



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **PALEKO CZ, s.r.o.**, se sídlem U Pekařky 314/1, Praha 8, zast. Mgr. Veronikou Holou, advokátkou se sídlem Pražská 140, Příbram, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2023, č. j. 25866/23/5300-21442-712585, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 9. 2024, č. j. 9 Af 23/2023-87,

t a k t o :

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně („stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze („městský soud“), kterým byla dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů („s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného.

[2] Stěžovatelka se zabývá prodejem a výrobou dřevěných obalů. Předmětem sporu je nárok na odpočet daně z přidané hodnoty („DPH“) uplatněný stěžovatelkou ve zdaňovacích obdobích únor až prosinec 2018, leden a únor 2019 a březen 2019 na základě daňových dokladů vystavených společností Kalkwerke s.r.o. („Kalkwerke“), a POVERA s.r.o. („Povera“). U plnění přijatých od dodavatele Kalkwerke (dřevěné europalety) správce daně neuznal nárok na odpočet z důvodu zasažení plnění podvodem na DPH, u plnění přijatých od dodavatele Povera (opravy palet a pomocné práce vykázané ve zdaňovacím období březen 2019) z důvodu neprokázání deklarovaného rozsahu přijatého plnění. Celková výše doměřené daně přesahovala 7 mil. Kč (viz. strana 1 a 2 rozhodnutí žalovaného).

[3] Městský soud neshledal žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným. Žalovaný a správce daně se zabývali podstatou stěžovatelčiných námitek a vysvětlili, proč je nepovažovali za důvodné. Nebylo nutné, aby se vypořádali s každou dílčí jednotlivou námitkou, protože vystavěli právní názor, v jehož konkurenci námitky nemohly obstát (srov. nálezy Ústavního soudu z 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, rozsudky NSS z 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, a z 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38).

I.I. K podvodu na DPH

[4] Městský soud nejprve uvedl, že žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí zabýval principem podvodu na DPH a podmínkami účasti na takovém podvodu ze strany daňového subjektu (body 19 až 27). Zde žalovaný vytkl jednotlivé kroky, které musí být naplněny, aby bylo možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet z důvodu jeho účasti na podvodu ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie („Soudní dvůr“). Jimi jsou existence podvodu na DPH (první krok), objektivní okolnosti (druhý krok), přijatá opatření (třetí krok), přičemž druhý a třetí krok ve smyslu judikatury Soudního dvora označil jako vědomostní test aplikovaný vždy ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu, resp. okolnostem a opatřením, které tento subjekt mohl či měl vědět nebo mohl učinit, aby se účasti na podvodu na DPH vyhnul.

[5] Judikatura Soudního dvora pojímá vědomostní test jako prostředek ochrany podnikatelů jednajících v dobré víře a jako pojistku proti nezákonnému odepření nároku na odpočet daně ze strany správce daně. Teprve poté, kdy po provedení vědomostního testu lze dospět k závěru, že daňový subjekt o podvodném jednání věděl či alespoň vědět měl a mohl, mu musí být odepřen nárok na odpočet DPH, neboť je-li nárok na odpočet uplatněn v rozporu se smyslem a účelem Směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006, o společném systému DPH, pak vůbec nevzniká (body 28 až 31).

[6] V projednávané věci došlo k narušení neutrality daně u bezprostředního dodavatele stěžovatelky společnosti Kalkwerke, která nepřiznala daň, ta ji byla následně správcem daně ve výši několika milionů korun doměřena a tuto daň Kalkwerke neuhradila. Městský soud se ztotožnil se závěry správců daně, že obchodování stěžovatelky s danou společností zjevně neodpovídalo standardním podmínkám. Soud proto odmítl tvrzení, že mělo být zohledněno specifikum obchodování na trhu paletového hospodářství. Bylo totiž na stěžovatelce, aby jednala obezřetně, s cílem ujistit se o legalitě uskutečňovaných plnění a dbát povinnosti rozumné péče v rámci systému DPH, jak vyplývá z judikatury Soudního dvora (např. rozsudek z 27. 9. 2007, věc C-409/04, *Teleos a další*), a judikatury NSS, na kterou žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí poukazoval (např. rozsudek z 1. 7. 2022, č. j. 5 Afs 163/2021-41).

[7] Nestandardní okolnosti jsou podrobně popsány v bodech 67 až 88 žalobou napadeného rozhodnutí. Městský soud je posoudil a dospěl k závěru, že v jejich souhrnu lze mít za to, že k neodvedení daně došlo v souvislosti s podvodným jednáním, o kterém stěžovatelka měla či mohla vědět (jednalo se např. o neproověření dodavatele, resp. jeho ekonomické činnosti, absenci písemných smluv, způsob placení, způsob dodání palet, nedostatky ve skladové evidenci). Neumožnění zahájení daňové kontroly ze strany Kalkwerke, její nesoučinnost a převod této společnosti na nekontaktní subjekt

pokračování

bezprostředně po zahájení kontrolních šetření nejsou stěžovatelce kladeny k tíži, ale přispívají k závěru o nezákonném narušení neutrality daně.

I.II. K rozsahu zdanitelného plnění od společnosti Povera

[8] Ve vztahu k dodavateli Povera vznikly správci daně pochybnosti o rozsahu zdanitelného plnění přijatého stěžovatelkou ve zdaňovacím období březen 2019. Předmětem sporného plnění je oprava palet a pomocné práce. Pochybnosti se týkaly množství pracovníků poskytnutých tímto dodavatelem, resp. jeho subdodavatel, množství opravených kusů palet a množství odpracovaných hodin. Městský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že správci daně nebyly doloženy žádné důkazní prostředky prokazující tvrzený rozsah přijatých plnění. K odstranění pochybností nepřispěly ani provedené svědecké výpovědi. Nepodařilo se objasnit počty a identitu osob provádějících práce, kdo a jaké konkrétní práce prováděl, a ani to, v jakém množství měly být práce provedeny. Stěžovatelka nárok na odpočet ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, neprokázala.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Stěžovatelka městskému soudu vytýká nesprávné právní posouzení věci, v jehož důsledku mělo předcházející řízení vady spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgány vycházely, nemá oporu ve spisech. V důsledku této vady jsou jak rozsudek městského soudu, tak rozhodnutí správců daně nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost.

[10] Konkrétně stěžovatelka namítá, že správce daně neprokázal existenci podvodu na DPH a neidentifikoval řetězec subjektů, do kterých měla být zapojena, s tím, že nestandardní okolnosti identifikované správcem daně nastaly až po ukončení její spolupráce s příslušným dodavatelem. Dále vytýká vadu řízení spočívající v nevyslechnutí svědka Marka Chytila poté, kdy se správce daně začal zabývat podvodným jednáním v řetězci.

[11] S poukazem na aktuální judikaturu zdůrazňuje, že nepostačuje pouhé zjištění, že dřevěné palety byly obchodovány v blíže neoznačeném řetězci, v němž se stala jedna ze společností nekontaktní, přestala plnit své daňové povinnosti a neuhradila stanovenou daň. Neodvedení daně musí být současně důsledkem jednání, jehož cílem bylo zneužít systém DPH, nikoli důsledkem pouhého podnikatelského selhání, případně jiného omluvitelného důvodu (srov. rozsudek NSS z 27. 2. 2023, č. j. 7 Afs 45/2021-57).

[12] Až poté, kdy správce daně zjistil, že jedna společnost v tvrzeném řetězci je nekontaktní, začal nejprve zpochybňovat poskytnutí plnění a poté, kdy stěžovatelka přijetí plnění prokázala, začal správce daně tvrdit existenci podvodu na DPH. Společnost Kalkwerke fungovala běžným způsobem a teprve od 27. 11. 2020 byla evidována jako nespolehlivý plátec. Registrace k DPH jí byla zrušena k 23. 11. 2020. Způsob, jakým dřevěné palety tato společnost nabyla, byl objasněn v daňovém řízení svědeckou výpovědí jejího jednatele pana Chytila.

[13] Nestandardní skutečnosti spočívající v nemožnosti správce daně kontaktovat tohoto dodavatele, převodu obchodního podílu a toku peněz uvnitř dodavatele nastaly až po rozhodných zdaňovacích obdobích. Naopak v období obchodování se stěžovatelkou žádné pochybnosti o ekonomické kondici dodavatele nebyly dány. Skutečnost, že se stěžovatelka

chovala neehospodárně, protože přenechala část areálu svému dodavateli bezúplatně, nemůže vést k závěru o její vědomosti o jeho podvodném jednání.

[14] Městský soud zcela přijal závěry daňových orgánů, aniž by okolnosti osvědčující podvodný charakter zkoumaných transakcí byly v projednávané věci prokázány. Stěžovatelka připomíná, že ty nejzásadnější nastaly zcela mimo její kontrolu a možnosti, protože se odehrály až po ukončení vzájemných obchodů.

[15] Paletové hospodářství má svá specifika, kdy nelze vysledovat pohyb každé jedné palety od dodavatele k odběrateli, což daňové orgány i soud zcela pominuly. Nedostatky ve skladové evidenci proto samy o sobě nemohou odůvodnit jakoukoli motivaci k podvodnému jednání. Jedinou motivací stěžovatelky bylo nakoupit dřevěné palety, s nimiž obchoduje, a které zároveň vyrábí a opravuje. Jedná se o její hlavní ekonomickou činnost, která nijak nevybočuje z její běžné podnikatelské činnosti.

[16] Ke spornému rozsahu přijatých prací od společnosti Povera stěžovatelka doslovně opakuje žalobní argumentaci, dle které byl rozsah prací prokázán svědeckou výpovědí jejího jednatele Vasyly Batyaly. Ten dle jejího tvrzení podrobně popsal, jaké práce a jakým způsobem byly prováděny, jak byla sjednána cena a potvrdil kontrolní postup prací, jenž se odrazil v předávacím protokolu. Tento postup potvrdili i další vyslechnutí svědkové (P., K., H.). Po svědcích nelze požadovat, aby si se značným časovým odstupem pamatovali, jací konkrétní pracovníci prováděli v provozovně stěžovatelky tyto práce. Výpočty správce daně, které vycházejí z jím opatřených podkladů a tvrzení subdodavatelů, vykazují jen nevýznamné odchylky od deklarovaného rozsahu přijatých prací a nemohou být proto podkladem pro závěry správce daně.

[17] Městskému soudu vytýká, že jednak převzal závěry správců daně bez jakéhokoli logického zdůvodnění, a dále nesprávně hodnotil svědecké výpovědi. Je přesvědčena, že své důkazní břemeno o rozsahu přijatých prací náležitě prokázala.

[18] Navrhuje zrušit jak rozsudek městského soudu, tak rozhodnutí správců daně.

[19] Ve vyjádření žalovaný namítá, že řetězec zasažený daňovým podvodem identifikoval jako řetězec, v jehož rámci došlo k neodvedení daně u přímého dodavatele stěžovatelky. Připomíná, že Kalkwerke většinu přijatých plnění v rozhodném období vykazala v oddíle B.3. kontrolních hlášení, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně s hodnotou do 10 000 Kč včetně daně, v souhrnné částce bez uvedení jednotlivých dodavatelů. U těchto plnění nebylo možno zkontrolovat, zda je vykazali i případní dodavatelé (srov. str. 13 zprávy o daňové kontrole). Zkratkovitou úvahu o podnikatelském selhání vylučují zjištěné nestandardní okolnosti vzájemného obchodování.

[20] Změna posouzení zjištěných okolností v průběhu daňové kontroly nemá vliv na hodnocení a závěr o podvodném jednání a účasti stěžovatelky na něm. Stěžovatelka ani netvrdí, jakým způsobem se provedené dokazování mělo negativně promítnout do hodnocení jejího případu.

[21] Žalovaný setrvává na svém názoru, že svědek Chytil nemusel být znovu vyslechnut. Svědek byl vyslechnut dvakrát a bylo s ním provedeno místní šetření. Svědek poskytl

pokračování

kompletní výpověď o všech skutečnostech týkajících se posuzovaných obchodních transakcí a jejich následné hodnocení správcem daně není samo o sobě důvodem pro novou výpověď. Stěžovatelka neuvádí, z jakého důvodu by měl být svědek znovu vyslechnut.

[22] K rozsahu přijatých prací od dodavatele Povera žalovaný připomíná, že pochybnosti správce daně zahrnovaly jak množství pracovníků, tak i množství opravených kusů a odpracovaných hodin. Daňové doklady rozpis neobsahují, dle časových rozvrhů byly provedeny práce, které nejsou předmětem smluv ani fakturace s dodavatelem Povera. Stěžovatelka nárok na odpočet daně neprokázala, protože na pochybnosti správce daně, resp. na jeho výzvu k prokázání přijatého rozsahu zdanitelného plnění nereagovala. Pochybnosti o rozsahu provedených prací nerozptýlily ani provedené svědecké výpovědi.

[23] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátkou ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[25] Předně je vhodné uvést, že kasační stížnost v převážné míře rekapituluje dosavadní řízení. Stěžovatelka nesprávně dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost z nesprávného právního posouzení věci.

[26] Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek NSS ze 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130, č. 244/2004 Sb. NSS). Tak tomu v projednávané věci zjevně není.

[27] NSS neshledal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ani pro nedostatek důvodů. Naopak, rozsudek je odůvodněný, je z něj patrné, o čem a jak bylo rozhodnuto. Zamítavé důvody rozsudku jsou uvedeny zcela srozumitelným a přezkoumatelným způsobem.

[28] Podstatou sporu je zaprvé otázka, zda stěžovatelce mohl být odepřen nárok na odpočet DPH na základě daňových dokladů vystavených společností Kalkwerke za dodání dřevěných palet. K této části sporu stěžovatelka namítá, že její účast na daňovém podvodu nebyla správcem daně náležitě prokázána, neboť správce daně neidentifikoval řetězec subjektů, ve kterém došlo *jednou z korporací* k neodvedení daně. Nestandardní skutečnosti nastaly v převážné míře poté, co stěžovatelka s dodavatelem ukončila obchodování. Nepodložené závěry správců daně městský soud bez dalšího přejal.

[29] Stěžovatelka zjevně pomíjí fakt, že neodvedení DPH bylo prokazatelně identifikováno u jejího bezprostředního dodavatele Kalkwerke, nikoli u *jedné z korporací v řetězci*. Kalkwerke byla za rozhodné období doměřena DPH v celkové výši 10 835 758 Kč, která nebyla do státního rozpočtu odvedena. Stěžovatelka také pomíjí skutečnost, že dlužná daň přímo souvisí s plněním, ze kterého si nárokovala odpočet. Správce daně i žalovaný navíc náležitě vysvětlili, že u plnění přijatých touto společností nebylo možno zkontrolovat, zda je vykázali případní dodavatelé. Bylo tomu tak proto, že jediný společník a jednatel této společnosti pan Chytil vykazoval většinu přijatých plnění v rozhodném období v oddíle B.3. kontrolních hlášení, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně s hodnotou do 10 000 Kč včetně daně, v souhrnné částce bez uvedení jednotlivých dodavatelů. Za nesporné lze považovat i to, že ihned po zahájení prověřování plnění daňových povinností u Kalkwerke její jednatel převedl tuto společnost na nového vlastníka, jehož jednatel (Petr Michal, zapsán do obchodního rejstříku bezprostředně po převodu) se stal pro správce daně nekontaktním. Sídlo tohoto dodavatele bylo zapsáno na virtuální adrese, v živnostenském rejstříku nebyla evidována provozovna, dále bylo zjištěno, že je angažován v dalších 25 společnostech, z nichž 7 je v likvidaci a 1 v insolvenčním řízení. Je tedy zcela zjevné, že neodvedení DPH společností Kalkwerke bylo důsledkem jednání, jehož cílem bylo zneužít systém DPH. Městský soud se posouzení těchto skutečností věnoval v bodech 63 a 64 svého rozsudku a NSS se s jeho závěry ztotožňuje.

[30] Na projednávanou věc proto nemohou dopadat závěry rozsudku NSS sp. zn. 7 Afs 45/2021, kdy správce daně neprokázal, že by neodvedení daně v řetězci souviselo s podvodným jednáním na DPH.

[31] Další spornou otázkou je, zda stěžovatelka o tomto jednání věděla či mohla vědět. NSS se neztotožňuje s kasační námitkou, že většina nestandardních okolností nastala až po ukončení obchodní spolupráce s Kalkwerke, a k tíži je tak stěžovatelce přičítáno něco, co neměla pod kontrolou a nemohla žádným způsobem ovlivnit. Stěžovatelka opět účelově pomíjí, že evidence Kalkwerke jako nespolehlivého plátce, zrušení registrace k DPH a znemožnění daňové kontroly nasvědčovaly existenci podvodného jednání u jejího dodavatele, nikoli tomu, že na základě *pouze* těchto skutečností věděla či mohla a měla vědět o tom, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH.

[32] Ze spisového materiálu, jakož i z odůvodnění městského soudu (viz body 65 až 76) vyplývá, že za nestandardní okolnosti, které naopak svědčily v neprospěch stěžovatelky, lze v souhrnu označit způsob, kterým stěžovatelka s tímto dodavatelem obchodovala. Hodnocení těchto objektivních okolností je nutné vidět v jejich souvislostech a hodnotit je jako celek, nikoli samostatně (viz rozsudek NSS z 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58, odst. 40 a judikatura v něm uvedená).

[33] Ačkoli stěžovatelka v kasační stížnosti účelově zdůrazňuje pouze okolnosti pronájmu skladovacích prostor společnosti Kalkwerke, NSS je přesvědčen, že způsob obchodování s Kalkwerke nasvědčuje tomu, že o své účasti na podvodném jednání na DPH věděla či vědět měla a mohla.

[34] Stěžovatelka si před uzavřením obchodního vztahu nezjišťovala žádné informace o ekonomické činnosti Kalkwerke. Skutečnost, že se její jednatel s jednatelem Chytilem zná

pokračování

20 let, jsou dlouhodobí kamarádi a spoléhala tedy na to, co jí řekl, dle závěru městského soudu i NSS bez dalšího nepostačuje pro ověření obchodního partnera u obchodu s hodnotou plnění v řádu desítek milionů korun za situace, kdy běžnou obchodní činností tohoto dodavatele, na rozdíl od stěžovatelky, nebyla výroba či nákup a prodej palet. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že po daňovém subjektu lze požadovat, aby učinil opatření, kterými by se účasti na podvodném jednání vyhnul (viz např. rozsudek z 21. 6. 2012, spojené věci C-80/11 a C-142/11, *Mahagében*, body 59. až 61., či rozsudek z 18. 5. 2017, věc C-624/15, *Litdana*, bod 38.). Jak vyplývá z tvrzení samotné stěžovatelky, panu Chytilovi plně důvěřovala a neučinila žádná opatření pro předejití účasti na podvodném jednání.

[35] Nestandardní za daných okolností je absence písemné smlouvy, protože stěžovatelka běžně písemné smlouvy uzavírala, a to na podstatně nižší objem plnění. Z jakého důvodu najednou upustila od písemné smlouvy právě u zakázky na cca 250 000 ks palet za téměř 40 mil. Kč hodnověrně vysvětlit nedokázala. NSS již např. v rozsudku z 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, v bodě 53 uvedl: „*Ačkoli forma uzavřeného závazku nemá mimo zvláštní případy vliv na jeho platnost, písemná smlouva a další listiny jsou významným důkazním pramenem ve všech případech, kdy dojde k jakýmkoli vadám obchodní transakce a smluvní strana povinná k jejich nápravě odepré součinnost. Na okraj zdejší soud dodává, že faktická vymahatelnost ústních smluv je z povahy důkazních pramenů nižší oproti formě písemné, čemuž odpovídá i praxe současnosti, že většina smluv, jejichž předmětem je větší plnění, je v současnosti uzavírána písemně. Existence jasné listinné dokumentace obchodních případů může být mimoto zohledněna i v daňovém řízení, např. při prokazování uskutečnění zdanitelného plnění*“.

[36] Za nestandardní lze právem shledat i úhradu u plnění zápočtem peněžních půjček v celkové výši 70 % celkové fakturované částky, jakož i skutečnost, že úhrady na bankovní účet tohoto dodavatele byly z bankovního účtu obratem převedeny na jiný z bankovních účtů této společnosti a odtud následně vybírány, případně převáděny na soukromý účet pana Chytila (k platbám zápočtem při podvodech na DPH viz. např. rozsudek NSS z 3. 2. 2022, č. j. 9 Afs 348/2019-53). Stěžovatelka půjčovala Kalkwerke peníze v hotovosti namísto toho, aby byly uhrazeny faktury za odebrané palety, které již byly ve dnech půjček splatné. Analýzou pokladních knih za roky 2018 a 2019 bylo zjištěno, že hotovostním půjčkám předcházely dotace do pokladny, jejich výše neodpovídala hotovostním výběrům ze všech zjištěných bankovních účtů stěžovatelky, kdy rozdíl činil cca 26,5 mil. Kč.

[37] Nesoulad byl i ve skladové evidenci těchto deklarovaných dodávek a NSS nesdílí poněkud obecné a jednoduché vysvětlení stěžovatelky, že v paletovém hospodářství obvykle nelze dohledat pohyb jednotlivých palet. Ze spisového materiálu je zjevné, že stěžovatelka vůbec neměla přehled o stavu konkrétního druhu palet ani o jejich kvalitě. Nedostatky se týkaly jak množství naskladňovaných palet, tak jejich kvality, a to u 41 % prověřovaného množství palet.

[38] Výše uvedenému závěru svědčí i způsob, jakým Kalkwerke využívala části areálu v Poleradech. NSS opět ve shodě s žalovaným i městským soudem konstatuje, že podmínky užívání areálu ze strany Kalkwerke stěžovatelka nedokázala blíže specifikovat. Nejde tedy pouze o to, že se chovala neehospodárně. Stěžovatelka nejprve tvrdila, že palety od tohoto dodavatele byly pouze v přístřešku o rozměru 800 až 1000 m²; poté, že se jednalo i o další

plochy; nakonec tvrdila, že se palety od tohoto dodavatele skladovaly všude, kde bylo volné místo. Neobjasnila, z jakého důvodu právě tento dodavatel užíval část areálu bezúplatně a bez uzavření jakékoli smlouvy, ačkoli sama stěžovatelka za tyto prostory nájem platila, a i jiné subjekty jí za využívání areálu platily a měly s ní uzavřenou písemnou smlouvu. Nestandardní je i způsob dodání palet, kdy si sama stěžovatelka vybírala plnění i bez přítomnosti tohoto dodavatele, ten ji následně bez kontroly zcela věřil v počtu i kvalitě odebraných palet, jakož i v případných reklamacích, na kterých se však nedokázali shodnout. Stěžovatelka vůbec nemohla mít přehled o tom, které palety jsou její a které dodával Kalkwerke.

[39] Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, co by na tomto hodnocení mohla změnit v pořadí třetí výpověď pana Chytila, neboť ten již způsob vzájemného obchodování opakovaně popsal. Stěžovatelka neuvádí, v čem konkrétně by se měla jeho výpověď lišit. NSS je přesvědčen, že popis způsobu obchodování mezi dvěma subjekty není možné účelově měnit v závislosti na jeho průběžném vyhodnocování správcem daně. V této souvislosti NSS připomíná, že změna hodnocení zjištěných skutkových okolností v průběhu daňové kontroly není nic neobvyklého. Ani v této části kasační stížnosti stěžovatelka ovšem neuvádí, jak se měla tato změna negativně odrazit v jejich právech.

[40] K druhé části sporu ve věci rozsahu plnění přijatých od společnosti Povera je nutno uvést, že část kasačních námitek je doslovným opakováním žalobní argumentace (viz bod [16] tohoto rozsudku). Kasační stížnost je však opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (zde městského) soudu, na které má stěžovatelka reagovat a vést s ním právně kvalifikovanou polemiku, se kterou se poté musí NSS vypořádat. Námitky, které beze změny opakují žalobní tvrzení a nijak nereagují na argumentaci městského soudu, nejsou důvody podle § 103 s. ř. s. a NSS se jimi po věcné stránce zabývat nebude.

[41] K přesvědčení stěžovatelky, že rozsah přijatého plnění prokázala, NSS uvádí, že podle § 73 odst. 1 věty první zákona o dani z přidané hodnoty *plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem*. Současně je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně deklarovaným. Nárok na odpočet DPH nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (viz rozsudek NSS z 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37). NSS ze spisového materiálu ověřil, že stěžovatelkou předložený daňový doklad obsahuje jen souhrnné plnění bez jakéhokoliv rozlišení na jednotlivé služby, počty opravených palet nebo odpracovaných hodin. Jestliže je rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že z něj faktický rozsah přijatého plnění není seznatelný, tím spíše má plátce daně povinnost jej prokázat jinými prostředky. Dále NSS ze spisu ověřil, že správci daně vyvstaly pochybnosti o rozsahu přijatého plnění také proto, že dle předložených časových rozvrhů měly být provedeny i práce, které nejsou předmětem smluvních ujednání ani následné fakturace, způsob evidování o opravách palet nelze s fakturovanými položkami spárovat, ze skladové evidence také nelze zjistit kolik, kdy a jaké palety byly opravovány.

[42] Správce daně unesl své důkazní břemeno a řádně identifikoval vážné a důvodné pochyby dle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Bylo tak na stěžovatelce, aby prokázala pravdivost svých tvrzení. Stěžovatelka však na výzvu k prokázání rozsahu přijatého plnění nereagovala a své důkazní břemeno tak neunesla.

pokračování

[43] Námitka nesprávného hodnocení svědeckých výpovědí je námitkou zcela obecnou, spočívající v tvrzení, že městský soud bez dalšího převzal závěry žalovaného a správce daně.

[44] Městský soud se hodnocením svědeckých výpovědí zabýval v bodech 78 až 87 svého odůvodnění se závěrem, že vyjádření stěžovatelky a svědků se neshodují a vzbuzují pochybnosti. Svědecké výpovědi sice potvrdily, že nějaká plnění společnost Povera pro stěžovatelku uskutečnila, jejich rozsah však zůstal neobjasněn. S tímto hodnocením se NSS ztotožňuje.

[45] Jako příklad lze uvést, že jednatel společnosti Povera, pan Batyala, nedokázal blíže objasnit způsob spolupráce se stěžovatelkou ve vazbě na své subdodavatele. Jak vyplynulo z jeho výpovědi, Povera nedodávala stěžovatelce pracovníky přímo, ale subdodavatelsky (prostřednictvím společnosti Xaremonta s.r.o. a dalších pěti až šesti živnostníků, jejichž přesné počty nebyly stanoveny). K rozsahu poskytnutého plnění tento svědek pouze uvedl, že pro stěžovatelku pracovalo asi 20 až 25 cizinců. Pracovníky ale nebylo možné bez dalšího přiřadit k dodavateli Povera, neboť stěžovatelka označila dvě společnosti zajišťující pro ni pracovníky – cizince. Po prověření v evidenci cizinců u Ministerstva práce a sociálních věcí byla většina jmen bez záznamu v evidenci. Někteří cizinci byli evidovaní jako dělníci a pomocní pracovníci, ale u jiných společností než u tvrzeného subdodavatele Xaremonta. Nebylo tedy zřejmé, zda tyto osoby vůbec pro stěžovatelku práce vykonávaly, a pokud ano, jako či zaměstnanci. V této souvislosti NSS připomíná, že sama stěžovatelka se zabývá nejen prodejem palet, ale i jejich výrobou.

[46] NSS se ztotožňuje se závěrem městského soudu, že k objasnění rozsahu přijatého plnění nepřispěly ani další svědecké výpovědi v průběhu daňové kontroly (rozpory se týkají např. postupu při zajišťování počtu pracovníků a jejich základního vybavení, vedení jejich docházky a výkazů práce, řízení pracovníků ve vazbě na jejich úkoly). K objasnění poskytnutého plnění nepřispěla ani svědecká výpověď účetního H. doplněná v odvolacím řízení. Účetní pan H. nebyl schopen se k rozporovanému rozsahu přijaté pracovní síly vůbec vyjádřit, neboť pracoval pouze s doklady a nic konkrétního o sporném plnění nevěděl.

IV. Závěr a náklady řízení

[47] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[48] Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovaný měl ve věci plný úspěch, proto by mu soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. přiznal náhradu nákladů řízení, avšak žádné náklady řízení o kasační stížnosti mu nad rámec úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. února 2025

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu

