ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **ELEKTROTECHNIKA, a.s.** (dříve ČKD ELEKTROTECHNIKA, a.s.), se sídlem Kolbenova 936/5e, Praha 9, zast. Mgr. Michalem Hrnčířem, advokátem se sídlem Karolinská 661/4, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 3. 2020, č. j. 10 Af 57/2016 – 49,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

I.
Průběh dosavadního řízení

[1] Kasační stížností se žalobce domáhal zrušení rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 3. 2020, č. j. 10 Af 57/2016 – 49, jímž městský soud spojil ke společnému projednání řízení o celkem dvanácti žalobách žalobce a tyto žaloby zamítl. Danými žalobami žalobce brojil proti dvanácti rozhodnutím žalovaného vydaným dne 21. 6. 2016, jimiž bylo rozhodnuto o odvoláních žalobce proti dvanácti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 17. 10. 2014 na DPH za zdaňovací období ledna až prosince roku 2011.

[2] Původní správce daně (Finanční úřad pro Prahu 9) zahájil dne 1. 10. 2012 u žalobce daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období ledna až prosince 2011. Na základě reformy daňové správy, účinné od 1. 1. 2013, pokračoval v provádění daňové kontroly Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 9. Předmětem daňové kontroly byly mj. odpočty DPH na vstupu uplatněné žalobcem v souvislosti s přijatými službami od společností INVEST TREND, s.r.o. (dále jen „INVEST TREND“) a Investment Consulting Limited, Ltd., s.r.o. (dále jen „ICL“). Dané služby měly dle předložených smluv spočívat zejména v poskytování investičního, ekonomického, finančního a podnikatelského poradenství a případně dalších s tím souvisejících služeb.

[3] Dne 2. 10. 2014 projednal správce daně se žalobcem zprávu o daňové kontrole č. j. 5086286/14/2009-05405-108264, jejímž výsledkem bylo vyloučení nároků na odpočty DPH uplatněné v kontrolovaných zdaňovacích obdobích za plnění deklarovaná na přijatých daňových dokladech od dodavatele INVEST TREND, neboť správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelných plnění a současně byla tato plnění součástí daňového podvodu. Žalobce zprávu o daňové kontrole odmítl podepsat, neboť měl za to, že v ní správce daně nereagoval na některé námitky uplatněné ve vyjádření žalobce ze dne 10. 8. 2014. Správce daně považoval odepření podpisu zprávy o daňové kontrole za nedůvodné a dne 17. 10. 2014 na jejím základě vydal dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil za každé z kontrolovaných zdaňovacích období DPH ve výši 66 340 Kč a penále ve výši 13 268 Kč.

[4] Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, na jejichž základě žalovaný žalobou napadenými rozhodnutími ze dne 21. 6. 2016 změnil dodatečné platební výměry tak, že žalobci doměřil za každé z kontrolovaných zdaňovacích období DPH ve výši 108 340 Kč a penále ve výši 21 668 Kč. V odůvodnění svých rozhodnutí žalovaný výrazně korigoval závěry správce daně s odkazem na doplnění dokazování provedené v průběhu odvolacího řízení. Pokud se jedná o deklarované plnění přijaté od dodavatele INVEST TREND, upustil žalovaný od závěru správce daně o zapojení žalobce do daňového podvodu, ztotožnil se však se závěrem, že žalobce neprokázal uskutečnění tohoto plnění. Obdobný závěr navíc žalovaný přijal ve vztahu k plněním deklarovaným na přijatých daňových dokladech od dodavatele ICL. Žalovaný tedy uvedené nároky na odpočet daně neuznal.

[5] Žalovaný shrnul relevantní právní úpravu a judikaturu, přičemž se zejména zaměřil na otázku rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení a zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání naplnění podmínek pro uplatnění odpočtu tíží daňový subjekt, který svou povinnost plní prvotně předložením příslušných daňových dokladů. V případě, že u správce daně vyvstanou důvodné pochybnosti o správnosti, průkaznosti, věrohodnosti či úplnosti předložených daňových dokladů, je daňový subjekt povinen doložit další důkazy, jimiž rozptýlí pochybnosti správce daně a doloží svá tvrzení. Ve vztahu k existenci důvodných pochybností však tíží důkazní břemeno správce daně. Žalovaný připustil, že žalobce předložil v reakci na první z celkem tří výzev k prokázání skutečností, vydaných správcem daně dle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), formálně správné daňové doklady týkající se deklarovaných plnění. Pochybnosti správce daně ohledně deklarovaných plnění přijatých od společnosti INVEST TREND nicméně byly patrné ze spisového materiálu a byly navíc

dostatečně konkretizovány ve zprávě o daňové kontrole. Tyto pochybnosti dle žalovaného přetrvaly, neboť nebyly rozptýleny žádným z provedených důkazů. V průběhu odvolacího řízení navíc vyvstaly další pochybnosti týkající se uskutečnění plnění od dodavatele ICL. Se všemi uvedenými pochybnostmi byl žalobce seznámen přípisem ze dne 16. 5. 2016, č. j. 22191/16/5300-21441-702127, nadepsaným *„Seznámení se zjištěnými skutečnostmi i odlišným právním názorem a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“*, který žalovaný vydal dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobce ovšem důvodné pochybnosti daňových orgánů nerozptýlil.

[6] K plněním přijatým od dodavatele INVEST TREND žalovaný uvedl, že předložené daňové doklady obsahují pouze odkaz na smlouvu uzavřenou mezi žalobcem a uvedenou společností dne 22. 12. 2010, jejíž předmět je však vymezen velmi obecně. Žalobce neozřejmil, jakým způsobem s dodavatelskou společností navázal obchodní kontakt, jak přesně probíhala spolupráce ani co bylo obsahem přijatých služeb. Daňové orgány zjistily rovněž další okolnosti svědčící o tom, že k uskutečnění posuzovaných plnění nedošlo. Společnost INVEST TREND neměla žádné zaměstnance a její jednatelka Alena Cápová nedokázala popsat žádné konkrétní okolnosti týkající se deklarované spolupráce s žalobcem. Poskytované služby měly být zajišťovány prostřednictvím subdodavatelských společností, jejichž názvy si jednatelka v době výslechu údajně nepamatovala. Subdodavatelské společnosti byly podle zjištění správce daně veskrze nekontaktní a podle všeho nevykazovaly skutečnou ekonomickou činnost. Dále bylo zjištěno, že platby převáděné na účet společnosti INVEST TREND byly vybírány v hotovosti nebo převáděny na další účty, přičemž dispoziční práva k účtu společnosti INVEST TREND měla vedle její jednatelky i třetí osoba, která s touto společností formálně neměla žádný vztah.

[7] Ohledně plnění přijatých od dodavatele ICL dospěl žalovaný k obdobným závěrům. Předmět smlouvy, na kterou odkazují předložené daňové doklady, je vymezen velmi obecně, přičemž JUDr. P. K., který zastupoval jak žalobce, tak ICL, ani jednatelé společnosti, kteří byli vyslechnuti v průběhu odvolacího řízení, povahu poskytovaného plnění blíže nepopsali. Jednatel Jan Kutiš neměl o spolupráci se žalobcem žádné informace a odkazoval na druhého jednatele, Ing. arch. Petra Gregora, který sice spolupráci se žalobcem potvrdil, nedokázal však sdělit žádné konkrétní informace, které by se týkaly předmětu či rozsahu poskytovaného plnění. Ani v tomto případě tedy žalobce neprokázal, v čem konkrétně spočívalo deklarované přijaté plnění ani jaký byl jeho rozsah, a nebylo tedy prokázáno ani jeho uskutečnění.

[8] Proti rozhodnutím žalovaného podal žalobce žaloby u Městského soudu v Praze, který daná řízení shora uvedeným rozsudkem ze dne 10. 3. 2020, č. j. 10 Af 57/2016 – 49, spojil ke společnému projednání a žaloby zamítl. Městský soud nejprve posoudil, zda v daném případě nedošlo k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně, přičemž dospěl k závěru, že tomu tak nebylo, byť žalovanému vytkl chyby v odůvodnění jeho rozhodnutí, jež však neměly vliv na jejich celkovou správnost.

[9] Městský soud neshledal důvodnými námitky, podle nichž žalovaný v průběhu prvostupňového řízení nepřípustně zasahoval do činnosti správce daně, daňová kontrola trvala nepřiměřeně dlouho a správci daně se žalobcem komunikovali v zásadě toliko korespondenčně. Městský soud nepřisvědčil ani námitce, podle níž při doměření daně

nebylo možné vycházet ze zprávy o daňové kontrole, neboť žalobce důvodně odepřel její podpis. Dle městského soudu zpráva o daňové kontrole obsahuje výsledek kontrolního zjištění a rovněž hodnocení shromážděných důkazů, přičemž z ní je patrné, jaké skutkové a právní závěry správce daně učinil a jaké úvahy ho k tomu vedly, odepření jejího podpisu tedy soud shledal bezdůvodným. Žalobce se dle městského soudu mýlí, tvrdí-li, že správce daně opomenul vypořádat jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 10. 8. 2014. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole na toto vyjádření odkázal a vypořádal v něm vznesené námitky, nelze mu přitom vytýkat, že se argumentací žalobce zabýval souhrnně a nereagoval jednotlivě na každou jeho námitku.

[10] Dále se městský soud zabýval posouzením věcné správnosti závěrů žalovaného. Shrnul, že žalobce předložil formální doklady o sporných zdanitelných plněních, jejichž správnost však daňové orgány účinně zpochybnily. Vzniklé pochybnosti se opíraly o neurčitost smluv uzavřených s dodavateli a rovněž o okolnosti fungování dodavatelských společností. Městský soud nepřisvědčil žalobním tvrzením zpochybňujícím skutková zjištění daňových orgánů a odmítl tvrzení o dezinterpretaci výpovědí jednatelů společnosti ICL. Námitku, podle níž správce daně ve výzvě ze dne 27. 10. 2015, č. j. 6749729/15/2009-60564-108264, nevyjádřil konkrétní pochybnosti o správnosti žalobcem předložených dokladů, shledal soud účelovou, neboť daná výzva byla vydána až v průběhu odvolacích řízení, kdy již žalobce měl k dispozici zprávu o daňové kontrole, jež jednotlivé pochybnosti správce daně podrobně rozváděla. Jelikož ze skutečností zjištěných daňovými orgány vyplynuly vážné pochybnosti o tom, zda dodavatelské společnosti skutečně žalobci poskytly jím deklarované plnění, byl žalobce povinen tuto skutečnost prokázat. To se však nestalo, neboť žalobce nebyl schopen ani konkrétně popsat, v čem dané služby spočívaly, natožpak poskytnutí těchto služeb prokázat.

[11] Městský soud poukázal na to, že žalobce tvrdil, že dodavatelům platil paušální měsíční odměnu bez ohledu na množství služeb provedených v daném měsíci. Soud připustil, že za takové situace si lze představit, že by žalobce v určitém zdaňovacím období měl nárok na odpočet daně na vstupu, aniž by mu ze strany dodavatelů byly poskytnuty konkrétní individualizované služby, neboť zdanitelné plnění by spočívalo v připravenosti dodavatelů takové služby poskytnout. I v takovém případě by však žalobce měl být schopen tvrdit a prokázat konkrétní okolnosti navázání obchodního vztahu s dodavateli stejně jako jejich připravenost sjednané služby skutečně poskytovat, což však neučinil. Navíc z tvrzení žalobce vyplývá, že přijatá zdanitelná plnění neměla spočívat jen v připravenosti dodavatelů poskytovat poradenské služby v případě potřeby, nýbrž že alespoň někdy tyto služby skutečně měly být poskytovány. Konkrétní obsah a výstupy těchto služeb by žalobce měl být schopen tvrdit a prokázat, ani to však neučinil. Městský soud se tedy ztotožnil se závěrem žalovaného, podle něhož žalobce neprokázal uskutečnění sporných zdanitelných plnění, u nichž tak nebyly splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet daně na vstupu.

[12] Městský soud připustil, že žalovaný pochybil, když žalobci přičítal k tíži, že jeho právní zástupce, který zároveň zastupoval společnost ICL, nevyužil informací získaných při zastupování společnosti ICL pro účely zastupování žalobce, neboť tyto informace jsou předmětem advokátního tajemství. Tento nesprávný závěr však neměl vliv na zákonnost napadených rozhodnutí.

[13] Městský soud se zabýval rovněž řadou dalších dílčích žalobních námitek, které však shledal nedůvodnými. Vzhledem k tomu, že na tyto námitky již žalobce nenavázal svou kasační argumentací, neshledal Nejvyšší správní soud důvod je podrobně rekapitulovat.

II.
Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a repliky žalobce

[14] Žalobce (stěžovatel) napadá rozsudek městského soudu kasační stížností, v níž namítá, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole bylo z jeho strany dostatečně odůvodněné, jelikož se správce daně nevypořádal s některými tvrzeními uplatněnými ve vyjádření stěžovatele k výsledku kontrolního zjištění ze dne 10. 8. 2014 a zpráva o daňové kontrole tak postrádá jednu z podstatných zákonných náležitostí. Zprávu o daňové kontrole tedy dle stěžovatele nelze považovat za způsobilý důkazní prostředek. Městský soud dle stěžovatele nesprávně posoudil související žalobní námitku, neboť se nevypořádal s tvrzením, podle něhož zpráva o daňové kontrole neobsahovala vyhodnocení dalších důkazních návrhů učiněných ve zmiňovaném vyjádření ze dne 10. 8. 2014 (stěžovatel uvádí zjevně nesprávně rok 2018).

[15] Stěžovatel trvá na tom, že daňové orgány postupovaly při hodnocení důkazů nezákonně a selektivně. Opakuje, že správce daně se ve zprávě o daňové kontrole nevypořádal s některými důkazními návrhy obsaženými v jeho vyjádření ze dne 10. 8. 2014, čímž došlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů. Daňové orgány dle stěžovatele rovněž nesprávně hodnotily svědecké výpovědi provedené v rámci daňové kontroly. Závěry městského soudu týkající se obdobné námitky uplatněné v žalobě považuje stěžovatel za neodůvodněné, zjednodušující a zavádějící. Stěžovateli dle jeho názoru nelze klást k tíži, že si členové statutárních orgánů jeho obchodních partnerů nepamatují přesné detaily vzájemné obchodní spolupráce a podrobnosti o poskytovaném plnění. Stěžovatel dodává, že není pravdou, že daní svědci neuvedli žádné relevantní či podrobné informace, přičemž odkazuje zejména na výslech svědka Ing. arch. Petra Gregora. Stěžovatel dále v dané souvislosti obsáhle odkazuje na judikaturu týkající se hodnocení důkazů v daňovém řízení a uvádí, že se daňové orgány řádně nevypořádaly s obsahem svědeckých výpovědí, které hodnotily jednostranně a bez vzájemných souvislostí. Dodává, že o unesení důkazního břemene správcem daně nelze hovořit v situaci, kdy svědecké výpovědi byly bez dalšího odmítnuty, neboť zjevně nesvědčily argumentační konstrukci daňových orgánů.

[16] Stěžovatel má za to, že unesl důkazní břemeno v rozsahu stanoveném v § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť předložil řádné daňové doklady a s nimi související smluvní dokumentaci. Za dané situace tedy tížilo důkazní břemeno správce daně, který ho neunesl, neboť neprokázal vážné a důvodné pochybnosti o poskytnutí stěžovatelem deklarovaných plnění. Jestliže správce daně pokračoval v daňové kontrole, přestože uvedené pochybnosti neprokázal, jsou jeho další procesní kroky nezákonné.

[17] Žalovaný podal ke kasační stížnosti rozsáhlé vyjádření, v němž především opět popsal dosavadní průběh řízení, znovu zrekapituloval své dříve vyřčené závěry, ztotožnil se se závěry městského soudu a vyjádřil nesouhlas s kasačními námitkami.

[18] Stěžovatel na vyjádření reagoval stručnou replikou, v níž uvedl, že se žalovaný nevyjádřil k právní argumentaci předestřené v kasační stížnosti.

III.
Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[20] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[21] Stěžovatel v kasační stížnosti především trvá na tom, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole bylo z jeho strany důvodné.

[22] Dle § 88 odst. 6 daňového řádu, v relevantním znění, odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemělo vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tom musel být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávaly též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.

[23] Otázkou odepření podpisu zprávy o daňové kontrole se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně zabýval. V rozsudku ze dne 29. 1. 2021, č. j. 4 Afs 146/2020 – 67 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), Nejvyšší správní soud shrnul: „*Judikatura odepření podpisu zprávy o daňové kontrole daňovým subjektem legitimizuje například v případě, kdy správce daně zcela zjevně porušil postup při seznamování s výsledkem kontrolního zjištění např. tak, že daňový subjekt neseznámil s výsledkem doplněného dokazování (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016 - 31, č. 3720/2018 Sb. NSS). Komentářová literatura dále zmiňuje jako dostatečné důvody pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole například skutečnost, že daňový subjekt předložil či navrhl v rámci projednávání zprávy důkazní prostředky a správce daně se jimi odmítl zabývat a tento svůj postup dostatečně neodůvodnil (viz KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A.: Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, s. 410). Z uvedeného plyne, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole daňovým subjektem lze za důvodné považovat tehdy, zatížil-li správce daně daňové řízení závažnými vadami, z důvodu čehož nelze po daňovém subjektu rozumně žádat, aby je stvrdil svým podpisem.*“

[24] K takové situaci však v nyní posuzovaném případě nedošlo. Ze spisové dokumentace je zřejmé, že správce daně stěžovateli zaslal dne 17. 7. 2014 sdělení, v němž ho vyrozuměl o výsledku kontrolního zjištění, k němuž dospěl v průběhu daňové kontroly. Stěžovatel na tuto písemnost reagoval vyjádřením ze dne 10. 8. 2014, v němž

poměrně obsáhle opakoval argumenty, které již předestřel dříve v průběhu daňové kontroly, polemizoval se způsobem, jakým správce daně hodnotil provedené důkazy, a zpochybňoval jeho skutkové závěry. Pro případ, že by správce daně hodlal přihlédnout k obsahu záznamu o výpovědi jednatele některých subdodavatelů (dodavatelů společnosti INVEST TREND) M. H. učiněné v rámci trestního řízení, navrhl stěžovatel provedení výslechu M. H. jako svědka. Správce daně reagoval na dané podání vyjádřením ze dne 17. 9. 2014, v němž stručně konstatoval, že trvá na dříve předestřených závěrech, a vyjádřil údiv nad tím, že stěžovatel navrhuje provedení výslechu M. H., přestože když se správce daně pokusil vyslechnout jednatele jiné z údajných subdodavatelských společností, označoval stěžovatel jeho postup za nezákonný, neboť taková osoba dle jeho názoru nemohla být v daném řízení svědkem.

[25] I ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že správce daně vyjádření stěžovatele ze dne 10. 8. 2014 neopomenul (viz str. 6 zprávy o daňové kontrole), v něm uvedená argumentace však nevedla ke změně skutkových ani právních závěrů přijatých správcem daně, který tento svůj postoj stěžovateli avizoval již ve vyjádření ze dne 17. 9. 2014. Zpráva o daňové kontrole obsahovala jasně formulovaný výsledek kontrolního zjištění a hodnocení důkazů shromážděných v průběhu daňové kontroly, správce daně v ní tedy přezkoumatelným způsobem vyjevil svůj názor na posuzovanou věc a vypořádal se s argumentací, kterou stěžovatel uplatnil nejen ve svém vyjádření ze dne 10. 8. 2014, ale již dříve v průběhu daňové kontroly. Pokud stěžovatel nesouhlasil se závěry správce daně, měl možnost se proti jeho rozhodnutím bránit odvoláními, což také učinil. Žalovaný se následně k jeho argumentaci rovněž vyjádřil dostatečně konkrétně a přezkoumatelně, přičemž je zapotřebí zdůraznit, že v průběhu odvolacího řízení bylo podstatným způsobem doplněno dokazování a žalovaný do značné míry korigoval závěry správce daně. V daném případě jsou tedy pro posouzení věci podstatné zejména závěry žalovaného, jejichž věcnou správnost však tato kasační námitka nijak nerozporuje. Pro úplnost lze dodat, že Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, kam stěžovatel směřuje argumentací o údajném nevyhodnocení dalších důkazních návrhů. Jediným důkazním návrhem, který stěžovatel uplatnil ve vyjádření ze dne 10. 8. 2014, byl totiž návrh na výslech M. H., na němž však dle protokolu o ústním jednání ze dne 2. 10. 2014 netrval, přičemž daňové orgány se přesto o jeho provedení pokusily (proti čemuž se stěžovatel opět bránil), nicméně svědka se nepodařilo kontaktovat.

[26] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkami týkajícími se rozvržení důkazního břemene v posuzované věci a hodnocení důkazů daňovými orgány. Je třeba zdůraznit, že v posuzovaných případech žalovaný korigoval závěry správce daně tak, že neodepřel stěžovateli nárok na odpočet z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu či povědomosti o něm, ale z důvodu neprokázání zákonných hmotněprávních podmínek dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění. V této souvislosti Nejvyšší správní soud připomíná, že nesplnění hmotněprávních podmínek je primárním důvodem nepřiznání nároku na odpočet daně; účast na daňovém podvodu je až sekundárním důvodem, který připadá do úvahy pouze tehdy, bylo-li prokázáno splnění hmotněprávních podmínek.

[27] Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020 – 31, „*otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se zdejší soud opakovaně zabýval. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 -*

66, ve kterém zdejší soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: ‚Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním 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. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).' K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62."

[28] Daňový subjekt nese důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu ohledně výše zmiňovaných skutečností po celou dobu řízení, přičemž je na něm, aby prokázal skutečnosti podstatné pro uplatnění nároku na odpočet daně. Na správci daně je, aby dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu konkretizoval a prokázal případné vážné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených daňových dokladů. To vyplývá rovněž ze stěžovatelem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018 – 27. Důkazní břemeno je tedy v rámci daňového řízení zapotřebí vnímat jako stanovení rámce pro konečné posouzení důkazní situace, tedy stanovení, kdo byl povinen prokázat jaké rozhodné skutečnosti a jak své důkazní břemeno unesl. Skutečnost, že správce daně v návaznosti na dokazování jím provedené v průběhu daňové kontroly v úplnosti popsal své pochybnosti ohledně věrohodnosti předložených daňových dokladů až v rámci seznámení stěžovatele s výsledkem kontrolního zjištění tedy v žádném případě nezakládá nezákonnost konečných rozhodnutí žalovaného v této věci. Stěžovatel měl nepochybně možnost navrhnout v reakci na seznámení se s kontrolními zjištěními či po projednání zprávy o daňové kontrole v rámci odvolacího řízení provedení dalších důkazů k rozptýlení pochybností správce daně a k prokázání svých tvrzení. Pokud tedy stěžovatel zvolil při daňové kontrole procesní taktiku, kdy na výzvy k doložení správnosti údajů v daňových dokladech nereagoval a pouze je označoval za „nelegitimní" s ohledem na nedostatečné odůvodnění pochybností správce daně, pak jde tato jeho procesní pasivita pouze k jeho tíži.

[29] Otázkou prokazování uskutečnění plnění, jejichž předmětem jsou zprostředkovatelské služby a další plnění poskytovaná na základě mandátních smluv se

Nejvyšší správní soud zabýval např. v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 5 Afs 26/2008 – 73: *„Je třeba konstatovat, že prokazování zdanitelných plnění uskutečněných v souvislosti se smlouvami o zprostředkování či o poskytování obdobných služeb, které měly být předmětem dané mandátní smlouvy, je velmi problematické, neboť se jedná o služby, jejichž výstupem není konkrétní hmotný nebo jinak hmatatelný výstup. Tyto smluvní typy jsou z toho důvodu často využívány ke krácení daní. Povinností správce daně je proto zkoumat, zda k poskytnutí těchto služeb skutečně došlo. V zájmu daňového subjektu na druhé straně je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k předmětným zprostředkováním skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace těchto služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl ve svém rozsudku ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, dostupném na www.nssoud.cz: ‚Daňový subjekt, který chce v souvislosti s výdajem za služby zprostředkovatele na základě smlouvy o zprostředkování podle § 642 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty, musí v první řadě prokázat, že zprostředkovatel skutečně vyvíjel pro něho jako zájemce zprostředkovatelskou činnost. Musí tedy prokázat, že zprostředkovatel jednal způsobem, který mohl objektivně sloužit či o němž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že by měl objektivně sloužit, k zajištění příležitosti k uzavření smluv zájemce se třetími osobami.‘“*

[30] Stěžovatel deklaroval přijetí sporných plnění a k prokázání této skutečnosti předložil daňové doklady a smlouvy, na jejichž základě mělo dojít k poskytnutí plnění; z těch však nebylo možné určit rozsah ani předmět deklarovaných plnění. Tyto okolnosti stěžovatel (resp. jeho zástupce) nekonkretizoval ani při následném ústním jednání, kdy pouze odkázal na obsah smluv. Pochybnosti daňových orgánů o uskutečnění deklarovaných plnění vyplývaly rovněž z toho, že subdodavatelé, jejichž prostřednictvím měly být služby poskytovány, byli pro správce daně zcela nekontaktní, přičemž ani přímí dodavatelé stěžovatele nedokázali popsat okolnosti poskytnutí deklarovaných služeb a jejich podstatu natolik konkrétně, aby bylo možné uzavřít, že k poskytnutí služeb skutečně došlo. Stěžovatel nedoložil žádné výstupy vytvořené při poskytování daných služeb ani neoznačil žádné podklady, které by pro účely spolupráce předal obchodním partnerům.

[31] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s námitkami nesprávného hodnocení provedených důkazů. Výslechy jednatelů obchodních partnerů stěžovatele nebyly provedeny s takovým časovým odstupem, aby bylo možné skutečnost, že tyto osoby nedokázaly ani v nejmenším konkrétně popsat okolnosti daných transakcí, vysvětlit tím, že si již nepamatovaly potřebné detaily, jak tvrdí stěžovatel. V každém případě Nejvyšší správní soud souhlasí s žalovaným i městským soudem, že ani tyto výslechy uskutečnění deklarovaných plnění neprokázaly. Poukazuje-li stěžovatel na výpověď jednatele společnosti ICL, Ing. arch. Petra Gregora, je třeba uvést, že tento svědek sice obecně potvrdil poskytnutí deklarovaných služeb, ani on však nedokázal sdělit žádné konkrétní informace týkající se navázání vzájemné spolupráce, popsat konkrétní poskytnuté služby, označit osoby, které se na jejich poskytnutí měly přímo podílet, či uvést, jaké podklady za tímto účelem od stěžovatele obdržel. Ani tento svědek tedy nedokázal daňovým orgánům sdělit k deklarovaným plněním nic než zcela obecná tvrzení. Další svědci (Jan Kutiš a Alena Cápová) neposkytli k daným plněním vůbec žádné konkrétní informace.

[32] Stěžovateli tedy nelze přisvědčit, že by daňové orgány hodnotily svědecké výpovědi jednostranně a bez vzájemných souvislostí. Ani stěžovatelem citovaná judikatura týkající se dokazování na uvedeném nic nemění. Ze spisové dokumentace není zřejmé, že by snad daňové orgány bez řádného odůvodnění neprovedly některý ze stěžovatelem navržených důkazů, a stěžovatel v kasační stížnosti ani žádný konkrétní opomenutý důkaz neoznačuje. K odkazu stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2019, č. j. 2 Afs 435/2017 – 49, je třeba uvést, že v nyní posuzovaném případě nebyly zjištěny dílčí nejasnosti či formální nepřesnosti ohledně deklarovaných plnění, které by byly ospravedlnitelné s ohledem na dlouhodobost spolupráce stěžovatele s jeho dodavateli, ale naopak stěžovatel ani jeho obchodní partneři nedokázali sdělit žádné konkrétní informace o deklarovaných plněních.

[33] Nejvyšší správní soud se tedy ztotožnil se závěry městského soudu. Stěžovatel sice předložil formální doklady osvědčující uplatněný nárok na odpočty, daňové orgány však prokázaly existenci důvodných pochybností o uskutečnění zdanitelných plnění. Dodavatelé stěžovatele nedokázali sdělit žádné konkrétní okolnosti týkající se deklarovaných plnění a subdodavatelé, jejichž prostřednictvím měla být daná plnění zajišťována, byli pro správce daně zcela nekontaktní. Stěžovatel neunesl z toho vyplývající důkazní břemeno, neboť nad rámec daňových dokladů a zcela obecných smluv nepředložil žádné důkazy prokazující, že k uskutečnění deklarovaných plnění skutečně došlo.

[34] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že si je vědom rovněž nedávného rozsudku Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie,* C-154/20, ECLI:EU:C:2021:989, který na základě předběžné otázky rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu připustil, že nárok na odpočet DPH má být uznán i v případě, kdy je prokázáno, že příslušné plnění poskytl jiný než deklarovaný dodavatel, pokud ovšem je i tento skutečný (na dokladu neuvedený) dodavatel v postavení osoby povinné k dani, resp. v podmínkách českého právního řádu v postavení plátce DPH. Dané závěry však na nyní posuzované věci nic nemění, neboť v tomto případě daňové orgány účinně zpochybnily již samu skutečnost, že k deklarovaným plněním vůbec došlo, nikoliv pouze to, kdo byl jejich dodavatelem.

[35] Nejvyšší správní soud je tedy přesvědčen, že za popsané procesní situace a skutkových okolností se stěžovateli nepodařilo prokázat naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH ze sporných plnění.

IV.
Závěr a náklady řízení

[36] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[37] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, od účastníka, který ve věci úspěch neměl. Úspěšnému žalovanému ovšem žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti v tomto řízení nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů nepřiznal.

pokračování

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

V Brně dne 23. září 2022

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu