



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Tomáše Langáška, soudce Filipa Dienstbiera a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **KUTA a.s.**, IČO: 25740164, sídlem Zelený pruh 95/97, Praha 4, zastoupená Mgr. Danem Modlitbou, advokátem, sídlem K Horoměřicům 584/10, Praha 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. února 2021 č. j. 4806/21/5300-21443-702551, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. července 2023 č. j. 14 Af 20/2021-63

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **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. Vymezení případu

[1] V nyní projednávané věci je předmětem posouzení otázka, zda žalobkyně prokázala, že přijala zdanitelná plnění spočívající v úklidových a bezpečnostních službách a ve zprostředkování služeb v deklarovaném rozsahu od společností MASUMAZO s.r.o. „v likvidaci“ (dále jen „MASUMAZO“) a Equi transport s.r.o. v likvidaci (dále jen „Equi transport“), a naplnila tak hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[2] Na základě výsledků provedené daňové kontroly Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dospěl k závěru, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti a neprokázala, že k dodání zdanitelných plnění od výše jmenovaných společností došlo tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Zároveň správce daně dospěl k závěru, že za zdaňovací období březen 2016 měla být žalobkyni dodaněna úhrada vodného a stočného. Správce daně proto dodatečnými platebními výměry za zdaňovací období leden až listopad 2016 žalobkyni doměřil daň a stanovil povinnost uhradit penále. V případě zdaňovacího období prosinec 2016 správce daně žalobkyni platebním výměrem vyměřil vlastní daňovou povinnost. Žalobkyně proti platebnímu výměru a dodatečným platebním výměrům podala odvolání. Žalovaný v návěti označeným rozhodnutím změnil dodatečný platební výměr za zdaňovací období březen 2016, neboť vyhověl námitkám žalobkyně stran dodanění úhrady vodného a stočného. Ve zbytku odvolání zamítl a ostatní rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) v návěti označeným rozsudkem zamítl. Dle městského soudu správce daně ve vztahu k úklidovým a bezpečnostním službám prokázal konkrétní a vážné pochybnosti týkající se obou dodavatelů žalobkyně i rozsahu poskytovaných zdanitelných plnění. Žalobkyni tížilo důkazní břemeno, aby pochybnosti vyvrátila, což se jí dle městského soudu nepodařilo. Pochybnosti neodstranily ani výslechy svědků. Bývalí jednatelé obou dodavatelů vypovídali obecně, přičemž jejich výpovědi byly v rozporu s jinými důkazy. Oba jednatelé zmiňovali osobu J. L. jako organizátora pracovníků, kteří měli vykonávat práce pro žalobkyni. Správce daně J. L. vyslechl. Městský soud jeho výpověď ve shodě s finančními orgány nepovažoval za věrohodnou a dostačující. Jeho obecné odpovědi nemohly vyvrátit konkrétní pochybnosti finančních orgánů. Pochybnosti nevyvrátily ani výslechy zaměstnanců žalobkyně. Její zaměstnanci potvrdili, že nějaké služby úklidu a ostrahy žalobkyně obdržela, nepostavili však najisto, že tyto služby dodali tvrzení dodavatelé v deklarovaném rozsahu.

[4] S pochybnostmi o dodavateli a rozsahu zdanitelných plnění se městský soud ztotožnil i u zprostředkovatelských služeb, které měla poskytovat pouze společnost Equi transport. Tato společnost měla žalobkyni zprostředkovat „klienta Linemart“, prodej nemovitostí a také napomoci uzavření dohody o narovnání. Dle městského soudu žalobkyně neprokázala, že zprostředkování skutečně zajistil tvrzený dodavatel. Neprokázala ani odpovídající rozsah zprostředkování. Konkrétně u zprostředkování „klienta Linemart“ žalobkyně prokázala pouze předání vizitky, přestože za plnění měla vyplatit částku 930 000 Kč bez DPH. I v případě zprostředkování prodeje nemovitostí a dohody o narovnání byla role společnosti Equi transport dle městského soudu marginální. Žalobkyně dostatečně neprokázala, v čem konkrétně mělo zprostředkování v hodnotě odpovídající daňovým dokladům spočívat a zda bylo v takovém rozsahu skutečně poskytnuto.

[5] Městský soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že byla v dobré víře stran přijetí zdanitelných plnění. Tato námitka by byla relevantní pouze v případě, pokud by byl žalobkyni nárok na odpočet DPH odepřen z důvodu její účasti na daňovém podvodu. V případě nepřiznání nároku z důvodu neprokázání naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně finanční orgány dobrou víru žalobkyně nemusely zkoumat.

[6] V návaznosti na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. března 2022 č. j. 1 Afs 334/2017-208 ve věci *Kemwater ProChemie* městský soud

pokračování

žalobkyni vyzval k reakci. Žalobkyně reagovala tak, že prokázala dodání zdanitelných plnění tvrzenými dodavateli. Jako případného náhradního dodavatele označila J. L., jehož přítomnost při realizaci zdanitelných plnění potvrdili vyslechnutí svědci. Městský soud na tomto základě konstatoval, že žalobkyně neprokázala, že přijala předmětná zdanitelná plnění od deklarovaných dodavatelů. Z provedeného dokazování také neplynulo, že by zdanitelná plnění uskutečnila namísto společností MASUMAZO a Equi transport jiná konkrétní osoba, která by mohla být plátcem DPH. Žalobkyně sice uvedla, že jednala s J. L., jeho výpověď však shledaly finanční orgány obecnou a nevěrohodnou. Zároveň dle městského soudu nic nenasvědčovalo tomu, že by právě J. L. mohl být sám plátcem DPH, případně že by vystupoval za jinou společnost – plátce DPH. Samotná skutečnost, že někteří svědci přítomnost J. L. při poskytování části služeb potvrdili, není dostatečnou indicií o tom, že mohl fakticky deklarované služby poskytnout. Městský soud uzavřel, že žalobkyně ani v intencích judikatury *Kemwater ProChemie* neprokázala, že jí zdanitelná plnění poskytl plátcí DPH, a zároveň ani neprokázala rozsah poskytovaných zdanitelných plnění, proto jí nemohl být přiznán nárok na odpočet daně.

## II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[7] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Namítala, že městský soud se částí žaloby nezabýval, pouze zopakoval argumentaci žalovaného. Správce daně dle stěžovatelky neprokázal prvotní pochybnosti, proto neunesl důkazní břemeno. Pochybnosti založil výhradně na informacích o dodavatelích, ačkoliv ty mohou mít význam pouze při posuzování podvodu na DPH. Stěžovatelka naproti tomu dostatečně prokázala realizaci všech prověřovaných zdanitelných plnění. Shromážděné důkazy osvědčují, že plnění dodavatelé realizovali subdodavately. Vyslechnutí svědci potvrdili, že provedené práce odpovídaly deklarovanému rozsahu. Dodavatelé zdanitelná plnění uvedli v kontrolních hlášení, proto k němu vytvořili auditní stopu. Absence zaměstnanců u dodavatelů i subdodavatelů neznámá, že pracovníky nemohli najímat. I kdyby je zaměstnávali nelegálně, nevylučuje to poskytnutí zdanitelných plnění. Za této situace stěžovatelka nemusela znát konkrétní jména uklízeček a strážných, kteří práce vykonávali. Rovněž absence koncesního oprávnění k poskytování bezpečnostních služeb dle stěžovatelky nevylučuje realizaci zdanitelných plnění.

[8] Ke zprostředkování dohody o narovnání stěžovatelka uvedla, že dostatečně prokázala, jak k jejímu uzavření přispěl jednatel společnosti Equi transport. K odměně ve výši milionu korun stěžovatelka uvedla, že i přes tuto výši pro ni byla spolupráce se společností Equi transport výhodná, neboť přispěla k uzavření dohody o narovnání se zdravotní pojišťovnou a vedla k pokračování obchodní spolupráce. Městský soud uvedl, že nějakou činnost jednatel společnosti Equi transport Radim Skutecký za tuto společnost vykonával, čímž potvrdil realizaci zdanitelných plnění. K tomuto plnění navrhla i výslech JUDr. Veroniky Vycpálkové (právní zástupkyně zdravotní pojišťovny), který správce daně neprovedl.

[9] K plnění zprostředkování „klienta Linemart“ stěžovatelka uvedla, že předání vizitky, které měl městský soud za prokázané, odpovídalo realizaci tohoto plnění. V souvislosti s tímto plněním stěžovatelka neúspěšně navrhovala zopakování výslechu Radima

Skuteckého. Důvodem nezopakování výslechu nemohl být argument, že již při prvním výslechu mohly osoby jednající za stěžovatelku svědkovi pokládat otázky. Pokud žalovaný a městský soud spatřovali pochybnosti u tohoto plnění ve vysoké ceně, měli se zabývat obvyklou cenou na trhu za obdobné plnění. U zprostředkování prodeje nemovitostí městský soud neuvedl žádné skutečnosti, které by zpochybňovaly reálnost poskytnuté služby.

[10] Stěžovatelka zpochybnila i vyhodnocení důkazů městským soudem, zejména svědeckých výpovědí. Zaměstnanci stěžovatelky uskutečnění zdanitelných plnění potvrdili. Výpověď J. L., který měl plnění fakticky organizovat, stěžovatelka považuje za dostatečně konkrétní. Svědek poskytování zdanitelných plnění stěžovatelce rovněž potvrdil. Realizaci zdanitelných plnění nakonec potvrdil i jednatel společnosti MASUMAZO Pavel Homola, neboť popsal, že práce společnost vykonávala subdodavatelsky, přičemž odkazoval na J. L.. Nesprávně zhodnotil městský soud i výpověď jednatele Radima Skuteckého. Tato výpověď byla dostatečně konkrétní vzhledem k položeným otázkám a prokazovala realizaci zdanitelných plnění. Městský soud se také dle stěžovatelky nesprávně vypořádal s návrhem důkazu v podobě statistického zjišťování, kolik odběratelů identifikuje pracovníky úklidu a ostrahy. Tento důkaz stěžovatelka navrhla na podporu tvrzení, že se běžně neeviduje identifikace pracovníků dodavatelů.

[11] V návaznosti na judikaturu ve věci *Kemwater ProChemie* stěžovatelka uvedla, že v případě vyloučení společností MASUMAZO a Equi transport by měl být za skutečného dodavatele považován J. L., který zdanitelné plnění fakticky realizoval. V takovém případě by J. L. byl pravděpodobně také plátcem DPH, resp. by taková skutečnost měla být předmětem dalšího dokazování. Městský soud dokazování v tomto směru nevedl a pouze J. L. jako skutečného dodavatele vyloučil, přestože nikdo jiný do úvahy nepřipadal.

[12] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu. Stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, resp. nevyvrátila pochybnosti správce daně, což městský soud podrobně vyhodnotil a potvrdil. Městský soud se také dostatečným způsobem vypořádal s podstatou všech žalobních námitek. K aplikaci judikatury *Kemwater ProChemie* žalovaný uvedl, že provedené dokazování nepotvrdilo, že zdanitelná plnění poskytly společnosti MASUMAZO a Equi transport. Stěžovatelka za možného skutečného dodavatele označila J. L.. Výpověď této osoby žalovaný i městský soud pokládali za nevěrohodnou a v rozporu s dalšími důkazy. Provedené důkazy tak nepotvrzovaly, že se jednalo o skutečného dodavatele. Žalovaný dále uvedl, že jednotlivá plnění svou hodnotou nepřesahovala částku milionu korun určující režim plátcovství DPH. Zároveň se jednalo o snadno dělitelná plnění, proto není vyloučeno, že je mohlo poskytnout více dodavatelů. Z tohoto důvodu nelze pouze z hodnoty a charakteru plnění potvrdit, že je musely poskytnout osoby v postavení plátců DPH.

### III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

## pokračování

[14] Mezi účastníky řízení je veden spor o oprávněnost stěžovatelkou uplatněného nároku na odpočet daně. Nárok na odpočet daně upravuje § 73 zákona o DPH co do formálních podmínek, ustanovení § 72 téhož zákona pak vymezuje hmotněprávní podmínky, jejichž naplnění přiznání nároku na odpočet daně podmiňuje. Mezi hmotněprávní podmínky se řadí faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ze kterého je nárokován odpočet daně, přičemž plnění musí být využito k ekonomické činnosti daňového subjektu. Pro přiznání nároku na odpočet daně nicméně nepostačuje pouze to, že se zdanitelné plnění (nějak) reálně uskutečnilo, nýbrž je třeba prokázat také jeho provedení v deklarovaném rozsahu. Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb v míře odpovídající hodnotě plnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. srpna 2021 č. j. 6 Afs 235/2020-76). Od něho se pak odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Již samotné neprokázání rozsahu plnění postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2021 č. j. 4 Afs 402/2020-63).

[15] Pokud se jedná o hmotněprávní podmínku týkající se dodavatele zdanitelného plnění, její výklad nebyl judikaturou Nejvyššího správního soudu vykládán jednotně. Řešení přinesl až rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. března 2022 č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, v návaznosti na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. prosince 2021, oba ve věci *Kemwater ProChemie*. Rozšířený senát v bodě 21 rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017-208 uzavřel, že „Soudní dvůr EU tedy potvrdil to, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.“

[16] Zároveň platí, že v daňovém řízení nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Činí tak primárně svým účetnictvím a v něm obsaženými daňovými doklady. Prokáže-li správce daně, že existují důvodné pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností, je povinností daňového subjektu doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost daňových dokladů vztahujících se ke spornému plnění, popř. prokázat tvrzení jinými důkazními prostředky, které nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné daňové doklady (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 16. července 2009 č. j. 1 Afs 57/2009-83). Dokazování v daňovém řízení tak není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, resp. co tvrdit měl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. února 2005 č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS).

[17] Nejvyšší správní soud současně připomíná, že je to především městský soud, kdo plní úlohu soudu „nalézacího“ a hodnotí žalobou napadené rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany Nejvyššího správního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se toliko na vady řízení

a dokazování (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. března 2017 č. j. 6 As 256/2016-79). Takových vad se městský soud v souzeném případě nedopustil. Naopak řádně, srozumitelně a velmi podrobně v napadeném rozsudku odůvodnil a vysvětlil, jak skutkový stav posoudil a z jakých konkrétních důvodů a na základě jakých důkazů dospěl k závěru, že stěžovatelka ohledně sporných plnění důkazní břemeno neunesla. Městský soud pouze nepřevzal závěry žalovaného, jak tvrdí stěžovatelka, nýbrž věc konkrétně posoudil a své úvahy rozvedl v odůvodnění rozsudku. Městský soud rovněž neopomněl vypořádat všechny námitky stěžovatelky. Přípustné je i implicitní vypořádání části žalobní argumentace postavené na uceleném argumentačním systému (nález Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/25 SbNU 247). Městský soud takto postupoval a proti rozsahem značné žalobě (42 stran) postavil ucelenou argumentaci, kterou všechny žalobní námitky (byť i implicitně) vypořádal.

[18] K věci samé pak Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka uplatňovala nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů MASUMAZO a Equi transport. Jednalo se o úklidové a bezpečnostní služby (ostraha areálu). V případě společnosti Equi transport se ještě jednalo o zprostředkovatelské služby. Nárok na odpočet daně nebyl stěžovatelce uznán ze dvou důvodů, a sice nebyl prokázán (1) rozsah poskytnutých zdanitelných plnění a dále nebylo prokázáno (2) poskytnutí služeb deklarovanými dodavateli, resp. plátcí DPH. Každý z těchto důvodů sám o sobě postačuje k odeprání nároku na odpočet daně.

[19] K rozsahu zdanitelných plnění Nejvyšší správní soud uvádí, že v případě úklidových a bezpečnostních služeb správce daně poukázal na pochybnosti, které se týkaly jak samotných plnění, tak i dodavatelů včetně jejich subdodavatelů. Stěžovatelka tyto pochybnosti nevyvrátila, což potvrdil jak žalovaný, tak posléze i městský soud. Nejvyšší správní soud se s tímto hodnocením ztotožňuje. Stěžovatelka předloženými důkazy a provedenými výslechy (zejména svých zaměstnanců) prokázala, že úklidové i bezpečnostní služby se určitým způsobem uskutečnily. Nijak však nedoložila rozsah těchto plnění. Jelikož zdanitelná plnění spočívala v tom, že služby vykonávaly po určitý čas různé osoby, bylo zapotřebí k prokázání rozsahu dostatečným způsobem doložit, kdo a kdy jaké služby vykonával. Žádné záznamy v tomto směru stěžovatelka ani její obchodní partneři nedoložili, přestože někteří svědci uváděli, že se určité záznamy odpracovaných činností vyhotovovaly. Zaměstnanci stěžovatelky obecně uváděli, že práce vykonávalo několik osob, avšak buď je neznali, nebo věděli pouze křestní jména. Rozsah zdanitelných plnění nepotvrdil ani J. L., který je měl dle stěžovatelky fakticky zajišťovat. Z jeho výpovědi je zřejmé, že neměl dostatečný přehled, kdo a v jakém počtu práce skutečně vykonal. Nejvyšší správní soud proto v souladu s městským soudem konstatuje, že stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti týkající se rozsahu zdanitelných plnění v podobě úklidových a bezpečnostních služeb.

[20] Pochybnosti o rozsahu zdanitelných plnění Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem shledává i u služeb zprostředkování. Prokazování zdanitelných plnění uskutečněných v souvislosti se smlouvami o zprostředkování je velmi problematické, neboť se jedná o služby, jejichž výstupem není konkrétní hmotný nebo jinak hmatatelný výstup. Tyto smluvní typy jsou z toho důvodu často využívány ke krácení daní (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. června 2008 č. j. 8 Afs 124/2006-123). Obtížnější

## pokračování

prokazování zprostředkování klade na daňový subjekt, který si nárokuje odpočet daně, zvýšené důkazní nároky.

[21] Tomuto požadavku stěžovatelka nedostála. Výsledkem jednatele společnosti Equi transport Radima Skuteckého stěžovatelka doložila, že nějakou činnost patrně vykonával, avšak neprokázala, že tato činnost svým rozsahem odpovídala hodnotě deklarovaných zdanitelných plnění. Například v případě zprostředkování „klienta Linemart“ dle provedeného dokazování Roman Skutecký pouze předal vizitku. Za to měla stěžovatelka společnosti Equi transport vyplatit částku 930 000 Kč bez DPH, která dle dodatku ke smlouvě (který stěžovatelka předložila později než smlouvu samotnou a až na výzvu správce daně) měla odpovídat 90 % hodnoty zprostředkovaného plnění. Nejvyšší správní soud shodně s městským soudem nepovažuje za věrohodné, že by služba v hodnotě 930 000 Kč bez DPH měla spočívat pouze v předání vizitky a zároveň hodnotou téměř odpovídat plnění, které mělo být zprostředkováno. Obdobné pochybnosti se týkají i zprostředkování dohody o narovnání a zprostředkování prodeje nemovitostí. Městský soud každý případ zprostředkování konkrétně vyhodnotil, popsal zjištěné pochybnosti vyplývající z provedeného dokazování a dospěl k závěru, že stěžovatelka rozsah odpovídající hodnotě plnění nedoložila. Tento závěr Nejvyšší správní soud potvrzuje. Stěžovatelka tedy ani v případě zprostředkování neprokázala (nevyvrátila pochybnosti), že přijala zdanitelná plnění v deklarovaném rozsahu v odpovídající hodnotě dle daňových dokladů.

[22] Přestože stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti týkající se rozsahu zkoumaných zdanitelných plnění, což postačuje k odepření nároku na odpočet, zabýval se Nejvyšší správní soud i otázkou poskytovatele zdanitelných plnění. Finanční orgány dospěly k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že jí zdanitelná plnění skutečně poskytli deklarovaní dodavatelé. Městský soud tento závěr potvrdil a v návaznosti na judikaturu ve věci *Kemwater ProChemie* konstatoval, že stěžovatelka rovněž neprokázala, že jí zdanitelná plnění musely poskytnout osoby v postavení plátců DPH. Se závěry městského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti, že jí zdanitelná plnění skutečně poskytly společnosti MASUMAZO a Equi transport. Tyto pochybnosti pramenily jak z informací, které správce daně o těchto společnostech shromáždil, tak i z výpovědí jejich jednatelů. V návaznosti na judikaturu ve věci *Kemwater ProChemie* stěžovatelka za skutečného dodavatele označila J. L.. Městský soud tomuto nepřisvědčil, přičemž i tento závěr Nejvyšší správní soud potvrzuje. J. L. sice vystupoval jako osoba angažující se v poskytování úklidových a bezpečnostních služeb, avšak provedené dokazování neposkytuje dostatek podkladů, aby jej bylo možné považovat za skutečného dodavatele. Sám J. L. při výslechu vypověděl, že si na úklidové práce „najmul lidi, většinou živnostníky. O. V., ten dělal vlastně v Praze a staral se o holky, tři, čtyři, jedna byla stálá, menší, starší, jmenovala se asi K.“. Skutečným dodavatelem by tak mohl být i jím zmíněný V., jednotliví pracovníci vykonávající práce (zvláště když se mělo jednat o živnostníky) či dokonce někdo zcela odlišný. Zároveň není možné s dostatečnou jistotou určit, zda zdanitelná plnění v rámci zkoumaných zdaňovacích období poskytoval jeden, dva či více dodavatelů. Není tak možné s dostatečnou jistotou potvrdit, zda dodavatel či dodavatelé zdanitelných plnění museli být v postavení plátců DPH. Nejvyšší správní soud tedy ve shodě s městským soudem potvrzuje, že stěžovatelka neprokázala konkrétní dodavatele zdanitelných plnění ani dostatečně nedoložila, že dodavatelé (byť i neztotožnění) museli mít postavení plátců DPH.

[23] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že žalovaný i stěžovatelka zmiňovali otázku dobré víry, tedy subjektivní náhled stěžovatelky na to, zda splnila hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně. Městský soud správně uvedl, že subjektivní hledisko se uplatní výhradně při zkoumání podvodu na DPH, nikoliv při hodnocení naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Nejvyšší správní soud k tomuto doplňuje, že aplikaci dobré víry při hodnocení naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně vyloučil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v bodu [30] rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017-208 ve věci *Kemwater ProChemie*.

[24] Jelikož je zkoumání dobré víry v těchto případech vyloučeno, Nejvyšší správní soud konstatuje, že mohou nastat situace, kdy se daňovému subjektu nepodaří prokázat splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, přestože byl v dobré víře stran jejich naplnění. Tímto směrem svou argumentaci částečně směřovala i stěžovatelka. Z hlediska zkoumání splnění podmínek nároku na odpočet daně je nerozhodné, zda daňový subjekt důkazní břemeno neunesl svou vlastní vinou, či v důsledku jednání svých obchodních partnerů. Výše odkazovaná judikatura Soudního dvora Evropské unie i Nejvyššího správního soudu prověřování podmínek nároku na odpočet daně založila na objektivním posouzení. Daňový subjekt tedy musí podmínky nároku na odpočet daně prokázat, a pokud se mu to nepodaří, již se nezkoumá subjektivní stránka. Z tohoto vyplývá, že je-li daňový subjekt v důkazní nouzi (byť v důsledku jednání svého dodavatele), povede tato situace k nepřiznání nároku na odpočet daně.

[25] Na závěr se Nejvyšší správní soud zabýval vytýkanými vadami v dokazování, přičemž žádné pochybení neshledal. Městský soud řádně vyhodnotil průběh dokazování v daňovém řízení. Finanční orgány provedly podstatnou většinu důkazů navržených stěžovatelkou. V případě neprovedení některých navržených důkazů svůj postup náležitě odůvodnily. Zároveň náležitě zjistily skutkový stav, neboť zejména provedly výsledky zaměstnanců stěžovatelky, jednatelů dodavatelů i J. L., který měl zdanitelná plnění fakticky realizovat. Výsledky pracovníků, kteří měli práce realizovat, provedeny být nemohly, neboť stěžovatelka tyto osoby vyjma křestních jmen nijak blíže neztotožnila. Ve shodě s městským soudem Nejvyšší správní soud neshledal pochybení finančních orgánů ani v tom, že nezopakovaly výsledek Radima Skuteckého. Výsledek této osoby správce daně uskutečnil dne 23. října 2017. Stěžovatelku dopředu o výsledku informoval, avšak ta svého práva být výsledku přítomna a klást svědkovi otázky nevyužila. Nemohla proto později s úspěchem namítat, že měl být svědek dotázán na další okolnosti, neboť otázky mohla sama položit, pokud by se výsledku účastnila (resp. pokud by se výsledku účastnily osoby jednající za stěžovatelku). Nejvyšší správní soud se shoduje s městským soudem i v tom, že nebylo třeba provádět důkaz statistickým zjišťováním, kolik odběratelů identifikuje pracovníky úklidu a ostrahy. V nynější věci se zkoumala konkrétní zdanitelná plnění, proto by důkaz o tom, jak postupují jiné subjekty, nemohl nijak ovlivnit důkazní situaci stěžovatelky.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[26] Nejvyšší správní soud tak neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.



pokračování

[27] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 3. ledna 2024

JUDr. Tomáš Langášek, LL.M.  
předseda senátu