



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudců Mgr. Tomáše Kocourka a Mgr. Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **DI International, s.r.o.**, se sídlem Křižíkova 237/36a, Praha 8, zast. Mgr. Martinem Dolečkem, advokátem, se sídlem Na strži 2102/61a, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 11. 2021, č. j. 43729/21/5300-21442-712243, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 3. 2023, č. j. 10 Af 2/2022-65,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 11. 2021, č. j. 43729/21/5300-21442-712243, kterým byla zamítnuta její odvolání a potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 11. 2019, jimiž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců únor a březen 2016. Správce daně naznal, že žalobkyně neprokázala faktické přijetí zdanitelných plnění od dodavatele (společnosti REALTORS, s. r. o., IČO 639 95 115), a

tudíž jí neuznal nárok na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), v souhrnné výši 273.000 Kč. Dodatečnými platebními výměry byla doměřena DPH v právě uvedené výši a dále bylo žalobkyni předepsáno penále ve výši 54.600 Kč.

[2] Ze spisového materiálu vyplývá, že žalobkyně uplatnila za zdaňovací období únor a březen 2016 nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od společnosti REALTORS. Předmětem plnění bylo poskytnutí poradenských služeb podle mandátní smlouvy, které se týkaly přípravy a realizace projektu Praga Karlín. V únoru 2019 zahájil správce daně daňovou kontrolu za tuto zdaňovací období. V rámci kontroly žalobkyně předložila mandátní smlouvu uzavřenou mezi ní a společností REALTORS, evidenci pro účely DPH, výpisy z bankovních účtů a daňové doklady týkající se poskytnutých služeb. Jednatel žalobkyně rovněž uvedl, že jednal osobně s jednatelem společnosti REALTORS panem Sakařem.

[3] Po provedení kontroly dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neprokázala faktické přijetí plnění, a tedy ani oprávněnost nároku na odpočet DPH. Správce daně uznal, že žalobkyně předložením daňových dokladů unesla své primární důkazní břemeno, nicméně na základě informací Policie České republiky o společnosti REALTORS nabyt pochybnosti o faktickém přijetí deklarovaného plnění. Z podkladů poskytnutých Policií České republiky totiž vyplynulo, že bývalý jednatel společnosti REALTORS M. Š. je trestně stíhaný ve věci trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění. Z protokolu o jeho výsledku vyplývá, že v době, kdy byl jednatelem, společnost neprovozovala žádnou podnikatelskou činnost. Z výpovědi předchozího jednatele Jiřího Sakaře navíc vyplynulo, že během výkonu funkce jednatele neměl na chod společnosti žádný vliv (pouze podepisoval smlouvy a daňová přiznání), a lze jej tak považovat za tzv. bílého koně. Správce daně sdělil žalobkyni své pochybnosti prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností.

[4] Dle názoru správce daně (i žalovaného) tak bylo důkazní břemeno opětovně přeneseno na žalobkyni, která jej však neunesla. Žalobkyně tvrdila, že poradenství jí poskytoval Arnošt Hejduk, který jí i zasílal daňové doklady a seznámil ji s panem Sakařem. Konzultace probíhaly při osobních setkáních. Dále žalobkyně předložila územní rozhodnutí vztahující se k projektu Praga Karlín a e-mailovou komunikaci mezi ní a panem Hejdukem.

[5] Pan Hejduk však při výpovědi před správcem daně uvedl, že se společností REALTORS nemá nic společného a poradenství žalobkyni poskytoval bezplatně. Správce daně naznal, že předložené dokumenty nemohou nijak prokázat přijetí plnění od dodavatele. Mandátní smlouva je navíc nevěrohodná, podpisy na ní nejsou datovány. Není z ní patrné, že by na jejím základě skutečně k nějakému plnění došlo. Podnikání společnosti REALTORS je dle názoru správce daně více než podezřelé a výpověď pana Hejduka nevěrohodná. Ten totiž popřel, že by vyvíjel činnost jménem společnosti REALTORS, ovšem podle předložených e-mailů zaslal žalobkyni daňové doklady vystavené právě touto společností, která je mohla bez jakýchkoliv potíží zaslat žalobkyni sama. Žalobkyně po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění nenavrhla správcem daně žádné další důkazy, které by mohly prokázat oprávněnost jejího nároku na odpočet. Správce daně tudíž přistoupil k projednání zprávy o daňové kontrole a k vydání dodatečných platebních výměrů.

pokračování

Žalovaný v odvolacím rozhodnutí převzal argumentaci správce daně. K mandátní smlouvě navíc uvedl, že se odlišuje od mandátní smlouvy předložené žalobkyní v odvolacím řízení (tato mandátní smlouva obsahuje dataci a liší se podpisy jednatele společnosti REALTORS).

[6] Žalobkyně v žalobě tvrdila, že správce daně své pochybnosti založil na informaci o společnosti REALTORS, nikoliv o žalobkyni, a to proto, aby jí mohl účelově doměřit daň. Účelovost jednání žalovaného vyplývá i ze skutečnosti, že daňovou kontrolu zahájil na samém konci lhůty pro vyměření daně. Neunesl svoje důkazní břemeno stran pochybností o oprávněnosti nároku na odpočet DPH, pouze negoval tvrzení a důkazní prostředky žalobkyně. Žalovaný nepředložil žádný důkaz, který by zpochybnil pravost podpisů na mandátní smlouvě. Plnění bylo žalobkyni poskytnuto přímo panem Hejdukem a není rozhodné, zda ho pan Hejduk poskytoval jako zaměstnanec, jednatel nebo zmocněnec, nebo zda tak činil ve smyslu § 1935 nebo § 3006 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, z titulu nepřikázaného jednatele. Žalobkyní poskytnuté podklady tvoří ucelený řetězec důkazů, které prokazují oprávněnost nároku na odpočet DPH. Rozpory ve výpovědi pana Hejduka ani výpovědi bývalých jednatelů dodavatele nemohou vyvrátit pravost těchto podkladů. Výpovědi bývalých jednatelů dodavatele navíc nemají žádnou vypovídací hodnotu, neboť neměli povědomí o fungování společnosti REALTORS.

[7] Městský soud se s žalobní argumentací neztotožnil a žalobu zamítl. Shrnul skutečnosti, které správce daně vedly k pochybnostem o věrohodnosti a správnosti předložených daňových dokladů. Pochybnosti označil za důvodné, tudíž aproboval přenos důkazního břemene stran prokázání přijetí zdanitelného plnění od dodavatele na žalobkyni. Žalobkyně však důkazní břemeno neunesla. Jí předložené podklady a tvrzení o plnění ze strany pana Hejduka nemohou prokázat faktické přijetí zdanitelného plnění. Správce daně buďto správně určil, že k prokázání rozhodných skutečností nepostačují, nebo jejich věrohodnost spolehlivě vyvrátil. Tvrzení o spolupráci s panem Hejdukem navíc městský soud označil za velmi zvláštní, neboť žalobkyně toto na začátku daňové kontroly vůbec netvrdila, naopak uvedla, že jednala přímo s jednatelem dodavatele. Opak začala tvrdit až ve chvíli, kdy jí byl sdělen obsah výpovědí obou bývalých jednatelů dodavatele v rámci trestního řízení. Výpověď pana Hejduka nemohla pochybnosti správce daně rozptýlit, naopak učinila celou deklarovanou spolupráci ještě víc podezřelou. Pochybnosti není možné rozptýlit ani pomocí e-mailové komunikace mezi žalobkyní a panem Hejdukem. Soud uvedl, že mandátní smlouva byla patrně uzavřena nikoliv za účelem skutečného poskytování služeb, ale za účelem umělého vytvoření nároku na odpočet DPH. Výpisy z bankovních účtů prokazují nanejvýš přesun peněžních prostředků z jednoho účtu na druhý, nikoliv to, že by došlo k samotnému plnění smlouvy, tedy k adekvátnímu protiplnění. Správce daně zahájil daňovou kontrolu v zákonné lhůtě a není rozhodné, v jaké fázi tak učinil. V projednávané věci tak navíc učinil z toho důvodu, že obdržel informace od Policie České republiky.

[8] Městský soud uvedl, že není úkolem správce daně, aby aktivně prokazoval pravost žalobkyní předložených listin (v této věci pravost mandátních smluv). I kdyby byly podpisy na mandátních smlouvách totožné, žalobkyně by stále neunesla své důkazní břemeno. Soud uvedl, že předmětem nynějšího řízení je daňová povinnost žalobkyně, nikoli společnosti

REALTORS. Proto není rozhodné, zda je to právě společnost REALTORS, která je podezřelá z trestné činnosti. Nedůvodný je i poukaz na ustanovení občanského zákoníku, neboť není rozhodné, jakým způsobem mělo být plnění údajně poskytnuto, když nebylo prokázáno, že by vůbec bylo poskytnuto. Argumentace žalobkyně je navíc vnitřně rozporná. Na jedné straně poukazuje na výpověď pana Hejduka jako na jeden z klíčových důkazů svědčících v její prospěch, na druhé straně ji však označuje za snahu pana Hejduka zastřít své vlastní protiprávní jednání. Pan Hejduk uvedl, že nemá se společností REALTORS nic společného. Aby mohlo navíc z jeho strany jít o nepřikázané jednatelství, musela by existovat vůle pana Hejduka za společnost jednat, což popírá. Dle názoru soudu žalovaný postupoval v souladu s právními předpisy. Svě závěry v rozhodnutí přezkoumatelně odůvodnil. Závěrem městský soud uvedl, že k prokázání spolupráce mohla sloužit mandátní smlouva ve spojení s dalšími důkazními prostředky a výpisy z bankovních účtů, avšak ne za situace, kdy jednatelé dodavatele popírají, že by jejich společnost vyvíjela jakoukoliv ekonomickou činnost, a osoba, která měla za dodavatele jednat, jakoukoliv spolupráci s ním odmítá a její výpověď není věrohodná. Soud se navíc neztotožnil s bagatelizací výpovědí bývalých jednatelů dodavatele, neboť kdo jiný než statutární orgán společnosti by měl mít nejlepší povědomí o jejím fungování.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Žalobkyně („stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že dle jejího názoru existují jednoznačné a prokazatelné skutečnosti, že zdanitelné plnění, jehož existence je jádrem sporu, bylo skutečně poskytnuto. Mezi ní a dodavatelem byla uzavřena mandátní smlouva, na jejímž základě bylo prostřednictvím pana Hejduka poskytnuto a fakturováno plnění, a to s konkrétním odkazem na ustanovení dané smlouvy a ve výši sjednaných částek. Tyto částky byly následně uhrazeny.

[10] Stěžovatelka poukazuje na e-mail ze dne 24. 3. 2016, ve kterém je zmínka o „úspěšném završení ÚR“, přičemž jeho přílohou je jedna z faktur. Jedná se o zkratkovitou komunikaci běžnou v obchodním styku a žádný ze subjektů nenapadlo, že by byla v budoucnu přezkoumávána pro absenci zdanitelného plnění. Uskutečněné úhrady přesně odpovídají smluvně sjednaným částkám (800.000 Kč a 500.000 Kč plus DPH). Jedna z úhrad byla stěžovatelkou odeslána v den splatnosti, druhá měsíc po splatnosti. Zvolený způsob placení je součástí běžné obchodní praxe. Kdyby se chtěla stěžovatelka dopustit daňového podvodu, neměla by důvod za služby platit tímto způsobem, ale bezprostředně po obdržení vystavených faktur. Z e-mailové komunikace jednoznačně vyplývá, že stěžovatelka s panem Hejdukem komunikovala právě za účelem poskytnutí konzultací k projektu Praga Karlín. O poskytnutí poradenských služeb nemůže existovat žádný další doklad, neboť jsou poskytovány většinou neformálně a žádné zápisy či protokoly z osobních schůzek neexistují. Neodpovídá to totiž obchodním zvyklostem. Popírá-li jednatel dodavatele ekonomickou činnost, jedná se o skutečnosti výhradně na straně dodavatele, na které nemůže

pokračování

mít stěžovatelka vliv. Je věcí každé společnosti, koho jmenuje do funkce jednatele. Tato volba se navíc nijak nepromítá do realizace podnikatelské činnosti společnosti, zejména proto, že statutární orgán není tím, kdo v drtivé většině případů uzavírá smlouvy se zákazníky či poskytuje plnění. Z dokumentů vyplývá, že pan Hejduk stěžovatelce poskytoval poradenskou činnost, kterou následně fakturoval na společnost REALTORS. Byl to právě on, kdo zprostředkoval kontakt mezi stěžovatelkou a touto společností. Skutková zjištění učiněná soudem tedy nemají oporu ve spise a jeho rozsudek je z tohoto důvodu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[11] Správce daně chtěl za každou cenu vymoci doměřenou daň, neboť tu pravděpodobně neodvedla společnost REALTORS a nyní ji od ní správce daně není schopen vymoci. Tento postup správce daně následně aproboval městský soud. Stěžovatelka dle svého mínění unesla v souladu s § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, své důkazní břemeno, a to i v návaznosti na pochybnosti vznesené správcem daně. Doložila totiž všechny skutečnosti, které osvědčují správnost jejího daňového tvrzení. Podklady tvoří ucelený řetězec důkazů, který nemůže narušit žádné z tvrzení žalovaného. Snažil-li se žalovaný tvrzení stěžovatelky vyvrátit, tížilo ho důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu ohledně prokázání tvrzení, že je úkon daňového subjektu předstíraný. Správce daně má navíc povinnost řádně zjistit všechny skutečnosti rozhodné pro řádné stanovení daně. Na podporu této námítky stěžovatelka cituje rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2022, č. j. 2 Afs 94/2021-48, jakož i odbornou literaturu. Správce daně toto důkazní břemeno neunesl. Žalovaný a následně i městský soud rezignovali na doplnění dokazování, které stěžovatelka ve smyslu § 92 odst. 5 odst. c) daňového řádu navrhovala. Má-li navíc správce daně pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, jimiž daňový subjekt prokazuje svá tvrzení, tíží ho důkazní břemeno. Správce daně mohl opětovně vyslechnout pana Hejduka, a to za účelem konfrontovat jej s listinnými důkazy předloženými stěžovatelkou. Správce daně tak neučinil a postupoval proti smyslu správy daní, jakož i ochrany práv a právem chráněných zájmů daňového subjektu.

Vyjádření žalovaného

[12] Žalovaný ve svém vyjádření setrval na dřívějších postojích a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Mandátní smlouva dle jeho názoru není dostatečným důkazním prostředkem k prokázání toho, že se deklarovaná plnění uskutečnila. Byla navíc podepsána jednatelem dodavatele, který později vypověděl, že dodavatel ve skutečnosti žádnou ekonomickou činnost nevykonával. Z výpovědi obou bývalých jednatelů dodavatele vyplývá, že podnikání společnosti bylo přinejmenším nestandardní. To, že oba popřeli ekonomickou činnost dodavatele, se navíc jednoznačně týká i stěžovatelky, neboť ta tvrdí, že zdanitelné plnění obdržela právě od něj. Dle názoru žalovaného není pravdou, že by jednatele společnosti obecně neměli mít povědomí o jejím chodu. Naopak by měli vědět minimálně to, zda společnost provozuje nějakou ekonomickou činnost a jakou, a kdo další pro společnost pracuje.

[13] Dostatečným důkazním prostředkem není ani faktický přesun peněžních prostředků mezi stěžovatelkou a dodavatelem. Žalovaný uvádí, že nikdy nenaznačoval, že by

stěžovatelka měla v úmyslu spáchat daňový podvod. Aby bylo možné o podvodu vůbec uvažovat, musely by být splněny hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, mezi něž se řadí i fakticita plnění. Ačkoli pan Hejduk komunikoval jak s dodavatelem, tak stěžovatelkou, nic nenasvědčuje tomu, že by jeho prostřednictvím skutečně bylo poskytnuto zdanitelné plnění. Jeho svědecká výpověď je navíc v celém kontextu nevěrohodná. Ačkoli je poradenská činnost specifickou službou, měla stěžovatelka dbát na to, aby měla dostatek důkazních prostředků, aby bylo uskutečnění služeb prokazatelné. Právě neformálnost jednání a jeho ničím nepodložená existence brání uznání nároku na odpočet DPH.

[14] Žalovaný je toho názoru, že ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 11. 3. 2019 správce daně dostatečně specifikoval své pochybnosti stran deklarovaných zdanitelných plnění, které stěžovatelka nevyvrátila, neboť nepředložila průkazné listiny. Neunesla tak své sekundární důkazní břemeno. Nelze tedy hovořit o uceleném řetězci důkazů, ale spíše nesrovnalostí, které z nich plynou. Správce daně a žalovaný netvrdili, že stěžovatelka simulovala nějaké právní jednání, ale že neprokázala jeho uskutečnění. Odkazy stěžovatelky na komentářovou literaturu a judikaturu NSS jsou tedy nepřípadné.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný a zjištění, z nichž při posuzování věci vycházel, nemají oporu ve spisech a provedených důkazech. Ve skutečnosti však stěžovatelka zpochybňuje správnost závěrů městského soudu, neboť s nimi nesouhlasí. Napadený rozsudek netrpí žádnou z vytýkaných vad, a proto se Nejvyšší správní soud mohl zabývat správností závěrů městského soudu.

[18] Ustanovení § 72 ZDPH vymezuje podmínky, na základě jejichž splnění si může plátcem DPH nárokovat odpočet daně na vstupu. Mezi tyto základní hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet daně patří v první řadě skutečné přijetí zdanitelného plnění od osoby, která je plátcem daně, a jeho použití k vlastní ekonomické činnosti. Uskutečnění zdanitelného plnění musí být spolehlivě prokázáno. Věcné podmínky nároku na odpočet jsou splněny pouze tehdy, pokud skutečně došlo k dodání zboží nebo poskytnutí služeb, jichž se daňový doklad týká (viz např. usnesení Soudního dvora Evropské unie ze dne 3. 9. 2020, C-610/19, bod 46 a v něm citovanou judikaturu). Nepostačí, pokud daňový subjekt předloží formálně bezvadné doklady, nejsou-li způsobilé prokázat uskutečnění zdanitelného plnění (viz rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, nebo ze dne

pokračování

25. 5. 2023, č. j. 6 Afs 106/2022-41). Z rozsudku NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017-25, nadto vyplývá, že „*faktury samy o sobě nemohou prokázat, zda na nich uvedení dodavatelé skutečně poskytli stěžovateli uvedené plnění a v jakém rozsahu se tak stalo. Prokázat okolnosti rozhodné pro uplatnění odpočtu daně pak nemohou ani příjmové pokladní doklady. Tyto totiž mohou ze své podstaty osvědčit pouze transfer peněz, nikoliv reálnou povahu, rozsah, atp. zdanitelného plnění.*“

[19] Důkazní břemeno ohledně prokázání hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH leží primárně na daňovém subjektu. Ten svá tvrzení (uvedená zejména v daňovém tvrzení) prokazuje svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Správce daně přitom dbá na to, aby byly všechny rozhodné skutečnosti zjištěny co nejúplněji, přičemž není návrhy daňového subjektu vázán (§ 92 odst. 2 daňového řádu); může přitom vyžadovat součinnost daňového subjektu (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pokud daňový subjekt toto primární důkazní břemeno unese, je na správci daně, aby případně prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost daňovým subjektem předložených důkazních prostředků. Jestliže správce daně tímto způsobem vyjádří své pochybnosti a unese ohledně svých pochybností důkazní břemeno, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, rovněž náleží Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 23/02, nebo rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-112]. Není přitom nutné, aby správce daně prokazoval nesoulad účetnictví se skutečností. Musí však prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným (viz rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38).

[20] V projednávané věci stěžovatelka unesla své primární důkazní břemeno tím, že správci daně předložila mandátní smlouvu, daňové doklady, výpisy z účtu a evidenci pro účely DPH. V rámci daňové kontroly navíc uvedla, že za dodavatele s ní jednal osobně pan Sakař. Správce daně pojal pochyby stran věrohodnosti stěžovatelkou předložených daňových dokladů, a to na základě informací, které vplynuly z výsledku pana Š. a pana Sakaře, dvou bývalých jednatelů dodavatele, které byly provedeny v trestním řízení. Z těchto výpovědí správce daně dovodil nestandardní povahu podnikání dodavatele stěžovatelky, neboť ve statutárním orgánu působily osoby, které fakticky nevykonávaly obchodní vedení společnosti (tzv. bílí koně). Nejvyšší správní soud dává městskému soudu za pravdu v tom smyslu, že právě jednatel společnosti by měl nejlépe vědět o povaze a průběhu ekonomické činnosti společnosti, neboť je to právě on, kdo se významně podílí na jejím řízení. Je sice pravdou, že jednatel často neposkytuje osobně služby, které jsou předmětem činnosti společnosti, měl by však poskytování služeb řídit a mít povědomí o finančních a jiných transakcích společnosti. Uvedené ostatně vyplývá přímo ze zákona. Dle § 194 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, je statutárním orgánem společnosti s ručením omezeným jednatel. Z § 195 téhož zákona vyplývá, že jednatel vykonává obchodní vedení společnosti. Z § 196 dále vyplývá, že jednatel zajišťuje řádné vedení předepsané evidence a účetnictví. Dle § 163 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, statutární orgán za právnickou osobu jedná ve všech věcech, které nespádají na základě zákona, rozhodnutí orgánu veřejné moci, či zakladatelského právního jednání do gesce

jiného orgánu společnosti. Názoru stěžovatelky, že se jednatel obyčejně nezapojuje do ekonomického chodu společnosti, tedy nelze přisvědčit. Ačkoliv stěžovatelka správci daně sdělila, že jí poskytoval služby za dodavatele pan Sakař, z jeho výpovědi vyplynulo, že se na ekonomické činnosti společnosti REALTORS nijak nepodílel, pouze podepisoval dokumenty, které mu byly „vedením“ předloženy.

[21] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že právě uvedené skutečnosti se týkají jejího dodavatele, neměla tak na ně žádný vliv a nemohou jí být kladeny k tíži. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že nesplnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet nespátroval žalovaný v tom, že dodavatel stěžovatelky nebyl standardně řízen, nýbrž v tom, že neprokázala přijetí zdanitelného plnění. Výše popsané skutečnosti byly v daňovém řízení využity toliko ke zpochybnění věrohodnosti předložených daňových dokladů. Stěžovatelčino tvrzení, že za jejího dodavatele s ní osobně jednal pan Sakař, bylo závažným způsobem zpochybněno. To postačuje k unesení důkazního břemene správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Stěžovatelka mohla i přes tato zjištění správce daně unést své důkazní břemeno, pokud by prokázala, že jí byly poskytnuty poradenské služby podle předložené mandátní smlouvy. Z ničeho neplyne, že by žalovaný činil stěžovatelku odpovědnou za fungování jejího dodavatele, pouze důsledně vyžadoval, aby stěžovatelka prokázala skutečné přijetí zdanitelného plnění.

[22] S ohledem na výše citovanou judikaturu je navíc zřejmé, že stěžovatelkou předložená mandátní smlouva nemůže sama o sobě, ani ve spojení s daňovými doklady a výpisy z účtu prokázat, že k přijetí zdanitelného plnění stěžovatelkou skutečně došlo. Smlouva vypovídá toliko o vzniku a obsahu právního vztahu mezi dodavatelem a stěžovatelkou. Výpisy z účtů svědčí pouze o přesunu peněžních prostředků z účtu na účet, faktury o formálním stvrzení toho, že se plnění uskutečnilo. Ani ve svém souhrnu však tyto dokumenty neprokazují, že k poskytnutí služeb dodavatelem skutečně došlo. Je třeba zdůraznit, co stěžovatelka ve své argumentaci potlačuje, že nebyla předložena jakákoliv listina či navržen jiný důkazní prostředek, který by prokazoval jakoukoliv skutečnou činnost vyvíjenou dodavatelem stěžovatelky podle uzavřené mandátní smlouvy. Z údajných jednání, při nichž měla být poradenská činnost dodavatele uskutečňována, neexistuje žádný zápis nebo jiný výstup, ze kterého by bylo patrné, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je vymezeno v mandátní smlouvě.

[23] Takový výsledek dokazování v daňovém řízení jen prohloubil původní pochybnosti správce daně o tom, zda bylo uskutečněno plnění, z něhož stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet. V tomto kontextu je třeba připomenout, že již vyjádřením pochybností ve výzvě správce daně ze dne 11. 3. 2019 přešlo důkazní břemeno zpět na stěžovatelku. Ta na výzvu reagovala tím, že předložila územní rozhodnutí, které mělo být výstupem poradenské činnosti. Tu měl poskytovat pan Hejduk na osobních schůzkách. Dále stěžovatelka předložila e-mailovou komunikaci s panem Hejdukem.

[24] Dle názoru Nejvyššího správního soudu stěžovatelka na výzvu nepředložila žádný doklad, který by byl způsobit pochybnosti správce daně vyvrátit. Tímto dokladem nemůže být územní rozhodnutí, neboť to dosvědčuje nanejvýš skutečnost, že stěžovatelka dosáhla kýženého cíle, k němuž mělo poradenství objednané u společnosti REALTORS směřovat.

pokračování

Zda k poskytnutí poradenství ze strany dodavatele došlo, či zda stěžovatelka obdržela územní rozhodnutí pomocí vlastních znalostí v oboru či na základě spolupráce s dalšími subjekty (např. se společností A.D.N.S. PRODUCTION s.r.o., která zpracovala dokumentaci a zastupovala stěžovatelku v územním řízení), však z územního rozhodnutí nevyplývá. Výpověď pana Hejduka, který měl údajně poradenství reálně vykonávat, rovněž nevyvrátila pochybnosti správce daně. Pan Hejduk sice potvrdil, že s jednatelem stěžovatelky konzultoval projekt Praga Karlín, nicméně popřel, že by přitom jakkoliv jednal jménem či na účet společnosti REALTORS. Tyto konzultace nadto poskytl zcela bezplatně. Jeho výpověď tedy nic nevysvětlila, naopak do věci vnesla ještě větší míru nejasnosti. Participace pana Hejduka na tvrzeném poskytnutí poradenství společností REALTORS nevyplývá ani z žádného dokladu předloženého stěžovatelkou v rámci daňové kontroly. Z e-mailové komunikace vyplývá nanejvýš to, že stěžovatelka předávala panu Hejdukovi některé informace týkající se přípravy podkladů pro územní řízení. Nevyplývá však z ní, zda se ze strany pana Hejduka jednalo o poradenství ve smyslu výkonu ekonomické činnosti, nebo jen o prostou radu či domluvu mezi oběma stranami na dalším postupu [předmětem e-mailů není zadání úkolů pro pana Hejduka ani informace (odpovědi, rady, doporučení apod.), které by pan Hejduk poskytl stěžovatelce]. Nevyplývá z ní ani participace společnosti REALTORS na tomto „poradenství“, neboť v e-mailové komunikaci není ani jednou zmíněna. Nejvyšší správní soud navíc nemůže odhlédnout od skutečnosti, že stěžovatelka při zahájení daňové kontroly uvedla, že jednala pouze s panem Sakařem, a to osobně. Pan Hejduk byl stěžovatelkou zmíněn až ve chvíli, kdy se dozvěděla o obsahu výpovědi bývalých jednatelů dodavatele. V tomto ohledu tak Nejvyšší správní soud rovněž souhlasí s městským soudem, že se ze strany stěžovatelky evidentně jednalo o účelový postup.

[25] Z e-mailové komunikace předložené stěžovatelkou vyplývá, že oba daňové doklady vystavené společností REALTORS jí byly zaslány panem Hejdukem, jenž avizoval, že stěžovatelce předá i daňový doklad v listinné podobě. Tyto e-maily tak dokládají jistou propojenost mezi panem Hejdukem a společností REALTORS. Ostatně i pan Hejduk ve své výpovědi připustil, že komunikoval se stěžovatelkou i společností REALTORS, ovšem současně jednoznačně odmítl, že by spolupracoval se stěžovatelkou jménem či na účet společnosti REALTORS. Činil tak výlučně vlastním jménem a na vlastní účet s vidinou vyplacení provize, pokud následně dojedná koupi části projektu třetí osobou. Svědek Hejduk tak bezplatným poradenstvím sledoval vlastní ekonomický zájem překračující ovšem úvodní rámec spolupráce ve formě poradenství. Tento určitý rozpor mezi svědeckou výpovědí a zjištěními učiněnými z e-mailů, jimiž byly stěžovatelce zaslány daňové doklady, je důvodem, pro něž byla výpověď vyhodnocena jako nevěrohodná. Sama stěžovatelka nicméně původně tvrdila, že za společnost REALTORS jednala pouze s panem Sakařem. Nezmiňovala žádného subdodavatele společnosti REALTORS, zaměstnance této společnosti ani jakoukoliv třetí osobu, s níž by byla v kontaktu za účelem přijetí poradenských služeb od uvedené společnosti. Stěžovatelka poté v kontextu nových informací své tvrzení zásadním způsobem změnila, ovšem v řízení nebyl proveden jediný věrohodný důkaz, jenž by v ucelenější podobě dokládal, že pan Hejduk poskytoval stěžovatelce poradenství z titulu mandátní smlouvy, kterou uzavřela se společností REALTORS (tj. na účet této společnosti). Existuje pouze určitá indicie, že by tomu tak mohlo být, která spočívá v tom, že pan Hejduk předal stěžovatelce daňové doklady. Tato indicie ovšem není podpořena žádnými důkazními

prostředky, které by umožňovaly učinit spolehlivý závěr, že tomu tak skutečně bylo. V daném případě bylo ostatně rozhodnuto s využitím institutu důkazního břemene, které umožňuje vydat rozhodnutí v situaci *non liquet* vyznačující se tím, že určitá skutečnost nebyla spolehlivě objasněna (srov. rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2021, č. j. 5 Afs 199/2020-39, a ze dne 5. 4. 2018, č. j. 9 Azs 438/2017-25). Ani v případě, kdy by bylo možné považovat tu část výpovědi, v níž pan Hejduk popisoval svoji činnost ve prospěch stěžovatelky, za věrohodnou a současně bylo zjištěno, že pan Hejduk touto činností plnil závazek společnosti REALTORS, nebyl by v řízení prokázán konkrétní rozsah poskytnutých poradenských služeb, tj. zda odpovídají rozsahu uvedenému v čl. III odst. 1 mandátní smlouvy. Předložené e-mailové zprávy nemají žádnou vypovídací hodnotu o konkrétní povaze a rozsahu činnosti pana Hejduka a jeho výpověď byla v tomto ohledu značně obecná, nekonkrétní.

[26] Stěžovatelka tedy neunesla své sekundární důkazní břemeno. Správce daně postupoval správně, jestliže jí uplatněný nárok na odpočet daně na vstupu neuznal. Stejně jako městský soud považuje Nejvyšší správní soud za vhodné poukázat na rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-70, ze kterého vyplývá, že „v zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.“ Z tohoto rozsudku vyplývá, že důkazní břemeno, které tíží daňový subjekt, na něj klade z hlediska uchování relevantních dokumentů jiné nároky než běžná obchodní činnost nebo obchodní zvyklosti v dané oblasti. To, že není součástí zvyklostí ve stěžovatelčině obchodním styku pořizovat si důkazy o poskytnutém poradenství a uchovávat je, je tedy pro věc nevýznamným argumentem. Lze k tomu pouze zmínit, že zcela neformální způsob poskytování poradenství, jakkoliv je z hlediska věcného i právního možný, je rizikový i pro naplnění soukromoprávního vztahu, jehož předmětem je poskytování poradenství, neboť zásadním způsobem ztěžuje pozici stěžovatelky při uplatňování nároků z odpovědnosti za vady plnění či za škodu a pozici jejího dodavatele při uplatňování nároku na odměnu za poskytnuté služby. Odkazem na obchodní zvyklosti používané v daném podnikatelském odvětví se daňový subjekt každopádně nemůže vyhnout povinnosti prokázat uskutečnění zdanitelného plnění, neboť obchodní zvyklosti tvoří systém nezávislý na zákonitostech správy daní. Poskytování poradenských služeb je svojí „nehmatatelnou“ povahou podobné zprostředkovatelské činnosti. Ve vztahu k ní přitom judikatura konstantně zdůrazňuje, že je v zájmu daňového subjektu shromažďovat podklady, s jejichž pomocí bude schopen v daňovém řízení prokázat přijetí (či poskytnutí) služby (viz rozsudky NSS ze dne 25. 9. 2008, č. j. 5 Afs 26/2008-73, či ze dne 23. 9. 2022, č. j. 5 Afs 103/2022-43).

[27] Vzhledem k výše uvedenému nelze přijmout teze stěžovatelky, že správní orgány upřednostnily fiskální zájem státu před zájmem na správném stanovení daňové povinnosti a snažily se za každou cenu vybrat daň, která jim v důsledku selhání jejich mechanismů „ušla“ u společnosti REALTORS. Pokud stěžovatelka realizovala svoji ekonomickou činnost „neformálně“, jak je to podle ní v obchodním styku běžné, neporušovala tím sice právní předpisy, ovšem vystavila se značnému riziku, že nebude schopna unést v daňovém řízení důkazní břemeno. Stěžovatelka tvrdí, že shromážděné důkazní prostředky tvoří ucelený řetězec důkazů prokazující splnění všech podmínek nároku na odpočet daně, ovšem pomíjí, že mezi jejími tvrzeními a výsledky provedeného dokazování existují rozpory. Zásadní

pokračování

rozpor spočívá v tom, že svědek Hejduk sice vypověděl, že poskytoval stěžovatelce rady (konzultace), ovšem popřel, že by tak činil jménem či na účet společnosti REALTORS, a plnil tak mandátní smlouvu předloženou v daňovém řízení. Rozpory mezi tvrzením stěžovatelky (nutno dodat zásadně korigovaným v návaznosti na výzvu správce daně) a výsledkem dokazování nelze řešit tak, že se vyloučí ty závěry plynoucí z dokazování, které nekorespondují s tvrzením stěžovatelky, jímž se zaplní takto vzniklá mezera v „uceleném“ řetězci důkazů. Ve skutečnosti se jedná o stav důkazní nouze na straně stěžovatelky vzniklý absencí jakýchkoliv důkazů dokumentujících přijímání poradenských služeb a jejich použití pro vlastní ekonomickou činnost. Stěžovatelka nesprávně vychází z toho, že pokud uzavřela se společností REALTORS mandátní smlouvu, jejímž předmětem bylo poradenství, a současně jí rady poskytoval pan Hejduk, musí být poradenství pana Hejduka plněním podle mandátní smlouvy, a tedy přiřaditelné k tomuto závazkovému vztahu. Tím však pomíjí, že poradenství může ve stejných otázkách poskytovat několik subjektů, a to buď zcela nezávisle, nebo v určité formě spolupráce. Stěžovatelka sama uvedla, že ve věci daného projektu spolupracovala s několika osobami (se zpracovateli dokumentace pro územní řízení, panem Hejdukem, právními poradci, odbornými konzultanty atd. – viz protokol o ústním jednání ze dne 9. 7. 2019). I kdyby tedy bylo prokázáno, že pan Hejduk poskytoval stěžovatelce poradenství, nelze z toho bez dalšího dovozovat, že jeho prostřednictvím byl plněn závazek společnosti REALTORS z mandátní smlouvy, a tedy že se nemohlo jednat o zcela samostatné (nezávislé) bezúplatné plnění.

[28] Stěžovatelčin odkaz na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 94/2021-48, na jehož závěry se pokoušela navázat citací odborné literatury, je nepřipadný. Citovaná pasáž rozsudku se totiž týká jiného právního problému, a to disimulovaného právního jednání ve smyslu § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu. V projednávané věci však správce daně nepojal podezření, že se stěžovatelka snažila formálním právním jednáním (mandátní smlouvou) zastříti právní jednání jiné. Pochybnosti se týkaly výlučně toho, zda se právní jednání vůbec uskutečnilo, resp. zda mandátní smlouva byla naplněna. Není rovněž pravdou, že by správce daně stěžovatelku zatížil jakýmsi „terciérním“ důkazním břemenem. Dal jí v rámci jejího sekundárního důkazního břemene prostor označit důkazy, kterými mohla vyvrátit jeho pochybnosti. Stěžovatelce nic nebránilo, aby navrhla provést veškeré myslitelné důkazy k prokázání svého daňového tvrzení. Správce daně provedl všechny stěžovatelkou navržené důkazy, s jejich hodnocením seznámil stěžovatelku již v průběhu daňové kontroly, jak předvídá daňový řád (§ 88 odst. 1, 2, 3 a 4). Nelze po správci daně rozumně požadovat, aby stěžovatelku donekonečna poučoval o možnosti předkládat další důkazy, jestliže měla možnost navrhnout všechny důkazy již v návaznosti na první výzvu a následně provedené dokazování, s jehož výsledky byla řádně seznámena.

[29] Stěžovatelka dále namítá, že správce daně měl doplnit dokazování zopakováním výslechu pana Hejduka za účelem doplnění jeho výpovědi, a to konfrontací jeho dřívější výpovědi s listinami předloženými stěžovatelkou. Tato námitka je nepřipustná dle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem (ve lhůtě pro podání žaloby), ačkoliv stěžovatelce v tom nic nebránilo. Stěžovatelka tuto námitku poprvé uplatnila v řízení před krajským soudem až v replice ze dne 19. 4. 2022, která byla učiněna po uplynutí lhůty k podání žaloby, v níž lze uplatňovat žalobní body (§ 71 odst. 2 ve spojení

s § 72 odst. 1 s. ř. s.). Dále na ní setrvala při jednání (viz písemný závěrečný návrh). Případné pochybení správce daně a žalovaného spočívající v tom, že nezopakovali výslech svědka, nelze považovat za vadu řízení, ke které by měl soud přihlídnout i bez námitky, neboť nebránilo soudu posoudit zákonnost napadeného rozhodnutí v rozsahu řádně a včas formulovaných žalobních bodů (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, č. 2288/2011 Sb. NSS). Stěžovatelce přitom nic nebránilo v tom, aby uvedený žalobní bod uplatnila ve lhůtě pro podání žaloby, nejsou dány žádné důvody pro prolomení účinku koncentrace spojeného s § 71 odst. 2 s. ř. s. (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 28. 12. 2020, č. j. 3 Afs 67/2018-32). Nad rámec toho lze doplnit, že výslech svědka Hejduka byl proveden za přítomnosti zástupce stěžovatelky, jenž dostal neomezený prostor pro kladení otázek svědkovi. Svědek již na úvodní dotazy správce daně popřel, že by poradenství poskytnuté stěžovatelce jakkoliv souviselo s činností společnosti REALTORS a bylo uskutečněno za úplatu. Zástupcem stěžovatelky byl dotazován nejen na mandátní smlouvu uzavřenou mezi stěžovatelkou a společností REALTORS, nýbrž i na to, zda někdy předával dokumenty (včetně faktur) mezi těmito společnostmi. E-mailovou komunikaci, kterou následně stěžovatelka předložila, měla v držení ona. Důvodem pro opakování výslechu svědka není to, že stěžovatelka dostatečně nevyužila možnost klást svědkovi otázky. Po provedení výslechu nevyšly najevo takové skutečnosti, o nichž by stěžovatelka nemohla vědět již v době konání výslechu, pokud by se na něj řádně připravila (o výslechu byla vyrozuměna 13 dnů předem).

[30] Zmiňuje-li stěžovatelka, že žalovaný ani městský soud nedoplňovali dokazování, jak navrhovala, má na mysli patrně výtku, kterou uplatnila k posuzování podobnosti podpisů pana Sakaře na různých vyhotoveních mandátní smlouvy. Městský soud se s touto námitkou vypořádal v bodě 29 rozsudku. Poukázal na to, že je zcela irelevantní, zda byla mandátní smlouva zpochybněna v důsledku odlišného provedení podpisů téže osoby na různých jejích vyhotoveních. Za podstatné městský soud považoval, že smlouva nepostačuje k unesení důkazního břemene, proto nebylo ani potřebné doplňovat dokazování znaleckým zkoumáním podpisů. Nejvyšší správní soud má takové vypořádání žalobního bodu za dostatečné, závěr o neunesení důkazního břemene nespočívá na odlišnosti podpisů na jednotlivých vyhotoveních mandátní smlouvy (viz výše).

[31] Nejvyšší správní soud se blíže nezabýval námitkou, že správce daně i žalovaný naznačovali existenci podvodu na DPH, kterého se stěžovatelka měla dle jejich mínění dopustit. Z povahy věci totiž není možné aplikovat na projednávanou věc koncept odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodu na DPH. Tento koncept lze užít jen v případech, v nichž bylo prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění a splnění dalších podmínek zakládajících nárok na odpočet daně (viz rozsudek NSS ze dne 20. 11. 2023, č. j. 5 Afs 107/2023-102). To však není tento případ.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

pokračování

[33] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 21. prosince 2023

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu