



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **MAJA STEEL COMPANY s. r. o.**, se sídlem Praha 8, Primátorská 296/38, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Prostějov, Palackého 151/10, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2021, č. j. 17 Af 6/2020 - 59,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 12. 2019, č. j. 51070/19/5300-22443-712876, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil celkem osm dodatečných platebních výměrů ze dne 13. 12. 2018, kterými Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období duben až listopad 2016 v souhrnné výši 3 107 811 Kč, a současně jí uložil povinnost uhradit penále 621 562 Kč. Důvodem pro vydání dodatečných platebních výměrů bylo to, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění

(montážní a demontážní, paličské, pomocné a úklidové práce) s místem plnění v tuzemsku od dodavatele Anduril s. r. o. (dále jen „Anduril“).

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou Městský soud v Praze shora označeným rozsudkem zamítl. Připomenul, že byť je prokazování nároku na odpočet DPH prvotně záležitostí dokladovou, je třeba respektovat požadavek na soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo (tak, jak je v dokladech deklarováno). Správci daně přitom vznikly na základě formálně správných dokladů pochyby o uskutečnění obchodních transakcí tak, jak byly v daňových dokladech deklarovány. Městský soud se ztotožnil s daňovými orgány, že zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu vzbuzují důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění.

[3] Městský soud uvedl, že je věcí daňového subjektu, jakým způsobem přistoupí k vyplňování daňových dokladů či objednávek, a zda bude detailně specifikovat předmět a rozsah zdanitelného plnění, či zda toto vymezení ponechá obecnější. Je to ovšem daňový subjekt, který bude povinen prokázat správci daně faktické uskutečnění zdanitelného plnění. V posuzované věci bylo na daňových dokladech uvedeno pouze „*provedení montážní a demontážní práce, paličské, pomocné a úklidové práce, dle objednávky*“. Předmět objednávek však není totožný s daňovými doklady a objednávky neobsahují cenu. Dle městského soudu tak byl předmět a rozsah plnění daňových dokladů formulován natolik obecně, že uskutečnění zdanitelného plnění není vůbec zřejmé.

[4] Městský soud přisvědčil též závěru žalovaného, že opakované provádění hotovostních plateb v dané četnosti (cca každý druhý den) a objemu (celkem např. 3 267 000 Kč za červenec, 4 235 000 Kč za srpen atd.) není standardní. Vysvětlení těchto hotovostních plateb předestřené žalobkyní, tj. že jednatel společnosti Anduril, pan Martin Hlivák, měl špatné vztahy s bankami, není podle městského soudu přesvědčivé. Společnost Anduril měla v posuzované době bankovní účet. K tvrzení žalobkyně, že v daném odvětví je provádění hotovostních plateb běžným standardem, a že správce daně závěr o nestandardnosti plateb nepodložil důkazy, městský soud uvedl, že správce daně je z úřední činnosti obeznámen s obvyklým způsobem úhrady daňových dokladů, a že tvrzení žalobkyně, dle kterého je provádění hotovostních plateb v daném odvětví standardem, žalobkyně nedoložila.

[5] Žalobkyni dal městský soud za pravdu v tom, že některé jednotlivé zjištěné skutečnosti nemohou individuálně vést ke vzniku pochybností správce daně. V projednávaném případě však byly pochyby správce daně vyvolány souborem zjištěných nestandardních skutečností; konkrétně prováděním výhradně hotovostních plateb s minimálním časovým odstupem v celkovém objemu desítek milionů korun, obecností a totožností specifikace předmětu plnění, neuvedením smluvních cen v objednávkách, odlišností předmětu plnění objednávek a daňových dokladů, a skutečností týkajících se společnosti Anduril (nekontaktnost, virtuální sídlo, absence webových stránek, okolnosti týkající se jednatele společnosti). Je přitom zřejmé, že některé zjištěné okolnosti (zejména ty spojené se společností Anduril) jsou méně podstatného významu a spíše dokreslují danou situaci. Městský soud uzavřel, že souhrn zjištěných nestandardních skutečností postačoval

daňovým orgánům ke zpochybnění žalobkyní deklarovaných zdanitelných plnění. Žalobkyně tedy měla povinnost prokázat, že od společnosti Anduril přijala plnění uvedené na daňových dokladech. Její poukaz na názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, označil městský soud za nepřiléhavý s ohledem na odlišnou skutkovou situaci v tehdy řešené věci.

[6] Městský soud nepřisvědčil ani námitce, že není zřejmé, co konkrétně daňové orgány zpochybňovaly a ohledně jakých okolností existují pochyby. Ze spisového materiálu podle městského soudu vyplývá, že žalobkyně byla po celou dobu daňového řízení konkrétně seznámena s tím, na základě jakých skutečností vznikly pochyby správce daně a co byla žalobkyně povinna prokázat. Žalobkyně byla v rámci několika výzev rovněž podrobně seznámena s hodnocením doposud předložených důkazních prostředků správcem daně, a byla opakovaně konkrétně vybidnuta k doložení, že přijala služby v deklarované výši a rozsahu tak, jak bylo uvedeno na daňových dokladech, a že plnění přijala od deklarovaného dodavatele. Také ze zpráv o daňových kontrolách vyplývá, že žalobkyně neprokázala, že došlo k faktickému přijetí předmětu plnění tak, jak je deklarováno na daňových dokladech, přičemž obsahem těchto zpráv je i podrobné hodnocení předložených důkazů. Námitka žalobkyně tedy nemá oporu ve spisovém materiálu.

[7] Městský soud nesouhlasil ani s námitkou, dle které nemělo být zřejmé, co vlastně daňové orgány zpochybňovaly. Obranu žalobkyně označil za ryze účelovou, postavenou na vytrhávání jednotlivých tvrzení z kontextu rozhodnutí. Výzvy správce daně k prokázání skutečností a předložení důkazních prostředků, ale i hodnocení předložených důkazních prostředků, byly v projednávané věci zcela konkrétní, určité a jasné.

[8] Žalobkyní předložené předávací protokoly nemohly vést k odstranění pochybností správce daně. Městský soud poukázal na obecný a typový charakter přebíraného plnění, kdy není zřejmý konkrétní předmět ani rozsah prováděných prací, ani to, kým byly práce uskutečněny. Nadto, dle výpovědi jednatele společnosti Anduril (osoby, která předávací protokoly podepsala), ten v místě provádění prací nebyl, práci nepřebíral ani nekontroloval. Předávací protokoly tak nemohly doložit faktické uskutečnění zdanitelného plnění společností Anduril, neboť byť je jednatel této společnosti podepsal, nemohl mít o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění žádné relevantní informace. Na to nemá vliv ani tvrzení žalobkyně, dle kterého není běžnou praxí, že jednatel zhotovitele díla osobně dohlíží na plnění každého jednotlivého závazku společnosti, a s tím související polemika, že práce probíhaly, jak měly. Ani předložená fotodokumentace a videozáznam nedokládají faktické uskutečnění předmětného zdanitelného plnění ze strany společnosti Anduril, neboť z nich není zřejmé, kdo práci prováděl a jaký byl její rozsah či cena. Faktické uskutečnění zdanitelného plnění neprokazuje ani jmenný seznam pracovníků a ověření průchodu osob na pracoviště. Skutečnost, že se v místech plnění nacházely osoby stejného jména, jaké označila žalobkyně, neprokazuje, že tyto osoby byly ve smluvním vztahu ke společnosti Anduril. Předmět a rozsah (či cenu) prováděných prací pak tento důkazní prostředek není schopen doložit vůbec. Tvrzení žalobkyně, že finální rozpalování kovových konstrukcí bylo prováděno v prostorách mimo areál elektrárny (uvedené v reakci na zjištění správce daně, že někteří pracovníci, kteří měli práce realizovat, nebyli uvedeni v databázích vstupů přes vrátnici), označil za účelové, neboť nebylo konkretizováno ani doloženo. Neobstojí ani tvrzení, že správce daně neověřil, jak byly demoliční práce prováděny; byla to pouze

žalobkyně, která měla prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění společností Anduril. Konečně, uskutečnění zdanitelného plnění neprokazují ani dohody o provedení prací mezi společnostmi Anduril a pracovníky T. C., M. C. a M. Š. Tyto důkazy soud považoval za vyvrácené zjištěním správce daně, že společnost Anduril neměla žádné zaměstnance, což potvrdil i jednatel této společnosti. Navíc je s ohledem na rozsah prováděných prací vyloučeno, aby byly vykonány jen uvedenými pracovníky. Výše uvedené je rovněž v rozporu s tvrzením žalobkyně učiněným v průběhu daňového řízení, podle kterého byla plnění i pro společnost Anduril uskutečňována subdodavatelsky.

[9] Tvrzení žalobkyně, že byla nucena prokazovat, jak si její dodavatel zajišťoval své pracovníky, nemá oporu ve spisovém materiálu. Žalobkyně byla opakovaně vyzývána pouze k prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění od společnosti Anduril. Městský soud uzavřel, že správce daně hodnotil předložené důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti, a to nikoli účelově. Žalobkyně předloženými důkazními prostředky faktické uskutečnění ze strany společnosti Anduril nedoložila. Pokud jde o její tvrzení, že s ohledem na charakter prací lze jen těžko specifikovat, jaký konkrétní kovový blok z likvidovaných budov byl v tom kterém případě při odstraňování zařízení rozpalován, že je patrné, že práce byly prováděny při likvidaci budov a zařízení v Elektrárně Chvaletice a Teplárně Litvínov, že není běžné, aby jednatel zhotovitele dohlížel na plnění každého jednotlivého závazku společnosti (případně že přítomnost pana Hliváka nebyla vyžadována) a že v praxi je vyloučeno, aby byly dokumentovány veškeré prováděné práce, městský soud uvedl, že bylo pouze na žalobkyni, aby si opatřila podklady, kterými bude schopna prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Neučinila-li tak, nelze to klást k tíži správci daně. Městský soud nesouhlasil ani s tím, že by byl důkazní rozsah vyžadovaný žalovaným k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH nepřiměřený a nesplnitelný. Ze správního spisu nevyplývá, že by správce daně po žalobkyni požadoval prokázat jakékoliv nestandardní skutečnosti nad rámec zákonem či judikaturou stanovených povinností daňového subjektu. Ani míra jistoty pro unesení důkazního břemene nebyla správcem daně stanovena vadně.

[10] Městský soud dále zdůraznil, že žalobkyni byl odepřen nárok na odpočet DPH výlučně proto, že neprokázala faktické uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, tj. nejen faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, že jej uskutečnila osoba uvedená na daňovém dokladu. Protože v projednávaném případě bylo důvodem odepření nároku na odpočet DPH vedle pochybností stran deklarovaného dodavatele i faktické uskutečnění zdanitelného plnění, nemůže být námitka žalobkyně, která se izolovaně zaměřuje toliko na otázku deklarovaného dodavatele a zcela pomíjí skutečnost, že v projednávaném případě nebylo doloženo ani faktické uskutečnění zdanitelného plnění, důvodná.

[11] Konečně, městský soud neshledal chybu ve skutečnosti, že nebyl proveden důkaz v podobě dožádání společnosti BAUCOMEX CZ, s. r. o. (subdodavatele společnosti, v jejichž areálu měly být částečně prováděny deklarované práce – pozn. NSS). Žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, proč požadované dožádání není možné; tato společnost nebyla účastníkem daňového řízení a zjišťování jejích zaměstnanců nemá oporu v daňovém řádu. Tyto závěry žalobkyně nezpochybňovala. Městský soud kvitoval též závěr žalovaného, že prověřování zaměstnanců jiné společnosti, případně jejich subdodavatelů nemůže doložit, že žalobkyně skutečně přijala předmětná plnění od společnosti Anduril.

[12] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody formálně podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[13] Stěžovatelka zdůraznila, že v žalobě rozporovala nejen jednotlivé pochybnosti správce daně, ale i jejich souhrn. Městský soud pochybil, uvedl-li v odůvodnění napadeného rozsudku opak. Svou prvotní důkazní povinnost stěžovatelka splnila; bylo tak na správci daně, aby v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl své vlastní důkazní břemeno. Aby byly pochybnosti zjištěné správcem daně způsobilé k opětovné aktivaci důkazního břemene daňového subjektu, musí být skutkově podloženy provedenými důkazy a musí se vztahovat k relevantním skutečnostem. Tak tomu však v posuzované věci nebylo. Ke svým daňovým dokladům stěžovatelka uvedla, že daňový doklad nikdy nebude způsobilým důkazem prokazujícím uskutečnění plnění. Proto je poukaz soudu na to, že z doložených faktur není zřejmé uskutečnění zdanitelného plnění, irrelevantní. Obecně vymezené plnění na fakturách není okolností zpochybňující uskutečnění plnění, a to ani spolu s ostatními zjištěnými okolnostmi. Ostatně, Nejvyšší správní soud se v rozsudku č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, zabýval skutkově podobným případem, a dovedl, že srovnatelné okolnosti nedosahují intenzity vyžadované § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[14] Městský soud nezohlednil skutečnost, že s ohledem na charakter prováděných prací by je šlo jen těžko detailně specifikovat. Vymezení předmětu faktury je třeba posuzovat vždy s ohledem na charakter realizované činnosti. Nebylo třeba mít k dispozici doklady, které by přesně specifikovaly provedené práce, neboť za ně bylo ihned placeno; dodavatel Anduril požadoval pravidelné úhrady za provedená dílčí plnění. Pokud by stěžovatelka nezaplatila, dodavatel by přestal pracovat. To chránilo i stěžovatelku, neboť platila, až když byla (dílčí) práce řádně provedena. Rovněž skutečnost, že v objednávkách absentují ceny, nemůže mít za následek zpochybnění plnění. Objedávka cenu obsahovat nemusí; tato okolnost nenarušuje stěžovatelkou předložený skutkový děj. Nejedná se tedy o okolnost, která by dosahovala intenzity odpovídající § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. K této argumentaci stěžovatelka bez dalšího citovala rozsudek kasačního soudu ze dne 19. 1. 2018, č. j. 4 Afs 211/2017 - 34. Uzavřela, že obsah daňových dokladů a objednávek tedy není způsobilý zpochybnit, že k přijetí plnění od společnosti Anduril skutečně došlo.

[15] Stěžovatelka dále vyjádřila nesouhlas s tím, že by daňové orgány sporovaly uskutečnění plateb; zpochybnění přijetí plnění neznamená rovněž zpochybnění provedení plateb. Je proto lhostejné, zda se odehrály hotovostně či bezhotovostně; způsob platby nemůže vést ke zpochybnění realizace plnění. S městským soudem nelze souhlasit ani v tom, že by platby byly nestandardní. Dovožuje-li správce daně, že obchod doprovázely nestandardní platby, musí toto tvrzení prokázat; údajný standard nemůže vymýšlet bez jakékoli opory ve spisu, přičemž ta v něm není. Správce daně nezjistil standard plateb v podobných případech, a tedy takový standard ani nemohl porovnat s posuzovaným případem. K obdobnému závěru dospěl rovněž Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 23. 6. 2020, č. j. 31 Af 29/2018 - 93. Vysvětlení, proč jednatel společnosti Anduril nechtěl používat bankovní účty, je přesvědčivé. Pan Hlivák trpěl závislostí na sázkových hrách, což bylo správci daně řečeno, byť ten zaprotokoloval pouze jeho *psychické problémy*. Pan Hlivák sázel přes bankovní účet vedený u ČSOB a při této činnosti objevil chybu v internetovém

bankovníctví, kterou zneužil; z toho důvodu vede s bankami několik soudních sporů. Logicky proto nechtěl účty využívat. Společnost Anduril zřízený účet nepoužívala, tato okolnost je proto bez významu. K závěru městského soudu, že by některé ze zjištěných okolností skutečně samy o sobě nemohly vést ke vzniku pochybností správce daně, ale jejich soubor už k pochybnostem vést může, stěžovatelka uvedla, že *stokrát nula je stále nula*, a že správce daně má uvést pouze relevantní zjištěné okolnosti. Stěžovatelka opět zdůraznila, že na posuzovanou situaci lze aplikovat rozsudek č. j. 4 Afs 58/2017 - 34, přičemž městský soud nevysvětlil, proč závěry rozsudku nelze na nynější případ použít. Sjednocující judikaturu kasačního soudu nelze ignorovat. Stěžovatelka uzavřela, že daňové orgány neunesly své důkazní břemeno, neboť neuvedly skutečnosti, které by vedly k aktivaci její důkazní povinnosti.

[16] Dále stěžovatelka uvedla, že daňový subjekt musí mít v průběhu daňového řízení dostatečně jasnou informaci od správce daně, co má být prokázáno a v čem spočívají po provedeném dokazování přetrvávající pochybnosti, aby mohla náležitě reagovat. V posuzovaném případě tomu tak nebylo. Správce daně ve zprávách o daňových kontrolách toliko uvedl, že po provedeném dokazování trvala pochybnost, zda dodavatelem byla skutečně společnost Anduril. Stěžovatelka se tak legitimně domnívala, že samotné uskutečnění prací již nadále není rozporováno, a přetrvávající pochybnosti se vztahují pouze k totožnosti dodavatele. Tomu naznačovaly i jiné pasáže zpráv o daňové kontrole. Stěžovatelkou citované pasáže pak nejsou vytrženy z kontextu, jak uvedl městský soud. Hodnocení daňových orgánů umožňuje několikery výklad o přetrvávajících pochybnostech; stěžovatelka nadnesla hned čtyři různé výklady. Proto nesouhlasí s městským soudem, že by bylo jasné, co bylo správcem daně zpochybňováno. Pokud by pochybnosti cílily na zpochybnění přijetí plnění, bylo by nadbytečné zpochybňovat jeho dodavatele či rozsah. Postup daňových orgánů byl zcela nepřehledný; za takového stavu nešlo po stěžovatelce požadovat, aby nesla důkazní břemeno. Stěžovatelka neměla možnost jej unést, neboť nebylo jasné, co je předmětem pochybností. Městský soud tedy nesprávně označil pochybnosti daňových orgánů za „*konkrétní, určité a jasné*“.

[17] Stěžovatelka trvá na tom, že prokázala naplnění podmínek nároku na odpočet DPH. Městský soud, stejně jako daňové orgány, hodnotil předložené důkazy toliko izolovaně, ačkoliv právě izolované hodnocení důkazů stěžovatelka v žalobě namítala. Řetězec provedených důkazů činí logickou soustavu vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících důkazů, které prokazují, že k přijetí zdanitelného plnění od společnosti Anduril došlo, jak bylo deklarováno. Nado není sporu o tom, že stěžovatelka pro své odběratele předmětné práce fakticky provedla a dostala za ně zaplacené; to nelze přehlížet. Stěžovatelka neměla vlastní zaměstnance, kteří by předmětné práce provedli, ke stejným zjištěním dospěl ostatně i žalovaný. Není-li sporu o tom, že stěžovatelka svým odběratelům plnění dodala, je zjevné, že muselo být realizováno subdodavately, prostřednictvím společnosti Anduril. To ovšem městský soud vůbec nezohlednil. Dle rozhodovací praxe kasačního soudu přitom platí, že pro unesení důkazního břemene daňového subjektu je zásadně dostatečný důkazní standard převahou důkazů, tedy vyšší míra pravděpodobnosti pro verzi daňového subjektu, jako tomu bylo v nyní posuzované věci.

[18] Stěžovatelka se dále vyjádřila k jednotlivým předloženým důkazním prostředkům. Pokud jde o předávací protokoly, s ohledem na charakter demoličních prací lze jen těžko

specifikovat předmět plnění, jak to požaduje městský soud. Plnění označené jako „*rozpálení ocelové konstrukce sloupů na požadovaný rozměr*“ je zcela konkrétní. Požadavky městského soudu, aby protokoly obsahovaly například jména osob, které práce provedly, jsou odtržené od reality. S ohledem na to, že plnění pro odběratele stěžovatelky se uskutečnilo, je evidentní, že se musely realizovat i žalovaným zpochybňované práce. Co se týče předložené foto a videodokumentace, stěžovatelka nesouhlasí s městským soudem, že by z ní nebylo zřejmé, kdo práci prováděl a jaký byl rozsah plnění, případně jeho cena. Doložená dokumentace představuje autentické záznamy o realizaci zpochybněného plnění. Rovněž byl doložen seznam osob, které se na plnění podílely a u některých jejich pracovní vztah k dodavateli. Jednatel dodavatele realizaci plnění potvrdil a odběratelé stěžovatelky jí za provedenou práci zaplatili. Práce se tak musely uskutečnit. Představa, že bude existovat jeden důkaz, který sám o sobě prokáže veškeré zpochybněné skutečnosti, je nerealistická. Dokumentace dokládá přijetí plnění v souhrnu s ostatními důkazy. Stěžovatelka dále uvedla, že z doloženého jmenného seznamu pracovníků, dohod o provedení prací a prohlášení M. Š. (tvrzeného zaměstnance společnosti Anduril – pozn. NSS) je patrné, že pracovníci, jejichž seznam doložila, se nacházeli na místě výkonu prací a tyto prováděli pro společnost Anduril. Někteří z pracovníků prováděli práce mimo prostory elektrárny, a nemohli tak být uvedeni v databázích vstupů přes vrátnici do prostor elektrárny. Toto tvrzení není účelové; stěžovatelka uvedla, že se jednalo o prostory pronajaté společnostmi G – Team a. s., a G-Team Progres, spol. s r. o. Pokud by tyto práce měly probíhat na místě demoličních prací, zpomalilo by to jejich průběh. Daňové orgány přitom nezjišťovaly, jak byly sporované práce prováděny. Jestliže chtěly racionální vysvětlení stěžovatelky zpochybnit, měly si způsob provádění prací ověřit. Pro relevantní zpochybnění však daňové orgány nemají oporu ve spise. Pokud jde o dohody o provedení práce, vzhledem k jejich rozsahu nebyl zaměstnavatel povinen odvádět za zaměstnance daň z příjmů ze závislé činnosti. Není tak pravdivé tvrzení správce daně, že společnost Anduril neměla žádné zaměstnance; zaměstnanec měla, ale nemusela za ně odvádět odvody. Doložené důkazy v podobě dohod tak nelze považovat za vyvrácené. Stěžovatelka rovněž netvrdila, že veškeré práce provedly pouze tyto tři osoby; doložila pouze část smluv, které se jí podařilo zajistit. Smlouvy představují jasný důkaz, že předmětné práce provedeny byly. Po stěžovatelce nelze požadovat, aby prokázala, kdo práce prováděl a jaký vztah měly tyto osoby k dodavateli; v tomto ohledu stěžovatelku důkazní břemeno netížilo. Pochybnosti vystavěné na tom, že společnost Anduril údajně neměla zaměstnance, však vedou k tomu, že stěžovatelka bude muset prokazovat, jak si dodavatel své pracovníky zajišťoval. To však stěžovatelka v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie nemá povinnost prověřovat.

[19] Dále stěžovatelka namítla, že z obsahu daňového spisu je patrné, že po ní žalovaný požadoval splnit maximální možnou míru důkazů na úrovni jistoty, což je požadavek prakticky nesplnitelný. Žalovaným požadovaný důkazní rozsah je nepřiměřený a nepřijatelný. Je zřejmé, že stěžovatelka nejpřísnější možnou míru důkazu nemůže unést; žádný skutek, který nastal v minulosti, totiž nikdy nelze prokázat najisto. Na stěžovatelku byl tedy kladen zcela nepřiměřený důkazní standard. Závěry městského soudu v tomto ohledu proto neobstojí.

[20] Konečně se stěžovatelka vyjádřila i k neprovedení dožádání u společnosti BAUCOMEX. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že dožádání nebylo provedeno proto, že navržený důkazní prostředek není schopen prokázat odvolatelem tvrzené skutečnosti.

Důvodem neprovedení důkazu tak nebylo, že by tato společnost nebyla účastníkem daňového řízení, jak tvrdil městský soud. To by ostatně ani nebyl zákonný důvod k tomu, aby správce daně od této společnosti nevyžádal relevantní informace. Stěžovatelka poukázala na to, že navržený důkaz může objasnit, jaké práce, kde a pro jakou společnost byly prováděny a jací pracovníci se na nich podíleli. Nelze tak souhlasit s městským soudem, že navržený důkaz byl irrelevantní. Jeho neprovedením správce daně porušil § 92 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelka nechápe, jak má prokázat svá tvrzení, byl-li jí navržený stěžejní důkazní prostředek odmítnut. Skutkový stav byl tedy v daňovém řízení zjištěn nedostatečně.

[21] Žalovaný se v rozsáhlém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu. Uvedl, že po reakci stěžovatelky na první kolo výzev k prokázání skutečností přetrvávaly pochyby, které srozumitelně vyjádřil v další výzvě. Na tu však stěžovatelka reagovala pouze v rovině formálních tvrzení, a tedy pochybnosti správce daně neodstranila. Předložené důkazní prostředky nebyly schopny prokázat přijetí plnění v tvrzeném rozsahu od osoby uvedené na daňových dokladech. Stěžovatelka nadto mnoho svých tvrzení nijak nedoložila. Stěžovatelkou citovaný rozsudek č. j. 4 Afs 211/2017 - 34, není na danou věc přílehlavý, neboť v uváděném případě byla ve fakturách uvedena *celková částka*, přičemž v posuzovaném případě nevyplývaly z objednávek smluvní ceny vůbec. Ze zpráv o daňových kontrolách je zřejmé, že stále bylo rozporováno také uskutečnění přijatých prací v rozsahu uváděném v daňových dokladech. Z předložených důkazních prostředků nelze ověřit deklarovaný rozsah plnění, ani že jej uskutečnila osoba uvedená na daňových dokladech. Uskutečnění plnění stěžovatelkou na výstupu však skutečně sporné není. Ohledně důkazního standardu žalovaný uvedl, že nezajistí-li si daňový subjekt dostatek důkazních prostředků k prokázání nároku na odpočet daně, nemůže být v dobré víře ohledně toho, zda v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku. Stěžovatelka přitom vůbec netvrdila, že by ve skutečnosti měl být dodavatelem prací někdo jiný, než společnost Anduril. Co se týče neprovedení dožadání týkajícího se společnosti BAUCOMEX, tento důkazní prostředek nemá relevantní souvislost se zde řešeným sporem. Žalovaný konečně uvedl, že stěžovatelka poté, co na ni bylo přeneseno důkazní břemeno, neprokázala, že skutečně přijala deklarované plnění v takovém rozsahu, jak sama tvrdí, od deklarovaného dodavatele.

[22] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Ustanovení § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) vymezuje podmínky, na základě jejichž splnění si může plátce DPH nárokovat odpočet daně na vstupu. Mezi 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 je podmínkou *sine qua non*, a musí být proto 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 například usnesení Soudního dvora Evropské unie ze dne 3. 9. 2020, C-610/19, odst. 46 a v něm citovanou judikaturu). Nepostačí, pokud daňový subjekt předloží formálně bezvadné doklady, nejsou-li způsobilé prokázat uskutečnění zdanitelného plnění (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71, nebo ze dne 25. 5. 2023, č. j. 6 Afs 106/2022 - 41). Z rozsudku kasačního soudu ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017 - 25, 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.“*

[25] 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 nejuplněji, 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 tak ohledně svých pochybností důkazní břemeno, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu; viz rovněž nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 23/02, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 112]. Není přitom nutné, aby správce daně prokázal nesoulad účetních dokladů předložených daňovým subjektem se skutečností. Musí však prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochybnosti, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými.

[26] Stěžovatelka v první řadě namítá, že pochybnosti vyjádřené správcem daně nedosahovaly dostatečné intenzity vyžadované § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, k přechodu důkazního břemene zpět na stěžovatelku. Nejvyšší správní soud se s touto námitkou neztotožňuje.

[27] Nejvyšší správní soud rekapituluje, že správce daně ve výzvách k prokázání skutečností ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1971007/16/2713-60561-603093, ze dne 30. 1. 2017, č. j. 70667/17/2713-60561-603093, a ze dne 19. 5. 2017, č. j. 1086815/17/2713-60561-603093, uvedl, že pochybnosti získal zejména na základě následujících zjištění. Především z předložených objednávek a daňových dokladů nebylo možné určit rozsah, předmět, případně ani místo konání deklarovaných prací. Předmětem uvedeným na všech daňových dokladech od společnosti Anduril byly vždy *„provedené montážní a demontážní práce, paličské, pomocné a úklidové práce“*, buď dle objednávky 03/2016 nebo 04/2016. Předmětem žádné z těchto objednávek však nebyly montážní práce, a předmětem objednávky 04/2016 nebyly ani práce úklidové. Fakturované práce nejsou nijak specifikované. Není uvedeno, kdo práce provedl, rozsah práce (například počet odpracovaných hodin), druh práce (například jaký úklid, čeho se týkala montáž apod). K daňovým dokladům nebyly

předloženy ani žádné podklady, ze kterých by tyto údaje vyplývaly (například smlouvy, výkazy práce, dodací či montážní listy atd.). Ze žádných předložených podkladů ani nevyplývá, jak byla tvořena cena; na objednávkách je pouze uvedeno - „Cena objednávky: dohodou dle rozsahu provedených prací“. Veškeré úplaty byly nadto prováděny v hotovosti, fakticky obden, přičemž hodnota plnění v některých měsících činila i více než 4 000 000 Kč. Nadto správce daně vlastním šetřením zjistil, že společnost Anduril sídlí na virtuální adrese, nemá žádné zaměstnance, žádné internetové stránky či reklamy a bývalý jednatel z daňově relevantního období nechtěl se správcem daně spolupracovat.

[28] Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem nepochybuje, že uvedené skutečnosti ve svém souhrnu zcela důvodně a oprávněně založily pochybnosti správce daně o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných stěžovatelkou. Správce daně současně unesl důkazní břemeno k prokázání důvodnosti těchto pochyb (ostatně jeho pochybnosti se opíraly zejména o doklady předložené stěžovatelkou), a stěžovatelce také ve zmiňovaných výzvách své pochybnosti konkrétně přdestřel. Jinými slovy tedy správce daně unesl důkazní břemeno ohledně skutečností uvedených v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, čímž přenesl důkazní břemeno stran prokázání skutečností odůvodňujících nárok na odpočet zpět na stěžovatelku.

[29] Stěžovatelce lze dát za pravdu v tom, že obecně vymezené plnění na daňových dokladech či absenci ceny na předložených objednávkách nemusí ve všech případech vést nutně k pochybnostem o uskutečnění zdanitelného plnění. V judikatuře, na kterou v tomto ohledu stěžovatelka odkazuje (rozsudky tohoto soudu č. j. 4 Afs 211/2017 - 34 a č. j. 4 Afs 58/2017 - 78) však byly oproti nyní posuzované věci nedostatky daňových dokladů či objednávek vždy „vykompenzovány“ jinými předloženými důkazními prostředky (například objednávkami, kde byl vymezen rozsah prací apod.). V nyní posuzované věci na základě prvotně předložených dokladů panovaly natolik silné pochybnosti o deklarovaných přijatých službách, že o přechodu důkazního břemene na stěžovatelku není pochyb. I pokud by stěžovatelka měla za to, že rozsah provedených prací nebylo možné blíže specifikovat (s čímž však kasační soud nesouhlasí a odkazuje v tomto ohledu na výzvy k prokázání skutečností, kde byly v rámci vyjádřených pochyb uvedeny rovněž typické způsoby konkretizování obdobných plnění), pak počínala-li by si při své podnikatelské činnosti standardním způsobem, měla by jistě k dispozici i jiné důkazní prostředky, které by mohly prokázat, co konkrétně představovaly služby, zcela obecně vymezené v daňových dokladech, neboť důkazní břemeno ohledně těchto skutečností je na její straně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 - 61, nebo ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 - 232, č. 2033/2010 Sb. NSS). K argumentaci stěžovatelky, dle které daňové orgány některé ze zjištěných pochybností vůbec neměly uvádět, protože jejich intenzita není samostatně dostatečně vysoká („stokrát nula je stále nula“), kasační soud uvádí, že samotná skutečnost, že některé pochybnosti městský soud hodnotil jako hlavní a jiné jako podružné, neznamená, že by jejich vypovídací hodnota byla (zejména v kontextu s dalšími okolnostmi) nulová. Jak již výstižně uvedl městský soud v odst. [60] a [63] napadeného rozsudku, vypovídací hodnotu jednotlivých zjištěných skutečností nelze hodnotit izolovaně, nýbrž až ve svém souhrnu (blíže viz též odst. [40] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2020, č. j. 1 Afs 376/2019 - 38).

[30] S městským soudem se lze ztotožnit rovněž v tom, že závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, nejsou pro nyní posuzovanou věc relevantní. Byť lze stěžovatelce dát za pravdu, že penzum daňovými orgány zjištěných pochybností bylo v obou případech relativně podobné (srov. odst. [35] až [38] odkazovaného rozsudku), v nyní posuzovaném případě dosahovaly zjištěné pochybnosti vyšší intenzity zejména v tom ohledu, že ani na základě výsledků celého dokazování nebylo vůbec zřejmé, jaké práce a v jakém rozsahu měla společnost Anduril pro stěžovatelku vykonat (ze žádných důkazních prostředků nebylo možné spolehlivě určit předmět ani rozsah plnění a současně panoval i nesoulad mezi stěžovatelkou objednaným a na fakturách vykázaným plněním).

[31] Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s námitkou, dle které bylo povinností daňových orgánů prokázat své tvrzení, že hotovostní platby v posuzované věci představovaly nestandardní okolnost. Skutečnost, že obchodní transakce mezi dvěma společnostmi – plátcí DPH, pohybující se (i) dlouhodobě (ii) v milionových částkách měsíčně, probíhá ve standardních případech bezhotovostně, je dle kasačního soudu notoriitou, kterou není třeba dokazovat. Lze rovněž odkázat na argumentaci městského soudu v odst. [62] napadeného rozsudku; uvedené totiž platí o to víc vzhledem k tomu, že žalovaný je nepochybně z úřední činnosti obeznámen s obvyklým způsobem úhrady ve skutkově srovnatelných případech, přičemž stěžovatelka své tvrzení, že provádění hotovostních plateb je v daném odvětví běžné, nijak nedoložila.

[32] Kasační soud se ztotožňuje rovněž se závěrem městského soudu, že tvrzení stěžovatelky, dle kterého daňové orgány nijak nepochybňovaly, že k platbám skutečně došlo, nemá oporu ve spisovém materiálu. V tomto ohledu lze odkázat zejména na odst. [38] a [43] rozhodnutí žalovaného, ve kterých žalovaný zevrubně popsal důvody, pro které považuje okolnost hotovostních plateb (respektive celý tvrzený způsob obchodování mezi stěžovatelkou a společností Anduril) za nestandardní, a ve kterém opakovaně uvádí, že peníze byly v hotovosti vyplaceny pouze „údjajně“. Tyto závěry lze označit za plausibilní, přičemž nelze současně přehlédnout, že žalovaný nepovažoval hotovostní platby za nestandardní pouze na základě zjištění, že společnost Anduril měla zřízený bankovní účet, nýbrž i s ohledem na značné nejasnosti ohledně faktického předávání peněžních prostředků (pan Hlivák, který měl hotovost přebírat, pobýval na východním Slovensku, měl zdravotní potíže a nebyl schopen řídit, ale přesto si měl zhruba každý druhý den přebírat velké částky v hotovosti na různých místech v České republice).

[33] Nejvyšší správní soud s městským soudem souhlasí i v tom, že stěžovatelka byla po celou dobu daňového řízení řádně seznámena s tím, na základě jakých skutečností vznikly pochyby správce daně, respektive jaké pochyby nadále přetrvávaly, a co tedy bylo povinností stěžovatelky prokázat (viz odst. [66] a [67] napadeného rozsudku). V kasační stížnosti stěžovatelka sporuje pouze závěry vyplývající ze zpráv o daňových kontrolách. Správce daně ve zprávách o daňových kontrolách ze dne 19. 11. 2018, č. j. 1775062/18/2713-60561-603093, č. j. 1775063/18/2713-60561-603093 a č. j. 1775064/18/2713-60561-603093 (dále jen „ZDK“) zcela vyčerpávajícím způsobem zrekapituloval, že ani po reakci stěžovatelky na první kolo výzev k prokázání skutečností nebylo z předložených důkazních prostředků možné ověřit, kdo deklarované práce provedl, v jakém rozsahu a za jakou cenu (viz str. 11-12 ZDK). Ve zbytku ZDK se správce daně

vypořádává s tvrzeními, které stěžovatelka uvedla v reakci na další výzvu k prokázání skutečností ze dne 21. 11. 2017, č. j. 1795367/17/2713-60561-603093. Rovněž v rámci tohoto vypořádání jednotlivých argumentů stěžovatelky správce daně opakovaně zcela srozumitelně uvádí, že ani nově uvedená tvrzení nebyla způsobilá přesvědčivě doložit: 1) které konkrétní práce byly prováděny, 2) v jakém rozsahu, 3) kterým konkrétním dodavatelem a 4) za jakou cenu. Pokud jde o citace jednotlivých vět ZDK, na jejichž základě stěžovatelka dovozuje, že se přetrvávající pochybnosti správce daně měly vztahovat pouze k totožnosti dodavatele, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem městského soudu, že tyto věty jsou zcela účelově vytrženy z kontextu rozhodnutí. Hodnocení zjištěného skutkového stavu popsané v ZDK tedy bylo i podle kasačního soudu zcela konkrétní, určité a jasné.

[34] Kasační soud se s městským soudem zcela ztotožňuje rovněž v hodnocení důkazů předložených stěžovatelkou a v podrobnostech pro stručnost odkazuje na odst. [68] až [74] odůvodnění napadeného rozsudku, případně na odst. [34] až [43] odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Pokud jde o předávací protokoly, městský soud vyjádřil důvody, pro které tyto nemohly doložit faktické uskutečnění plnění ze strany společnosti Anduril, v odst. [68] odůvodnění napadeného rozsudku. Městský soud nepožadoval, aby předávací protokoly obsahovaly „*např. jména osob*“, jak uvedla stěžovatelka v kasační stížnosti; v tomto ohledu pouze poukázal na jejich zcela obecný a nic nevypovídající charakter, což kasační soud akceptuje. Co se týče foto a videodokumentace, lze zcela odkázat na odst. [69] odůvodnění napadeného rozsudku; i podle kasačního soudu z předloženého materiálu nelze učinit žádný relevantní závěr stran konkrétnosti prováděných prací, jejich rozsahu, či možného dodavatele. Ostatně stěžovatelka v tomto bodě vyjadřuje jen obecný nesouhlas se závěry městského soudu, aniž by s nimi jakkoli polemizovala či vyjasnila, jakou konkrétní relevantní okolnost městský soud při hodnocení tohoto důkazního prostředku přehlédl. Ani jmenný seznam pracovníků nemohl prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Jak uvedl žalovaný v odst. [40] odůvodnění svého rozhodnutí, ze stěžovatelkou předložených seznamů pracovníků reálně docházel na pracoviště (nepravidelně) jen jejich zlomek, který by deklarované práce v celkové výši přesahující 14 000 000 Kč nemohl reálně provést. Následné tvrzení stěžovatelky, že část prací byla prováděna mimo prostory elektrárny, kasační soud hodnotí v souladu s městským soudem jako zcela účelové, k čemuž lze plně odkázat na odst. [70] odůvodnění napadeného rozsudku. Za účelové lze považovat rovněž předložené dohody o provedení práce. Stěžovatelka v kasační stížnosti nově uvádí, že společnost Anduril zaměstnance měla, pouze za ně nebyla povinna odvádět příjmy ze závislé činnosti, a proto se o nich správce daně svým šetřením nedozvěděl. V tomto ohledu kasační soud konstatuje, že zjištění správce daně fakticky potvrdil sám jednatel společnosti Anduril, který při výslechu uvedl, že společnost žádné zaměstnance neměla, a že plnění pro stěžovatelku bylo prováděno subdodavatelsky; to, že plnění bylo prováděno subdodavatelsky, ostatně v daňovém řízení prvně tvrdila rovněž sama stěžovatelka (viz podání ze dne 8. 2. 2017 pod č. 22 správního spisu). Co se týče doloženého prohlášení pana M. Š., dle kterého měl provádět demontážní práce pro společnost Anduril on, zde lze odkázat na odst. [42] odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Toto prohlášení jednak odporuje výše uvedené výpovědi jednatele společnosti Anduril, jednak ze zjištění správce daně vyplynulo, že pan Š. byl v rozhodné době pracovníkem společnosti Trans universal s. r. o. I toto prohlášení proto kasační soud hodnotí v souladu se žalovaným jako účelově vytvořené. Konečně, ze skutečnosti, že stěžovatelka předala svým odběratelům nějaké

provedené stavební práce a dostala za ně zapláceno, nijak nevyplývá, jaké práce, v jakém rozsahu a za jakou cenu pro stěžovatelku vykonala společnost Anduril. Ani skutečnost, že stěžovatelka dostala od svých odběratelů za některé stavební práce zapláceno, tedy za dané situace faktické uskutečnění deklarovaného plnění společností Anduril neprokazuje.

[35] Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem také v tom, že důkazní rozsah vyžadovaný žalovaným k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH nebyl nepřiměřený či nesplnitelný. Stěžovatelka toto v žalobě (a shodně v kasační stížnosti) dovozovala pouze ze skutečnosti, že žalovaný v napadeném rozhodnutí použil formulaci „*v případě, kdy by skutkový stav byl postaven na jisto, tj. odvolatelem prokázána jeho tvrzení, [...] je i předpoklad, že by byla správcem daně stanovena daň v souladu s ust. § 140 odst. 1 daňového řádu.*“, a formulaci „*[p]okud vznášel správce daně v řízení návrhy na předložení dalších či jiných doposud nepředložených důkazních prostředků, nebylo to z důvodu neúměrného zatěžování odvolatele, ale šlo o úsilí o postavení skutkového stavu na jisto.*“ Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozsah důkazního břemene požadovaný daňovými orgány nelze v žádném případě dovozovat toliko na základě několika zcela izolovaných formulací vyňatých z odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Pro posouzení vyžadovaného důkazního standardu je na místě hodnotit napadené rozhodnutí, potažmo obsah správního spisu, jako celek. Žalovaný se v odst. [15] až [27] odůvodnění svého rozhodnutí zabýval obecnými judikaturními východisky ohledně rozložení daňového břemene mezi daňovými orgány a daňovými subjekty; tyto závěry přitom zcela odpovídají ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu a stěžovatelka proti nim ani ničeho nenamítala. Kasační soud neshledal žádný exces ani při aplikaci těchto obecných východisek na nyní posuzovanou věc; obsah výzev k prokázání skutečností ani výsledky dokazování nejsou v žádném ohledu nestandardní či nezákonné. Daňové orgány po stěžovatce ani nevyžadovaly, aby prokázala, kdo pro společnost Anduril tvrzené práce prováděl; uskutečnění zdanitelného plnění mohla prokázat libovolnými prostředky. Lze se tedy ztotožnit s městským soudem (viz odst. [75] odůvodnění napadeného rozsudku), že obsah správního spisu neskýtá žádný podklad pro závěr, že by daňové orgány po stěžovatce požadovaly prokázat jakékoli nestandardní skutečnosti nad rámec běžných povinností daňového subjektu, nebo že by vyžadovaly neúnosný důkazní standard.

[36] Konečně, konstatuje-li stěžovatelka, že v průběhu řízení před správcem daně navrhovala provést dožádání společnosti Sev.en EC, a. s., „*za účelem dodání registrací zaměstnanců a jejich subdodavatelů společnosti BAUCOMEX*“, pak správce daně v listině č. j. 690220/18/2713-60561-603093, a následně zejména žalovaný v odst. [72] až [74] odůvodnění svého rozhodnutí stěžovatelce srozumitelně vysvětlili, že jejímu důkaznímu návrhu nebylo vyhověno ze tří důvodů, a to: 1) společnost BAUCOMEX není účastníkem daňového řízení a zjišťování jejich zaměstnanců prostřednictvím dožádání společnosti Sev.en EC, a. s., nemá oporu v daňovém řádu; 2) registrace zaměstnanců či subdodavatelů společnosti BAUCOMEX nemůže doložit, že stěžovatelka skutečně přijala předmětná plnění od společnosti Anduril; 3) stěžovatelka již na základě jiného důkazu provedeného správcem daně disponovala relevantními požadovanými informacemi, které chtěla získat na základě tohoto dožádání. Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že městský soud v odst. [77] odůvodnění rozsudku při rekapitulaci argumentů daňových orgánů skutečně vymezil důvod

ad 1) poněkud nepřesně, nicméně tato skutečnost nemůže mít za následek nezákonnost napadeného rozsudku (pro správné vymezení tohoto důvodu lze odkázat na podtrženou část tohoto odstavce). Podstatné nicméně je, že stěžovatelka v žalobě důvody ad 1) a 3) nezpochybňovala, a pouze obecně namítla, že navržený důkaz mohl objasnit některé skutečnosti ohledně sporovaného plnění, a že daňové orgány navržený důkaz hodnotily, aniž by jej provedly; na tento fakt městský soud výstižně poukázal v odst. [77] odůvodnění napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud se stejně jako městský soud ztotožňuje s uvedenými závěry žalovaného, které ve střetu s naprosto obecnou žalobní i kasační argumentací stěžovatelky ob stojí samy o sobě. Námitka, dle které daňové orgány kvůli neprovedení navrženého důkazu nezjistily dostatečně skutkový stav, tedy není důvodná.

[37] Lze tedy uzavřít, že ob stojí závěr městského soudu, podle kterého stěžovatelka neprokázala faktické přijetí zdanitelného od společnosti Anduril tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Neunesla tedy důkazní břemeno stran svých tvrzení o nároku na odpočet DPH z těchto přijatých plnění a městský soud správně shledal její žalobní námitky jako nedůvodné.

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

[39] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Náhrada nákladů řízení tak nebyla přiznána žádnému z účastníků.

Poučení : Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 31. ledna 2024

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu