



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudkyň Jiřiny Chmelové a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **ČERNOHORSKÁ DEVELOPERSKÁ, s. r. o.**, se sídlem Příkop 843/4, Brno, zastoupená JUDr. Yvetou Janákovou, advokátkou se sídlem Vachova 43/5, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 8. 2021, čj. 31157/21/5300-21443-702551, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 12. 2023, čj. 62 Af 48/2021-61,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem a dalšími dvěma platebními výměry daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období 2. čtvrtletí roku 2016 a 3. a 4. čtvrtletí roku 2017. Správce daně v dodatečném platebním výměru současně vyměřil žalobkyni penále. Tyto výměry byly v odvolacím řízení potvrzeny v záhlaví uvedeném rozhodnutím žalovaného, který odvolání žalobce zamítl. Předmětem tohoto řízení zůstává otázka, zda žalobkyně prokázala, že přijala plnění tak, jak deklarovala v daňových dokladech od společnosti Incomp s. r. o. (dále Incomp) za 3. čtvrtletí 2017 a Martin Sem s. r. o. (dále Martin Sem) za 4. čtvrtletí 2017.

Současně bylo třeba zabývat se otázkou, zda žalobkyně prokázala, že přiznala DPH z přijaté úplaty od Ing. V. V..

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Krajský soud se nejprve zabýval otázkou, zda žalobkyně přijala služby od společnosti Incomp. Ty měly spočívat ve zprostředkování prodeje bytu Zoubkova I (daňový doklad č. 2017018S), v přípravě zakázek, rozpočtů a inženýrské činnosti na akci výstavba BD Zoubkova II v Brně (daňový doklad č. 2017030S) a ve zprostředkování koupě pozemku na ulici Dornych v Brně (daňový doklad č. 2017027S).

[3] Krajský soud se neztotožnil s názorem žalobkyně, že společnost Incomp neporozuměla výzvě k poskytnutí údajů a vydání listin, kterou ji správce daně vyzval ke sdělení okolností její spolupráce se žalobkyní. Měla uvést, jaké služby poskytovala, kde byly uskutečněny, jména jednajících osob a kdo konkrétně provedl deklarované služby. Společnost Incomp na výzvu reagovala sdělením, že obchodní spolupráce se žalobkyní probíhala v období od 1. 8. 2017 do 1. 12. 2017 na základně osobních schůzek, či telefonických dohod a předložila účetní doklady. Žádná písemná dohoda o poskytování služeb neměla existovat, což potvrdila i svědecká výpověď jednatele společnosti Incomp, Ing. Radoslava Mlýnka. Neztotožnil se ani s požadavkem žalobkyně na opakování svědecké výpovědi jmenovaného jednatele. Žalobkyně byla prvotní svědecké výpovědi přítomna a mohla svědkovi klást otázky. Během řízení ani nevyplynuly nové skutečnosti, ke kterým by měl být vyslechnut. Dle krajského soudu neobstojí ani argument neurčité výpovědi svědka, protože právě v tomto případě měla žalobkyně prostor klást doplňující otázky, aby nejasnosti odstranila.

[4] K nejasnostem ohledně deklarovaného plnění od společnosti Incomp měl přispět samotný způsob stanovování ceny za zprostředkování koupě bytu v domě Zoubkova I. Cena měla být v případě dokladu č. 2017018S stanovena procentem z ceny samotného bytu a v případě dokladu č. 2017030S z předpokládaného obratu a hodinové sazby. Správce daně v napadeném rozhodnutí uvedl, že k realizaci výstavby nikdy nedošlo a ani nebyl hotový finální projekt s jasným počtem bytových jednotek. K deklarovanému zprostředkování nemohlo nikdy dojít a bylo naprosto nereálné bez těchto parametrů stanovit skutečnou cenu plnění.

[5] Co se týče spolupráce se společností Martin Sem v období 4. čtvrtletí 2017, zde měla žalobkyně pořídit služby spočívající ve výkopových, pomocných a dokončovacích pracích na několika stavebních akcích – „*Slunečné domy Mušov*“ (doklad č. 2017305021 byl ale vystaven na provedení výkopových prací v Brně), stavbě „*BD Zoubkova*“ (doklad č. 2017305035 vystaven na pomocné práce na stavbách žalobkyně) a práce na akci „*Rybník – terénní úpravy Černá Hora*“ (doklad č. 2017305039, práce měly probíhat v předcházejících účetních obdobích). Dle předložených dokladů se jednalo o plnění v celkové hodnotě základu daně 6 594 926 Kč a DPH ve výši 1 384 935 Kč. Žalobkyně současně předložila rozpisy prací a nekompletní doklady o hotovostních platbách. Učinila tak i přesto, že společnost Martin Sem disponuje bankovním účtem a několikrát překročila zákonný limit pro omezení plateb v hotovosti. U daňového dokladu č. 2017305035 žalobkyně správci daně nepředložila smlouvu o dílo; konkrétní práce, jež byly předmětem plnění, nebylo možné k tomuto dokladu s jistotou přiřadit. U daňového dokladu č. 2017305039 nebylo zřejmé, v jakém

pokračování

objemu měly být služby žalobkyní přijímány. Žalobkyně ohledně obchodní spolupráce komunikovala s JUDr. R. L., který jednal za Martin Sem na základě plné moci. Jeho svědeckou výpověď se nepodařilo správci daně obstarat z důvodu úmrtí. Podle žalobkyně neměla být svědecká výpověď provedena z důvodu liknavosti správce daně. Ani tuto námitku neshledal krajský soud důvodnou. Žalobkyně důkaz svědeckou výpovědí JUDr. R. L. navrhla zhruba tři měsíce před jeho úmrtím. Ze správního spisu plyne, že se jej správce daně v průběhu této doby pokusil předvolat, svědek se ale omluvil ze zdravotních důvodů. Podle krajského soudu je ale i bez tohoto důkazu zjevné, že správce daně relevantně zpochybnil veškeré žalobkyní předložené důkazy k prokázání nároku na odpočet DPH a svědecká výpověď JUDr. L. by na tomto závěru nic nezměnila.

[6] Dílčí otázku, kterou se krajský soud zabýval, byla námitka žalobkyně týkající se nejasností ohledně podpisů Václava Slezáka (jednatele Martin Sem) na plné moci udělené JUDr. R. L. a na protokolu o výslechu svědka. Vedle rozdílných podpisů byla platnost samotné plné moci zpochybněna i samotným Václavem Slezákem, který uvedl, že JUDr. R. L. žádnou plnou moc nevystavil.

[7] Různost podpisů na doručenkách písemností od správce daně vysvětlil krajský soud odlišností přebírajících osob. Z obsahu doručenek jasně plyne, že potvrzení převzetí písemnosti podepisovala v jednom případě osoba „Václav Slezák“ a ve druhém případě „V. S.“. Krajský soud proto přisvědčil dílčí argumentaci žalobkyně týkající se různých podpisů na doručenkách, avšak nedospěl ke stejnému závěru jako žalobkyně, která uváděla, že se pan Slezák podepisuje různě, a že tak podpis na plné moci patří panu Slezákovi. Tuto plnou moc proto krajský soud nepovažoval za důkaz o tom, že JUDr. R. L. byl skutečně Václavem Slezákem zmocněn k zastupování v obchodních věcech za společnost Martin Sem.

[8] Ohledně věrohodnosti samotné svědecké výpovědi Václava Slezáka neměl krajský soud pochybnosti. Věrohodnost jeho výpovědi potvrdila i jeho písemná vyjádření, korespondující i s ostatními zjištěními krajského soudu. Ani námitky žalobkyně ohledně místa odeslání písemných vyjádření svědka závěry relevantně nezpochybňují.

[9] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že jí správní orgán zamezil v účasti při svědecké výpovědi Václava Slezáka. Ze správního spisu krajský soud ověřil, že správce daně informoval žalobkyni o tom, že bude svědek po několika neúspěšných předvoláních, ke svědecké výpovědi dne 26. 2. 2019 v 7:30 hod. předveden Policií ČR. Správce daně se měl pokusit informovat žalobkyni telefonicky (zástupce byl však nedostupný) i o tom, že pokus o předvedení byl úspěšný a svědek bude předán správci daně k podání svědecké výpovědi v průběhu následující hodiny. Zamezit žalobkyni v účasti měl správce daně tak, že jí před úředními hodinami, které začínají v 8:00 hod. neměl být umožněn vstup do budovy (neotevřely se dveře). Žádné důkazy o tom, že správce daně v účasti bránil, už ale žalobkyně nepředložila. Krajský soud uzavřel, že správce daně učinil vše proto, aby účast žalobkyně při podávání svědecké výpovědi, zajistil.

[10] Ve vztahu k přijaté platbě od Ing. V. V. správce daně správně zjistil, že žalobkyně dne 4. 5. 2016 přijala na svůj bankovní účet úplatu ve výši 100 000 Kč. Ta měla sloužit jako rezervační poplatek pro koupi bytové jednotky č. X v bytovém domě na ulici Z., N. L., B. Daňový doklad znějící na tuto částku žalobkyně nikdy nepředložila. Navíc ji neměla ani

zaevidovanou ve svém účetnictví. Daň z rezervačního poplatku (zálohy) žalobkyně měla vykázat až k datu uskutečnění zdanitelného plnění, tj. k 14. 8. 2017. S tím ale nekoresponduje evidence kontrolních hlášení. V knihách faktur žalobkyně našel žalovaný vystavený daňový doklad č. 0162017 na doplatek kupní ceny, tj. na částku ve výši 705 000 Kč (nikoliv na částku 805 000 Kč). Úhrady těchto částek při své výpovědi potvrdil i svědek Ing. V. V.. Je zjevné, že žalobkyně nesplnila svou povinnost dle § 21 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) a částku ve výši 100 000 Kč na výstupu nikdy neuplatnila.

[11] Ani argumentační linii žalobkyně, že jí měl náležet nárok na odpočet DPH, pokud není prokázána její účast na daňovém podvodu krajský soud nepřisvědčil. Dle jeho názoru z žalobkyní předestřené judikatury, zejm. rozsudku Soudního dvora EU z 9.12.2021 ve věci C-154/20 *Kemwater Prochemie* (ECLI:EU:C:2021:989) a navazující judikatury Nejvyššího správního soudu plyne pravý opak. Prvotní povinností daňového subjektu je předložit k uplatněnému nároku na odpočet DPH daňové doklady obsahující všechny zákonem stanovené náležitosti (formální podmínky), ale jejich obsah současně musí být pravdivý (materiální podmínka pro uznání nároku). Krajský soud neshledal žalobkyní předložené doklady dostatečnými, a to jak částečně po formální, tak z části i po materiální stránce. Žalobkyně sice dodala rozpis práce, doklady o hotovostních platbách, ty ale byly nekompletní. V případě daňového dokladu č. 2017305021 se místo plnění na něm uvedené neshodovalo se sdělením žalobce. Konkrétní práce, které měly být předmětem daňového dokladu č. 2017305035, k němu nebylo možné s jistotou přiřadit, protože žalobkyně nepředložila smlouvu o dílo. Pokud se jedná o doklad č. 2017305039, tak v tomto případě nebyl zřejmý objem odebraných služeb. Nesrovnalosti plynuly i z výpovědi svědků a dalších důkazů.

[12] Krajský soud zdůraznil, že dle rozsudku Soudního dvora ve věci *Kemwater Prochemie* lze v určitých situacích uznat i daňový doklad se zpochybněným dodavatelem, nicméně musí být i přesto prokázáno, že dodavatelem zboží, jehož existence a rozsah nebyly zpochybněny, byl ve skutečnosti jiný plátec DPH. Stále platí, že ani daňové doklady se všemi zákonem požadovanými náležitostmi, nemusí být podkladem pro uznání odpočtu, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v daňových dokladech deklarováno. V důsledku rozsudku Soudního dvora ve věci *Kemwater Prochemie* došlo k částečnému posunu těchto závěrů. Podle rozsudku rozšířeného senátu NSS (ve stejné věci) z 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, bod 29 totiž Soudní dvůr EU „připustil i možnost, že nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH“. V navazujícím rozsudku z 20. 6. 2022, čj. 1 Afs 499/2020-48, bod 17, pak Nejvyšší správní soud uvedl, „že je přesvědčen, že nová judikatura nepředstavuje paušální a automatický důvod ke zrušení všech předchozích zamítavých soudních i správních rozhodnutí (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, čj. 4 Afs 115/2021-58), která předcházela rozsudkům ve věci *Kemwater ProChemie*, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.“ Žádnou takovou indicii krajský soud nenalezl.

pokračování

[13] K procesním námitkám krajský soud uvedl, že daňový řád neupravuje konkrétní způsob seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění a jeho výběr ponechává na vůli správce daně, který by měl přihlídnout k preferenci daňového subjektu, pokud je mu známa. Konkrétní způsob seznámení musí odpovídat okolnostem případu a být v souladu se zásadou rychlosti a procesní ekonomie. Pro tuto věc je podstatné, že žalobkyně byla s kontrolním zjištěním seznámena.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[14] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost. Své námitky rozdělila do okruhů podle dodavatelů. Nejprve se věnovala plněním od společnosti Martin Sem. První dílčí námitka ohledně tohoto dodavatele se týkala problematiky podpisů jednatele společnosti, Václava Slezáka. Dle stěžovatelky jsou nesprávné závěry krajského soudu, pokud uvádí, že podoba podpisu Václava Slezáka neodpovídá podpisu na plné moci. Václav Slezák se totiž podepisuje různě. Uzavřela, že hodnocení pravosti podpisů vůbec neměl provádět správce daně, ale měl být k odbornému posouzení přizván soudní znalec. Krajský soud tak pochybil, pokud přisvědčil postupu správce daně, který tak neučinil.

[15] Stěžovatelka rozporovala i závěr krajského soudu o tom, že nijak nedoložila, že jí správce daně neumožnil zúčastnit se svědecké výpovědi Václava Slezáka. Stěžovatelka zopakovala, že úřední hodiny správce daně jsou až od 8 h a vchodové dveře se v 7.30 h neotevřely.

[16] Stěžovatelka dále namítla, že u krajského soudu bylo vedeno i další řízení proti žalovanému, jehož byla účastnicí. Při jednání dne 28. 3. 2019 zastupoval žalovaného Mgr. R. H., který činil úkony i v nynější věci. Mgr. R. H. při jednání nijak nereagoval na doplnění žaloby ze dne 26. 3. 2019, přestože dne 27. 2. 2019 vypracoval úřední záznam, na kterém byla evidentní záměna v datech (27. 2. 2019 a 28. 2. 2019) a změny v pořadových číslech (A29 a A51). Tyto skutečnosti prokazují, že se správním spisem, který byl krajskému soudu předložen i v řízení sp. zn. 62 A 157/2018 bylo manipulováno. Krajský soud tak nepostupoval správně, pokud jí vytkl, že k tvrzení ohledně data vyhotovení úředního záznamu nepředkládá žádné důkazy. K tomu uvádí, že pokud by byl úřední záznam skutečně předložen při jednání dne 28. 3. 2019, musel by Mgr. R. H. při jednání u krajského soudu stejného dne reagovat na doplnění žaloby ze dne 26. 3. 2019.

[17] Krajský soud nesprávně převzal závěry žalovaného, že nebylo nutné opakovat svědeckou výpověď Václava Slezáka. Svědek během své výpovědi potvrdil pravost svých prohlášení ze dne 30. 10. 2018 a 28. 11. 2018. Ty ale byly podány k poštovní přepravě na poště v Brně i přesto, že svědek během své výpovědi uvedl, že by se v Brně ztratil. Rozpor prokazuje nesmyslnost prohlášení a je na místě, aby správce daně a potažmo krajský soud umožnil stěžovatelce opakovat jeho svědeckou výpověď. Jinak jí je totiž znemožňováno unést důkazní břemeno.

[18] Krajský soud nepovažoval za důvodnou námitku stěžovatelky, která označila postup správce daně při zajišťování svědecké výpovědi JUDr. R. L. za liknavý. Stěžovatelka namítla, že pokud by správce daně s výsledkem svědka neotálel, mohl být vyslechnut dříve. Podle

stěžovatelky se neměl správce daně spokojit s omluvou ze zdravotních důvodů a měl předvolání opakovat, případně měl správce vyslechnout svědka na místě, kde by to jeho zdravotní stav umožňoval. Stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 30. 11. 2022, čj. 9 Afs 216/2020-41 (body 19, 20, 21). Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem ani v jeho hodnocení připravenosti odpovědi svědka V. M..

[19] V případě dodavatele, společnosti Incomp, stěžovatelka uvedla, že zajišťování stavební parcely pro výstavbu bytového domu obstarával pan Radoslav Mlýnek, který měl zajistit i projekt a stavební povolení. Za služby mu měl vzniknout nárok na provizi. Skutečnosti chtěla stěžovatelka prokázat svědeckou výpovědí Radoslava Mlýnka v odvolacím řízení, to jí ale žalovaný neumožnil. Svědek vypovídal neurčitě. Z výpovědi správce daně nemohl převzít své závěry. Krajský soud pochybil, pokud tomuto nesprávnému postupu přisvědčil.

[20] Společnost Incomp byla vyzvána správcem daně k tomu, aby kromě vydání listin také sdělila, jakým způsobem probíhala spolupráce se stěžovatelkou. Výzva k poskytnutí sdělení podle § 58 odst. 1 daňového řádu, neupravuje poskytování sdělení, ale zákonem stanovených údajů. Správce daně vyzval společnost Incomp nejen k předložení listin, ale i sdělení dalších informací, čímž si opatřil zastřenou svědeckou výpověď tohoto dodavatele a tento důkaz je proto nezákonný.

[21] Stěžovatelka dále poukázala na to, že nemusela prokazovat, že jí plnění z předložených dokladů poskytly právě dodavatelé Martin Sem a Incomp. Nárok na odpočet by jí mohl být odepřen pouze za situace, že by byla prokázána její účast na daňovém podvodu, to se ale nestalo. Oporou její argumentace je rozsudek NSS z 20.9.2017, čj. 6 Afs 34/2017-71, ze kterého podle jejího názoru plyne, že pro uznání odpočtu DPH na vstupu je dostačující předložení daňového dokladu a rozsudek Soudního dvora EU z 22.10.2015 ve věci C-277/14 *PPUH Stehcemp* (ECLI:EU:C:2015:719). Krajský soud proto postupoval nesprávně, pokud vyhodnotil, že to měla být stěžovatelka, která měla prokázat případnou existenci alternativních dodavatelů. Krajský soud se mylí i v tvrzení, že během řízení nevyvstala indicie o jiných dodavatelích. Dokazování tímto směrem ani nebylo nikdy vedeno. Pokud by k tomu došlo, mohly by být odstraněny pochybnosti o samotné fakticitě plnění a jejich rozsahu dle daňových dokladů. Stěžovatelka namítla, že by v tomto případě mohla být úspěšná.

[22] Krajský soud měl dle stěžovatelky postupovat nesprávně i v hodnocení úplaty ve výši 100 000 Kč od Ing. V. V. jako přijaté v rámci výkonu její ekonomické činnosti. DPH nelze doměřit jen na základě zjištění, že stěžovatel obdržel od jiného úplaty. Tato skutečnost bez dalšího nezakládá domněnku, že ke zdanitelnému plnění došlo. Stěžovatelka nesouhlasila ani se závěrem krajského soudu, že úplata od Ing. V. V. ve výši 100 000 Kč měla být zdaněna jako záloha.

[23] Poslední námitkou stěžovatelka brojí proti postupu krajského soudu ohledně doručování výsledků kontrolního zjištění datovou schránkou i přesto, že to stěžovatelka nepožadovala. Jednání správce daně bylo svévolné a nesprávné.

Vyjádření žalovaného

pokračování

[24] Žalovaný se s argumentací stěžovatelky neztotožňuje. Stěžovatelka neprokázala, že přijala plnění od dodavatelů Incomp, Martin Sem, a ani od jiných plátců DPH. K doplnění důkazů ohledně nejasných účetních dokladů byla vyzvána výzvou k prokázání skutečností. Na svou důkazní povinnost ale rezignovala a předložila pouze doklady o úhradách. Stěžovatelka sice následně předložila řadu listin a navrhla provedení svědeckých výpovědí několika svědků, nicméně ani tyto důkazy neodstranily pochybnosti správce daně. K argumentům stěžovatelky ohledně pochybností o podpisu svědka Václava Slezáka žalovaný uvádí, že podpisy jedné osoby se od sebe mohou odlišovat, nicméně v řešené věci byla zpochybněna pravost podpisu na plné moci i samotným zmocnitelem (Václavem Slezákem). Lze tak uzavřít, že podpis na plné moci, kterou předložil svědek V. M. není věrohodným, ani pravým podpisem Václava Slezáka. Ohledně požadavku na opakování svědecké výpovědi Václava Slezáka žalovaný uvedl, že se tímto požadavkem zabíral již během správního řízení, stejně tak učinil i krajský soud. I přesto, že krajský soud připomněl, že samotný úřední záznam nemůže být důkazem, tak ale neopomenul, že stěžovatelka žádný jiný důkaz, který by podložil její tvrzení, nepředložila. Z úředního záznamu čj. 832462/19/3005-60565-712002 vyplývá, že „*Na otázku správce daně, proč se k jednání, které bylo přeloženo v souladu s jeho žádostí, nedostavil, zástupce daňového subjektu odpověděl, že už byl u správce daně dvakrát kvůli výsledku pana Slezáka, a tak se mu už nechtělo...*“. Správce daně skutečně svědeckou výpověď JUDr. R. L. neprovedl, jak tvrdí stěžovatelka. Nelze však odhlédnout od skutečnosti, že nebyl proveden z důvodu úmrtí tohoto svědka. K podání svědecké výpovědi byl předvolán asi měsíc před jeho úmrtím, kdy, již byl v pracovní neschopnosti a z tohoto důvodu se také omluvil. Žalovaný však nashromáždil dostatek jiných důkazních prostředků, které spolehlivě prokazují, že zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak stěžovatelka deklaruje. Stěžovatelka ve vztahu k plnění od společnosti Incomp namítala, že ji správce daně nemohl vyzvat k poskytnutí sdělení, nýbrž jen k poskytnutí údajů. Tato námitka byla podle žalovaného poprvé uplatněna až v kasační stížnosti a je tedy zjevně opožděná. Žalovaný zdůraznil, že skutečný dodavatel sporných plnění v postavení plátce DPH byl v daném případě pouze jednou z neprokázaných hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Sporné bylo i prokázání předmětu a rozsahu plnění.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[25] Kasační stížnost **není** důvodná.

Nepřípustné námitky

[26] Nejvyšší správní soud se předně zabýval přípustností kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Stěžovatelka musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti mj. reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Stěžovatelka v převážné části rozsáhlé kasační stížnosti opakuje průběh správního i soudního řízení, což povětšinou doplňuje pouze sdělením, že se závěry krajského soudu nesouhlasí. Vyjádření takového povzdechu ale v souladu s výše uvedeným nemůže být považováno za přípustnou kasační námitku.

[27] Pokud stěžovatelka pouze zcela doslovně opakuje námitky, které uvedla v žalobě, aniž by jakkoliv reflektovala argumentaci krajského soudu, tak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (usnesení NSS z 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo z 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36, bod 14).

[28] Stěžovatelka nejprve doslovně opakuje argumentaci ohledně rozporů v podpisech jednatele společnosti Martin Sem, Václava Slezáka. K této námitce krajský soud konstatoval, že lze stěžovatelce přisvědčit v tom, že grafická podoba podpisu se na dokumentech, které jsou obsahem spisu, liší. Podrobně vysvětlil, že rozdílnost podpisů na doručenkách byla způsobena převzetím písemností odlišnými osobami. Co se týče podpisu na plné moci k jednání za společnost Martin Sem, tak její pravost zpochybnil samotný jednatel, a proto nebylo na místě její pravost ověřovat jinými způsoby. Nejvyšší správní soud konstatuje, že námitka stěžovatelky je doslovným opisem části žalobní námitky, se kterou se krajský soud dostatečně vypořádal. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že uvedenou kasační námitku stěžovatelky nelze projednat, neboť nesměřuje proti rozhodovacím důvodům krajského soudu. Je proto nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., protože se opírá o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. Nejedná se totiž pouze o setrvání na jiném názoru, ale o nereagování na výslovně vypořádanou námitku, proti které toliko opakovaná argumentace stěžovatelky nemůže obstát.

[29] Stěžovatelka dále uvádí, že žalovaný i krajský soud nesprávně posoudili námitky ohledně několika svědeckých výpovědí. Nejvyšší správní soud i k tomuto konstatuje, že stěžovatelka ve vztahu k námitce, že jistá míra připravenosti svědků není důvodem ke zpochybnění věrohodnosti svědecké výpovědi (V. M.), nepřinesla v řízení o kasační stížnosti žádnou argumentaci, která by mířila proti rozhodovacím důvodům krajského soudu. Krajský soud totiž tuto námitku vypořádal tak, že jistá míra osobní přípravy svědka není důvodem ke zpochybnění věrohodnosti svědecké výpovědi, pokud se na přípravě nepodílí jiná osoba, která tuto pravdivost či komplexnost může narušit (zde se mělo jednat o odpovědi podle materiálu přichystaného stěžovatelkou). V takovém případě totiž svědek nemusí být již schopen věrohodně sdělit orgánu, co svými smysly bezprostředně vnímal. Stěžovatelka svou argumentací podle krajského soudu připustila, že se svědek na otázky správce daně připravoval. Stěžovatelka proti těmto závěrům krajského soudu neuvedla v kasační stížnosti žádnou argumentaci, tedy nijak například neargumentovala, proč komplexnost a pravdivost svědecké výpovědi nemohla být v této věci narušena. Nepřipustnou tak shledává Nejvyšší správní soud i tuto námitku, neboť v argumentaci stěžovatelky v kasační stížnosti lze nalézt jen zcela doslovné opakování žalobní námitky. Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že pochybnosti o nezávislosti a věrohodnosti svědka, tedy o možném ovlivňování před uskutečněním výsledku daňovým subjektem, mohou vzniknout i na základě posouzení odpovědí svědka na konkrétní otázky, případně s ohledem na skutečnosti, o kterých svědek hovoří z vlastní iniciativy, anebo i s ohledem na okolnosti návrhu na provedení výsledku ve vztahu k předchozím tvrzením daňového subjektu. Pokud se navíc výpověď vyznačuje nekonkrétností a významnými rozpory s dalšími zjištěními správce daně, a současně svědecká výpověď obsahuje i prvky evokující připravenost odpovědi svědka, lze dospět k závěru o snížení věrohodnosti svědecké výpovědi (a to bez

pokračování

ohledu na to, že se správce daně přímo nezeptá svědka, zda o svědecké výpovědi s daňovým subjektem hovořil).

[30] Krajský soud v bodech 25 a násl. rozsudku nepřisvědčil stěžovatelce ani co se týče požadavku na opakování svědecké výpovědi Ing. Radoslava Mlýnka. Podle krajského soudu žalovaný dostatečně a správně odůvodnil, z jakého důvodu návrhu nevyhověl. Stěžovatelka v kasační stížnosti pouze opakuje, že žalovaný důkaz opakovanou výpovědí svědka neprovedl a krajský soud tomuto nesprávnému postupu přisvědčil. Ani zde Nejvyšší správní soud nenalezl polemiku stěžovatelky s krajským soudem v tom, proč měl být postup žalovaného (a potažmo krajského soudu) nesprávný. Proto ani tato námitka nemůže být v souladu s výše citovanou judikaturou shledána přípustnou.

[31] Stěžovatelka zopakovala doslova i další žalobní námitku, a to, že byla seznámena s kontrolním zjištěním správce daně datovou schránkou i přesto, že o to nepožádala (a rovněž považovala za svévolné stanovení přiměřené lhůty k vyjádření bez žádosti stěžovatelky). Krajský soud k tomu uvedl, že daňový řád neupravuje konkrétní způsob seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění a jeho výběr ponechává na vůli správce daně, který by měl přihlídnout k preferenci daňového subjektu, pokud je mu známa. Konkrétní způsob seznámení musí odpovídat okolnostem případu a být v souladu se zásadou rychlosti a procesní ekonomie. Pro nyní posuzovanou věc bylo pro krajský soud podstatné, že stěžovatelka byla s kontrolním zjištěním seznámena. Krajský soud dále uvedl, že nelze shledat důvodnou ani námitku, že rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění ze dne 14. 4. 2020, čj. 1645671/20/3005-60564-712002, bylo vydáno předčasně. Postup správce daně odpovídal § 88 odst. 2 daňového řádu, podle něhož správce daně automaticky daňovému subjektu stanoví přiměřenou lhůtu k vyjádření (aniž by o to daňový subjekt žádal). Stěžovatelka k tomu v kasační stížnosti nepředložila žádné další tvrzení či argument, který by mířil do rozhodovacích důvodů krajského soudu, a proto je i tato její námitka nepřipustná.

[32] Stěžovatelka nesouhlasila ani s postupem krajského soudu při hodnocení námitky, že úplata od Ing. V. V. ve výši 100 000 Kč měla být zdaněna jako záloha. Krajský soud přitom v bodech 57 až 61 napadeného rozsudku vysvětlil, na základě čeho dospěl k závěru, že přijatá úplata byla zálohou a měla být v tomto režimu i zdaněna. Výši zálohové platby za kupní cenu bytu potvrdil při svědecké výpovědi i Ing. V. V.. Stěžovatelka v kasační stížnosti nepředložila žádné další tvrzení a pouze doslova zopakovala svou argumentaci, kterou uplatňovala už i v odvolacím řízení, a i v řízení o žalobě. Ani v tomto případě se tak nemůže jednat o přípustnou kasační námitku.

[33] Námitkou, podle níž si správce daně opatřoval nezákonný důkaz, jestliže měl výzvou k poskytnutí údajů a k vydání listin společnosti Incomp č. j. 371321/18/3005-60565-712002 místo stanovených údajů požadovat sdělení, jakým způsobem probíhala spolupráce se stěžovatelkou, a tedy i skrytou svědeckou výpověď, se nemohl Nejvyšší správní soud zabývat. Tuto námitku totiž stěžovatelka poprvé uplatnila až v řízení o kasační stížnosti, a nevznesla ji v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla. Je proto nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s

[34] Stěžovatelka až nyní v kasační stížnosti také namítá, že obdržení úplaty od Ing. V. V. ve výši 100 000 Kč nebylo v rámci výkonu ekonomické činnosti, neboť není doloženo, že se tato úplata váže ke konkrétnímu zdanitelnému plnění. Tímto tvrzením se Nejvyšší správní soud nemohl rovněž zabývat, neboť toto tvrzení stěžovatelka nevznesla v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla. Nad to Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že toto tvrzení stěžovatelky je v rozporu s jejím tvrzením (uvedeným rovněž v kasační stížnosti), že se jednalo o zaplacenou kauci 100 000 Kč v souvislosti s platbou 805 000 Kč (kupní ceny bytu).

Přípustné námitky

Námítka (ne)zajištění provedení výsledku svědka JUDr. R. L.

[35] Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou námitku stěžovatelky, že jí správce daně svou liknavostí znemožnil prokázat rozhodné skutečnosti, neboť měl opakovat předvolání, případně se pokusit vyslechnout JUDr. R. L. na vhodném místě, kde by to jeho zdravotní stav umožňoval. Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem krajského soudu, že se nejednalo o liknavost, neboť k úmrtí tohoto svědka došlo cca 3 měsíce poté, co byl tento důkaz navržen. Správce daně jej jako svědka předvolal, ale svědek se z podání svědecké výpovědi omluvil s odkazem na zdravotní důvody. Ze správního spisu rovněž plyne, že správce daně po uplynutí cca měsíce opakovat předvolání svědka, avšak toto předvolání mu již bylo doručeno několik dnů před jeho úmrtím. Nejvyšší správní soud proto nepovažuje postup správce daně za liknavý, neboť správce daně se opakovaně pokoušel svědka předvolat. Správce daně neměl žádné konkrétní informace o tom, že by se zdravotní stav svědka měl dohledné době zhoršit, a že je tak třeba jednat zcela neodkladně, případně provést neodkladně výslech v obydlí svědka. Nelze tak správci daně zpětně vyčítat, že neučinil vše možné pro výslech tohoto svědka. V rozsudku NSS z 30. 11. 2022, čj. 9 Afs 216/2020-41, se nejednalo o situaci, kdy v důsledku úmrtí již není možné svědka vůbec předvolat či předvést, ale naopak se jednalo o svědka, který se nemohl ze zdravotních důvodů (měl dlahu na levé ruce, nákrční límec a léčil se s páteří) dostavit do sídla, proto nemohl správce daně po opakovaném předvolávání do sídla správce daně bez dalšího uzavřít, že svědka nevyslechne. Pokud tak stěžovatelka na závěry krajského soudu reaguje odkazem na tento rozsudek Nejvyššího správního soudu, lze konstatovat, že se jednalo o skutkově odlišný případ.

[36] Lze navíc souhlasit s krajským soudem, že byt nebyla provedena svědecká výpověď JUDr. R. L., nelze přehlédnout, že správce daně shromáždil důkazní prostředky, které prokazují, že plnění od Martin Sem se neuskutečnila tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Mělo se jednat o služby spočívající ve výkopových, pomocných a dokončovacích pracích na různých stavebních akcích. Daňový doklad č. 2017305021 byl vystaven na provedení výkopových prací na stavbě v Brně, ač se mělo jednat o práce na stavbě označované jako „Slunečné domy Mušov“. Daňový doklad č. 2017305035 byl vystaven na pomocné práce na stavbách dle čl. II Smlouvy o dílo, avšak správce daně zjistil, že žalobce uzavřel smlouvu na komplexní dodávku celé stavby „BD Zoubkova“, tj. zajištění i všech souvisejících činností, která zahrnovala i veškeré úklidové práce na staveništi i v jeho okolí se společností WALER, spol. s r.o. Daňový doklad č. 2017305039 byl vystaven na dokončovací práce v souladu s ústní dohodou (práce na akci „Rybník- terénní úpravy Černá Hora“); avšak správce daně zjistil, že odstranění nedokončené vodní nádrže probíhalo v

pokračování

letech předcházejících roku 2017. Správce daně dále zjistil, že společnost Martin Sem s.r.o. nemá webové stránky, kde by prezentovala svoji činnost, dne 2. 8. 2016 byl společnosti Martin Sem s.r.o. udělen status nespolehlivého plátce DPH, nemá žádnou provozovnu, od roku 2012 nezveřejňuje účetní závěrky. Jedná se o nekontaktní daňový subjekt, bez zaměstnanců, sídlící na virtuální adrese. Jednatel společnosti Martin Sem s.r.o. Václav Slezák při výslechu dne 26. 2. 2019 (protokol č. j. 764789/19/6005-60565-712002) neuvedl konkrétní informace ohledně spolupráce se stěžovatelkou. Václav Slezák neznal ani stěžovatelku, ani jednatele stěžovatelky, ani JUDr. R. L., kterého měl dle tvrzení stěžovatelky Václav Slezák zplnomocnit k jednání, dále popřel, že by vystavil jakékoliv daňové doklady, a potvrdil pravdivost písemných prohlášení ze dne 30. 1. 2018 a ze dne 28. 11. 2018, v nichž uvádí, že přestože byl jednatelem společnosti Martin Sem, nijak aktivně v ní nevystupoval a nemá informace o její činnosti.

Námítka porušení procesních práv stěžovatelky při výslechu svědka Václava Slezáka

[37] Stěžovatelka dále namítala, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se porušení práva stěžovatelky být přítomen výslechu svědka Václava Slezáka a klást mu otázky. Krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatelce nic nebránilo se výslechu účastnit. Správce daně totiž informoval stěžovatelku o datu a čase předvedení Václava Slezáka, tj. 26. 2. 2019 v 7.30 hod. Z protokolu o výslechu svědka ze dne 26. 2. 2019 (č. j. 764789/19/3005-60565-712002) plyne, že výslech započal v 8.31 hod. bez přítomnosti stěžovatelky. Správce daně se pokusil zástupce stěžovatelky informovat o tom, že byl Policií ČR vyrozuměn o úspěšném předvedení svědka v 7.24 hod. s tím, že svědek by měl být v průběhu následující hodiny dopraven ke správci daně (úřední záznam ze dne 27. 2. 2019, č. j. 832462/19/3005-60565-712002, z něhož plyne, že telefon zástupce stěžovatelky byl nedostupný). Stěžovatelka v žalobě a ani nyní v kasační stížnosti nijak nerozporuje, že věděla o tom, že svědek měl být ke správci daně Policií ČR předveden dne 26. 2. 2019 v 7.30 hod. Stěžovatelka namítá, že jí bylo zabráněno se výslechu zúčastnit, neboť se jejímu zástupci neotevřely vstupní dveře (úřední hodiny jsou totiž až od 8 hodin). Nejvyšší správní soud nepovažuje tuto námitku za důvodnou. Lze souhlasit s krajským soudem, že stěžovatelce nic nebránilo se svědecké výpovědi účastnit. Stěžovatelka totiž svá tvrzení o nevpuštění do budovy nijak nedokládá, avšak i kdyby bylo její tvrzení pravdivé, není vůbec zřejmé, proč stěžovatelka (její zástupce) se nepokusil kontaktovat telefonicky či prostřednictvím pracovníka ostrahy úřední osobu, která měla jednání vést, případně proč nevyčkal do 8 hodin a nedožadoval se uplatnění svých procesních práv (možnosti klást svědkovi otázky). Správce daně má jistě na výslechu svědka vyhrazen větší časový úsek než pouhou půl hodinu, čehož si zástupce stěžovatelky musel být z povahy věci vědom, proto není zřejmé, proč nevyčkal a nepokusil se po vpuštění do budovy realizovat právo klást svědkovi otázky (ani, co mu v realizaci tohoto práva bránilo). Nejvyšší správní soud tak neshledal nic, co by zástupci stěžovatelky bránilo se výslechu zúčastnit, tedy být přítomen u správce daně dne 26. 2. 2019 v 7.30 hod., a tu se dozvědět (například až později v 8 hod., pokud by bylo jeho tvrzení pravdivé) i o úspěšném předvedení a posunu samotného počátku výslechu svědka. Přestože úřední záznam správce daně ze dne 27. 2. 2019, č. j. 832462/19/3005-60565-712002, nemá stejnou důkazní sílu jako například

protokol, tak z něj (a z vyrozumění o termínu předvedení) lze v této věci dovodit, že se správce daně pokusil učinit maximum pro to, aby stěžovatelce účast u výslechu svědka umožnil.

Námítka manipulace se správním spisem

[38] Pokud stěžovatelka nesouhlasí s obsahem úředního záznamu ze dne 27. 2. 2019, čj. 764789/19/3005-60565-712002, a namítá, že s ním bylo manipulováno, nelze ani této námitce přisvědčit. Není nic zvláštního na tom, že pořadové číslo uvedené v přehledu spisové dokumentace v řízení týkající se žaloby žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu spočívajícím ve vedení nyní posuzované daňové kontroly na DPH je odlišné. Pokud tak správce daně zaslal v řízení o žalobě před nezákonným zásahem v odpovědi ze dne 27. 3. 2019 tento úřední záznam (čj. 764789/19/3005-60565-712002) s jiným pořadovým číslem, nelze to považovat za důkaz manipulace se spisem. I pokud by v této odpovědi bylo uvedeno jiné datum (28. 2. 2019), nemá tato okolnost vliv na souzenou věc, neboť se mohlo jednat o pouhý překlep v rozsáhlém přehledu spisové dokumentace. Změna tužkou vyznačeného pořadového čísla může vypovídat i o postupném zařazení jednotlivých listin do veřejné části spisu, tedy nikoliv o manipulaci s úředním záznamem či jeho obsahem. Krajský soud proto posoudil tuto námitku správně.

[39] Není důvodná ani argumentace stěžovatelky, že tvrzení ohledně jiného data vyhotovení úředního záznamu bylo doloženo. Její dílčí námitka (argumentace) totiž o ničem takovém nesvědčí. Stěžovatelka v kasační stížnosti oponuje závěru krajského soudu (že tvrzení ohledně jiného data vyhotovení úředního záznamu nebylo doloženo) tím, že pokud by tento úřední záznam byl skutečně předložen při jednání o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem před krajským soudem dne 28. 3. 2019 (v jiném soudním řízení), tak by pověřený zástupce Mgr. R. H. musel reagovat na tvrzení v doplnění žaloby s odkazem na tento úřední záznam. Tato argumentace však není přesvědčivá. Pokud tím stěžovatelka mínila to, že v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem rovněž namítala, že žalovaný provedl výslech svědka bez její přítomnosti, tedy, že se jednalo o úkon procesně vadný (a uváděla k tomu stejná tvrzení o neotevření vstupních dveří jako uvádí nyní v kasační stížnosti), tak zástupce žalovaného nemusel při jednání na tuto dílčí námitku reagovat, neboť například si mohl být vědom toho, že i kdyby se jednalo o procesně vadný úkon, tak to nemůže doložit nečinnost na straně správce daně z toho důvodu, že by úkon byl neúčelný či zbytečný. Jinými slovy vzhledem k tomu, že tato námitka nebyla z povahy věci v řízení týkající se nezákonného zásahu relevantní, tak pověřený zástupce na ni ani nemusel reagovat (anebo nereagoval z jiného důvodu). Tato skutečnost tak neznamená, že by toho dne nemohl existovat úřední záznam ze dne 27. 2. 2019 (čj. 764789/19/3005-60565-712002), a ani to neznamená, že by obsah tohoto záznamu byl z tohoto důvodu nesprávný. V tomto úředním záznamu je uvedeno, že: *dne 26. 2. 2019 v 7:24 hod. Policie České republiky kontaktovala správce daně a zpravila ho o skutečnosti, že pan Slezák bude do hodiny předveden na pracoviště správce dně. S ohledem na uvedené správce daně se pokusil telefonicky kontaktovat zástupce daňového subjektu a mírném zpoždění v konání svědecké výpovědi, přičemž mobilní telefon zástupce daňového subjektu byl nedostupný. Následně byla provedena svědecká výpověď pana Václava Slezáka, přičemž zástupce daňového subjektu ani daňový subjekt se daného jednání nezúčastnili (...)* Též dne kolem desáté hodiny zástupce daňového subjektu přišel na pracoviště správce daně, kde se dotazoval, zda se uskutečnil výslech pana Slezáka a pokud ano, tak chce kopii

pokračování

daného protokolu. Na otázku správce daně, proč se k jednání, které bylo přeloženo v souladu s jeho žádostí, nedostavil, zástupce daňového subjektu odpověděl, že už byl u správce dan dvakrát kvůli výsledku pana Slezáka., a tak se mu nechtělo. Současně byl domluven čas ústního jednání ve věci nablížení do spisu daňového subjektu souvisejícího s probíhající daňovou kontrolou daně z přidané hodnoty pro pořízení kopie protokolu, ve kterém je zaznamenán daný výslech svědka (...). Nejvyšší správní soud však nepovažuje za nutné se zabývat tím, zda se zástupce stěžovatelky do budovy správce daně dne 26. 2. 2019 v 7:30 hodin skutečně dostavil, a zda se mu otevřely dveře již v 7:30 hodin či až v 8 hodin, anebo, zda se nedostavil, neboť předchozí dva pokusy o předvolání (předvedení) byly neúspěšné. Vzhledem k výše uvedenému se totiž domnívá, že v souladu se zásadou právo přeje bdělým se měl zástupce stěžovatelky dožadovat svých procesních práv již dne 26. 2. 2019, a nikoliv až dne 17. 6. 2019 (až tohoto dne v tomto řízení stěžovatelka namítla porušení práva klást svědkovi otázky), případně se měl pokusit si zajistit důkazní prostředky prokazující své tvrzení o nevpuštění do budovy. Jinak by totiž vždy bylo možné i zcela účelově namítat, že určitý subjekt nebyl vpuštěn do budovy, a že mu tak bylo znemožněno být přítomen výsledku svědka, a tím daňovou kontrolu protahovat či zatěžovat obstrukčními námitkami.

Námitka týkající se požadavku jednoznačně identifikovat dodavatele

[40] Soudní dvůr EU ve věci *Kemwater ProChemie* (rozsudek z 9. 12. 2021 ve věci C-154/20) rozhodl, že k úspěšnému uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty stačí, že jsou s ohledem na skutkové okolnosti a informace, které osoba povinná k dani poskytla, k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Daňový subjekt nemusí prokazovat, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že toto postavení nutně měl. Tento rozsudek je však použitelný pouze v situacích, kdy daňový subjekt prokáže uskutečnění a rozsah plnění a sporný zůstává pouze deklarovaný dodavatel.

[41] Stěžovatelka namítla, že krajský soud po ní nesprávně požadoval, aby prokázala uskutečnění zdanitelných plnění společnostmi Martin Sem a Incomp. Podle stěžovatelky bylo dosavadní řízení vedeno zatím pouze směrem k těmto deklarovaným dodavatelům a vůči faktickým nebo též náhradním dodavatelům nebylo dokazování vedeno.

[42] Tato námitka stěžovatelky zřejmě směřuje vůči té části rozsudku, ve které krajský soud posuzuje splnění podmínek k uplatnění nároku na odpočet daně. Krajský soud zde uvedl, že plátce DPH má nárok na odpočet, pokud přijatá zdanitelná plnění použije v souvislosti se svou ekonomickou činností, za současného splnění dalších podmínek. Podle § 73 zákona o DPH je to zejména podmínka přijetí plnění od jiného plátce daně. Správce daně během daňové kontroly zjistil, že stěžovatelka neprokázala, že přijala zdanitelná plnění od dodavatelů, kteří byli uvedeni na předložených daňových dokladech. Krajský soud zdůraznil, že v některých situacích lze uznat i daňový doklad se zpochybněným dodavatelem, když bude bez jakýchkoli pochybností prokázáno, že dodavatelem zboží, jehož rozsah a existence nebyly zpochybněny, byl ve skutečnosti jiný plátce DPH. Uzavřel, že v projednávané věci žádná indicie, která by poukazovala na poskytnutí plnění fakticky jiným plátcem DPH, než byli deklarovaní dodavatelé, nevystala.

[43] Nejvyšší správní soud na tomto místě považuje za nutné uvést rozlišení důvodů vedoucích k nepřiznání odpočtu daně, jak bylo popsáno například už v rozsudcích NSS z 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 170/2016-30, bod 16 anebo z 20. 6. 2022, čj. 1 Afs 499/2020-48, bod 18. Nárok na odpočet daně plátcí vůbec nevznikne v případě, že neprokáže uskutečnění zdanitelného plnění. Teprve prokáže-li daňový subjekt, že plnění, z jehož titulu žádá odpočet daně, se opravdu uskutečnilo, je třeba zkoumat další aspekty, a to například skutečné dodavatele. Pokud se však zdanitelné plnění neuskutečnilo, respektive daňový subjekt to neprokázal, je nadbytečné se otázkou možných alternativních dodavatelů zabývat.

[44] Při prokazování vzniku nároku na odpočet DPH je třeba vycházet zejména z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož má plátcé daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 písm. a), dle něž je plátcé povinen mít daňový doklad pro uplatnění nároku na odpočet daně. Podle § 29 odst. 1 písm. a) zákona o DPH přitom daňový doklad musí obsahovat také údaj označující osobu, která uskutečňuje plnění. Na tyto podmínky je však třeba nahlížet v souladu s judikaturou NSS tak, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“* (rozsudky NSS z 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007-84, z 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010-71 a z 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011-103, bod 42).

[45] Pokud stěžovatelka odkazuje na rozsudek NSS z 27.4. 2022, čj. 7 Afs 227/2020-35, nelze odhlédnout od toho, že tento rozsudek vycházel z jiných skutkových okolností, než jsou ty ve věci stěžovatelky. Správce daně tehdy nerozporoval dodání zboží a jeho existenci, ale zpochybnil pouze, že zboží dodali deklarovaní dodavatelé.

[46] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že skutečně nebylo její povinností jednoznačně identifikovat faktického dodavatele plnění. To po ní krajský soud nepožadoval. Stěžovatelka v tomto ohledu vytrhuje z kontextu část odůvodnění krajského soudu, který se vyjadřoval fakticky k žalobním tvrzením a odpovídal stěžovatelce na námitku, kterou argumentovala, že by jí měl být uznán i daňový doklad se zpochybněným dodavatelem. Krajský soud naopak postupoval správně a stěžovatelce vysvětlil, že z rozsudku Soudního dvora ve věci *Kemwater ProChemie* plyne, že dodavatel nemusí být pro uznání nároku nezbytně nutně identifikován, musí ale být splněny další podmínky, které zákon a judikatura vyžaduje pro úspěšné uplatnění odpočtu na DPH. Jinými slovy krajský soud stěžovatelce nevytkl to, že neoznačila konkrétního, alternativního dodavatele, ale že během celého řízení účinně neprokázala svůj nárok na odpočet DPH.

[47] Stěžovatelka ve vztahu k plněním od Martin Sem nebyla schopna specifikovat, v jakém objemu byly služby přijímány, a v čem konkrétně měly spočívat (nebyly rozptýleny pochyby ohledně samotné fakticity plnění a jejich rozsahu). Je proto nelogické tvrzení stěžovatelky, že by jí měl být uznán odpočet DPH, ať už by ho prokázala jakýmkoli omezeným a nedostatečným způsobem. Lze shrnout, že stěžovatelka přehlíží, že hmotněprávní podmínkou uplatnění nároku na odpočet DPH je prokázání přijetí zdanitelného plnění, což u plnění, jež bylo poskytnutím služby spočívající ve výkopových,

pokračování

pomocných a dokončovacích pracích předpokládá i prokázání rozsahu. Právě jím je totiž zdanitelné plnění identifikováno. Nejsou-li odstraněny pochybnosti ohledně uskutečnění a rozsahu přijatého plnění, jak je tomu v tomto případě, pak není přílehlavá ani stěžovatelčina forma argumentace judikaturou ve věci *Kemwater Prochemie* (včetně rozsudku rozšířeného senátu čj. 1 Afs 334/2017-208), „*neboť by na posuzovanou věc nedopadala. Tato judikaturní linie je použitelná v situacích, kdy daňový subjekt prokáže rozsah plnění a sporný zůstává pouze deklarovaný dodavatel*“ (rozsudek NSS z 17. 10. 2023, čj. 2 Afs 148/2022-57, odst. 19, rozsudek NSS z 18. 4. 2024, čj. 9 Afs 2/2024-39, odst. 43). I ve vztahu k plněním spočívajícím ve zprostředkování prodeje bytu Zoubkova II, v přípravě zakázek, rozpočtů a inženýrské činnosti na akci Výstavba BD Zoubkova II, ve zprostředkování koupě pozemku na ulici Dorných v Brně nebylo stěžovatelkou prokázáno uskutečnění tohoto plnění a nejedná se tak o situaci, kdy by sporný byl pouze deklarovaný dodavatel. Námitka stěžovatelky proto nemůže být důvodná.

Námitka neexistence daňového podvodu

[48] Stěžovatelka dále uvádí, že jestliže splnila podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH (jak se sama domnívá), bylo možno jí tento nárok odepřít jedině tehdy, pokud by orgány finanční správy zjistily, že obchodní transakce (předmět zdanitelného plnění) byla zatížena daňovým podvodem, o kterém stěžovatelka měla, nebo mohla a měla mít povědomí.

[49] Na tuto argumentaci již reagoval krajský soud, který připomněl, že žalobou napadené rozhodnutí vychází právě z nesplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, a tedy nebylo třeba, aby se žalovaný, jakkoliv zabýval otázkou podvodného jednání. Krajský soud zdůraznil, že posouzením existence daňového podvodu se lze zabývat zpravidla jen tehdy, jsou-li naplněny právě hmotněprávní podmínky (k čemuž u stěžovatelky nedošlo).

[50] Ke správně formulovaným závěrům krajského soudu lze dodat, že tento právní názor vychází z dlouhodobé judikatury Nejvyššího správního soudu, která splnění hmotněprávních podmínek považuje za primární krok posouzení nároku na odpočet DPH. Jedině je-li tento krok splněn, lze uvažovat o naplnění kroku sekundárního, tedy neexistence daňového podvodu a povědomí daňového subjektu o něm. Tuto judikatorní linii stvrdil mj. i rozšířený senát NSS ve věci *Kemwater ProChemie*. Lze tedy v tomto ohledu ve shodě s krajským soudem konstatovat, že neprokázání rozsahu plnění, tedy množství dodaného zboží či poskytnutí služeb, samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně, aniž by se orgány finanční správy musely (resp. mohly) zabývat otázkou zatížení transakce daňovým podvodem (rozsudky NSS z 11. 6. 2021, čj. 4 Afs 402/2020-63, bod 11, z 28. 7. 2022, čj. 6 Afs 391/2020-45, bod 24, z 25. 5. 2022, čj. 10 Afs 374/2020-59, bod 15, či z 1. 11. 2022, čj. 7 Afs 105/2022-42, bod 32). Aby stěžovatelčiny námitky mohly být důvodné, musela by nejprve zvrátit závěr, že rozsah plnění nebyl dostatečně prokázán. Odkazuje-li v této souvislosti na judikaturu Soudního dvora EU (rozsudek *PPUH Stehcamp* nebo rozsudek z 6. 12. 2012, *Bonik*, C-285/11, ECLI:EU:C:2012:774), je třeba upozornit, že uvedená rozhodnutí se týkají odlišných právních otázek než těch, které jsou relevantní v nyní projednávané věci. Soudní dvůr se v uvedených věcech zabýval nárokem na odpočet DPH v případě neznámé totožnosti dodavatele, neprokázání původu zboží a jeho faktické držby

dodavatelem ve vztahu k posouzení existence a povědomí o daňovém podvodu. Závěry ohledně neprokázání deklarovaného rozsahu zdanitelného plnění tedy stěžovatelka tímto odkazem nikterak nevyvrací. Ani tato námitka stěžovatelky proto nemůže být důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení.

[51] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. jako nedůvodnou.

[52] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady v řízení o kasační stížnosti nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 13. září 2024

Milan Podhrázký
předseda senátu