



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Vojtěcha Šimíčka (soudce zpravodaj), soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **SEADON s. r. o.**, Rovniny 1116/45, Hlučín, zastoupené advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Horázným, Ondříčkova 1304/9, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2023, čj. 6143/23/5300-22441-712084, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 11. 2024, čj. 22 Af 14/2023 - 39,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

1. Popis věci a průběh předchozího řízení

[1] Podstatou nyní rozhodovaného případu je otázka, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ve vztahu ke zprostředkovatelské činnosti, kterou pro ni měl dle smluvního ujednání vykonat J.S.. Tato otázka byla totiž relevantní pro výměr nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období srpen 2017 z hlediska naplnění podmínek podle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH).

[2] Žalobkyně za období srpen 2017 vykázala v daňovém přiznání k DPH nadměrný odpočet ve výši 691 915 Kč. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj vydal dne 1. 6. 2018 platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2017, ve kterém však žalobkyni vyměřil nadměrný odpočet na DPH pouze ve výši 539 665 Kč, neboť neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění od svého dodavatele J. S. ve výši 725 000 Kč a daně 152 250 Kč. Plnění mělo spočívat ve zprostředkování zakázky Biocel Paskov objekt A dle uzavřené smlouvy mezi žalobkyní a J. S.. Rozhodnutí potvrdil žalovaný a následně i krajský soud.

[3] Rozhodnutí krajského soudu i žalovaného však NSS rozsudkem ze dne 15. 7. 2022, čj. 4 Afs 23/2022-48, zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, neboť žalovaný i krajský soud trvali na posouzení zprostředkovatelské činnosti ve smyslu § 2445 občanského zákoníku, aniž by však zohlednili doložený skutečný obsah smluvního ujednání mezi žalobkyní a J. S..

[4] Žalovaný rozhodl opětovně rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku, a to tak, že odvolání žalobkyně zamítl. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který ji nyní napadeným rozsudkem zamítl. Námitky žalobkyně proti posouzení zprostředkovatelské činnosti, neunesení důkazního břemene žalovaným a vyhodnocení svědeckých výpovědí totiž shledal nedůvodnými.

2. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[6] Krajský soud podle stěžovatelky nedostatečně vypořádal žalobní body 9 a 16 – 29 (bod 18 napadeného rozsudku). Tyto žalobní body se zabývaly obsahem a hodnocením svědeckých výpovědí, které prokazovaly, resp. žádným způsobem nevyvracely, zprostředkování činnosti J. S.. Krajský soud většinu těchto argumentů opomenul a jediný argument, ke kterému se vyjádřil, označil za obecný, přičemž zcela pominul obsah žalobního bodu 9 a jeho odkaz na judikaturu SDEU.

[7] Stěžovatelka dále tvrdí, že krajský soud nesprávně vyložil pojem zprostředkování. S ohledem na bod 19 zrušujícího rozsudku NSS pochybil, když neprovedl žádné další dokazování, jak popsal NSS, ale pouze jinými slovy zopakoval stejné závěry.

[8] NSS v rušícím rozsudku v bodu 19 uvedl, „že k námitkám stěžovatele odkazujícím na judikaturu Soudního dvora a autonomní výklad pojmů daňového práva se nemohl pro jejich nepřijatelnost vyjádřit, neboť stěžovatel mohl tyto námitky vznést již v řízení před krajským soudem, ale neučinil tak [§ 104 odst. 4 s. ř. s.]“. Krajský soud však v bodu 17 napadeného rozsudku uvádí: „Pokud žalobce v rámci prvního žalobního tvrzení poukázal na vymezení pojmu „zprostředkování“ judikaturou SDEU, považuje krajský soud tento odkaz za zcela nadbytečný, neboť NSS v kasačním rozsudku přesně stanovil, jak má žalovaný pojem zprostředkování v této konkrétní věci vyložit.“ Stěžovatelka zde spatřuje logický rozpor v argumentaci, neboť NSS uvedl, že se námitkou výkladu zprostředkování ve smyslu evropského práva nemohl zabývat z důvodu jejího neuplatnění před krajským soudem, zatímco krajský soud v napadaném rozsudku tvrdí, že se NSS výkladem zabýval. Stěžovatelka tento rozpor považuje za zásadní pochybení.

[9] Krajský soud v bodu 17 rozsudku rovněž shrnul závěry plynoucí z rozsudku NSS, stěžovatelka se však domnívá, že je chybně interpretoval. NSS totiž uvedl, že „správní orgány v této věci nezjistily dostatečně skutkový stav věci, neboť zcela ignorovaly smluvní specifikaci „zprostředkování“ předmětné zakázky, a důkazní proces tak soustředily výhradně na prokázání (resp. vyvrácení) zprostředkování zakázky ve smyslu § 2445 OZ, aniž by přihlédly k odlišnému obsahu „zprostředkování“ v posuzovaném případě. Krajský soud pak pochybil, pokud tento postup správních orgánů aproboval.“ Rozhodně tedy nelze v rozsudku nalézt závěr, že je nutno vyhodnotit zprostředkování v užším smyslu, jak krajský soud činí nyní.

pokračování

[10] Rovněž konstatování v bodu 16 napadeného rozsudku údajně neodpovídá skutečnosti. V bodu 23 rozhodnutí žalovaného je jasně uvedeno: „...ovšem toto vymezení dále rozvíjí čl. IV rámcové smlouvy, který svým obsahem již obecné vymezení ust. § 2445 občanského zákoníku značně přesahuje.“ Formálně žalovaný sice uvádí, že na nesplnění definice § 2445 OZ rozhodnutí nezaložil, ale z rozhodnutí jako celku je zjevné, že i přes formální vypuštění odkazů na § 2445 OZ zůstala jeho argumentace shodná.

[11] Stěžovatelka ve vztahu k dokazování poukazuje na bod 26 rozsudku NSS ze dne 19. 4. 2022, čj. 3 Afs 223/2020-66: „Jakkoli je zde dán princip profesionality obchodníka, v jehož rámci je třeba vyžadovat určitou obezřetnost a řádné vedení účetnictví a dalších dokladů spojených s podnikáním, není možné paušálně a bez důkladného uvážení tvrdit, že by si podnikatel musel opatřovat nespécifikované důkazní prostředky, tak aby vždy v budoucnu vyhověl požadavkům daňových orgánů. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že podnikáním je samostatná a soustavná činnost na vlastní účet a odpovědnost se záměrem dosažení zisku (§ 420 odst. 1 občanského zákoníku); právě toto je hlavní účel podnikatelské aktivity. Naopak účelem podnikání jistě není ničím neohraňované shromažďování listin a kontaktů na potenciální svědky pro účely možného daňového řízení v budoucnu.“ Stěžovatelka dále upozorňuje na bod 30 nálezu Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, podle kterého „žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti.“ Důkazní povinnost, kterou podle § 92 odst. 3 daňového řádu nese daňový subjekt, nedosahuje povinnosti prokázat tvrzené skutečnosti s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti.

[12] Při posuzování síly důkazních prostředků je nutné vzít v úvahu též závěry uvedené v bodu 77 a 78 rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2024, čj. 54 Af 1/2024-51. Závěry uvedené v bodu 19 napadeného rozsudku jsou prý totiž v rozporu se závěrem o požadovatelné míře důkazního břemene. V případě absence daňového úniku je nezbytné brát ohled na nemožnost prokázat skutečnosti ex post s absolutní jistotou i na princip daňové neutrality. Nároky na prokázání přijetí zdanitelného plnění by v tomto kontextu měly být spíše nižší než vyšší.

[13] Nelze souhlasit ani se závěrem, že z pohledu nároku stěžovatelky na odpočet daně je nepodstatné, že J. S. zprostředkovatelskou činnost přiznal a odvedl z ní daň, neboť tato argumentace by měla svůj význam pouze v případě, že by stěžovatelce byl nárok na odpočet odepřen z důvodu zapojení do daňového podvodu. Stěžovatelka se domnívá, že s ohledem na obsah výpovědí a výše uvedené rozsudky prokázala přijetí plnění s dostatečnou mírou jistoty. Není bez významu, že stěžovatelka (ve shodě s J. S.) tvrdí, že zprostředkování proběhlo, a zprostředkovatel toto plnění ve všech svých přiznáních přiznal a odvedl z něj daň.

[14] Z výše uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného

[15] Žalovaný má za to, že krajský soud námitky stěžovatelky vypořádal dostatečně. V rámci dokazování nebylo prokázáno, že by ze strany J. S. došlo ke zprostředkovatelské činnosti dle rámcové smlouvy (viz bod 23 žalobou napadeného rozhodnutí). Nebylo prokázáno, že by J. S. odborně působil na zákazníka stěžovatele (společnost Biocel Paskov) a prováděl veškerou obchodně-politickou a strategickou činnost směřující k uzavření daného

obchodu. Z provedených svědeckých výpovědí rovněž nebylo zjištěno, že by J. S. s někým ze společnosti Biocel Paskov vedl obchodní schůzky.

[16] K námitce, že žalovaný nevedl žádné další dokazování k posouzení zprostředkování, žalovaný konstatuje, že se v odvolacím řízení obnoveném po rozsudku NSS řídil jeho závazným právním názorem. Tento právní názor však nespočíval v tom, že by žalovaný měl opatřit nové důkazy, jak účelově tvrdí stěžovatelka, ale naopak v tom, aby žalovaný v rámci procesu dokazování hodnotil, zda stěžovatelka přijala plnění od švagra svého jednatele, pana J. S., v rozsahu, v jakém bylo vymezeno v rámcové smlouvě ze dne 1. 4. 2015 (*rámcová smlouva*), resp. dílčí smlouvě ze dne 19. 9. 2016 (*dílčí smlouva*). Závěr o neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatelky nezáležel na tom, že činnosti, které měl J. S. provést, nesplňují definici zprostředkovatelské činnosti dle § 2445 OZ. Žalovaný naopak při posouzení dané věci vycházel z doloženého obsahu smluvních ujednání, konkrétně čl. IV rámcové smlouvy a dílčí smlouvy (viz bod 23 napadeného rozhodnutí), přičemž na základě dostatečně zjištěného skutkového stavu dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelných plnění od dodavatele J. S. v deklarovaném rozsahu.

[17] Námitku stěžovatelky, že závěry krajského soudu uvedené v bodě 16 rozsudku neodpovídají skutečnosti (bod 23 žalobou napadeného rozhodnutí), shledává žalovaný účelovou. V bodě 23 rozhodnutí žalovaný mj. uvedl: „*Rámcová smlouva v úvodních ustanoveních vymezuje zprostředkování ve smyslu ust. § 2445 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (viz čl. I odst. 2 rámcové smlouvy), ovšem toto vymezení dále rozvíjí čl. IV rámcové smlouvy, který svým obsahem již obecné vymezení ust. § 2445 občanského zákoníku značně přesahuje. Dle tohoto článku je předmětem závazku zprostředkovatele odborné působení na zákaznický zájemce na území České republiky a veškerá obchodně-politická a strategická činnost vůči nim směřující k uzavření obchodů ve prospěch zájemce. Jedná se zejména o tyto činnosti [...]*“. Následně přesně vymezil, k jakým konkrétním činnostem se J. S. dle smlouvy zavázal. Z výše uvedeného vyplývá, že odkaz na § 2445 OZ užil žalovaný pouze v kontextu toho, že činnosti, ke kterým se J. S. zavázal, tento pojem značně přesahovaly, přičemž následně se již plně věnoval tomu, jak tyto činnosti byly přesně definovány v rámcové a dílčí smlouvě.

[18] K námitce stěžovatelky, že se krajský soud nevypořádal s výkladem pojmu „zprostředkování“ z pohledu judikatury SDEU, žalovaný konstatuje, že krajský soud v bodě 17 rozsudku zcela správně uvedl, že „*pokud žalobce v rámci prvního žalobního tvrzení poukázal na vymezení pojmu „zprostředkování“ judikaturou SDEU, považuje krajský soud tento odkaz za zcela nadbytečný, neboť NSS v kasačním rozsudku přesně stanovil, jak má žalovaný pojem zprostředkování v této konkrétní věci vyložit.*“ Skutečnost, že se NSS odmítl zabývat výkladem pojmu „zprostředkování“ ve smyslu judikatury SDEU, neboť stěžovatelka tuto argumentaci neuvedla v podané žalobě, neznamená, že by krajský soud následně nemohl tuto argumentaci uplatněnou v nově podané žalobě považovat za nadbytečnou s odkazem na to, že NSS již uvedl, že žalovaný má činnosti uvedené v rámcové a dílčí smlouvě posoudit podle toho, jak byly smluvně vymezeny, a nikoli z pohledu toho, zda splňují definici zprostředkování dle OZ.

[19] Žalovaný dále upozorňuje, že stěžovatelka v průběhu daňové kontroly měnila svá vyjádření, a to s ohledem na zjištění správce daně. Při zahájení daňové kontroly uvedla, že neví, s kým J. S. ve věci obchodní zakázky Biocel Paskov jednal a s kým ji domlouval, čímž připouštěla i výkon zprostředkovatelské aktivity J. S.. Toto přesvědčení vyjádřila stěžovatelka ještě silněji v následném podání, ve kterém uvedla, že ji měl J. S. aktivně nabízet a prosadit do výběrového řízení u společnosti Biocel Paskov (viz bod 26 rozhodnutí

pokračování

žalovaného). Po provedení svědeckých výpovědí s Ing. Kateřinou Kupkovou a Ing. Vladimírou Pokornou bylo zjištěno, že stěžovatelka byla do výběrového řízení doporučena nezávisle na osobě J. S. (bod 33 rozhodnutí žalovaného), přičemž stěžovatelka pozměnila svá tvrzení a sdělila, že se spolu s J. S. rozhodli oslovit Biocel Paskov a doptali se zástupce investora Ing. P. M., zda mohou být zahrnuti do výběrového řízení (viz bod 26 žalobou napadeného rozhodnutí). Pouhé oznámení, že se bude konat výběrové řízení, však podle žalovaného nenaplnuje kritéria zprostředkování podle předložené rámcové smlouvy. Žalovaný navíc připomíná, že v dílčí smlouvě se J. S. zavázal vykonávat činnost zprostředkování zakázky, která již ale byla ke dni uzavření dílčí smlouvy ve fázi výběrového řízení (bod 33 rozhodnutí žalovaného).

[20] Tvrzení stěžovatelky, že svědkové zprostředkovatelskou činnost J. S. nevyloučili, je zavádějící a nepravdivé. Členka představenstva společnosti Biocel Paskov, Ing. Kateřina Kupková, vypověděla, že společnost s J. S. o předmětné zakázce vůbec nejednala. Z její svědecké výpovědi dále vyplynulo, že stěžovatelku jí doporučila společnost INPROS-FM s.r.o., a to nezávisle na osobě J. S. (bod 28 rozhodnutí žalovaného). To potvrdila i jednatelka společnosti INPROS-FM Ing. Vladimíra Pokorná. Ani na základě zbývajících svědeckých výpovědí (k tomu viz body 30, 37 až 42 rozhodnutí žalovaného) nebyla zprostředkovatelská činnost J. S. potvrzena. Uvedená zjištění přímo vylučují tvrzení stěžovatelky o tom, že svědkové zprostředkovatelskou činnost J. S. nevyloučili. Nadto lze uvést, že i v případě, že by svědkové účast J. S. nevyloučili, nemohlo by takové svědecké tvrzení prokázat, že J. S. skutečně pro stěžovatelku vykonal zprostředkovatelskou činnost dle rámcové smlouvy. Skutečnost, že svědek nějakou okolnost výslovně nevyloučí, totiž ještě neznamená, že ji potvrzuje. V tomto ohledu se žalovaný zcela ztotožňuje s posouzením uvedené námitky krajským soudem (bod 22 rozsudku).

[21] Nebylo ani prokázáno, že by v souvislosti se zakázkou Biocel Paskov J. S. vykonal technicko-realizační činnosti (zahrnující technickou přípravu, sestavování a oceňování položkového rozpočtu a veškerá změnová řešení) v deklarovaném rozsahu, neboť bylo zjištěno, že k veškerým těmto činnostem muselo dojít ještě před uzavřením dílčí smlouvy. Smlouva o dílo ze dne 7. 11. 2016, uzavřená se společností Biocel Paskov, vychází z cenové nabídky – revize 2 ze dne 19. 10. 2016, která odpovídá cenové nabídce – revize 1 ze dne 19. 9. 2016 snížené o rozpočet týkající se objektu A. Jelikož v cenové nabídce ze dne 12. 8. 2016 a v cenové nabídce – revize 1 ze dne 19. 9. 2016 je uveden totožný text ke změnovým řešením, nebyla prokázána účast J. S. na tvorbě těchto cenových nabídek, které byly pro získání zakázky podstatné, neboť dílčí smlouva o výkonu technicko-realizačních činností byla za tímto účelem uzavřena až dne 19. 9. 2016. Rovněž k veškerým činnostem a aktivitě na straně stěžovatelky, které vyústily k těmto změnovým řešením, muselo dojít nejpozději ke dni 12. 8. 2016, tedy ještě před uzavřením dílčí smlouvy (bod 34 rozhodnutí žalovaného). Nadto v průběhu daňového řízení bylo zjištěno, že cenovou nabídku zpracovával zaměstnanec stěžovatelky Ing. K. M. (bod 38 rozhodnutí žalovaného). Sestavování a oceňování položkového rozpočtu měl také zpracovávat rozpočtář stěžovatelky Ing. K. M. (bod 42 rozhodnutí žalovaného), přičemž výsledná změnová řešení byla výsledkem týmové práce (bod 43 rozhodnutí žalovaného).

[22] Je nepodstatné, zda J. S. plnění uskutečněné pro stěžovatelku zaúčtoval, přiznal a odvedl z něj daň, neboť v daném případě nebyl stěžovatelce nárok na odpočet daně odepřen z důvodu zapojení do podvodu na DPH, o kterém by stěžovatelka věděla či vědět mohla. Kontrolní hlášení dodavatele (J. S.) nemůže být samo o sobě dostatečné k tomu, aby na jeho

základě správce daně považoval tvrzenou skutečnost za prokázanou, neboť podobně jako u daňového přiznání má i u kontrolního hlášení plátce povinnost tvrzení a důkazní břemeno ohledně toho, co tvrdil nebo tvrdit měl. Proto se žalovaný ztotožňuje s vypořádáním uvedené námitky krajským soudem.

[23] Kasační námitka nemožnosti prokázání skutečností *ex post* s absolutní jistotou a porušení principu daňové neutrality je nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatelka neuplatnila v podané žalobě, ač tak učinit mohla. Přesto k ní žalovaný uvádí, že po stěžovatelce nepožadoval prokázání obchodních případů s absolutní jistotou, ale prokázání skutečnosti, že J. S. zakázku zprostředkoval a uskutečnil činnosti spočívající v technické přípravě, sestavování a oceňování položkového rozpočtu a veškerých změnových řešeních. V průběhu dokazování přitom vyvstaly zcela zásadní pochybnosti o tom, že stěžovatelka plnění v deklarovaném rozsahu přijala, neboť společnost Biocel Paskov zprostředkovatelskou činnost J. S. jednoznačně popřela.

[24] Jde-li o rozsudek Krajského soudu v Praze, č. j. 54 Af 1/2024-51 ze dne 30. 9. 2024, žalovaný se závěry rozsudku nesouhlasí, přičemž proti rozsudku již podal kasační stížnost, která je vedena pod sp. zn. 1 Afs 244/2024. Nehledě na nesprávnost výše citovaných závěrů, které nemají oporu v dosavadní judikatuře NSS, je z předmětného rozsudku evidentní, že byly vysloveny v reflexi na zcela jiný skutkový stav, a proto nemohou být aplikovatelné na zde posuzovaný případ.

[25] Žalovaný navrhuje, aby NSS kasační stížnost zamítl.

Replika stěžovatelky

[26] Stěžovatelka upozornila na absurdní situaci, kdy se NSS ve zrušujícím rozsudku odmítl zabývat výkladem pojmu zprostředkování z pohledu práva EU z důvodu nepřipustné námitky a stěžovatelka se to pokusila napravit v řízení před krajským soudem, který však uvedl, že NSS přesně stanovil, jak má žalovaný pojem zprostředkování vyložit (viz bod 17 rozsudku krajského soudu).

[27] Pro stěžovatelku tehdy nešlo o jedinou zakázku. Pokud tedy v průběhu daňové kontroly upřesňovala některé údaje, tak to bylo z toho důvodu, že až v jejím průběhu zjišťovala podrobnosti spolupráce s J. S.. Žádný svědek přitom výslovně nevyloučil možnost prací J. S.. Všichni uvedli, že práce prováděly další osoby, jejichž jména neznají. Naopak svědek M. V. vypověděl, že J. S. se podílel na změnových řešeních. Žalovaný se opakovaně soustředil na vymezení pojmu „zprostředkování“ podle soukromého práva, ačkoliv svědek M. V. zcela jasně potvrdil provádění prací J. S. podle rámcové smlouvy.

[28] Princip, zda při unesení důkazního břemene, resp. jeho rozsahu, by mělo být bráno v úvahu, zda došlo ke zkrácení daně, je princip, který by zabraňoval žalovanému doměřovat daň bez řádného posouzení skutečného stavu, a proto je pochopitelné, že proti němu brojí. Žalovaný tak porušuje princip daňové neutrality, který je v rozporu s právem a principy EU, kdy jeden daňový subjekt prokazatelně daň odvede a druhému není přiznán nárok na její odpočet. Žalovaný trvale neakceptuje podstatu podnikání, které je prováděno za účelem dosažení zisku. Zejména za situace, kdy dodavatel daň na výstupu přizná a odvede, nezkrátí jí tedy jinými fiktivními fakturami, je absurdní požadovat po stěžovatelce důkazy o tom, kterých jednání přesně se J. S. zúčastnil a jakými důkazy to dokládá, když je zjevné, že zakázka byla realizována a zprostředkovatel se na její realizaci nějakým způsobem podílel. Konkrétní situace je absurdnější v tom smyslu, že stěžovatelka přislíbila dodavateli, že se

pokračování

bude v případě získání zakázky na ní podílet jednak dodavatelsky a jednak dostane provizi za zprostředkování. V rámci této dohody také tyto činnosti J. S. vyfakturoval. Obě strany se mohly dohodnout na tom, že J. S. zvýší fakturu za svoje dodávky, kde by žalovaný tuto činnost nemohl zpochybnit, ale chtěly fakturovat plnění podle skutečnosti, čehož dnes pochopitelně litují.

[29] Pokud by zůstala pochybnost kasačního soudu o provedení prací, požádala stěžovatelka, aby NSS položil předběžnou otázku SDEU, zda v případě, že je prokázáno, že dodavatel odvedl daň z poskytnutého plnění, zůstává standard pro unesení důkazního břemene shodný s tím, kdy dodavatel z tohoto plnění daň neodvedl, a to za situace, kdy správce daně v řetězci neidentifikoval daňový podvod.

3. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[30] NSS se zabýval nejprve námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Podle judikatury NSS se za nepřezkoumatelné rozhodnutí považuje až takové rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jaké skutečnosti považuje soud za rozhodné, popř. na jakých úvahách soud své rozhodnutí založil. Nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost pak trpí takové rozhodnutí, které postrádá základní náležitosti nebo z něhož není seznatelné, zda soud žalobu zamítl, nebo o ní odmítl rozhodnout.

[31] V nyní rozhodované věci však NSS konstatuje, že se krajský soud s námitkami stěžovatelky náležitě vypořádal a vysvětlil, proč žaloba není důvodná. Odůvodnění rozsudku krajského soudu reaguje na žalobní námitky, které směřovaly především proti hodnocení svědeckých výpovědí. K těm se krajský soud vyjádřil a uvedl, že argumentace žalovaného je logická, přičemž námitky stěžovatelky nebyly způsobily změnit závěry rozhodnutí žalovaného. Nelze pominout také okolnost, že krajský soud v této věci rozhodoval dvakrát, protože jeho první rozhodnutí zrušil zdejší soud. Je tak zřejmé, že měl dostatečný prostor pro náležité posouzení všech žalobních námitek a tohoto prostoru odpovídajícím způsobem využil.

[32] Krajský soud nepochybil ani tím, že pojem zprostředkování nepodrobil reflexi z hlediska judikatury SDEU, neboť v řízení bylo posuzováno, zda J. S. skutečně vykonal deklarované činnosti, nikoliv to, co lze za zprostředkování považovat. NSS ostatně ve zrušovacím rozsudku uvedl, jak má žalovaný pojem zprostředkování vyložit – ve smyslu činností, které byly zahrnuty v rámcové a dílčí smlouvě. Ostatně ani z kasačních námitek stěžovatelky není zřejmé, co si pod pojmem zprostředkování představuje. Naopak je z ní zjevné, že stěžovatelka nesouhlasí se závěry žalovaného (a krajského soudu), že J. S. činnosti uvedené v rámcové a dílčí smlouvě pro stěžovatelku nevykonal, a polemizuje s hodnocením provedených důkazů.

[33] Žalovaný se podle stěžovatelky neřídil závazným právním názorem NSS vyjádřeným ve zrušovacím rozsudku ze dne 15. 7. 2022. NSS v tomto rozsudku uvedl, že „správní orgány v této věci nezjistily dostatečně skutkový stav věci, neboť zcela ignorovaly smluvní specifikaci „zprostředkování“ předmětné zakázky, a důkazní proces tak soustředily výhradně na prokázání (resp. vyvrácení) zprostředkování zakázky ve smyslu § 2445 OZ, aniž by přihlížely k odlišnému obsahu „zprostředkování“ v posuzovaném případě. Krajský soud pak pochybil, pokud tento postup správních orgánů aproboval. V dalším řízení bude na správních orgánech, aby s ohledem na doložený obsah smluvního ujednání o zprostředkování předmětné zakázky [...] zjistily skutečný stav věci, tj. provedly odpovídající dokazování v souladu se zásadou materiální pravdy ve vztahu ke zjištění, zda J. S. stěžovateli poskytl takto vymezené zdanitelné

plnění, a zda tedy stěžovatel v tomto rozsahu oprávněně uplatnil odpočet DPH.“ Ani v tomto směru však nelze stěžovatelce přisvědčit. Žalovaný totiž posuzoval splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a 73 ZDPH. Za tímto účelem provedl dokazování ohledně stěžovatelkou přijatých zdanitelných plnění a uzavřel, že nebylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění v tvrzeném rozsahu, resp. nebylo prokázáno, že by J. S. stěžovatelce zprostředkoval smluvní vztah se společností Biocel Paskov a že jí skutečně poskytl služby vymezené v rámcové a dílčí smlouvě. To však žalovaný posuzoval s ohledem na smluvní ujednání stěžovatelky a J. S., nikoliv podle § 2445 OZ, jak tvrdí stěžovatelka. Nelze proto uzavřít, že žalovaný nerespektoval názor vyslovený ve zrušovacím rozsudku NSS.

[34] Stěžovatelka uvedla, že krajský soud chybně interpretoval závěry plynoucí ze zrušovacího rozsudku NSS a posuzoval zprostředkování v užším smyslu. Ani v tomto směru však nelze se stěžovatelkou souhlasit. Z rozsudku krajského soudu totiž plyne přesný opak. Krajský soud i žalovaný se zabývali oběma „částmi“ uzavřené smlouvy, která je sice označena jako „zprostředkovatelská“, avšak její obsah je mnohem širší než tento pojem: *„V podstatě lze závěry NSS shrnout tak, že činnost J. S. je nutno vyhodnotit z pohledu zprostředkování konkrétní zakázky od společnosti Biocel, tj. zprostředkování v užším smyslu a dále také z pohledu technicko-realizačních činností, jak o nich hovoří jednak příloha č. 1 Rámcové smlouvy, jednak Dílčí smlouva, tj. zprostředkování v širším smyslu. Jak již krajský soud výše konstatoval, žalovaný se tímto pokynem kasačního soudu bezezbytku řídil a vyhodnocení provedených důkazů tomu odpovídá“* (bod 17 rozsudku krajského soudu).

[35] Ze zrušovacího rozsudku NSS neplynula žalovanému povinnost provádět další (nové) dokazování, jak tvrdí stěžovatelka. Úkolem žalovaného naopak bylo posoudit zjištěný skutkový stav a uzavřít, zda J. S. vykonal pro stěžovatelku služby vymezené v rámcové a dílčí smlouvě, aniž by jeho závěry striktně svazoval pojem (a především obsah) zprostředkování ve smyslu § 2445 OZ. Stěžovatelka uvedenou námitku uplatnila rovněž v žalobě, přičemž již krajský soud přesvědčivě uvedl, že žalovaný posuzoval jak zprostředkovatelskou činnost samotnou, jakož i technicko-realizační činnosti (viz bod 13–16 rozsudku), a to ve světle smluvních ujednání stěžovatelky a J. S.

[36] Co se týče důkazního břemene, i tomu se žalovaný v rozhodnutí věnoval (viz bod 50 jeho rozhodnutí). Vysvětlil přenos důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem a uvedl, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno. Měl-li správce daně důvodné pochybnosti o tom, zda se plnění uskutečnilo, přešlo důkazní břemeno na stěžovatelku, která však nenavrhla žádné další důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení (stěžovatelka je totiž primárně zatížena unesením důkazního břemene ve vztahu ke svým daňovým tvrzením). Správní orgány vyslovily důvodné pochybnosti o fakticitě plnění. Bylo tedy na stěžovatelce, aby označila další důkazy, kterými by doložila své tvrzení, to se však nestalo.

[37] Stěžovatelka rovněž naznačuje, že v nyní posuzovaném případě měl žalovaný volit nižší „standard“ důkazního břemene, neboť se nejedná o daňový podvod. Není však jasné, co stěžovatelka touto „nižší“ mírou důkazního břemene myslí. Správní orgány totiž postupovaly v souladu s ustálenou judikaturou NSS (viz např. rozsudek ze dne 29. 7. 2022, čj. 10 Afs 146/2022-33) a pravidlem zakotveným v § 92 odst. 3 daňového řádu. I v případech, kdy se nejedná o daňový podvod a daňovému orgánu vzniknou důvodné pochybnosti, totiž leží důkazní břemeno na daňovém subjektu. Jestliže jej daňový subjekt neunes, je třeba rozhodnout v jeho neprospěch.

pokračování

[38] NSS souhlasí rovněž se žalovaným, že kasační námitka nemožnosti prokázání skutečností *ex post* s absolutní jistotou a porušení principu daňové neutrality je nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatelka neuplatnila v podané žalobě, ač tak učinit mohla.

[39] Stěžovatelka poukázala na bod 77 rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2024, čj. 54 Af 1/2024-51, ve kterém tento soud řešil míru požadovaného detailu při prokazování průběhu zdanitelných plnění. Jak však žalovaný správně uvedl ve vyjádření ke kasační stížnosti, tyto závěry nejsou na nyní posuzovanou věc přenositelné. V nyní posuzovaném případě totiž žalovaný po stěžovatelce nepožadoval doložení žádných detailních informací či dokladů.

[40] Stěžovatelka nesouhlasí rovněž se závěrem, že je nepodstatné, zda J. S. zprostředkovatelskou činnost přiznal a odvedl z ní daň, neboť tato argumentace by měla svůj význam pouze v případě, že by stěžovatelce byl nárok na odpočet odepřen z důvodu zapojení do daňového podvodu.

[41] K tomu zdejší soud uvádí, že již žalovaný v rozhodnutí zmínil základní myšlenky, ze kterých je třeba v daňovém řízení vycházet. Příkladem lze uvést závěry uvedené v bodu 32 rozsudku NSS ze dne 18. 8. 2022, čj. 2 Afs 331/2018–85: *„Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Správce daně proto může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků]. V jiném rozsudku NSS konstatoval, že „správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné“ [rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 – 86, shodně též nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02 (N 134/28 SbNU 143)]. Obdobně NSS konstatoval, že „ke zpochybnění daňového dokladu pak může dojít různým způsobem, například může být zpochybněn i tím, že vystavitel za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze soudit z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud pak u vystavitele daňového dokladu není o něm účtováno, případně to nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví tak vůbec není k dispozici, pochybnost je dokonána. I za této situace lze však pochybnost vyvrátit, a to tím, že je existence zdanitelného plnění prokázána jinak“ (rozsudek ze dne 15. 5. 2007, čj. 2 Afs 177/2006 – 61). „Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila“ (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 – 86, nebo rozsudek ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 – 72). Dále v rozsudku ze dne 1. 6. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 – 61, přijal NSS závěr, že „je třeba mít přitom stále na zřeteli, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění*

předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.“

[42] Z uvedeného stručného přehledu vybrané judikatury je zjevné, že nárok na odpočet daně neplyne z vydaného (formálně bezvadného) dokladu, ale podstatné je, že se zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo. Žalovaný přitom v nyní posuzované věci velmi podrobně vymezil povinnosti správce daně a daňového subjektu, rozložení důkazního břemene a náležitostí, které musí daňový subjekt splnit za účelem nároku na odpočet daně (viz bod 9–21 rozhodnutí žalovaného). Jak se podává ze shora uvedeného, jeho závěry jsou plně souladné s konstantní judikaturou zdejšího soudu.

[43] NSS nepřistoupil ani k položení předběžné otázky k SDEU, neboť pro posuzovaný případ je otázka předložená stěžovatelkou zcela irelevantní. Již žalovaný v rozhodnutí dostatečně vysvětlil, že podstatné je faktické uskutečnění zdanitelného plnění, nikoliv doložený doklad o zdanitelném plnění. Veškerá argumentace stěžovatelky je přitom pouhou polemikou se závěry žalovaného a krajského soudu spočívající v nesouhlasu s hodnocením důkazů, tedy tomu, zda lze z doložených dokumentů a svědeckých výpovědí uzavřít, že J. S. stěžovatelce skutečně poskytl smluvené činnosti.

[44] NSS tedy uzavírá, že z důkazů předložených stěžovatelkou, ani z důkazů získaných správcem daně nelze dovodit, že skutečně došlo ke „zprostředkování“ mezi stěžovatelkou a J. S. ve shora uvedeném smyslu.

4. Závěr a náklady řízení

[45] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[46] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 27. února 2025

Vojtěch Šimíček
předseda senátu