčina účetnictví, mohl správce neuznat její odpočet DPH pouze v případě, že prokáže její zapojení do daňového podvodu, o němž věděla nebo musela vědět. Krajský soud však na straně 18 napadeného rozsudku stěžovatelčinu účast na daňovém podvodu vyloučil. Stěžovatelka proto s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28, uvedla, že správce daně pochybil, jestliže její nárok na odpočet DPH neuznal.

[20] Stěžovatelka napadla také rozhodnutí č. j. 6608/16/5300-22442-706033, jímž žalovaný neuznal odpočet DPH za nákup dvou strojů od dodavatele Elxera s. r. o. I v tomto případě měla stěžovatelka za to, že mnoha důkazy prokázala skutečný nákup strojů od společnosti Elxera s. r. o. Stroje jsou doposud v majetku stěžovatelky a správce daně k nim zřídil zástavní právo. Společnost Elxera s. r. o. byla v době kontroly kontaktní, jednatelka společnosti v daňovém řízení vypovídala a potvrdila, že prodej strojů eviduje v účetní evidenci společnosti Elxera s. r. o. Vztah mezi společností Elxera s. r. o. a jejím dodavatelem REVANDO s. r. o. je podle stěžovatelky v nyní projednávané věci nepodstatný; k výpovědi jednatelky společnosti REVANDO s. r. o., paní Ledvinkové, neměl krajský soud přihlížet. Podle stěžovatelky je koupě strojů od společnosti Elxera s. r. o. dostatečně prokázána výpovědí svědka Osyky a potvrzena výsledkem dožádání

k územnímu pracovišti Finančního úřadu pro Prahu 4 a Prahu 6. Tyto důkazy správní orgány i krajský soud pominuly. Odůvodnění na straně 18 napadeného rozsudku nemá podle stěžovatelky oporu ve správním spisu; jedná se o pouhé převzetí části argumentace žalovaného krajským soudem. Z rozsudku nevyplývá, na základě kterých důkazů dospěl krajský soud ke svým závěrům. Rozsudek krajského soudu je proto nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

IV.

[21] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Nesouhlasil se námitkou překvapivé změny závěrů správce daně o tom, v čem spatřuje pochybnosti týkající se daňových tvrzení. Stěžovatelka měla možnost seznámit se s výsledkem kontrolního zjištění a reagovat na něj, což učinila ve svém vyjádření. Před projednáním zprávy o daňové kontrole proto byla se závěry správce daně seznámena. Žalovaný neshledal ani stěžovatelkou tvrzený rozpor závěrů krajského soudu s jeho závěry. Správní orgány stejně jako krajský soud dospěly k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že přijala plnění od dodavatelů uvedených v daňových dokladech, a proto jí nebylo možné uznat nárok na odpočet DPH. Skutečnost, že stěžovatelka použila plnění ke své ekonomické činnosti správní orgány ani krajský soud nerozporovaly.

[22] S poukazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 a ze dne 22. 1. 2015, č. j. 7 Afs 151/2014 - 32, žalovaný uvedl, že ke vzniku nároku na odpočet DPH nepostačuje pouhé doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu, nýbrž musí být prokázáno, že zdanitelné plnění poskytla stěžovatelce osoba uvedená v daňovém dokladu jako dodavatel. Nejedná se přitom o skutečnosti, které by správní orgány vyžadovaly nad rámec důkazní povinnosti stěžovatelky. Pochybnosti správce daně o uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je uvedeno v daňových dokladech, mohou plynout i ze skutečnosti, že plnění nelze ověřit u dodavatele pro jeho nekontaktnost, což žalovaný dovozoval z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 61, a ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006.

[23] K námitce opomenutí listinných důkazů vztahujících se k trestnímu stíhání svědka Valeše žalovaný uvedl, že svědek Osyka sice předložil při výslechu k nahlédnutí protokol o trestním oznámení podaném na pana Valeše, z takové listiny však nevyplývá, zda bylo trestní stíhání zahájeno a zda byl pan Valše odsouzen. Jiné listiny k trestnímu stíhání se ve správním spise nenacházejí.

[24] Podle žalovaného se stěžovatelka mýlí, pokud se domnívá, že nárok na odpočet DPH u plnění, která měla přijmout od společnosti QUADOM s.r.o., správce daně neuznal proto, že společnost nebyla registrovaným plátcem DPH. Nárok na odpočet nebyl uznán ze stejných důvodů jako v ostatních případech, a tedy proto, že stěžovatelka neprokázala, že plnění přijala právě od společnosti QUADOM s.r.o.

[25] Odkaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28, považuje žalovaný za nepřípadný. V nyní projednávané věci se nejednalo o daňový podvod. Správci daně vznikly důvodné pochybnosti o dodavatelích

uvedených v daňových dokladech, které kvalifikovaně vyjádřil. Důkazní břemeno ve vztahu k odstranění pochybností správce daně proto tížilo stěžovatelku.

[26] Napadený rozsudek podle žalovaného není nepřezkoumatelný.

V.

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

[28] Kasační stížnost není důvodná.

[29] V posuzované věci učinila stěžovatelka spornou otázku, zda byly dány důvody pro vydání platebních výměrů a dodatečných platebních výměrů. Mezi stěžovatelkou a žalovaným je sporné především to, zda skutečně došlo ke zdanitelným plněním (dodávkám) způsobem deklarovaným stěžovatelkou, tj. zda předmětná plnění skutečně přijala od dodavatelů, kteří byli uvedení v daňových dokladech.

[30] Podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“. Podle odst. 4 téhož ustanovení „*pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*“. Správce daně podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu 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*“.

[31] Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již opakovaně zabýval. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně však nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, ale to, že o jejich souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení upravil. Daňový subjekt tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008,

č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49).

[32] Výše uvedené zásady je třeba vztáhnout i k podmínkám uplatnění nároku na odpočet DPH. Podle ustanovení § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, *„[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*". Ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH dále stanoví, že *„[p]ro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen (...) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad*". Nejvyšší správní soud přitom ve svém rozsudku ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103, vyložil, že: *„jakkoliv z § 73 odst. 1 ZDPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat.*"

[33] Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale i stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem této daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila deklarovaná osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (srov. rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 69). Daňový subjekt však netíží důkazní břemeno ohledně skutečností, které nemá povinnost tvrdit ve vztahu ke svému daňovému tvrzení. Správce daně proto nemůže daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoliv, ale pouze toho, co tvrdí on sám (viz rozsudky ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 93, nebo ze dne 27. 3. 2012, č. j. 2 Afs 60/2011 - 94).

[34] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatelka správci daně předložila daňové doklady k prokázání svých daňových tvrzení. Správce daně stěžovatelku výzvami ze dne 6. 5. 2013 a ze dne 18. 11. 2013 vyzval, aby prokázala přijetí plnění od dodavatelů, kteří jsou uvedeni v daňových dokladech. Vyjádřil přitom zcela konkrétní pochybnosti o faktickém uskutečnění tvrzených zdanitelných plnění (viz níže odst. [43] až [50]). Správce daně po stěžovatelce požadoval, aby prokázala, že k uskutečnění tvrzeného zdanitelného plnění fakticky došlo a že k němu došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. S ohledem na skutečnost, že správce daně kvalifikovaně zpochybnil faktické uskutečnění zdanitelných plnění od konkrétních dodavatelů, bylo na stěžovatelce, aby prokázala, že plnění získala od konkrétního dodavatele tak, jak bylo uvedeno v předložených daňových dokladech. Tato povinnost tedy byla součástí důkazního břemene stěžovatelky (viz shora odst. [31]). V tomto směru tedy závěrům žalovaného i krajského soudu není co vytknout.

[35] Stěžovatelka lpí na svém tvrzení, že prokázala „faktické přijetí plnění“ a že tedy unesla své důkazní břemeno. S ohledem na shora uvedenou judikaturu je třeba pro vznik nároku na odpočet DPH v případě konkrétně vyjádřených pochybností správce daně, aby stěžovatelka prokázala nejen to, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako dodavatel uvedena v dokladu, který stěžovatelka jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předložila. K tomu, aby stěžovatelka unesla své důkazní břemeno, proto v souzené věci nepostačovalo, aby prokázala, že plnění, které je předmětem daňových dokladů, přijala, ale i to, že jej přijala od dodavatele v těchto dokladech uvedeném.

[36] Stěžovatelka namítala, že prokázala existenci zboží a materiálu odebraného od dodavatelů. Změna názoru správce daně projevená teprve na konci daňového řízení, podle nějž měla stěžovatelka prokazovat skutečnost, že zboží odebrala od dodavatelů uvedených v daňových dokladech, pro ni byla překvapivá. Stěžovatelka tvrdila, že na změnu názoru správce daně již nemohla důkazně reagovat. Nejvyšší správní soud námitce stěžovatelky nepřisvědčil. Ze správního spisu ověřil, že správce daně již ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 6. 5. 2013, č. j. 1049516/13/2209-05402-301215, vyslovil, že mu vznikly *„pochybnosti o faktickém přijetí zdanitelných plnění tak, jak jsou deklarována na přijatých daňových dokladech od těchto společností“*. Uvedl též důvody, které jej vedly ke vzniku pochybností (nekontaktnost společností, jejich virtuální sídla, společnosti neplní své povinnosti vůči správci daně apod.). Správce daně stěžovatelku vyzval, aby prokázala, že k plnění skutečně došlo společnostmi, které jsou uvedeny v daňových dokladech (viz strana 6 výzvy). Stěžovatelka mohla pochybnosti správce v řízení vyvrátit předložením dalších důkazů; její procesní práva zkrácena nebyla. Námitka stěžovatelky proto není důvodná.

[37] Stěžovatelka poukázala na nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 a v něm uvedený závěr, že daňový subjekt není v daňovém řízení povinen prokazovat skutečnosti, na nichž se nepodílel. V případu řešeném Ústavním soudem správce daně stěžovatelce uložil, aby prokázala, že její dodavatel skutečně nakoupil plnění, které od něj podle účetní evidence měla přijmout. Podle Ústavního soudu správce daně pochybil; stěžovatelka neměla povinnost prokazovat okolnosti nákupu zboží jejím dodavatelem, jelikož takové transakce nebyla účastna. Tak tomu však v nyní projednávané věci nebylo. Závěry Ústavního soudu formulované ve výše uvedeném nálezu proto nejsou použitelné v nyní projednávané věci.

[38] Stěžovatelka se mýlí, pokud se domnívá, že jí v daňovém řízení bylo uloženo, aby prokazovala skutečnosti týkající se ekonomické aktivity svých dodavatelů. Je sice pravdou, že správce daně vyjádřil pochybnosti nad tím, zda dodavatelé uvedení v daňových dokladech předložených stěžovatelkou jsou ve skutečnosti ekonomicky aktivními subjekty na trhu. Správce daně také aktivně zjišťoval informace o účetních operacích dodavatelů stěžovatelky a o tom, jak společnosti nabývaly zboží a materiál, který měly poté prodat stěžovatelce. Tyto skutečnosti správce daně použil k prokázání vážných pochybností o věrohodnosti účetnictví stěžovatelky. Z takto formulovaných pochybností správce však nevyplývala povinnost stěžovatelky pochybnosti správce daně vyvracet tím, že by byla povinna dokazovat okolnosti podnikání svých dodavatelů. Správce daně uložil stěžovatelce povinnost prokázat pouze skutečnost, že plnění skutečně od deklarovaných dodavatelů přijala. Jednalo se tedy o skutečnost, na níž se stěžovatelka přímo podílela a měla by proto

být schopna ji prokázat jinými prostředky, než daňovými doklady, byť formálně bezvadnými. Jestliže by stěžovatelka prokázala přijetí plnění od jednotlivých dodavatelů, vyvrátila by veškeré pochybnosti správce daně. To se však nestalo.

[39] Stěžovatelka v kasační stížnosti několikrát namítla, že nebyla účastna daňového podvodu. Ke vzniku nároku na odpočet DPH proto podle ní postačovalo, pokud v řízení předložila doklady, které svědčily o přijetí plnění, což podle svého mínění učinila. K tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2004 - 111.

[40] Stěžovatelka ve své argumentaci směšuje dva důvody, které samy o sobě mohou vést k neuznání nároku na odpočet DPH. Je nutné rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátci vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění od plátce daně došlo (daňový subjekt v tomto směru neunese důkazní břemeno), od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno, jak bylo tvrzeno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie je především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem, tedy v důsledku daňových podvodů). Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s nímž je spojen vznik nároku na odpočet daně, od plátce daně skutečně došlo, je třeba se zabývat otázkou, zda se tak nestalo v důsledku podvodného jednání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30). V nyní projednávané věci správní orgány neuznaly nárok stěžovatelky na odpočet DPH proto, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že zdanitelná plnění skutečně přijala od dodavatelů deklarovaných v daňových dokladech, tzn. stěžovatelka neunesla důkazní břemeno k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění podle jejích daňových tvrzení. Stěžovatelčinou případnou účastí na daňovém podvodu se proto správní orgány vůbec nezabývaly; posuzování takové otázky by bylo předčasné. Stěžovatelčina případná účast či neúčast na daňovém podvodu proto neměla vliv na posuzování nároku na odpočet DPH. Odkazy na judikaturu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 – 111, rozsudek SDEU ze dne 13. února 2014, C-18/13, *Maks Pen EOOD*) týkající se daňových podvodů jsou proto nepřiléhavé a závěry v ní uvedené nejsou použitelné v nyní projednávané věci. Argumentace stěžovatelky tím, že se neúčastnila daňového podvodu, nemůže ve světle výše uvedených závěrů obstát.

[41] Nejvyšší správní soud k námitce stěžovatelky zkoumal také tvrzené rozpory mezi závěry žalovaného a krajského soudu (námitka uvedená v odst. [23] až [25] kasační stížnosti). Stěžovatelka vytrhla věty z kontextu napadeného rozhodnutí a napadeného rozsudku ve snaze poukázat na možný rozpor úsudků žalovaného a krajského soudu. Nejvyšší správní soud ověřil, že krajský soud ve shodě s žalovaným dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala přijetí plnění od dodavatelů uvedených v daňových dokladech, a proto jí nevznikl nárok na odpočet DPH. Stěžovatelčina námitka je proto neopodstatněná.

[42] Stěžovatelka krajskému soudu vytkla, že nesprávně posoudil otázku rozložení důkazního břemene mezi ní a správcem daně. Opakovaně uváděla, že své důkazní břemeno unesla a bylo proto na správci daně, aby kvalifikovaně zpochybnil naplnění podmínek pro vznik jejího nároku na odpočet DPH. Pro posouzení této námitky je podstatné, zda

správce unesl důkazní břemeno a prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost, či úplnost stěžovatelčiných daňových tvrzení. To by vedlo k přechodu důkazního břemene na stěžovatelku.

[43] K odpovědi na uvedenou spornou otázku Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 6. 5. 2013, č. j. 1049516/13/2209-05402-301215, a ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 18. 11. 2013, č. j. 1890982/13/2209-05402-301215, uvedl, že mu vznikly pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaných v daňových dokladech vystavených mj. společností Great Wealth, s. r. o., BLC TRADING, s. r. o, STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o., QUADOM s. r. o., DIAROS Company s. r. o., Elxera s. r. o., Market Gap s. r. o.
[44] Z odpovědi na dožádání k místně příslušnému finančnímu úřadu správce daně zjistil, že společnost Great Wealth, s. r. o. je nekontaktní, její účetnictví tedy není správci daně k dispozici, sídlo společnosti je registrováno na virtuální adrese, kde sídlí dalších více než 300 společností. Na registrované adrese společnost fakticky nesídlí. Z těchto důvodů nebylo možné u dodavatele ověřit, že ke zdanitelnému plnění mezi stěžovatelkou a společností Great Wealth, s. r. o. skutečně došlo. Ve výzvě ze dne 18. 11. 2013 správce daně dále uvedl, že společnost byla registrována jako plátce daně dne 27. 1. 2011, přiznání k dani z přidané hodnoty podala za I. – IV. čtvrtletí roku 2011 a poté za první čtvrtletí roku 2012 a že neplní své daňové povinnosti. Plnění od společnosti Great Wealth, s. r. o. stěžovatelka podle svého tvrzení dále prodala společnosti STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o. Podle tvrzení stěžovatelky se tak měl materiál nakoupený od společnosti Great Wealth, s. r. o. převážet z Prahy (kde sídlí společnosti Great Wealth, s. r. o.) do Prachatic (kde sídlí stěžovatelka) a následně zpět do Prahy společnosti STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o., což správce daně považoval za nelogické. Správce daně nadto zjistil, že společnost STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o. v průběhu roku 2012 převážnou část materiálu nakupovala za obdobnou cenu přímo od společnosti Great Wealth, s. r. o. Z pohledu správce daně proto postrádalo smysl, aby společnost STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o. nakupovala zboží prostřednictvím stěžovatelky a materiál byl složitě přepravován z Prahy do Prachatic ke stěžovatelce a následně zpět do Prahy, když společnost STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o. se společností Great Wealth, s. r. o. běžně obchodovala přímo. Správce daně pochyboval o faktickém uskutečnění transakcí mezi společností Great Wealth, s. r. o. a stěžovatelkou.

[45] Ke společnosti BLC TRADING, s. r. o. správce daně ve výzvě ze dne 6. 5. 2013 uvedl, že se nenachází na adrese registrované v obchodním rejstříku, je nekontaktní, se správcem daně nekomunikuje a nepodává daňová přiznání k dani přidaného hodnoty. Ve výzvě ze dne 18. 11. 2013 nadto uvedl, že společnost od ledna 2011 nepodala daňové přiznání a dne 24. 1. 2012 jí byla z moci úřední zrušena registrace k dani z přidané hodnoty.

[46] Ve vztahu ke společnosti STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o. správce daně ve výzvě ze dne 6. 5. 2013 konstatoval, že se zabývá především vývojem počítačem řízených CNC strojů; na svých webových stránkách prodej dveřních sendvičů, které od ní měla stěžovatelka odebírat, vůbec nenabízí. Dveřní sendviče, které od ní měla stěžovatelka přijmout, nakoupila společnost STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o. od společnosti Great Wealth, s. r. o., která je nekontaktní (viz shora odst. [44]).

[47] Ve výzvě ze dne 6. 5. 2013 správce daně ke společnosti QUADOM s. r. o. uvedl, že není registrována jako plátce daně z přidané hodnoty a v obchodním rejstříku má sídlo registrováno na virtuální adrese, na níž sídlí před 400 dalších společností. Ve výzvě ze dne 18. 11. 2013 doplnil, že společnost nekomunikuje se správcem daně a neplní své daňové povinnosti.

[48] Společnost DIAROS Company s. r. o. sídlí na virtuální adrese, tj. na adrese, kterou jako své sídlo uvádí v obchodním rejstříku více než 600 společností. Zdanitelná plnění, která stěžovatelka měla přijmout od společnosti DIAROS Company s. r. o., byla obratem fakturována na společnost STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o. s minimálním ziskem. Ve výzvě ze dne 18. 11. 2013 správce daně doplnil, že společnost je registrována k dani od 2. 7. 2012, podává negativní daňová přiznání, poslední daňové přiznání podala za III. čtvrtletí roku 2012, další daňová přiznání nepodala, se správcem daně nekomunikuje a na adrese sídla společnosti se nikdo nezdržuje.

[49] Rovněž ke společnosti Elxera s. r. o. vyjádřil správce daně pochybnosti ve výzvě ze dne 6. 5. 2013. Uvedl, že sídlí na tzv. virtuální adrese, nemá žádné zaměstnance. Od místně příslušného správce zjistil, že deklarovaná dodávka strojů pro stěžovatelku dosud nebyla uhrazena.

[50] Ve vztahu ke společnosti Market Gap s. r. o. správce daně ve výzvě ze dne 6. 5. 2013 uvedl, že sídlí na shodné adrese jako společnost Elxera s. r. o., tj. na virtuální adrese. Ve výzvě ze dne 18. 11. 2013 doplnil, že společnost je registrována jako čtvrtletní plátce DPH od září 2012, nepodává však žádná daňová přiznání a s místně příslušným správcem daně nekomunikuje.

[51] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že výzvy správce daně obsahovaly konkrétní skutečnosti odůvodňující pochybnosti správce daně. Z odůvodnění výzvy ze dne 18. 11. 2013 bylo nadto zřejmé, proč považoval faktury uvedené v této výzvě za sporné. Nejvyšší správní soud ověřil, že pochybnosti správce vyjádřené ve výzvách k prokázání skutečností, mají oporu ve správním spisu. Shora uvedená zjištění správce daně považuje Nejvyšší správní soud za dostatečná ke zpochybnění věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti účetnictví stěžovatelky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107). Námitky stěžovatelky, v nichž uvádí, že správce daně neprokázal důvodnost svých pochyb o věrohodnosti účetnictví stěžovatelky, jsou proto neopodstatněné.

[52] Kasační soud zdůrazňuje, že správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Z tohoto pohledu správce daně své důkazní břemeno unesl a důkazní břemeno se opět přesunulo na stranu stěžovatelky. Správce daně ji proto oprávněně vyzval, aby prokázala, že plnění skutečně přijala od dodavatelů, kteří jsou uvedeni v předložených daňových dokladech. Stěžovatelka však své důkazní břemeno v tomto směru neunesla.

[53] Stěžovatelka v této souvislosti tvrdila, že prokázala přijetí plnění od společnosti STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o. Správci daně vytýkala, že důkazy hodnotil nesprávně, některé důkazy opomněl a neprovedl. Namítala, že správní orgány neprovedly důkaz výslechem odběratelů stěžovatelky, kterým prodala plnění, které měla přijmout od společnosti STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o.

[54] Nejvyšší správní soud závěry žalovaného vyslovené v napadeném rozhodnutí č. j. 6602/16/5300-22442-706033, ke kterému stěžovatelka vztahovala výše uvedenou námitku, přezkoumal. Neshledal však, že by správní orgány ve svém úsudku při hodnocení důkazů pochybily, a ani to, že by správní orgány některý z důkazních návrhů stěžovatelky zcela opomněly. Žalovaný naopak v napadených rozhodnutích na důkazní návrhy stěžovatelky reagoval a vysvětlil, které důkazní prostředky byly provedeny, co z nich zjistil a jak je hodnotil. Stejně tak uvedl, proč některé důkazní návrhy považoval za nadbytečné. Obdobně se ostatně vyjádřil již krajský soud v napadeném rozsudku.

[55] Žalovaný v napadeném rozhodnutí č. j. 6602/16/5300-22442-706033 na str. 17 – 18 uvedl, že *„odvolatelem nebyly předloženy takové důkazní prostředky, které by prokazovaly faktické přijetí předmětných plnění právě od dodavatele Stylový nábytek, s. r. o. To, že odvolatel ve svých tvrzeních uvádí, že použil předmětná plnění na uskutečnění zdanitelných plnění, neprokazuje, že plnění dle předmětných daňových dokladů byla přijata od dodavatele Stylový nábytek, s. r. o. Odvolací orgán uvádí, že odvolatel zaměňuje prokázání nároku na odpočet daně s prokázáním uskutečněných zdanitelných plnění. Prvostupňovým správcem daně ani odvolacím orgánem nebylo nikdy zpochybněno, že přijatá pnění z předmětných daňových dokladů byla použita na uskutečněná plnění. Zpochybněno bylo to, že tato přijatá plnění odvolatel nakoupil od dodavatele deklarovaného v daňových dokladech, tj. Stylový nábytek, s. r. o. Skutečnost, že byla odvolatelem z uskutečněných plnění odvedena daň na výstupu, nemůže prokázat, že předmětná plnění byla přijata právě od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech. Tak jak již bylo odvolacím orgánem uvedeno, odběratelé odvolatele mohli pouze potvrdit, že materiál nebo zboží pořídili od dodavatele* (tj. stěžovatelky – poznámka Nejvyššího správního soudu), *ale nemohli potvrdit, že odvolatel jej pořídil od dodavatele Stylový nábytek, s. r. o. a proto by provedení svědeckých výpovědí bylo nadbytečné.“* Nejvyšší správní soud se s výše uvedenou úvahou žalovaného ztotožňuje. Svědeckými výpověďmi odběratelů stěžovatelky by v projednávané věci nebylo možné prokázat, že stěžovatelka zboží či materiál skutečně přijala právě od společnosti STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o. Jejich provedení proto bylo nadbytečné. Správní orgány tedy nebyly povinny provádět dokazování výslechem osob, které působily ve společnosti ARBYD CZ s. r.o. a DREVYS PRO s. r.o., jak namítala stěžovatelka v kasační stížnosti. Námitky stěžovatelky, že správní orgány neprovedly výslechy všech stěžovatelkou navržených svědků, jsou proto nedůvodné.

[56] Nejvyšší správní soud opět připomíná, že důkazní břemeno k prokázání přijetí plnění od deklarovaných plátců daně tížilo stěžovatelku. Ve vztahu k dodavateli STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o. byly relevantními důkazy způsobilými osvětlit proces přejímky plnění svědecké výpovědi svědka Petra Valeše a Jiřího Osyky, s nimiž jednatel stěžovatelky, Petr Ludačka, podle svého tvrzení jednal o koupi zboží. Stěžovatelka svoji obranu staví zejména na výpovědi svědka Jiřího Osyky, kterou označuje za věrohodnou; za nevěrohodnou naopak považuje výpověď svědka Petra Valeše. Ze správního spisu

vyplývá, že svědek Petr Valeš vykonával v kontrolovaném období funkci jednatele společnosti STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o. Ve své výpovědi uvedl, že Jiřímu Osykovi udělil generální plnou moc k zastupování (plná moc je součástí správního spisu, viz č. l. 48). Jediným společníkem společnosti STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o. byla v kontrolovaném období společnost GLENROCK a.s., jejímiž členy představenstva byli Petr Valeš a Jiří Osyka, funkci předsedy dozorčí rady vykonával Petr Ludačka, jednatel stěžovatelky. Napadené rozhodnutí č. j. 6602/16/5300-22442-706033 se zabývalo posouzením nároku na odpočet DPH u 5 faktur týkajících se řezeb na dveře, které měly být dále prodány společnosti REMAND TRADE s. r. o. se sídlem na Slovensku. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že jediným společníkem a jednatelem společnosti REMAND TRADE s. r. o. byl v rozhodné době Jiří Osyka.

[57] Dle obsahu správního spisu správce daně provedl výslech Petra Valeše i Jiřího Osyky. Žalovaný výpovědi těchto svědků hodnotil na straně 13 rozhodnutí č. j. 6602/16/5300-22442-706033 a uvedl: *„Pan Osyka v protokolu ze dne 19. 7. 2012 uváděl, že neví, kdo je odběratelem zboží, které Stylový nábytek, s.r.o. dodával odvolateli. Prvostupňovým správcem daně však bylo zjištěno, že odběratelem tohoto zboží je společnost REMAND TRADE s. r. o., jejímž jednatelem je právě pan Osyka. Na daňových dokladech od Stylový nábytek, s.r.o. je podepsán pan Valeš, který však ve svědecké výpovědi popřel, že by kdy doklad viděl, podpis na nich uvedený není jeho. Dle vyjádření pana Osyky lze takto elektronický podpis zadat v účetním programu. Proč je na dokladech uveden podpis „Valeš“ a navíc zcela odlišný od podpisu pana Valeše, když pan Osyka mohl na základě plné moci za Stylový nábytek, s.r.o. jednat, vysvětleno nebylo. Ve svědecké výpovědi pan Valeš popřel jakoukoli spolupráci s odvolatelem* (zde se stěžovatelkou – pozn. Nejvyššího správního soudu). *Je tedy zcela nelogické, že pokud pan Valeš obchodně nespolupracoval s odvolatelem, nemohl ani přijmout hotovostní úhradu daňových dokladů č. 112011006, č. 122011010 a č. 122011009, tak jak deklarují příjmové pokladní doklady, na kterých je uvedeno „Převzal: Petr Valeš“ a vše je stvrzeno podpisem jménem Valeš. Dále pan pan Valeš zcela popřel možnost, že by v provozovně v Těšeticích u Znojma mohla probíhat výroba řezeb na dveře v takovém rozsahu, jaký byl deklarovaný na daňových dokladech od Stylový nábytek, s.r.o. Oproti tomu svědek pan Osyka uvedl, že řezby na dveře dělal sám a pokud řezby na dveře nedělali, pak zboží pouze přeložil tak, jak ho nakoupil. Od listopadu 2011 do ledna 2012 měl vyrobit 275 ks řezeb, a to, jak tvrdí, zcela sám. Je tedy v rozporu s logikou věci, že vše dělal pan Osyka tak, aby si toho nevšiml vedoucí výroby (pan Valeš), když musel dodané sendviče vybalit, vyřezat řezby, zabalit, připravit k transportu a předat jednateli odvolatele, a to vše za situace, kdy jak sám pan Osyka uvedl, byl často na cestách mimo provozovnu. (...) Tak jak bylo uvedeno ve zprávě o daňové kontrole č. j. 619155/15/2209-60562-301215 str. 29 není možné pominout, že svědek Jiří Osyka jsou s jednatelem odvolatele panem Ludačkou spojené osoby.“* Žalovaný vyhodnotil výpověď svědka Valeše jako věrohodnou. Naproti tomu výpověď svědka Osyky žalovaného nepřesvědčila. Svědek Osyka vypovídal v obecné rovině, nebyl schopen vzpomenout si na své dodavatele. Nejvyšší správní soud ověřil, že skutečnosti uvedené ve výše citovaných závěrech žalovaného mají oporu ve správním spise, stejně jako úvaha, na jejímž základě žalovaný dospěl k závěru o nevěrohodnosti svědka Osyky. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem žalovaného, jemuž přitakal i krajský soud, podle nějž stěžovatelka ani svědeckou výpovědí svědka Osyky neprokázala, že plnění deklarované v daňových dokladech skutečně přijala od společnosti STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o.

[58] Stěžovatelka namítala, že z obsahu správního spisu vyplývá, že svědek Valeš byl trestně stíhán pro zpronevěru, což měly správní orgány zohlednit při hodnocení jeho výpovědi. Ze správního spisu se však taková skutečnost nepodává. Stěžovatelka měla zřejmě na mysli protokol o podaném trestním oznámení panem Ivo Osykou na pana Valeše, který předložil svědek Jiří Osyka k nahlédnutí při výslechu (viz str. 5 protokolu č. j. 1890766/14/2209-05402-301215). Z této listiny však nelze dovodit, že bylo proti svědku Valešovi skutečně vedeno trestní stíhání a že by snad byl dokonce odsouzen pro uvedený trestný čin. Tato listina proto nemohla mít vliv na hodnocení věrohodnosti výpovědi svědka Valeše. Námitka stěžovatelky je z tohoto důvodu neopodstatněná.

[59] Stěžovatelka poukazovala též na skutečnost, že svědek Valeš pracoval ve společnosti STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o. pouze do konce května 2012, přičemž místní šetření v provozovně společnosti v Těšeticích u Znojma proběhlo teprve v květnu 2013. Z výsledku místního šetření proto podle ní krajský soud chybně dovodil, že svědek Valeš v provozovně pracoval. Nejvyšší správní soud ověřil, že dne 22. 5. 2013 provedl správce daně místní šetření v Těšeticích u Znojma. Při místním šetření vypověděla zaměstnankyně obecního úřadu, že v provozovně dříve pracoval Petr Valeš. Skutečnost, že svědek Valeš pracoval v provozovně společnosti STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o., tedy z výsledku místního šetření vyplývá a závěr krajského soudu vyjádřený na straně 15 napadeného rozsudku je s výsledkem místního šetření v souladu. Ani tato námitka stěžovatelky proto není důvodná.

[60] Stěžovatelka nesouhlasila ani se závěry krajského soudu týkajícími se napadeného rozhodnutí č. j. 6608/16/5300-22442-706033, v němž žalovaný neuznal nárok na odpočet DPH za dva stroje, která měla stěžovatelka obdržet od společnosti Elxera s. r. o. V rámci daňové kontroly předložila stěžovatelka daňový doklad č. 130100006 ze dne 31. 1. 2013, jehož předmětem byla CNC frezka Hukubarkr HK 08 a egalizační bruska SCM S110. Správce daně měl pochybnosti o uskutečnění plnění mezi stěžovatelkou a společností Elxera s. r. o., jelikož tato společnost sídlí na virtuální adrese, nemá žádné zaměstnance a dožádáním u místně příslušného správce bylo zjištěno, že stroje nebyly ze strany stěžovatelky dosud zaplaceny (viz také odst. [49]). Pochybnosti v tomto směru vyjádřil správce daně již ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 6. 5. 2013.

[61] Z odpovědi na dožádání u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 6 ze dne 12. 4. 2013 vyplývá, že společnost Elxera s. r. o. předložila při ústním jednání daňový doklad č. 2013010203 od společnosti REVANDO s. r. o. s datem uskutečnění zdanitelného plnění ke dni 9. 1. 2013 a dodací list s týmž datem. Jednatelka společnosti Elxera s. r. o., paní Jitka Macourková, při ústním jednání v rozporu s předloženým dodacím listem uvedla, že jejich společnost byla pouze zprostředkovatelem, stroj si měla stěžovatelka (LUNA PT s. r. o.) odebrat přímo od společnosti REVANDO s. r. o. Dále společnost Elxera s. r. o. předložila fakturu č. 13010006 pro odběratele LUNA PT s. r. o. (stěžovatelka) na oba stroje s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 1. 2013. Z předložených dokladů tedy vyšlo najevo, že společnost Elxera s. r. o. stroje nakoupila od společnosti REVANDO s. r. o. a následně je prodala stěžovatelce, což správně dovodily také správní orgány. O skutečném dodání strojů stěžovatelce však panovaly pochybnosti, jelikož jednatelka společnosti Elxera s. r. o. uvedla, že si

stěžovatelka stroje převzala od společnosti REVANDO s. r. o., nikoli od společnosti Elxera s. r. o.

[62] Pro ověření skutečného dodání strojů společností REVANDO s. r. o. společnosti Elxera s. r. o. provedl správce daně výslech Heleny Ledvinkové, jež vykonávala funkci jednatelky společnosti REVANDO s. r. o. v období 21. 10. 2010 až 31. 10. 2013. Ta vypověděla, že společnost na začátku roku 2013 prodala společnosti GLENROCK a. s., což doložila kopií smlouvy o převodu obchodního podílu. V době, kdy ještě společnost vlastnila (do 2. 1. 2013), tato nevykonávala žádnou ekonomickou činnost, společnost Elxera s. r. o. nezná a nikdy s ní neobchodovala. Od 31. 10. 2013 se jednatelem společnosti REVANDO s. r. o. stal Ivo Osyka (bratr Jiřího Osyky). Výslech Heleny Ledvinkové, ani výslechy zaměstnanců stěžovatelky, P. Č. a M. Š., nesrovnalosti v otázce přijetí strojů od společnosti Elxera s. r. o. neosvětlily.

[63] S ohledem na výše uvedená zjištění přetrvávaly pochybnosti správce daně o skutečném přijetí strojů stěžovatelkou od společnosti Elxera s. r. o. Pochybnosti vyjádřil správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 18. 11. 2013 a vyzval stěžovatelku, aby prokázala, že stroje skutečně přijala od uvedené společnosti tak, jak deklarovala v daňových dokladech. Stěžovatelka však správci daně odpověděla, že s ohledem na časový odstup nemůže přepravu strojů doložit jinak než dodacími listy, které má správce daně k dispozici. Dodací listy, které by osvědčovaly dodání strojů stěžovatelce, se však ve správním spise nenacházejí. Finanční úřad pro Hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 6 v odpovědi na dožádání správce daně (č. l. 72 správního spisu) uvedl, že k faktuře č. 130100006 ze dne 31. 1. 2013, na základě níž prodala společnost Elxera s. r. o. stěžovatelce stroje, tato společnost dodací list nemá, dopravu si zajišťovala sama stěžovatelka. Společnost Elxera s. r. o. předložila dožádanému správci daně pouze dodací list ze dne 9. 1. 2013 vztahující se faktuře č. 2013010203, na základě níž zakoupila stroje společnost Elxera s. r. o. od společnosti REVANDO s. r. o. Svědek L. M. však vypověděl, že doprava strojů probíhala přímo mezi společností REVANDO s. r. o. a stěžovatelkou, společnost Elxera s. r. o. stroje nikdy neobdržela, prodej pouze zprostředkovávala. Uvedl také, že dodací list ze dne 9. 1. 2013 podepsal, až mu stěžovatelka potvrdila, že obdržela stroje od společnosti REVANDO s. r. o. Ze shora uvedeného vyplývá, že dodací list k faktuře č. 130100006 neexistuje, jelikož doprava strojů mezi společností Elxera s. r. o. a stěžovatelkou neproběhla. K obdobným závěrům dospěl také žalovaný v napadeném rozhodnutí č. j. 6608/16/5300-22442-706033. Tyto pochybnosti správních orgánů stěžovatelka ani přes výzvu správce daně ze dne 18. 11. 2013 nevyvrátila, nebyly proto splněny podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH.

[64] Dne 24. 10. 2014 k okolnostem prodeje strojů vypovídal také svědek Jiří Osyka, který tvrdil, že stroje dodala společnosti Elxera s. r. o. společnost STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o. Společnost STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o. stroje vlastnila, již je nepotřebovala, proto je prodala. V mezidobí o ně projevil zájem Petr Ludačka, jednatel stěžovatelky, který je poté odkoupil od společnosti Elxera s. r. o.

[65] Skutečnosti tvrzené svědkem Osykou jsou však v rozporu s daňovými doklady předloženými společností Elxera s. r. o., z nichž vyplývá, že společnost Elxera s. r. o. stroje zřejmě nabyla od společnosti REVANDO s. r. o. Rozpory stále přetrvávaly rovněž

v otázce dopravy strojů. Jelikož stěžovatelka neposkytla správním orgánům žádné další důkazy, žalovaný v napadeném rozhodnutí č. j. 6608/16/5300-22442-706033 uzavřel, že stěžovatelka přijetí předmětných strojů od dodavatele Elxera s. r. o. neprokázala.

[66] Nejvyšší správní soud se s výše uvedenými závěry žalovaného zcela ztotožňuje. Správce daně ve výzvách k prokázání skutečností vyjádřil kvalifikované pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění od plátce daně tak, jak stěžovatelka deklarovala v daňových dokladech. Stěžovatelka však neunesla své důkazní břemeno a pochybnosti správce neodstranila. Její nárok na odpočet DPH proto nebylo možné uznat. Úvaha žalovaného je logická, mající oporu ve správním spise. Ke shodným závěrům dospěl též krajský soud na straně 18 napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud námitkám stěžovatelky vůči napadenému rozhodnutí č. j. 6608/16/5300-2442-706033 nepřisvědčil.

[67] Stejně tak nepřisvědčil ani námitce, podle níž jsou informace o obchodních vztazích mezi společností Elxera s. r. o. a REVANDO s. r. o. pro nyní projednávanou věc bezvýznamné a k výpovědi Heleny Ledvinkové proto neměl krajský soud přihlížet. Podle § 93 daňového řádu platí, že *„[j]ako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, 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.“* Správní orgány opřely své pochybnosti o přijetí plnění od společnosti Elxera s. r. o. kromě jiného o svědeckou výpověď jednatelky společnosti REVANDO s. r. o., která vykonávala svoji funkci v době, v níž podle daňových dokladů evidovaných v účetnictví této společnosti mělo dojít k prodeji strojů do majetku společnosti Elxera s. r. o. Z protokolu o výslechu svědka L. M. k okolnostem nákupu strojů od společnosti Elxera s. r. o. nadto vyplývá, že svědek měl o nákupu telefonicky jednat přímo s Helenou Ledvinkovou. Helena Ledvinková proto mohla vypovídat o okolnostech této transakce mezi společností REVANDO s. r. o. a Elxera s. r. o. Postup správce daně, který v řízení provedl výslech Heleny Ledvinkové, je proto zcela v souladu s výše uvedeným ustanovením daňového řádu. Ani krajský soud proto nepochybil, jestliže své závěry o tento důkazní prostředek opřel.

[68] Stěžovatelka také ve vztahu k pasážím týkajícím se neuznání nároku na odpočet DPH za plnění přijatá od společnosti STYLOVÝ NÁBYTEK s. r. o. a Elxera s. r. o. namítala, že napadený rozsudek trpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, jelikož krajský soud neuvedl, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jakými úvahami se řídil při jejich hodnocení. Akcentoval pouze některé z důkazů a nevypořádal se se všemi námitkami stěžovatelky.

[69] Ve své ustálené judikatuře mnohokráte Nejvyšší správní soud konstatoval, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o skutečnostech pro věc podstatných, resp. jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil (srov. např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75). Nejvyšší správní soud neshledal, že by v napadeném rozsudku nebyl splněn některý z výše uvedených požadavků. Krajský soud přehledně popsal rozhodný skutkový stav a s žalobními námitkami se řádně a srozumitelně vypořádal. Požadavky

přezkoumatelnosti tak napadený rozsudek splňuje, a proto i tato námitka postrádá opodstatnění.

[70] Stěžovatelka napadla také rozhodnutí žalovaného č. j. 6607/16/5300-22442-706033. Tvrdila, že žalovaný její nárok na odpočet neuznal proto, že společnost QADOM s. r. o. nebyla registrována jako plátce daně z přidané hodnoty. Taková skutečnost však z napadeného rozhodnutí nevyplývá. Žalovaný konstatoval, že společnost QUADOM s. r. o. není plátcem z přidané hodnoty. Jednalo se však o jedno z řady zjištění, které správce daně shromažďoval v daňovém řízení při prověřování věrohodnosti účetnictví stěžovatelky. Zásadnější roli však hrálo zjištění dožádaného správce daně o tom, že společnost QUADOM s. r. o. sídlí na virtuální adrese, na níž se fakticky nenachází, na budově není společnost označena, se správcem daně nekomunikuje. Tento soubor informací postačoval ke vzniku pochybností správce daně o přijetí plnění od společnosti QUADOM s. r. o., které stěžovatelka přes výzvu nevyvrátila. Jelikož stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že tvrzené plnění přijala od společnosti QUADOM s. r. o., žalovaný uzavřel, že jí nárok na odpočet DPH nevznikl (viz strana 10 napadeného rozhodnutí). Skutečnost, že společnost QUADOM s. r. o. není plátcem DPH, nebyla důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH. Krajský soud dospěl ke shodnému závěru jako žalovaný. Závěry napadeného rozsudku a napadeného rozhodnutí proto nejsou ve vzájemném rozporu a stěžovatelčina námitka je nedůvodná.

[71] Krajský soud se podle stěžovatelky nevypořádal ani s její námitkou, podle níž neměla důvod pochybovat o tom, že společnost QUADOM s. r. o. je registrována jako plátce DPH, jelikož daňové doklady obsahovaly veškeré zákonné náležitosti a společnost obchodovala s dodávkami o velkých objemech. Nejvyšší správní soud ověřil, že na tuto námitku krajský soud reagoval na straně 16 napadeného rozsudku. Vysvětlil, že zjištění správce o tom, že společnost QUADOM s. r. o. není plátcem DPH, nemělo vliv na posouzení, zda stěžovatelce v tomto případě vznikl nárok na odpočet DPH či nikoli. Krajský soud srozumitelně vysvětlil, že nárok na odpočet DPH za plnění, která měla stěžovatelka přijmout od společnosti QUADOM s. r. o., nevznikl, jelikož stěžovatelka neprokázala, že plnění přijala od této společnosti. Tím krajský soud implicitně vypořádal též shora uvedenou námitku stěžovatelky.

VI.

[72] Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[73] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti svědčilo, soud jejich náhradu nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 28. srpna 2018

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu