



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **MONTE GROUP s.r.o.**, IČ 28549970, se sídlem Kališnická 2889/16, Praha 3, zast. Mgr. Petrem Kuchařem, advokátem, se sídlem Na Pankráci 30a/404, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 5. 2020, č. j. 17977/20/5300-22441-708656, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2021, č. j. 10 Af 26/2020-172,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 4. 2019, č. j. 2860021/19/2003-52522-109100, doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2016 ve výši 428.547 Kč a současně jí stanovil povinnost uhradit penále ve výši 85.709 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 4. 2019, č. j. 2860462/19/2003-52522-109100, doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období únor 2016 ve výši 512.841 Kč a současně jí stanovil povinnost uhradit penále ve výši 102.568 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 4. 2019, č. j. 2863268/19/2003-52522-109100, doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období duben 2016 ve výši 509.418 Kč a současně jí stanovil povinnost uhradit penále ve výši 101.883 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 4. 2019, č. j. 2866382/19/2003-52522-109100, doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období květen 2016 ve výši 484.218 Kč a současně jí stanovil povinnost uhradit penále ve výši 96.843 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 4. 2019, č. j. 2866864/19/2003-52522-109100, doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací

období červen 2016 ve výši 438.774 Kč a současně jí stanovil povinnost uhradit penále ve výši 87.754 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 4. 2019, č. j. 2867611/19/2003-52522-109100, doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 523.635 Kč a současně jí stanovil povinnost uhradit penále ve výši 104.727 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 4. 2019, č. j. 2868061/19/2003-52522-109100, doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 525.462 Kč a současně jí stanovil povinnost uhradit penále ve výši 105.092 Kč. Konečně dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 4. 2019, č. j. 2868643/19/2003-52522-109100, doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období září 2016 ve výši 526.449 Kč a současně jí stanovil povinnost uhradit penále ve výši 105.289 Kč. Celkově tedy byla žalobkyni doměřena DPH za uvedená zdaňovací období ve výši 3.949.344 Kč a současně jí byla stanovena povinnost uhradit penále ve výši 789.865 Kč.

[2] Uvedené daňové povinnosti byly stanoveny správcem daně na základě výsledků provedené daňové kontroly, kdy bylo shledáno, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatněných nároků na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění (služeb) od dodavatelů JAKA MB s.r.o. (dále jen „společnost JAKA MB“) a JAKATE TRADE s.r.o. (dále jen „společnost JAKATE TRADE“) podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). Žalobkyně v daňovém řízení na podporu svých tvrzení předložila ke všem přijatým plněním daňové doklady, podle nichž byly předmětem přijatých plnění koordinační služby, obchodní zastoupení, podpora vedení společnosti, úklidové a pomocné práce, praní či zajištění provozu v provozovnách. Dále byly v daňovém řízení provedeny i jiné navržené důkazní prostředky. Správce daně však i přesto dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že skutečně došlo k přijetí předmětných plnění.

[3] Žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 5. 2020, č. j. 17977/20/5300-22441-708656, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009. Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle ZDPH zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil uvedené dodatečné platební výměry. Žalovaný se ve svém rozhodnutí ztotožnil s názorem správce daně, podle něhož žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, které jí tížilo ohledně prokázání uplatněných nároků na odpočet daně, jelikož neprokázala faktické přijetí předmětných plnění v rozsahu a způsobem uvedeným na daňových dokladech.

[4] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 16. 12. 2021, č. j. 10 Af 26/2020-172, žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl. V odůvodnění rozsudku nejprve městský soud shrnul dosavadní průběh řízení a podání účastníků. Následně nepřisvědčil žalobním námitkám a také dovedl, že žalobkyně nesplnila podmínky pro uznání daňových odpočtů podle § 72 a § 73 ZDPH.

[5] Městský soud se neztotožnil s názorem žalobkyně, podle něhož věrohodně prokázala, že služby přijaté od společností JAKA MB a JAKATE TRADE, u nichž si uplatnila nárok na odpočet daně, jí byly skutečně poskytnuty tak, jak je deklarovala daňovými doklady. Městský soud se seznámil s obsahem daňových dokladů a smluv, které žalobkyně předložila v daňovém řízení jako důkazní prostředky, přičemž se předně shodl se správcem daně, že na všech daňových dokladech absentuje údaj o předmětu a rozsahu plnění, což je v rozporu s § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH. Předložené daňové doklady tedy nesplňovaly

pokračování

veškeré formální náležitosti. Dále městský soud dal za pravdu správci daně a žalovanému i v tom, že ani jemu není po seznámení se s předmětnými daňovými doklady a smlouvami jasný předmět či povaha a přesný rozsah přijatých služeb. Proto městský soud ve shodě se správcem daně a žalovaným shledal, že předloženými daňovými doklady ani ve spojení s předloženými smlouvami nebyla realizace přijatých služeb od dotčených dodavatelů věrohodně doložena a prokázána.

[6] Městský soud dále nepřisvědčil námitce žalobkyně, podle níž správce daně dostatečně neodůvodnil svoje pochybnosti ohledně předložených důkazních prostředků, v důsledku čehož nedošlo prostřednictvím výzev k prokázání skutečností k přesunu důkazního břemene zpět na ni. Správce daně totiž postupoval v daném případě v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, pochybnosti, které pojal, řádně odůvodnil ve výzvách k prokázání skutečností ze dne 10. 8. 2017, č. j. 1392933/17/2914-60562-701780, a ze dne 6. 12. 2017, č. j. 1772315/17/2914-60562-701780, a popsal je rovněž ve zprávě o daňové kontrole ze dne 20. 3. 2019, č. j. 406125/19/2914-60563-701780. Předmětné pochybnosti, které správci daně ohledně tvrzení daňového subjektu a předložených důkazních prostředků vyvstaly, přitom mají oporu ve spise. Pochybnosti o faktickém přijetí služeb tak správci daně vznikly oprávněně a záleželo na žalobkyni, aby svá tvrzení prokázala jiným způsobem.

[7] Městský soud neshledal důvodnou ani námitku žalobkyně ohledně nezohlednění učiněných úhrad za přijatá plnění. Z daňového spisu totiž vyplývá, že žalobkyně úhrady oproti přijatým daňovým dokladům skutečně prováděla, přičemž žalovaný toto nerozporoval. Tato skutečnost však sama o sobě nesvědčí o tom, že se předmětná plnění fakticky uskutečnila tak, jak bylo deklarováno předloženými daňovými doklady. Městský soud na tomto místě připomněl, že pochybnost správce daně o faktickém přijetí předmětných plnění spočívala v neurčitosti předmětu a rozsahu plnění a nikoli v jejich úhradě.

[8] V otázce nesprávného vyhodnocení svědeckých výpovědí Tomáše Janíčka (bývalého jednatele společností JAKA MB a JAKATE TRADE) a Antonína Podhájského (jednatele společnosti Darilis s.r.o. - dodavatel společností JAKA MB a JAKATE TRADE) ze strany orgánů finanční správy městský soud shrnul obsah obou provedených svědeckých výpovědí. Následně uvedl, že svědecká výpověď Tomáše Janíčka sice přispěla k objasnění základních principů spolupráce mezi žalobkyní a společnostmi JAKA MB A JAKATE TRADE, avšak neobjasnila stěžejní skutečnost, tedy předmět a rozsah poskytnutých plnění. Výslech svědka Antonína Podhájského byl pak posouzen jako zcela bezpředmětný, jelikož z něj vůbec nevyplývaly rozhodné skutečnosti pro projednávanou věc. V případě výpovědi Antonína Podhájského navíc městský soud neshledal, že by na ni měla mít vliv skutečnost, že byl dotčený k výslechu předveden. Ve spojení s provedením a hodnocením uvedených svědeckých výpovědí nekonstatoval městský soud žádné pochybení ze strany správce daně ani žalovaného.

[9] Dále se městský soud zabýval námitkou žalobkyně ohledně neprovedení dalších navrhovaných důkazních prostředků, přičemž ani ji neshledal důvodnou. Žalobkyně konkrétně navrhla v průběhu daňového řízení provést důkaz místním šetřením za účelem

prokázání oprávněnosti daňových odpočtů uplatněných z přijatých služeb týkajících se obchodního zastoupení, koordinačních služeb a podpory vedení společnosti. Městský soud k navrhovanému místnímu šetření uvedl, že by jím mohlo být prokázáno nanejvýše uskladnění zboží v předmětném skladu. O rozsahu přijatých plnění od dodavatelů JAKA MB a JAKATA TRADE by však zjištění získaná na základě navrhovaného místního šetření nemohla mít vypovídající a tím ani důkazní hodnotu. Městský soud se proto shodl se správcem daně na tom, že provedení navrhovaného místního šetření bylo pro danou věc nadbytečné.

[10] K prokázání přijetí služeb označených jako „*koordinační služby*“ navrhla žalobkyně provést místní šetření na adresách, kde bylo poskytováno ubytování pro její zaměstnance. Z daňového spisu k tomu městský soud zjistil, že zmíněné koordinační služby měly kromě zajištění ubytování zahrnovat také „*namátkové kontroly pořádku, odpočty energií, svozy a odvozy do zaměstnání.*“ Konkrétní adresy ubytovacích kapacit sdělila žalobkyně správci daně v podáních učiněných dne 25. 8. 2017 a dne 10. 9. 2017. Následně byla žalobkyně výzvou správce daně ze dne 6. 12. 2017 vyzvána k prokázání, že bylo zajištěno na předmětných adresách faktické ubytování zaměstnanců žalobkyně, zajištění odpočtu spotřebovaných energií a zajištění svozu a odvozu zaměstnanců dle potřeb žalobkyně. V souvislosti s tím byla žalobkyně vyzvána k předložení seznamů ubytovaných a dalších důkazních prostředků, přičemž žalobkyně na výzvu správce daně žádným způsobem nereagovala. Městský soud při posuzování této námitky dále ze spisu zjistil, že adresy ubytování sdělené žalobkyní správci daně (Mladá Boleslav, Praha 9, Kladno) nekorespondují s oblastmi, kde měly být podle předložených daňových dokladů předmětné služby provedeny (Liberec, Brno, Karlovy Vary, České Budějovice, Zlín). Z této skutečnosti podle městského soudu neplyne přímá souvislost ubytovacích kapacit s poskytnutými službami. Městský soud s ohledem na uvedené shledal, že navrhovaným místním šetření by bylo prokázáno přijetí nanejvýše části plnění, aniž by však žalobkyně současně prokázala, v jakém rozsahu jí byla tato část služby v konkrétních případech poskytnuta. Městský soud se tedy ztotožnil se žalovaným i správcem daně, že neprovedení navrhovaného místního šetření není vadou, která by měla za následek nesprávně zjištěný skutkový stav.

[11] K prokázání přijetí služeb označených jako „*podpora vedení společnosti*“ navrhla žalobkyně v podání ze dne 25. 8. 2017 taktéž provést místní šetření, přičemž žalovaný ani správce daně jej neprovedli. Městský soud se k tomuto bodu chtěl nejspíše vyjádřit v odstavci 122. napadeného rozsudku, kde uvedl následující: „*Pokud jde o navrhovaný důkaz místním šetřením u služby podpory vedení společnosti.*“ Věta a celý odstavec jsou však nedokončené.

[12] V otázce neprovedení výsledku jednatele žalobkyně Ivana Yurashe se městský soud ztotožnil s postupem správce daně, který navrhovaný výsledek neprovedl z důvodu, že jednatel může ve věci činit vyjádření i bez provedení výsledku, přičemž tak v daňovém řízení i činil. Jednatele žalobkyně tedy nebylo nutno vyslýchat jako svědka podle § 96 odst. 1 daňového řádu.

pokračování

[13] K námitce žalobkyně ohledně neprovedení navrhovaného výslechu svědka J. V., který měl podle podání žalobkyně ze dne 10. 9. 2017 souviset s objasněním přijetí služeb označených jako „*obchodní zastoupení*“, městský soud uvedl, že tento výslech nebyl pro projednávanou věc rozhodný. Zdůraznil přitom, že žalobkyně ve svém podání učiněném dne 16. 3. 2018 výslovně uvedla, že navrhovaný výslech má posloužit „*k potvrzení či vyvrácení našeho tvrzení o nabídce a prodeji zboží společnosti Technobur na obrábění kovů (frézy, speciální vrtáky, kotouče do pil, elektrické kotoučové pily, drážkovače apod.) a společnosti UNIWARM - podlahové a nástěnné topení.*“ Z tohoto vymezení účelu výslechu nevyplývá přímá souvislost s tím, kdy a v jakém rozsahu měla žalobkyně přijímat od společností JAKATE TRADE a JAKA MB služby týkající se obchodního zastoupení, což bylo předmětem pochybností správce daně. V případě neprovedení výslechu tohoto svědka tedy městský soud shledal, že se nejedná o vadu, která by měla za následek nesprávně zjištěný skutkový stav.

[14] Městský soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně ohledně neprovedení výslechů osob Jaromíra Janíčka a M. V., které měly podle podání žalobkyně ze dne 16. 3. 2018 souviset s objasněním přijetí služeb označených jako „*koordináční služby.*“ Žalobkyně konkrétně k navrhovaným výslechům uvedla, že by jimi mělo být prokázáno poskytování ubytovacích kapacit ve prospěch společností JAKATE TRADE a JAKA MB či přímo ve prospěch žalobkyně. Městský soud na tomto místě zopakoval, že poskytnutí ubytování žalobkyni bylo podle předložených smluv a daňových dokladů jen jednou z činností zahrnutých do koordináčních služeb poskytnutých žalobkyni. Těmito výslechy by tedy nebylo prokázáno poskytování koordináčních služeb v takovém rozsahu, jak byla žalobkyně vyzvána ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 6. 12. 2017. Ani v neprovedení těchto výslechů tudíž městský soud neshledal vadu, která by měla za následek nesprávně zjištěný skutkový stav.

[15] Dále se městský soud zabýval námitkou žalobkyně vůči závěru správce daně i žalovaného, že společnosti JAKATE TRADE a JAKA MB sídlí na tzv. virtuální (hromadné) adrese a že nezveřejňují účetní závěrku. Ohledně této námitky městský soud s odkazem na závěry plynoucí z judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 3. 12. 2020, sp. zn. 7 Afs 137/2020, ze dne 26. 9. 2019, sp. zn. 6 Afs 61/2019, a ze dne 27. 4. 2021, sp. zn. 1 Afs 444/2020) dospěl k závěru, že uvedené skutečnosti (virtuální sídlo a nezveřejňování účetní závěrky) jsou způsobilé k tomu, aby jako dílčí indicie vzbudily pochybnosti o serióznosti dané společnosti. Konkrétní pochybnosti správce daně o deklarovaných obchodech však musí vyplývat dostatečně přesvědčivě i z jiných důkazů. V tomto smyslu přistupovali v projednávaném případě k uvedeným skutečnostem i správce daně a žalovaný, kteří je hodnotili pouze jako podpůrné indicie pro pochybnosti o faktickém přijetí deklarovaného plnění žalobkyní. Zásadní pochybnosti přitom orgánům finanční správy vznikly z předložených daňových dokladů, smluv a získaných svědeckých výpovědí, přičemž právě z nich vyvozovaly závěry rozhodné pro projednávanou věc. Předmětné zjištěné skutečnosti o dodavatelích žalobkyně tudíž neměly pro výsledek daňového řízení žádný zásadní význam.

[16] Jako důvodnou neshledal městský soud ani námitku žalobkyně, že bylo obtížné prokázat všechna dílčí přijatá plnění, když se jednalo o neformální spolupráci. V souvislosti

s vypořádáním této námitky městský soud zopakoval, že předložené daňové doklady, kterými žalobkyně prokazovala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet, jsou i ve spojení s předloženými smlouvami neurčité. Přesto oproti nim žalobkyně uhradila platby v řádech milionů korun. Ačkoliv je možné přisvědčit tomu, že mezi žalobkyní a jejími dodavateli probíhala spolupráce na určité neformální bázi, není vzhledem k ročnímu objemu fakturovaných služeb věrohodné, že by tomu tak bylo ve všech případech. Žalobkyně v průběhu daňového řízení nedokázala k přijatým službám vlastními prostředky doložit ani jediný výkaz činnosti, kterou pro ni vykonali její dodavatelé.

[17] Městský soud dále ve svém rozsudku dovodil, že není na místě argumentovat závěry plynoucími z usnesení Soudního dvora EU ze dne 3. 9. 2020, ve věci *C-610/19, Vikingo Fővállalkozó Kft. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, jak učinila žalobkyně v doplnění žaloby ze dne 12. 2. 2021. Městský soud k tomu konstatoval, že usnesení ve věci C-610/19 se vztahuje k předběžné otázce ohledně přiznání nároku na odpočet daně společnosti za situace, kdy existence přijatého plnění nebyla zpochybněna. Nejednalo se tedy o skutkově obdobný případ, jelikož v nyní projednávané věci je zpochybňováno, zda vůbec žalobkyně deklarovaná plnění přijala. Městský soud proto ve shodě s žalovaným dospěl k názoru, že uvedené rozhodnutí není pro zcela odlišný skutkový základ pro nyní řešenou věc přílehlavé.

[18] Městský soud se také v rozsudku zabýval předloženými daňovými doklady, které žalobkyně vystavila pro své odběratele, tj. pro společnosti Globus ČR, v.o.s., KOVOŠROT GROUP CZ s.r.o., ROOTVIN, spol. s r.o., FRIGA spol. s r.o., Sběrné suroviny, a.s., Z O K - systém s.r.o., Bohemia Praha s.r.o., Teldoo s.r.o. (dříve linemart s.r.o.) a pro fyzickou osobu Martin Otto, jakož i související námitkou ohledně neprovedení těchto důkazních prostředků, přestože to žalobkyně v daňovém řízení navrhovala. Městský soud k tomu uvedl, že správce daně ani žalovaný nerozpoují, že žalobkyně uskutečňovala zdanitelná plnění pro své odběratele podle předložených daňových dokladů, a tudíž o této dokládané skutečnosti není mezi stranami sporu. Naopak sporná je mezi stranami otázka týkající se rozsahu a předmětu služeb přijatých žalobkyní od společností JAKA MB a JAKATE TRADE, přičemž předložené daňové doklady toto nijak neobjasňují. Městský soud proto uzavřel, že ani předložením vystavených daňových dokladů žalobkyně nijak nezpochybnila závěry orgánů finanční správy.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[19] Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) blanketní kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Následně doplnila kasační stížnost na základě výzvy Nejvyššího správního soudu ve stanovené měsíční lhůtě.

[20] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka nejprve uvedla, že postupovala při uplatnění nároků na odpočet DPH v souladu s právními předpisy a pokyny správce daně, který ji nejprve uplatněné nároky na odpočet za jednotlivá zdaňovací období uznal. Následně byly stěžovatelce příslušné částky doměřeny, když správce daně na ni přenesl důkazní břemeno a tvrdil, že jej neunesla, a neprokázala tedy faktické přijetí deklarovaných plnění od

pokračování

společností JAKA MB a JAKATE TRADE. S tímto stěžovatelka nesouhlasí, neboť na ni nelze klást důkazní břemeno v takové míře, jak učinil v jejím případě správce daně, který po ní vyžadoval, aby do posledního detailu prokázala poskytnutí předmětných plnění.

[21] Stěžovatelka je přesvědčena, že spisový materiál obsahuje dostatek důkazního materiálu, ze kterého je zřejmé, že skutečně obdržela předmětná plnění od svých dodavatelů. Správce daně přitom nesprávně vyhodnotil její tvrzení a provedené důkazní prostředky, přičemž jiné důkazní prostředky svědčící v její prospěch nesprávně neprovedl, což ve výsledku vedlo k nesprávnému zjištění skutkového stavu. Městský soud pak na tato pochybení ve svém rozsudku nereagoval a nesprávně převzal skutková a právní zjištění správce daně. Tento postup je v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů stanovenou v § 8 odst. 1 daňového řádu a zásadou materiální pravdy stanovenou v § 8 odst. 3 a § 92 odst. 2 daňového řádu.

[22] Dále stěžovatelka nesouhlasí s názorem městského soudu, že na ni bylo prostřednictvím výzev k prokázání skutečností přeneseno důkazní břemeno ohledně doložení přijetí deklarovaných plnění. Správce daně ve svých výzvách k prokázání skutečností totiž kvalifikovaně nevyjádřil své pochybnosti tak, jak je podle judikatury vyžadováno. Argumentace správce daně uvedená ve výzvách je sama o sobě nepřesvědčivá a není způsobilá založit důvodné pochybnosti o skutečném přijetí předmětných plnění. Stejně vágní argumentace je obsažena i ve zprávě o daňové kontrole. Správce daně tedy ve svých písemnostech neprokázal žádnou skutečnost, která by deklarovaná přijatá plnění vyvracela nebo zpochybňovala.

[23] Stěžovatelka má za to, že využívání virtuálního sídla je v dnešní době v podnikatelské sféře běžné a není na tom nic podezřelého. Stejně tak neuveřejňování účetní závěrky společnostmi nemůže nijak zpochybnit jimi vystavené daňové doklady ani skutečnost, že došlo k faktickému poskytnutí plnění. Správce daně přitom vnímá tyto skutečnosti bez dalšího jako podezřelé. Stěžovatelka proto nesouhlasí se závěrem městského soudu, že předmětné skutečnosti byly pro správce daně pouze vedlejší indicií, jelikož tomu neodpovídá obsah zprávy o daňové kontrole, podle které je považoval za zásadní.

[24] Co se týká obecného vymezení předmětu plnění v předložených smlouvách, tak to stěžovatelka považuje za otázku náležející primárně do soukromého práva a výkladu právního jednání. Podle stěžovatelky měl správce daně zohlednit, že spolupráce mezi subjekty může probíhat neformálně či dokonce na základě ústního ujednání. To, že se správci daně právní jednání jeví jako neurčité, neznamená, že je neurčité i pro smluvní strany. Správce daně i žalovaný si však počínali formalisticky a těmito úvahami se vůbec nezabývali.

[25] Stěžovatelka proti přenesení důkazního břemene argumentovala již v žalobě proti rozhodnutí žalovaného, avšak městský soud se s její argumentací ve svém rozsudku nezabýval a zcela se ztotožnil s argumentací správce daně, když v odstavci 95. uvedl, že neurčité vymezení daňového dokladu a předmětných smluv je pro tyto účely postačující. Navíc při vyjadřování svého postoje k této otázce odkazoval na nepřiléhavou judikaturu, kdy tato má odlišný skutkový základ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11.

2021, sp. zn. 3 Afs 116/2020), případně je jejím předmětem daň z příjmů a nikoli DPH (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, sp. zn. 9 Afs 30/2007, a ze dne 6. 12. 2007, sp. zn. 1 Afs 80/2007).

[26] Stěžovatelka dále nesouhlasí s postupem městského soudu, který se nijak věcně nezabýval závěry plynoucími z usnesení Soudního dvora EU, ve věci C-610/19 s odůvodněním, že dané rozhodnutí je pro danou věc pro zcela odlišný skutkový základ nepřiléhavé. Závěry plynoucí z tohoto rozhodnutí jsou totiž obecně aplikovatelné a měly se uplatnit i v daném případě. Podle nich nesmí správce daně přenášet nepřiměřené náklady spojené s řádným objasněním skutkového stavu na daňový subjekt. Právě tohoto se správce daně dopustil, když rezignoval na svoje důkazní povinnosti a formálně požadoval po stěžovatelce prokázat do posledního detailu veškerá dílčí přijatá plnění i přes dříve předložené důkazní prostředky.

[27] Stěžovatelka rovněž nesouhlasí s městským soudem, který dal zapravdu správci daně ohledně neprovedení navržených důkazních prostředků. Městský soud svůj názor na věc odůvodnil v zásadě tím, že zopakoval argumentaci správce daně o tom, že navrhované důkazní prostředky nebyly způsobilé prokázat rozsah přijatého plnění, přičemž v odstavci 122. rozsudku odůvodnění k neprovedení navrženého místního šetření zcela schází. Na věcnou argumentaci ohledně neprovedení navržených důkazních prostředků pak městský soud kvalifikovaně nereagoval. Přitom navržené důkazní prostředky byly způsobilé prokázat, že k přijetí předmětných plnění skutečně docházelo, a nejedná se tudíž o fiktivní plnění.

[28] Stěžovatelka také poukázala na nekonzistentnost činnosti správce daně, který i přes svá zjištění ve věci DPH ne zahájil žádný kontrolní postup na dani z příjmů právnických osob za rok 2016. Pokud tak správce daně nemá pochybnosti o vynaložených nákladech, které jsou uplatněny ve spojitosti s daní z příjmů, neměl by rozporovat ani uplatněný nárok na odpočet u DPH.

[29] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla zrušení napadeného rozsudku i rozhodnutí obou orgánů finanční správy.

[30] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že souhlasí s právním posouzením věci městským soudem a i po seznámení se s obsahem kasační stížnosti trvá na závěrech vyplývajících z jeho rozhodnutí.

[31] Na rozdíl od stěžovatelky je žalovaný toho názoru, že rozhodnutí městského soudu je přezkoumatelné, jelikož splňuje podmínky stanovené judikaturou. Městský soud v rozsudku prezentoval ucelený argumentační systém, jehož závěry jsou zcela dostatečné a přezkoumatelné. Na tom nemění nic ani skutečnost, že městský soud ve svém rozsudku odkazuje na judikaturu, kterou považuje stěžovatelka za nepřiléhavou. Žalovaný totiž neshledává v příslušných odkazech žádnou vadu.

[32] K otázce unesení důkazního břemene žalovaný uvádí, že postupoval při hodnocení důkazních prostředků v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, v čemž odkazuje

pokračování

na žalobou napadené rozhodnutí. Stěžovatelka přitom neunesla své důkazní břemeno, které na ni bylo zpět přeneseno výzvami k prokázání skutečností, jelikož provedené důkazní prostředky nebyly způsobilé osvědčit, že si nárokovala odpočty daně z plnění přijatých od společností JAKA MB a JAKATE TRADE v souladu s § 72 a § 73 ZDPH.

[33] Žalovaný se dále ztotožnil s tvrzením stěžovatelky, že není povinností daňového subjektu při prokazování oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet prokázat skutkový stav s absolutní jistotou. „Daňový subjekt nicméně musí dle judikatury předložit *„důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez závažných pochybností“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2020, sp. zn. 7 Afs 434/2018). Stěžovatelka však ani tohoto standardu předloženými důkazními prostředky nedosáhla.

[34] Podle žalovaného nelze v daném případě obstojně argumentovat usnesením Soudního dvora Evropské unie ze dne 3. 9. 2020 ve věci C-610/19, a to kvůli zcela odlišnému skutkovému základu věci. V případě stěžovatelky totiž nebylo na rozdíl od případu řešeného v daném usnesení prokázáno faktické přijetí prověřovaných plnění.

[35] Co se týká neprovedených důkazních prostředků navržených stěžovatelkou v daňovém řízení, tak k tomu žalovaný uvádí, že svým postupem ve věci nijak nevybočil ze svých povinností. Neprovedení jednotlivých důkazních prostředků bylo řádně odůvodněno, přičemž s tímto odůvodněním se ztotožnil i městský soud. Nedokončenou větu v odstavci 122. rozsudku městského soudu považuje žalovaný za formální pochybení, které nemá žádný vliv na zákonnost či srozumitelnost jeho rozsudku.

[36] Ke kasační námitce ohledně rozdílného postupu správce daně ve věci DPH a ve věci daně z příjmů právnických osob žalovaný uvádí, že se jedná o nově uplatněnou námitku, která je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná. Nejvyšší správní soud by se proto danou námitkou neměl zabývat. Z procesní opatrnosti k tomu však žalovaný dodává, že se jedná o dvě samostatné daně založené na rozdílných principech, a tudíž zjištění ohledně stanovení jedné daně nelze bez dalšího přejímat pro účely stanovení druhé daně.

[37] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[38] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost byla podána z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[39] Podle písm. a) zmíněného ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Podle písm. b) téhož ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném*

rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost. Podle písm. d) stejného ustanovení kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[40] Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů, neboť v případě její důvodnosti by musel napadený rozsudek bez dalšího zrušit. Stěžovatelka na několika místech kasační stížnosti uvedla, že se městský soud nezabýval její žalobní argumentací. Konkrétně poukázala na to, že se nevypořádal s její argumentací týkající se podmínek pro přenos důkazního břemene, závěrů plynoucích z usnesení Soudního dvora ve věci C-610/19 a neprovedení navržených důkazních prostředků. Zároveň však stěžovatelka v kasační stížnosti netvrdí, že by městský soud zmíněné žalobní body ve svém rozsudku zcela opomněl.

[41] Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[42] Nejvyšší správní soud shledal, že se městský soud ve svém rozsudku věnoval otázce unesení a přenesení důkazního břemene dostatečně podrobně. Nejprve v odstavcích 64. a 65. vysvětlil obecně, jakým způsobem v daňovém řízení tíží důkazní břemeno daňový subjekt a správce daně. V následujících odstavcích konstatoval, že správce daně v uvedeném případě unesl v souladu s judikaturou své důkazní břemeno, když jím zjištěné pochybnosti o faktickém přijetí prověřovaných plnění, které mají oporu ve spise, řádně uvedl ve výzvách k prokázání skutečností ze dne 10. 8. 2017, č. j. 1392933/17/2914-60562-701780, a ze dne 6. 12. 2017, č. j. 1772315/17/2914-60563-701780, a i ve zprávě o daňové kontrole ze dne 20. 3. 2019, č. j. 406125/19/2914-60563-701780. V následující části rozsudku se pak městský soud věnoval obsahu jednotlivých předložených důkazních prostředků (daňových dokladů a smluv), přičemž v odstavci 95. k tomu uvedl i souhrnné zhodnocení, že „se ztotožnil s tím, že správci vznikly pochybnosti o předmětu plnění, neboť samotnými podklady v rámci zabíjení kontroly nebyla prokázána faktická realizace služeb, na které byly od dodavatelů vystaveny faktury. Pouze těmito doklady a ani ve spojení se smlouvami nebyla realizace poskytnutých služeb od dodavatelů věrohodně doložena a prokázána. Důkazní

pokračování

břemeno tak tížilo žalobkyni, aby ta svá tvrzení o dodání prací a služeb deklarovaných předloženými doklady prokázala jiným způsobem než pouze fakturami.“

[43] K usnesení Soudního dvora EU ze dne 3. 9. 2020, ve věci C-610/19, se městský soud vyjádřil v odstavci 136. rozsudku. Městský soud zde jasně vysvětlil, proč považuje dané usnesení pro nyní projednávaný případ za nepřiléhavé, a Nejvyšší správní soud považuje jeho odůvodnění za dostatečné. Stěžovatelce lze dát obecně za pravdu, že správce daně nesmí na daňové subjekty přenášet nepřiměřené náklady spojené se zjištěním skutkového stavu a tím se vyhýbat vlastním povinnostem týkajícím se dokazování. Městský soud však toto obecné pravidlo ve svém rozsudku nijak nepopřel.

[44] Neprovedením důkazních prostředků navržených stěžovatelkou v daňovém řízení se městský soud taktéž zabýval, když jednotlivé návrhy posoudil a v žádném případě neshledal, že by neprovedení navrženého důkazního prostředku vedlo k nesprávnému zjištění skutkového stavu.

[45] Co se týká odstavce 122. rozsudku městského soudu a v něm nedokončené věty, pak tato skutečnost nemá vliv na přezkoumatelnost napadeného rozsudku a nelze v ní spatřovat ani jiný důvod pro jeho zrušení. Z kontextu rozsudku je zřejmé, že se v tomto odstavci městský soud zamýšlel zabývat skutečností, že stěžovatelka ve své reakci na výzvu správce daně ze dne 25. 8. 2017 (str. 5) navrhla k prokázání přijetí služeb označených jako „podpora vedení společnosti“ provést místní šetření. Městský soud se totiž v této části rozsudku zabýval jednotlivými neprovedenými důkazními prostředky. Stěžovatelka navrhla provést předmětné místní šetření bez jakékoliv bližší konkretizace, jak či kde by mělo být provedeno, přičemž ze spisu je zřejmé, že žádné místní šetření k prokázání předmětných služeb provedeno nebylo. Neprovedení místního šetření za daným účelem stěžovatelka v žalobě a ani v doplnění žaloby žalovanému konkrétně nevytýkala na rozdíl od neprovedení jiných navržených důkazních prostředků (str. 12 doplnění žaloby ze dne 12. 2. 2020). S ohledem na uvedené proto Nejvyšší správní soud shledal, že nedokončení věty v odstavci 122. rozsudku nemá vliv na jeho přezkoumatelnost.

[46] K námitce stěžovatelky ohledně odkazování městského soudu na nepřiléhavou judikaturu Nejvyšší správní soud uvádí, že v postupu městského soudu v daném ohledu neshledal žádné pochybení. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2021, č. j. 3 Afs 116/2020-83 tak, jak jej uvedl městský soud v odstavci 62., se Nejvyššímu správnímu soudu jeví jako relevantní a přiměřený. Předmětem tohoto rozsudku byla totožná otázka jako v nyní projednávaném případě, tj. prokázání skutečné realizace plnění za účelem uznání nároku na odpočet DPH. Nejvyšší správní soud tedy v daném odkazu neshledává žádnou vadu rozsudku. Co se týká odkazu v odstavci 64. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, sp. zn. 9 Afs 30/2007, a ze dne 6. 12. 2007, sp. zn. 1 Afs 80/2007, které se netýkají DPH, ale daně z příjmů, tak v tomto se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s názorem žalovaného, že předmětné rozsudky jsou pouze součástí citace a městský soud se jich přímo nedovolává. Uvedená citace přitom pochází z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 33/2020-36, který se také netýká DPH, ale daně z příjmů. To však stěžovatelka městskému soudu nevytýká, přičemž sama v kasační stížnosti i žalobě odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.

11. 2019, č. j. 1 Afs 148/2019-59, jehož předmětem byla rovněž daň z příjmů. Podstatné však v tomto bodě je, že se citace použitá městským soudem týká problematiky unesení důkazního břemene v daňovém řízení, což bylo předmětem i v nyní projednávané věci. Nejvyšší správní soud proto ani v tomto případě neshledal argumentaci městského soudu vadnou.

[47] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není dán. Z odůvodnění napadeného rozsudku jako celku je totiž jasně patrné, k jakému závěru a z jakých důvodů krajský soud dospěl. Jelikož rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, Nejvyšší správní soud se dále zabýval meritorními námitkami stěžovatelky.

[48] Podstatou věcných kasačních námitek podřaditelných pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. je přetrvávající přesvědčení stěžovatelky, že splnila podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z deklarovaných přijatých plnění. Stěžovatelka nesouhlasí s názorem městského soudu a orgánů finanční správy, že nedošlo k prokázání předmětu a rozsahu přijatých plnění, resp. že nedošlo k prokázání skutečného přijetí deklarovaných plnění. Naopak trvá na tom, že plnění byla fakticky realizována a důkazní břemeno ohledně prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet unesla, resp. důkazní břemeno na ni nebylo zpět ze strany správce daně přeneseno.

[49] Podmínky pro vznik a uplatnění nároku na odpočet DPH jsou upraveny v § 72 a 73 ZDPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) a odst. 3 uvedeného zákona platí, že nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti. K tomu dochází mimo jiné poskytnutím služby.

[50] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky (popř. důkazní návrhy) budou prokazovat jeho tvrzení. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit odůvodněné pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě 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). 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 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

pokračování

vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). Za tímto účelem může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby prokázal skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně (§ 92 odst. 4 daňového řádu).

[51] Za účelem unesení důkazního břemene a prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH v souladu s výše uvedeným předložila stěžovatelka správci daně při zahájení daňové kontroly k deklarováním přijatým plněním daňové doklady. Předmětem přijatých plnění byly dle předložených daňových dokladů služby specifikované jako koordinační služby, obchodní zastoupení, podpora vedení společnosti, úklidové a pomocné práce, praní či zajištění provozu v provozovnách. V případě rozsahu přijatých plnění byla v příslušné části daňových dokladů uvedena vždy hodnota 1,00. Správce daně předložené daňové doklady posoudil, přičemž dospěl k závěru, že tyto neobsahují veškeré formální náležitosti, resp. náležitost dle § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH, a nejsou tudíž formálně bezvadné. S tímto názorem se ztotožnil též žalovaný i městský soud a ani stěžovatelka jej v kasační stížnosti přímo nerozporuje. Nejvyšší správní soud na tomto místě připomíná, že v těchto případech dává § 73 odst. 5 ZDPH daňovému subjektu možnost prokázat nárok na odpočet jiným způsobem.

[52] Stěžovatelka dále při zahájení daňové kontroly předložila správci daně smlouvy uzavřené se společnostmi JAKA MB a JAKATE TRADE. Stěžovatelka konkrétně uzavřela smlouvu o spolupráci s oběma společnostmi, jejímž předmětem byla realizace obchodního zastoupení, přímého prodeje a prodeje v zastoupení včetně předváděcích akcí a zapůjčení vzorků. Dále uzavřela smlouvu o dílo s oběma společnostmi, jejímž předmětem byly koordinační práce, kdy se dodavatel (zhotovitel) zavázal zajistit dostupnost volných ubytovacích kapacit, zajistit obsazenost na daných adresách, provést namátkovou či vyžádanou kontrolu pořádku a dodržování domovního řádu, zajistit odečty spotřebovaných energií a zajistit svozy a odvozy do zaměstnání podle potřeb odběratele (objednatele). Dále stěžovatelka uzavřela smlouvu o spolupráci s oběma společnostmi, jejímž předmětem byla realizace praní pracovního oblečení a jiných ochranných pomůcek a lůžkovin. Stěžovatelka rovněž při zahájení daňové kontroly předložila správci daně záznamní povinnosti za prověřovaná zdaňovací období. Správci daně byla také předložena smlouva o poskytování služeb a rámcová dohoda o dočasném přidělení zaměstnanců, které stěžovatelka uzavřela v pozici dodavatele se společností Globus ČR, v.o.s., a smlouva o dílo, kterou uzavřela v pozici dodavatele se společností KOVOŠROT GROUP CZ s.r.o.

[53] Z daňového spisu vyplývá, že po posouzení výše uvedených důkazních prostředků správce daně dospěl k názoru, že stěžovatelka neprokázala uplatnění nároku na odpočet z přijatých plnění v souladu s § 72 a § 73 ZDPH. V tuto chvíli však tížilo důkazní břemeno správce daně, který musel splnit svou povinnost stanovenou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, resp. musel vyjádřit odůvodněné pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných stěžovatelkou. Správce daně tak učinil prostřednictvím výzev k prokázání skutečností ze dne 10. 8. 2017 a ze dne 6. 12. 2017 a zprávy o daňové kontrole ze dne 20. 3. 2019. Jeho postup potvrdil

žalovaný i městský soud, avšak stěžovatelka trvá na tom, že důkazní břemeno na ni zpět přeneseno nebylo.

[54] Nejvyšší správní soud po prozkoumání uvedených písemností správce daně shledal, že k přenesení důkazního břemene na stěžovatelku ve smyslu výše uvedené judikatury došlo. Již ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 10. 8. 2017 správce daně jednoznačně identifikoval své pochybnosti o průkaznosti předložených důkazních prostředků k deklarovaným plněním. Z této výzvy je zřejmé, že správci daně vznikly pochybnosti o faktickém přijetí deklarovaných plnění, a to především z důvodu zjištěné obecnosti předmětu přijatých plnění a nezjištěného rozsahu přijatých plnění z předložených důkazních prostředků. Podle Nejvyššího správního soudu jsou tato zjištění pro vznik pochybností důvodné. Je to totiž právě jasná konkretizace předmětu plnění a jeho rozsahu, co umožňuje daňovým subjektům věrohodně prokázat, že konkrétní plnění v daném rozsahu bylo fakticky uskutečněno v souvislosti s hospodářskou činností příjemce plnění, který uplatňuje nárok na odpočet DPH. Za daných okolností tedy vznikly předmětné pochybnosti správci daně odůvodněně, přičemž důvody k jejich vzniku byly již ve výzvě ze dne 10. 8. 2017 řádně označeny. Není tak pravdou, že správci daně vznikly předmětné pochybnosti o faktickém přijetí deklarovaných plnění především na základě zjištěných skutečností ohledně dodavatelů stěžovatelky (virtuální sídlo a neuveřejnění účetní závěrky). Nejvyšší správní soud se v tomto ztotožňuje s názorem městského soudu, který je uveden v odstavci 132. rozsudku. I podle Nejvyššího správního soudu bylo ke skutečnostem zjištěným o dodavatelích stěžovatelky přihlédnuto ze strany správce daně jako k podpurným skutečnostem pro jeho pochybnosti, jež mu primárně vznikly na základě zjištěné nekonkrétnosti předmětu přijatých plnění a nezjištěného rozsahu přijatých plnění.

[55] Nejvyšší správní soud dává stěžovatelce obecně za pravdu, že obchodní zvyklosti a vytvořená důvěra mezi obchodníky může vést k určité neformálnosti styku, s čímž počítají i předpisy soukromého práva. Nelze však se stěžovatelkou souhlasit v tom, že předložené smlouvy v dané podobě nemohou ve správci daně vyvolat pochybnosti o faktické realizaci smluvených plnění. Podle ustálené judikatury totiž platí, že *„každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti [...] a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění [deklarovaných plnění] skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace [plnění] je na jeho straně“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61). Pokud tedy jakýkoliv daňový subjekt uzavírá smlouvy ústně či v písemné formě s obecným obsahem, je to jeho volba, která není v rozporu s právními předpisy. V takovém případě by si však měl takový daňový subjekt zajistit za účelem prokázání nároku na odpočet DPH jiné dostatečné důkazní prostředky, které bude schopen v případě potřeby předložit, k čemuž však v posuzované věci nedošlo.

[56] V reakci na výzvu k prokázání skutečností ze dne 10. 8. 2017 stěžovatelka navrhla k faktickému prokázání přijetí deklarovaných plnění provést další důkazní prostředky. Ty, které byly v daňovém řízení provedeny, byly podle stěžovatelky ze strany orgánů finanční

pokračování

správy a městského soudu nesprávně vyhodnoceny. Ostatní navržené důkazní prostředky pak byly nesprávně neprovedeny. Tento postup vedl k nesprávnému zjištění skutkového stavu a byl v rozporu se zásadou materiální pravdy a volného hodnocení důkazů. Stěžovatelka je přesvědčena, že spis obsahuje dostatek důkazního materiálu, který prokazuje, že předmětná plnění skutečně přijala, přičemž nesouhlasí s postupem správce daně, který po ní vyžadoval prokázat každé dílčí plnění do posledního detailu.

[57] Městský soud však v tomto ohledu řádně přezkoumal všechny okolnosti zjištěné v daňovém řízení a vysvětlil, proč ve shodě s daňovými orgány považoval provedené důkazní prostředky navržené stěžovatelkou za nedostatečné, resp. proč tyto důkazy nevyvrátily pochybnosti o tom, zda stěžovatelka fakticky přijala deklarovaná plnění. Zároveň městský soud prověřil neprovedení navržených důkazních prostředků v daňovém řízení, přičemž neshledal, že by postup správce daně vedl k nesprávně zjištěnému skutkovému stavu. Svě závěry přitom městský soud ve svém rozsudku řádně odůvodnil a Nejvyšší správní soud se s nimi ztotožňuje.

[58] Co se týče zásady volného hodnocení důkazů, lze v obecné rovině stěžovatelce přisvědčit, že hodnocení důkazů podle své úvahy neznamena, že správce daně může nechat provést a hodnotit důkazy takovým způsobem, který prakticky v důsledku vylučuje, aby účastník řízení unesl své důkazní břemeno. Žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, totiž nelze následně, *ex post*, prokázat s absolutní jistotou, resp. do posledního detailu. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, č. 156/2014 Sb. ÚS, bod 30). Nicméně je třeba, aby byly předložené důkazní prostředky natolik vypovídající, přesvědčivé a dostatečné, že z nich je možné daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností. Městský soud přitom ve svém rozsudku dovodil, že orgány finanční správy při dokazování postupovaly v souladu se stanovenými zásadami a Nejvyšší správní soud s ním souhlasí, neboť s ohledem na již několikrát zmíněné skutečnosti stěžovatelka neprokázala faktické přijetí předmětných zdanitelných plnění v rozsahu a způsobem uvedeným na daňových dokladech takovým způsobem, aby o jejím nároku na odpočet DPH nepanovaly vážné pochybnosti.

[59] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále poukázala na nekonzistentnost postupu správce daně, který i přes svá zjištění ve věci DPH u ní nezačal kontrolní postup v souvislosti s daní z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 a nerozporoval jí uplatněné náklady. Nejvyšší správní soud však k této argumentaci uvádí, že ji stěžovatelka poprvé uplatnila až v kasační stížnosti, ač tak bezesporu mohla učinit již v žalobním řízení. Předmětná kasační argumentace tedy představuje právní novum a je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná.

[60] Lze tedy shrnout, že městský soud posoudil příslušné právní otázky správně a vycházel přitom z náležitě zjištěného skutkového stavu věci orgány finanční správy. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. proto nebyly naplněny.

IV. Závěr a náklady řízení

[61] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 7. listopadu 2022

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu