



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: **OK STAVOFINAL Morava s.r.o.**, IČ 27831680, se sídlem Na Michalůvce 1326/10, Havířov, zast. JUDr. Ing. Jaroslavem Hostinským, advokátem, se sídlem Vinohradská 2134/126, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2020, č. j. 21629/20/5300-22444-710968, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 6. 2022, č. j. 22 Af 49/2020-61,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 6. 2020, č. j. 21629/20/5300-22444-710968, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 12. 2015, č. j. 3260443/15/3210-52521-800380, kterým byla žalobkyni doměřena podle § 147 a § 143 daňového řádu daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2011 ve výši 8.042 Kč a podle § 251 daňového řádu stanovena povinnost uhradit z částky doměřené daně penále ve výši 1.608 Kč, dále dodatečný platební výměr ze dne 16. 12. 2015, č. j. 3260660/15/3210-52521-800380, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2011 ve výši 13.708 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 2.741 Kč, dále dodatečný platební výměr ze dne 16. 12. 2015, č. j. 3260677/15/3210-52521-800380, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací

období 4. čtvrtletí roku 2011 ve výši 168.800 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 33.760 Kč, a konečně dodatečný platební výměr ze dne 16. 12. 2015, č. j. 3260866/15/3210-52521-800380, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce července roku 2012 ve výši 292.700 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 58.540 Kč.

[2] Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 28. 6. 2022, č. j. 22 Af 49/2020-61, žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl.

[3] V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve k vývoji judikatury ohledně prokazování skutečného dodavatele plnění pro uplatnění nároku na odpočet DPH konstatoval, že tento vývoj nepředstavuje paušální a automatický důvod ke zrušení všech předchozích zamítavých soudních a daňových rozhodnutí bez ohledu na konkrétní okolnosti případu. V posuzovaném případě by totiž musela existovat alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. Taková indicie však ve správních spisech obsažena nebyla. V této souvislosti proto krajský soud stručně zrekapituloval skutkové okolnosti případu včetně podstatných důkazů a dodatečně provedených výslechů svědků Ing. P. S. a Ing. J. S. po zrušení původního rozhodnutí žalovaného prvním rozsudkem krajského soudu.

[4] Dále krajský soud citoval § 93 odst. 1 daňového řádu a uvedl, že lze umožnit přítomnost více osob (svědků) najednou u správce daně, pokud byly dříve vyslechnuty samostatně. V posuzovaném případě však bylo podstatné, že výpověď deklarovaného dodavatele k zakázce na školící středisko Tempo byla naprosto obecná, aniž by svědek dokázal jmenovat stěžejní údaje o plnění, jak učinil v případě jiných zakázek. Tím byla vyloučena rovněž domněnka, že podstatné údaje o zakázce nemohl uvést pro značný časový odstup. Výpověď svědka byla v rozporu i s tvrzeními žalobkyně. Svědek Ing. P. S. pak nevěděl nic o deklarovaném dodavateli a při výpovědi reagoval jen na návodné otázky zástupce žalobkyně. Ačkoli tak žalovaný vycházel z nesprávného závěru o nemožnosti vyslechnout vícero osob najednou, dospěl ke správným skutkovým zjištěním. Deklarovaný dodavatel nebyl prokázán a nevyšel najevo ani žádný jiný skutečný dodavatel, který mohl dodat sporné plnění. Svou námitku o značné vzdálenosti místa provedení výslechu od sídla pak žalobkyně nijak nerozvedla.

[5] Ve vztahu k zakázce na revitalizaci centrální části města Neveklova krajský soud nejprve zrekapituloval skutková zjištění a výpovědi svědků včetně konkrétních nejasností a sporných skutečností. Konstatoval, že s ohledem na specifickou práci uvedených na předložené faktuře bylo v podstatě vyloučené, aby si svědek tuto zakázku nepamatoval. Deklarovaný dodavatel F. O. si nepamatoval město Neveklov samotné, ani neznal význam latinského názvu smrku ztepilého na faktuře. Žalovaný pak správně společně vyhodnotil výpovědi svědka Ing. J. S. z let 2016 i 2020, jelikož na svou dřívější výpověď výslovně odkázal. Z provedených výslechů svědků žalovaný správně vyvodil, že nebyla prokázána přítomnost F. O. na předmětné stavbě. Důkazní břemeno v tomto ohledu přitom tížilo žalobkyni.

[6] K zakázce na revitalizaci panelového sídliště v Bílovci krajský soud uvedl, že daňové orgány zpochybnily pouze osobu deklarovaného dodavatele, nikoli samotné provedení plnění. Výslechnutí svědci potvrdili pouze existenci příslušné stavební zakázky, nikoli však

pokračování

žalobkynina dodavatele společnost ATRIAN Group a. s. (dále jen „společnost ATRIAN Group“). Svědek I. Z. sice obecně potvrdil obchod podle faktury, ale nevěděl, od koho zakoupil materiál v hodnotě 1.756.000 Kč a na jakou zakázku. Další svědci pak potvrdili uskutečnění plnění ze strany žalobkyně vůči jejímu odběrateli, nic však neuvedli k samotnému dodavateli žalobkyně. Krajský soud doplnil, že sporná byla v posuzovaném případě i ekonomicky nevýhodná cenová strategie žalobkyně. Žalovaný svědecké výpovědi vyhodnotil správně a výsledky svědků byly provedeny řádně. Správně vyhodnotil rovněž otázku placení za zakázky v hotovosti.

[7]Krajský soud proto uzavřel, že s ohledem na závěry Nejvyššího správního soudu formulované v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, v posuzovaném případě nevyplynulo, že by existovala jiná osoba v postavení plátce DPH, která by sporná plnění uskutečnila namísto deklarovaných dodavatelů F. O. a společností AZ-CONFORT s. r. o. (dále jen „společnost AZ-CONFORT“) či ATRIAN Group. Ostatně ani v řízení před soudem žalobkyně žádného jiného skutečného dodavatele neoznačila, ačkoli k tomu měla dostatek příležitostí.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8]Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou blanketní kasační stížnost, v níž označila důvody uvedené v ustanoveních § 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.“).

[9]V jejím doplnění, jež Nejvyšší správní soud obdržel v zákonné měsíční lhůtě, stěžovatelka nejprve zrekapitulovala skutkové okolnosti případu a rozdělení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt, k čemuž odkázala na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SD EU“) a Nejvyššího správního soudu. Stěžovatelka dále zopakovala argumentaci uvedenou v doplnění žaloby ze dne 11. 5. 2022 k rozsudku SD EU ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* (dále jen „rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie*“), včetně navazující judikatury Nejvyššího správního soudu. Konstatovala, že pro aplikaci této nové judikatury by nemělo být sporu o tom, že bylo předmětné zdanitelné plnění uskutečněno. Sporná tak je pouze otázka, kdo byl skutečným dodavatelem.

[10]V posuzovaném případě byla podle stěžovatelky prokázána realizace sporných zakázek. Zároveň bylo zřejmé, že tato plnění nemohla uskutečnit stěžovatelka vlastními silami, jelikož nedisponovala potřebnými lidskými i hmotnými zdroji. Deklarovaní dodavatelé byli daňovými orgány i krajským soudem zpochybněni. V řízení před daňovými orgány se stěžovatelka logicky zaměřovala prioritně na prokázání skutečnosti, že sporná plnění dodali deklarovaní dodavatelé F. O. a společnosti AZ-CONFORT a ATRIAN Group. Vzhledem k tehdejší judikatuře se tak nesnažila prokázat, že skutečným dodavatelem byl jiný subjekt. Krajský soud však stěžovatelku o tento nový směr dokazování ochudil, ačkoli z doplnění žaloby a dalších podání adresovaných krajskému soudu před samotným ústním jednáním zjevně vyplýval záměr stěžovatelky vést dokazování ve vztahu k osobě skutečného dodavatele. Krajský soud však na tato vyjádření stěžovatelky nedbal a v naznačeném směru neprovedl ani žádné dokazování.

[11] Stěžovatelka dále namítla, že daňové orgány i krajský soud popřely deklarovaného dodavatele F. O., a to přesto, že při výslechu realizaci sporných zakázek potvrdil. Nezpochybnily však skutečnost, že předmětné zakázky (např. školicí středisko Tempo a revitalizace centrální části města Neveklova) nemohla stěžovatelka realizovat sama. Sám správce daně při výslechu svědka Ing. P. S. popřel jeho tvrzení, že na stavbě viděl F. O. Tím však přiznal, že musel existovat jiný skutečný dodavatel. Obdobná situace nastala v případě výslechu svědka Ing. J. S., který tvrdil, že na stavbě viděl F. O., přičemž správce daně toto tvrzení popřel. Stěžovatelka shrnula, že se tak mohlo jednat o jiné osoby, které mohly mít postavení skutečných dodavatelů. V této souvislosti dále namítla, že již v daňovém řízení zcela konkrétně navrhovala provedení konfrontace (rekognice) svědků či alespoň identifikace dodavatele F. O. podle fotografie. Tento důkaz mohl vnést nové skutečnosti do řízení, a to zvláště s ohledem na to, že výpověď tohoto dodavatele byla označena za nevěrohodnou. Závěr krajského soudu, že provedení tohoto důkazu navrhovala pouze obecně, je tak vnitřně rozporný.

[12] K obdobným závěrům pak bylo podle stěžovatelky nutno dospět i v případě popřených deklarovaných dodavatelů společností AZ-CONFORT a ATRIAN Group. Samotná zdanitelná plnění na výstupu nebyla zpochybněna, přičemž je zřejmé, že předmětné zakázky nemohla stěžovatelka provést vlastními silami. Skutečnými dodavateli tak mohly být jiné subjekty. Uvedené podle stěžovatelky potvrzují rovněž tvrzení svědka I. Z. uvedená při opakovaném výslechu v souběžně probíhajícím řízení o dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011 a 2012, jimiž zcela popřel svá původní tvrzení (nově uvedl, že se s jednatelem stěžovatelky vůbec nezná, ačkoli si s ním při původní výpovědi tykal) a označil se za „bílého koně“. I v této souvislosti tak mohl být skutečným dodavatelem někdo jiný. Nadto není vyloučeno, že se stěžovatelka stala obětí daňového podvodu uskutečněného právě svědkem I. Z. Krajský soud proto měl rozhodnutí žalovaného zrušit za účelem provedení dalšího dokazování, v němž by byly citované sporné skutečnosti objasněny. Zároveň tak měl učinit s ohledem na judikatorní posun po rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie*. V opačném případě totiž krajský soud stěžovatelce kladl za vinu, že skutečné dodavatele neidentifikovala a neprokazovala již v daňovém řízení.

[13] Stěžovatelka dále ve vztahu k zakázce na školicí středisko Tempo nejprve zopakovala argumentaci uvedenou v žalobě. Namítla, že právě konfrontace (rekognice) svědků Ing. P. S. a F. O. mohla osvětlit sporné skutečnosti. Buď by tak byl jako dodavatel prokázán F. O., nebo by bylo zjištěno, že zdanitelné plnění dodal jiný skutečný dodavatel. Zdůraznila značný časový odstup výslechu deklarovaného dodavatele F. O. od uskutečnění sporných plnění. Obdobně tomu bylo i v případě zakázky na revitalizaci centrální části města Neveklova, kdy nejprve zopakovala argumentaci uvedenou v žalobě, a dále uvedla, že nebyla provedena konfrontace (rekognice) svědka Ing. J. S. s deklarovaným dodavatelem F. O. I v tomto případě by byl prokázán jako dodavatel sporného plnění F. O. nebo by byl zjištěn jiný skutečný dodavatel. V této souvislosti stěžovatelka namítla, že nebyla povinna prokazovat ubytování pracovníků na předmětné zakázce. Tuto skutečnost totiž zjišťoval z vlastní iniciativy sám správce daně, přičemž stěžovatelka odkázala i na jiné ubytovací možnosti než v Sokolovně. Bylo tak na správci daně, aby tato další ubytovací zařízení sám oslovil. Podle stěžovatelky navíc nešlo ani o ubytování jejich pracovníků, ale osob pracujících pro jejího dodavatele. Sama tak neměla možnost správcem daně požadované důkazy získat. Opětovně zdůraznila vliv značného časového odstupu provedení výslechu od realizace předmětné zakázky na paměť deklarovaného dodavatele F. O. který nadto při snaze specifikovat plnění

pokračování

měl k dispozici pouze rozpočet akce či označení předmětných stromů, jejichž latinský název si již nemusel pamatovat.

[14] Ve vztahu k zakázce na regeneraci panelového sídliště v Bílovci stěžovatelka nejprve zopakovala skutečnosti uvedené v žalobě. Namítla, že krajský soud jen odkázal na argumentaci žalovaného uvedenou v jeho rozhodnutí. Krajský soud se tak dostatečně nezabýval námitkami stěžovatelky a neposoudil ani snahu daňových orgánů znevěrohodnit výpověď svědka I. Z. poznámkami o tom, jak dlouho si prohlížel předloženou fakturu, a tvrzením, že bez prostudování těchto dokladů by vůbec neměl o sporných zakázkách povědomí. Krajský soud dostatečně neodůvodnil ani své závěry ohledně ceny obvyklé. K zakázce na regeneraci panelového sídliště v Rychvadlu stěžovatelka opětovně zopakovala argumentaci uvedenou v žalobě a namítla, že krajský soud pouze odkázal na závěry žalovaného a nevypořádal její námitky. Doplnila, že překročení limitu platby v hotovosti není důvodem pro neuznání daňového odpočtu. Zákon nadto nevyžaduje prokázání úhrady dodavatelské faktury, a to lhostejno zda v hotovosti, nebo na bankovní účet. Přesto je platba v hotovosti či neuhrazení zmíněné faktury hodnocena jako podezřelá, ačkoli na ní není nic nezákonného. V oblasti stavebnictví jsou platby v hotovosti zcela běžné a dodavatelé přímo vyžadované. Co se týče dodání zboží s místem plnění v tuzemsku ve zdaňovacím období měsíce července roku 2012, stěžovatelka nejprve zopakovala argumentaci uvedenou v žalobě. Namítla, že pokud svědek I. Z. nevěděl, od koho jeho společnost nakoupila materiál za 1.756.000 Kč, nebylo její povinností znát organizaci práce jejího dodavatele. Nadto tato skutečnost s ohledem na zmíněnou hodnotu sporného plnění sama o sobě svědčí o tom, že zakázka byla uskutečněna jiným skutečným dodavatelem, který musel mít postavení plátce DPH. Krajský soud tak dospěl k nesprávnému závěru, že ani v případě tohoto zdanitelného plnění nemohly být aktivovány závěry uvedené v rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie*.

[15] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[16] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve plně ztotožnil se závěry krajského soudu uvedenými v napadeném rozsudku. Dále konstatoval, že argumentace stěžovatelky je prakticky shodná s žalobními body a kasační stížnost obsahuje pouhé „přílepky“ reagující na napadený rozsudek krajského soudu. K rozhodnutím SD EU a rozsudkům Nejvyššího správního soudu uvedl, že se tato judikatura týká daňových podvodů, které v posuzovaném případě nebyly vůbec řešeny, případně byla překonána vývojem judikatury po rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie*. Zdůraznil, že důvodem neuznání nároku na odpočet nebyla případná účast stěžovatelky na daňovém podvodu, nýbrž neprokázání hmotněprávních podmínek pro tento nárok. Spornými byli v posuzovaném případě pouze dodavatelé zdanitelných plnění, jejichž uskutečnění bylo prokázáno. Žalovaný dále shrnul podstatu nepřezkoumatelnosti rozhodnutí a konstatoval, že napadený rozsudek krajského soudu touto vadou netrpí.

[17] Podle žalovaného neměl judikatorní vývoj po rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie* na posuzovaný případ žádný vliv. V této souvislosti odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, a ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59. Návrat do daňového řízení je namístě až tehdy, kdy je ve správním spise obsažena indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. Na základě argumentace stěžovatelky by musela být

taková indicie nalezena vždy, pokud by správce daně zpochybnil deklarované dodavatele. Bylo nadto povinností stěžovatelky, aby prokázala materiální podmínku nároku na odpočet DPH, tj. že skutečný dodavatel zboží byl v postavení osoby povinné k dani, resp. plátcem DPH, ledaže měl potřebné údaje k dispozici správce daně. Muselo by tak být s jistotou zřejmé, že roční obrat dodavatele tuto částku překročil. Stěžovatelka sice v posuzovaném případě splnila svou primární důkazní povinnost, neprokázala však, že předmětná plnění dodali deklarovaní dodavatelé. V průběhu celého řízení, tj. i v řízení o žalobě, přitom neoznačila žádného konkrétního jiného skutečného dodavatele, přičemž tak neučinila ani v kasační stížnosti. Ani ze skutkových okolností případu nevyplývá žádná indicie, že by byl případný skutečný dodavatel plátcem DPH. V této souvislosti žalovaný citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2022, č. j. 5 Afs 47/2021-47.

[18] Žalovaný dále zrekapituloval zjištěné pochybnosti, sporná tvrzení dodavatele F. O. i vyslechnutých svědků, z nichž nebylo zřejmé, zdali plnění poskytl deklarovaný dodavatelé. Vzhledem k tomu, že zboží v posuzovaném případě tvořily služby, které jsou dělitelné, nebylo možné vyloučit poskytnutí těchto služeb vícero osobami. Ani v případě plnění uskutečněného v měsíci červenci roku 2012 nic nevypovídalo o tom, že dodavatel stěžovatelky měl postavení plátce DPH. I pokud by právě sporným plněním přesáhl dodavatel hranici 1 mil. Kč nutnou pro plátcovství DPH, stal by se osobou povinnou k této dani teprve v budoucnu, nikoli v době uskutečnění předmětného zdanitelného plnění. Žalovaný doplnil, že daňové orgány dodržovaly zásady daňového řízení, a ani nesprávné závěry o nemožnosti provést konfrontaci svědků neměly vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. K samotným svědeckým výpovědím konstatoval, že důkazní břemeno tížilo stěžovatelku. Bylo tedy k její škodě, pokud se spolehla na svědky, kteří si pro časový odstup rozhodné skutečnosti nevybavili. V této souvislosti žalovaný zrekapituloval svědecké výpovědi včetně skutečností, které byly sporné či nejasné. Na základě prvního zrušujícího rozsudku krajského soudu opětovně provedl výslechy svědků Ing. J. S. a Ing. P. S. a s jím provedeným hodnocením jejich výpovědí se krajský soud ztotožnil.

[19] Správce daně podle žalovaného dále v posuzovaném případě nezjišťoval cenu obvyklou, nýbrž dospěl k závěru o neekonomickém a neracionálním chování stěžovatelky a o odlišnostech ceny za následné vyfakturování přijatých plnění. Rovněž tyto skutečnosti přispěly k pochybnostem správce daně. Jednou z nich byly platby v hotovosti v rozporu se zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o omezení plateb v hotovosti“), čímž se stěžovatelka dopustila přestupku. Ačkoli tato skutečnost nebyla stížena neplatností právního úkonu, tímto postupem se připravila o možnost nezpochybnitelného převodu platby potvrzeného bankou. Provádění plateb v hotovosti nebylo jediným či rozhodujícím důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH.

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

III. Posouzení kasační stížnosti

[21] 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

pokračování

z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti odkázala na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[22] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Podle písmena 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 vytyčanou 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. Konečně podle písmena d) tohoto 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.*

[23] Nejvyšší správní soud nejprve vzhledem k obsahu kasační stížnosti konstatuje, že většina argumentace, kterou v ní stěžovatelka uplatnila, prakticky doslovně kopíruje žalobní námítky a námítky uvedené v jejích doplněních. V této souvislosti lze poukázat např. na rozsudek ze dne 31. 8. 2022, č. j. 3 Afs 56/2021-47, v němž Nejvyšší správní soud mimo jiné uvedl: „*Zbylá tvrzení týkající se neprovedení svědeckých výpovědí osob, které správce daně považoval za zaměstnance „na černo“, a nezákonného postupu při zastřené výpovědi svědka jsou pouhým opakováním žalobních námítek, aniž by zde stěžovatelka jakkoli polemizovala se závěry městského soudu. Nepředstavují tedy kasační námítky ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s. a Nejvyšší správní soud se jimi dále nezabýval. Důvody kasační stížnosti se totiž musí upínat právě k rozhodnutí krajského (zde městského) soudu, které je předmětem přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu v řízení o kasační stížnosti. Opakování žalobní argumentace tedy nepředstavuje přípustné kasační námítky“.* Jinými slovy, stěžovatelka byla povinna v kasační stížnosti uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud se proto částmi, v nichž stěžovatelka pouze okopírovala žalobní argumentaci (přičemž v některých pasážích zůstalo dokonce zachováno označení „žaloba“), v souladu s § 103 odst. 1 s. ř. s. nezabýval.

[24] Nejvyšší správní soud dále k odkazům stěžovatelky na rozsudky SD EU ze dne 10. 1. 2016, ve věci C-446/15, *Signum Alfa Sped*, ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-324/11, *Gábor Tóth*, a ze dne 4. 6. 2020, ve věci C-430/19, *SC C. F. SRL*, konstatuje, že se jedná o judikaturu týkající se podvodů na DPH. Z judikatury SD EU však jasně vyplývá, že nejprve se zkoumá, zda byly splněny podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně. Jde o hmotněprávní a formální podmínky stanovené směrnicí Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, které v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále že tato faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí. SD EU při tom ponechává na soudech členských států, aby v souladu s pravidly vnitrostátního dokazování zhodnotily, zda došlo ke splnění hmotněprávních a procesních podmínek vzniku nároku na odpočet daně. Za situace, kdy z tohoto posouzení vyplyne, že byly naplněny hmotněprávní a formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet, nelze v zásadě nárok na odpočet odmítnout, jelikož jak SD EU setrvale judikuje, nárok na odpočet je

nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. I takový nárok na odpočet však může být odmítnut, pokud se subjekty dovolávají práva Evropské unie zneužívajícím způsobem. O zneužívající způsob dovolání se práva jde i tehdy, kdy se samotná osoba povinná k dani dopustila daňového úniku nebo když musela vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty (podrobněji viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, a ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34).

[25] V posuzovaném případě však daňové orgány nárok stěžovatelky na odpočet DPH nezamítly kvůli tomu, že se účastnila daňového podvodu, ale protože neprokázala, že jí předmětné plnění dodali deklarovaní dodavatelé, případně jiní skuteční dodavatelé, kteří byli plátcí DPH, tj. nesplnila formální a hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH. V této souvislosti lze souhlasit se stěžovatelkou, že prokázala uskutečnění posuzovaných zdanitelných plnění, sporná tak byla pouze otázka jejich dodavatelů.

[26] Stěžovatelka namítla, že v posuzovaném případě bylo z okolností případu zjevné, že nedisponovala dostatkem personálních i hmotných zdrojů k uskutečnění sporných zdanitelných plnění vlastními silami. Z uvedeného tak vyplývá, že museli existovat jiní skuteční dodavatelé plnění. Dopředu zároveň nemohla znát vývoj soudní judikatury po rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie*, a proto své dokazování v daňovém řízení zaměřovala na prokázání deklarovaných dodavatelů, nikoli jiných skutečných dodavatelů. Krajský soud však nesprávně nezohlednil jasně deklarovaný záměr stěžovatelky vést v tomto směru dokazování, a upřel jí tak aplikaci závěrů formulovaných ve zmíněném přelomovém rozhodnutí SD EU.

[27] Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce *povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.*

[28] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[29] SD EU v rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie*, uvedl, že *„uplatnění nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.“* SD EU tedy připustil, že za určitých podmínek nemusí být dodavatel plnění jednoznačně

pokračování

identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Jinak řečeno, zatímco dosavadní většinová judikatura Nejvyššího správního soudu trvala na tom, že identita dodavatele musí být postavena zcela na jisto, rozhodnutí SD EU ve věci *Kemwater ProChemie* vedle této základní možnosti připustilo i možnost, že se prokáže pouze to, že skutečný dodavatel byl plátce DPH. Upřesnil také rozložení důkazního břemene k této otázce, a to tak, že důkazní povinnost prokázat, že dodavatel je plátcem DPH, leží na daňovém subjektu. Relativně úzkou výjimku SD EU stanovil pouze pro situaci, že by správce daně sám měl údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH. Jednalo by se typicky o situaci, kdy by již z informací dostupných správci daně z úřední činnosti bylo zřejmé, že dodavatel byl plátcem DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2022, č. j. 9 Afs 295/2020-57).

[30] Rozšířený senát následně na závěry SD EU navázal v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS. Připomněl, že SD EU „připustil i možnost, že nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH.“ Současně podotkl, že nelze podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH rozšířit tak, že by byly splněny, kdyby „daňový subjekt prokázal, že byl v dobré víře v to, že jedná s plátcem DPH“. Takový postup by podle rozšířeného senátu zakotvil novou možnost vzniku nároku na odpočet DPH, s níž SD EU nepočítal. Rozšířený senát rovněž zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že dodavatel je plátcem DPH, tíží daňový subjekt, a to s výjimkou situace, že by správce daně měl z informací dostupných z úřední činnosti povědomost o tom, kdo je skutečným dodavatelem a že je také plátcem DPH.

[31] Vzhledem k výše uvedenému tak v posuzovaném případě platí, že povinnost stěžovatelky (i přes shora popsany posun v judikatuře týkající se formální podmínky pro uplatnění odpočtu) spočívala v prokázání toho, že její dodavatelé v případě posuzovaných zdanitelných plnění byli plátcí DPH. Prokázat tuto skutečnost měla stěžovatelka poté, co správci daně vznikly důvodné pochybnosti ohledně skutečné realizace těchto plnění v souladu s předloženými daňovými doklady (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2022, č. j. 5 Afs 47/2021-47). Jinými slovy, i v případě, kdy nedisponovala dostatečnými personálními a hmotnými kapacitami, což daňové orgány nepopřely, bylo povinností stěžovatelky prokázat, že jiní skuteční dodavatelé měli postavení plátců DPH, ledaže by měl tyto údaje k dispozici správce daně.

[32] Pokud jde o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu platí, že „prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“ (viz např. rozsudky ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007-84, ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, a ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103).

[33] Je vhodné připomenout, že správce daně nemá povinnost prokázat, že se účetní případ odehrál jinak, než o něm bylo účtováno. Má však povinnost prokázat existenci vážných a důvodných pochybností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008,

č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně označí konkrétní skutečnosti, podle nichž hodnotí doklady předložené daňovým subjektem jako nevěrohodné, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Ten přitom musí doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, či 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). Daňové řízení je totiž postaveno na zásadě, že daňový subjekt je povinen jednak daň přiznat (břemeno tvrzení), jednak své tvrzení prokázat (břemeno důkazní).

[34] Stěžovatelka dále konkrétně k jednotlivým posuzovaným plněním namítla, že daňovými orgány byl popřen deklarovaný dodavatel plnění u obchodních zakázek na školicí středisko Tempo a na revitalizaci centrální části města Neveklova F. O. Z uvedeného tak vyplývá, že plnění poskytl jiný skutečný dodavatel. Jiní skuteční dodavatelé pak mohli figurovat i v plněních přijatých od deklarovaných odběratelů společností AZ-CONFORT a ATRIAN Group.

[35] Nejvyšší správní soud nejprve zdůrazňuje, že nová judikatura nepředstavuje paušální a automatický důvod ke zrušení všech předchozích zamítavých soudních i správních rozhodnutí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-58), která předcházela rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie*, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.

[36] Indicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátce DPH (tj. nesplnění formální podmínky - uvedení plátce na dokladu, za současného dodržení materiální podmínky - skutečné postavení tohoto dodavatele jako plátce DPH), nelze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění od osoby uvedené na dokladu existují vážné pochybnosti. Z provedeného dokazování musí vyplývat takové skutečnosti, které budou směřovat k tomu, že faktický dodavatel v postavení plátce DPH skutečně byl, tj. že je splněna ona materiální podmínka pro uplatnění odpočtu (viz již zmiňovaný rozsudek ve věci sp. zn. 5 Afs 47/2021).

[37] V posuzované věci však žádné takové indicie z obsahu spisu ani ze stěžovatelčiných tvrzení nevyplývají. Veškeré provedené dokazování přineslo pouze takové poznatky, na základě kterých lze vyloučit, že by skutečnými dodavateli plnění byly subjekty uvedené na předložených daňových dokladech, tj. F. O. a společnosti AZ-CONFORT a ATRIAN Group. Nic však nesvědčí o tom, že by faktický (jiný) dodavatel byl v postavení plátce DPH. Stěžovatelka zároveň měla nejpozději v řízení před krajským soudem dostatek prostoru k tomu, aby předeštlá tvrzení, ze kterých by postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH vyplývalo. To však stěžovatelka neučinila a žádná další relevantní tvrzení neuvedla ani v řízení o kasační stížnosti (srov. shodně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43). Stěžovatelka naopak nadále setrvala na argumentaci, že své důkazní břemeno unesla a nárok na odpočet jí měl být uznán, což ovšem daňové orgány přesvědčivě zpochybnily. Dále tvrdila, že pro případ neprokázání deklarovaných dodavatelů jako skutečných dodavatelů plnění museli existovat jiní skuteční dodavatelé,

pokračování

a krajský soud tak měl zrušit rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátit k provedení dalšího dokazování.

[38] Jak již bylo uvedeno výše, i po rozhodnutí SD EU ve věci *Kemwater ProChemie* je nutné pro uplatnění nároku na odpočet daně s jistotou prokázat, že deklarovaná plnění přijal daňový subjekt od jiného plátce. I když se nemusí jednat o dodavatele uvedeného na dokladu (nemusí být splněna formální podmínka), jeho postavení jako plátce (materiální podmínka) naplněna být musí. Z žádného předloženého dokladu ani ze stěžovatelčiných tvrzení či provedených výsledků však nevyplývá, že by deklarovaná plnění uskutečnily namísto deklarovaných dodavatelů jiné osoby, která by mohly být plátcem DPH. Uvedené platí i přesto, že stěžovatelka nedisponovala dostatečnými personálními a hmotnými kapacitami ke splnění zakázek vlastními silami. Lze si totiž jen těžko představit situaci, kdy by v případě zpochybnění deklarovaných dodavatelů musely daňové orgány vždy vést rozsáhlé a prakticky neomezené vyšetřování, kteří případní jiní skuteční dodavatelé mohli sporná plnění uskutečnit, pokud k tomu sám daňový subjekt nic bližšího neuvedl a pouze připustil možnost existence jiných skutečných dodavatelů plnění.

[39] V této souvislosti je rovněž nutné zdůraznit, že se jednalo o několik plnění, která mohla být poskytnuta více osobami. Konkrétně u transakcí spočívajících ve stavebních zakázkách nebo revitalizaci centrální části města Neveklova se jednalo zejména o plnění v podobě poskytnutí stavebních a jiných prací jednotlivými pracovníky. Uvedené ostatně potvrdila sama stěžovatelka, pokud uvedla, že se na stavbě pohybovaly i další osoby, které musely být jinými skutečnými dodavateli. Byť by správce daně nahlížel na tyto pracovníky jako na jiné skutečné dodavatele, z ničeho nevyplývá, že by byli zároveň plátcem DPH. V případě plnění uskutečněného ve zdaňovacím období měsíce července roku 2012, kdy podle stěžovatelky deklarovaný dodavatel nakoupil zboží za celkovou částku 1.756.000 Kč, a musel tak mít postavení plátce DPH, Nejvyšší správní soud ve shodě s žalovaným konstatuje, že ani tato skutečnost bez dalšího postavení deklarovaného dodavatele jako jiného skutečného dodavatele plátce DPH neosvědčila. Pokud by totiž právě touto zakázkou naplnil zmíněný dodavatel podmínky plátcovství, stal by se jím teprve v budoucnu podle příslušných ustanovení zákona o DPH, tj. postavení plátce DPH by neměl v době uskutečnění posuzovaného zdanitelného plnění. Jinými slovy, ačkoli tedy hodnota zmíněného plnění převyšovala 1 mil. Kč, neznamená to nutně, že stěžovatelka přijala sporná plnění od plátce DPH (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59).

[40] Stěžovatelka dále namítla, že již v daňovém řízení navrhovala provést konfrontaci svědků, kteří by prokázali, že skutečným dodavatelem plnění byl F. O., případně by z ní vyplynulo, že musel být skutečným dodavatelem jiný subjekt. Krajský soud však uvedenou argumentaci odmítl jako zcela obecnou, v důsledku čehož jsou jeho závěry vnitřně rozporné.

[41] Krajský soud se navrženou konfrontací svědků k zakázce na školicí středisko Tempo zabýval v odstavcích 13 až 15 odůvodnění napadeného rozsudku. Z jeho závěrů však nevyplývá, že by stěžovatelka tento důkaz nenavrhl dostatečně konkrétně. Naopak přisvědčil, že bylo možné konfrontaci (či rekognici) svědků provést. Na zákonnosti rozhodnutí žalovaného to však nemělo vliv, přičemž v této souvislosti krajský soud uvedl konkrétní důvody pro tento závěr spočívající přímo v jednotlivých svědeckých výpovědích. K obdobným závěrům dospěl rovněž ve vztahu k zakázce na revitalizaci centrální části města

Neveklova v odstavcích 16 a 17 odůvodnění napadeného rozsudku. Z ničeho tak nevyplývá, že by příslušné závěry krajského soudu byly vnitřně rozporné.

[42] Nejvyšší správní soud rovněž zdůrazňuje, že důkazní břemeno k prokázání skutečných dodavatelů sporných plnění tížilo stěžovatelku. Nelze si tak představit situaci, kdy by svědci v navržené konfrontaci buď potvrdili jako skutečného dodavatele F. O. (zakázky na školicí středisko Tempo a revitalizaci centrální části města Neveklova), a pro případ, že by se tak nestalo, by bylo prokázáno poskytnutí plnění jiným skutečným dodavatelem. Na důkazní břemeno daňového subjektu totiž takto variabilně nahlížet nelze. Je totiž zřejmé, že skutečným dodavatelem zboží musel být i v posuzovaném případě konkrétní subjekt, nikoli prakticky volitelně buď deklarovaný dodavatel F. O., nebo jiná nijak neidentifikovaná osoba.

[43] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky, že svědek I. Z. ve své další výpovědi učiněné ve vztahu k dani z příjmů popřel původní tvrzení, označil se za „bílého koně“, a není tak vyloučeno, že se stala obětí jeho daňového podvodu, v důsledku čehož měl krajský soud věc vrátit žalovanému k odstranění těchto nejasností. Není totiž zřejmé, jaký mohla mít nová výpověď v jiném daňovém řízení vliv na skutečnosti zjištěné v posuzovaném případě. Nadto je zřejmé, že svědek I. Z. v původní výpovědi obchodní transakci se stěžovatelkou potvrdil, z čehož žalovaný vycházel při posuzování sporné obchodní transakce.

[44] Pokud jde o značný časový odstup, který podle stěžovatelky ovlivnil výpovědi svědků, Nejvyšší správní soud konstatuje, že je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů pamatoval na povinnost svá daňově relevantní tvrzení náležitě prokázat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32). Jestliže stěžovatelka předpokládala, že svou činnost bude schopna prokázat pomocí svědků, resp. že si nezajistila dostatek jiných spolehlivých důkazů za účelem prokázání vlastních daňových tvrzení, důsledky toho, že provedená svědkova výpověď je neprůkazná či že svědek si s odstupem času okolnosti nevybaví, nese stěžovatelka, nikoli správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020-48). Uvedené závěry lze plně využít i v případě námítky stěžovatelky, že si deklarovaný dodavatel F. O. již nepamatoval latinský název stromů (zakázka na revitalizaci centrální části města Neveklova), jelikož měl k dispozici zřejmě jen rozpočet a fakturu. Rovněž tato skutečnost je výlučně ke škodě stěžovatelky. Vzhledem k uvedenému tak nelze přisvědčit ani tvrzení stěžovatelky, že není jejím úkolem znát organizaci práce společnosti I. Z., a proto jí nelze přičítat k tíži, že si svědek nevzpomněl, kde nakoupil materiál za částku 1.756.000 Kč.

[45] Stěžovatelka dále namítla, že u zakázek na regeneraci panelového sídliště v Bílovci a Rychvaldě krajský soud neposoudil její žalobní námítky a jen odkázal na závěry žalovaného. Nevyhodnotil ani její argumentaci ohledně tendenčního hodnocení svědecké výpovědi I. Z. žalovaným a neposoudil obvyklou cenu předmětných zakázek.

[46] Krajský soud se zmíněnými zdanitelnými plněními zabýval v odstavci 18 odůvodnění napadeného rozsudku. Není přitom vadou, pokud v zájmu hospodárnosti a stručnosti odůvodnění odkázal na závěry žalovaného, které pouze stručně zrekapituloval. Ztotožnil se

pokračování

rovněž se závěry žalovaného, že většina předmětných zakázek neodpovídala ekonomicky racionálnímu chování, jelikož byly ztrátové, přičemž tyto skutečnosti žalovaný vyhodnotil v souhrnu s ostatními identifikovanými pochybnostmi. Krajský soud se stručně zabýval i svědeckou výpovědí I. Z.

[47] Nejvyšší správní soud ostatně v této souvislosti již v rozsudku ze dne 25. 2. 2022, č. j. 10 Afs 212/2020-78, konstatoval, že „*krajský soud v nynější věci se nemusel vypořádat s každým dílčím žalobním argumentem, nota bene v reakci na obsahlou žalobu, kde se jednotlivé argumenty opakují a navzájem prolínají. Soud mohl v této situaci proti žalobě postavit vlastní právní názor, v jehož konkurenci žalobní body jako celek neobstojí.*“ Úkolem krajského soudu tak bylo vypořádat se se základním obsahem a smyslem žalobní argumentace, což se stalo. Ostatně stěžovatelka proti nosným závěrům krajského soudu v kasační stížnosti brojí, což by v případě nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku nebylo možné. Skutečnost, že stěžovatelka se závěry krajského soudu nesouhlasí, neznamená, že je jeho rozsudek nepřezkoumatelný.

[48] Stěžovatelka závěrem namítla, že platby v hotovosti nejsou zákonem o DPH zakázány, takže nemohou vést k odepření daňového odpočtu. Zákon o DPH současně ani za účelem prokázání tohoto nároku nevyžaduje uhrazení dodavatelské faktury a platbu na bankovní účet, přesto tyto skutečnosti daňové orgány a krajský soud posoudily jako podezřelé. Zdůraznila, že platby v hotovosti jsou ve stavebnictví zcela běžné a zpravidla i dodavateli vyžadované.

[49] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že citovaným tvrzením stěžovatelky lze obecně přisvědčit. Daňové orgány jí však nevytýkaly porušení zákona omezujícího platby v hotovosti ani netvrdily, že jí nárok na odpočet DPH zamítly z důvodu neprovedení platby na bankovní účet nebo předložení uhrazené faktury. Není totiž zakázáno platit hotově do určité částky a není ani přikázáno podchycovat veškeré obchodní transakce písemně; volba je v tomto směru na obchodníkově. Nejvyšší správní soud však konstatuje, že důsledně neformální přístupy mohou snadno vést k tomu, že v daňovém řízení obchodník neobhájí své nároky. Jinak řečeno, se stěžovatelka v posuzovaném případě hotovostními platbami připravila o další písemný důkaz potvrzený nezávislou třetí osobou, tj. bankou. Tato skutečnost přitom jde k tíži stěžovatelky samotné, jelikož jí v tomto ohledu tížilo důkazní břemeno.

[50] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že daňové orgány ani krajský soud nepochybily, pokud stěžovatelce nárok na odpočet DPH odepřely z důvodu neprokázání skutečného dodavatele. V posuzovaném případě totiž stěžovatelka dostatečně neprokázala dodání předmětných zdanitelných plnění F. O. ani společnostmi AZ-CONFORT a ATRIAN Group, jak tvrdila svými daňovými doklady, a současně z okolností posuzovaného případu nevyplývaly žádné indicie, které by ukazovaly na existenci jiného (skutečného) dodavatele, jež by byl osobou povinnou k dani (obdobně dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-49).

[51] Lze tedy konstatovat, že napadený rozsudek je zákonný, přezkoumatelný a vychází z náležitě zjištěného skutkového stavu věci daňovými orgány. Důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. proto nebyly naplněny.

IV. Závěr a náklady řízení

[52] 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. srpna 2023

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu