



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Filipa Dienstbiera a Štěpána Výborného v právní věci žalobkyně: **OLMAN SERVICE s.r.o.**, sídlem Jakuba Obrovského 1389/1b, Brno, zastoupená JUDr. Martinem Klimplem, advokátem, sídlem U Prašné brány 1078/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2024, č. j. 4694/24/5300-21442-713310, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 1. 2025, č. j. 29 Af 20/2024-143,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 1. 2025, č. j. 29 Af 20/2024-143, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 2. 2024, č. j. 4694/24/5300-21442-713310, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti ve výši 42 243 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Martina Klimpla, advokáta.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni dodatečnými platebními výměry za zdaňovací období leden 2019 až duben 2020 doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a stanovil povinnost uhradit penále, neboť žalobkyně neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalobkyně konkrétně neprokázala, že přijala zdanitelná plnění spočívající v úklidových pracích v deklarovaném rozsahu. Zároveň neprokázala, že tato plnění přijala od deklarovaných dodavatelů – společností BA-ST s.r.o. v likvidaci (dále jen „BA-ST“) a DOBROSIVKA STAV s.r.o. (dále jen „Dobrosivka“), či jiných osob v postavení plátců DPH. Proti dodatečným platebním výměrům se žalobkyně bránila odvoláním, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a prvostupňová rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Brně v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. V odůvodnění rozsudku krajský soud vymezil předmět sporu, kterým bylo to, zda žalobkyně prokázala naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Finanční orgány se tak dle krajského soudu z tohoto důvodu nemusely zabývat motivací žalobkyně či hodnocením její dobré víry, neboť neprověřovaly podvod na DPH. K nároku na odpočet daně krajský soud uvedl, že finanční orgány dostatečně prokázaly pochybnosti, že žalobkyně přijala úklidové služby v deklarovaném rozsahu a od deklarovaných dodavatelů. Zdrojem pochybností byla dle krajského soudu řada skutečností. K nim patřilo např. to, že předložené daňové doklady neobsahovaly dostatečnou specifikaci šetřených plnění, a nebylo tak zjištělné, co bylo jejich konkrétním předmětem a rozsahem ani jakým způsobem byla stanovena cena za plnění. Oba deklarovaní dodavatelé vykazovali řadu nestandardních znaků (status nespolehlivého plátce, virtuální sídlo, absence skutečného sídla) a pro správce daně byli nekontaktní. Krajský soud dále uvedl, že ani bezhotovostní platby na bankovní účty dodavatelů nebyly způsobitelné prokázat, že dodavatelé BA-ST a Dobrosivka skutečně žalobkyni poskytli deklarovaná zdanitelná plnění.

[3] Krajský soud nepřisvědčil žalobkyni, že by jí finanční orgány kladly k tíži skutečnosti, které nemohla v době obchodování vědět (pozdější nekontaktnost dodavatelů či následný status nespolehlivého plátce). Tyto skutečnosti jí pouze ztížily možnost, jak prokázat naplnění podmínek nároku na odpočet daně v případě nespolupracujících dodavatelů. Jelikož si žalobkyně zvolila obchodní partnery, kteří nebyli ochotní realizaci plnění potvrdit, vedla tato situace k tomu, že žalobkyně musela šetřené okolnosti prokazovat sama. Zároveň se správce daně na prověřované dodavatele zaměřil z toho důvodu, že se v kontrolovaných zdaňovacích obdobích jednalo o nejvýznamnější dodavatele žalobkyně, kteří následně získali status nespolehlivého plátce. Tyto skutečnosti krajský soud hodnotil jako legitimní zdroj pochybností.

[4] Pochybnosti dle krajského soudu neodstranily ani výslechy svědků. Krajský soud odkázal zejména na výpověď Jaroslava Kuchejdy, tehdejšího jednatele BA-ST, a výslech V. G., který měl poskytování úklidových služeb fakticky organizovat. V. G. sice disponoval generální plnou mocí od Jaroslava Kuchejdy, avšak dle krajského soudu ji nevyužíval k jednání za tuto společnost. Pro společnost Dobrosivka měl V. G. pracovat na dohodu o provedení práce. To ovšem nekorespondovalo s listinou nazvanou *Mzdové náklady*, na níž V. G. uveden nebyl.

pokračování

[5] Krajský soud tak potvrdil závěr finančních orgánů, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti a neunesla důkazní břemeno, že úklidové služby přijala v deklarovaném rozsahu od deklarovaných dodavatelů. Předkládala sice vlastní vysvětlení zjištěných skutečností, ta však krajský soud nepovažoval za přesvědčivá. Žalobkyně rovněž neprokázala, že v intencích judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“ nebo „SDEU“) zdanitelná plnění obdržela od osob v postavení plátců DPH. Dle krajského soudu nebylo možno vyloučit, že se na dodání deklarovaných plnění podílelo více subjektů. Žalobkyně zároveň celou dobu trvala na tom, že jí zdanitelná plnění poskytl deklarovaný dodavatelé.

[6] Dále krajský soud nepřisvědčil námitce, že správce daně materiálně zahájil daňovou kontrolu přede dnem jejího formálního zahájení. Analýzou kontrolních hlášení žalobkyně a výzvami k součinnosti adresovaným bankovním institucím správce daně dle krajského soudu nepřekročil meze vyhledávací činnosti.

[7] Krajský soud taktéž neshledal, že by došlo k porušení zásady legitimního očekávání žalobkyně. V jiném kontrolním postupu zahájeném u žalobkyně, na který odkazovala, byly řešeny pouze pochybnosti o rozsahu přijatých zdanitelných plnění. V nynější věci pak nebyly odstraněny pochybnosti nejenom o rozsahu přijatých zdanitelných plnění, nýbrž i o tom, zda je žalobkyně přijala od konkrétních dodavatelů, resp. od osob v postavení plátců DPH.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítala, že krajský soud nesprávně vyhodnotil otázku materiálního zahájení daňové kontroly. Dle stěžovatelky správce daně překročil meze vyhledávací činnosti, což vedlo k materiálnímu zahájení daňové kontroly. Stěžovatelka se domnívala, že prověřování správce daně před vlastním zahájením daňové kontroly bylo rozsáhlejší, než odpovídá dokumentům založeným ve správním spise. Pokud správce daně konkrétně dovozoval např. nekontaktnost prověřovaných dodavatelů, musel je dle stěžovatelky aktivně oslovit před zahájením daňové kontroly. Dokumenty k tomuto prověřování však nejsou součástí správního spisu.

[9] Stěžovatelka dále namítala, že finanční orgány zpochybnily dodávky úklidových služeb od deklarovaných dodavatelů, aniž zkoumaly motivy, které stěžovatelku vedly k jejím obchodním rozhodnutím. Stěžovatelka se domnívala, že na ni správce daně zaměřil kontrolní činnost výhradně proto, že u jejích dodavatelů došlo k údajné daňové ztrátě. Je však nepřipustné, aby chybějící daň finanční orgány tímto způsobem vybíraly od stěžovatelky. Stěžovatelka se společnostmi BA-ST a Dobrosívka spolupracovala s ohledem na nedostatek vlastních pracovníků. V době realizace plnění v letech 2019 a 2020 tyto dodavatele nevykazovali rizikové znaky. Pokud se objevily až v pozdější době, nelze tuto skutečnost klást k tíži stěžovatelce. V době realizace úklidových prací dodavatelé komunikovali standardně. Finanční orgány navíc selektivně vybraly jen některé důkazy, zatímco ostatní upozadily. Příkladem selektivního přístupu k důkazům je např. předložená fotodokumentace, kterou finanční orgány i krajský soud při hodnocení pominuly.

[10] Finanční orgány dále dostatečně neprokázaly pochybnosti o předložených daňových dokladech, což i krajský soud nesprávně potvrdil. Každou z jednotlivých pochybností měla stěžovatelka v předchozím řízení za vysvětlenou. Krajský soud uvedl, že daňové doklady a smlouvy neobsahovaly dostatečnou specifikaci a rozsah úklidových prací. Stěžovatelka nicméně již v daňovém řízení vysvětlila, že sami odběratelé definovali (což se promítlo do obsahu smluv), co konkrétně mělo být uklizeno (odběratelé si jako zákazníci určovali rozsah požadovaného úklidu). U smluv s dodavateli přitom nebylo možné tímto způsobem rozsah vymezit, neboť stěžovatelka dopředu nevěděla, v jakém rozsahu bude od svých dodavatelů potřebovat výpomoc nad rámec práce vlastních zaměstnanců. To se operativně odvíjelo od dodatečných požadavků odběratelů. Odvedenou práci pracovníci dodavatelů zaznamenávali do denních výkazů, což manažer zakázky kontroloval. Byl tak zajištěn soulad mezi vykázanou částkou a skutečným rozsahem úklidu. Stěžovatelka rovněž vysvětlila způsob nacenění služeb. Od dodavatelů odebírala služby, jejichž rozsah nebylo možné dopředu přesně definovat, a proto hradila poskytnuté služby za určitý (ve smlouvě stanovený) průměrný počet dnů v kalendářním měsíci. Jednalo se o určitou formu paušalizace sjednané odměny, což ovšem právní úprava nezakazuje.

[11] Zdrojem pochybností nemohla být dle stěžovatelky ani shodná vizuální stránka daňových dokladů a související dokumentace u obou dodavatelů, neboť jako vzorů bylo využito listin poskytnutých přímo stěžovatelkou. Stěžovatelce nelze klást k tíži ani bankovní transakce a hotovostní výběry dodavatelů. Nesprávné jsou rovněž úvahy finančních orgánů, že deklarovaní dodavatelé neměli zaměstnance, neboť jejich pracovníci mohli pracovat na základně dohod o provedení práce. Nebylo zpochybněno, že by některý z pracovníků pro dodavatele nepracoval.

[12] Dále stěžovatelka namítala, že nemohla mít v době realizace plnění pochybnosti o jednání V. G.. V případě společnosti BA-ST V. G. jednal na základě generální plné moci, kterou mu udělil jednatel této společnosti. Pro společnost Dobrosivka V. G. pracoval na základě dohody o provedení práce, přičemž skutečnost, že nebyl uveden na listině nazvané *Mzdové náklady*, stěžovatelka vysvětlila. V. G. nebyl uveden v mzdovém seznamu, neboť se na něm nacházeli pouze ti pracovníci, kteří prováděli úklid. Žalovaný ani krajský soud dle stěžovatelky dostatečně neodůvodnili, proč jednání V. G. nepovažovali za jednání za společnosti BA-ST a Dobrosivka.

[13] Finanční orgány své pochybnosti opíraly také o výpovědi Jaroslava Kuchejdy, jednatele společnosti BA-ST, který jednal se stěžovatelkou a jejími zaměstnanci osobně, přičemž předložil osobní doklady, jejichž pravost finanční orgány nezpochybnily. Finanční orgány a krajský soud přesto Jaroslava Kuchejdu označily za tzv. bílého koně.

[14] V reakci na judikaturu Soudního dvora stěžovatelka setrvala na tom, že prověřovaná zdanitelná plnění poskytl deklarovaní dodavatelé. Alternativně mohl být vzhledem k výši fakturovaných služeb osobou povinnou k dani přímo V. G., který fakticky zajišťoval a organizoval činnost pracovníků. Žalovaný k tomu však uvedl, že zdanitelná plnění bylo možno rozdělit do více samostatných dodávek, které mohlo poskytovat více blíže neurčených faktických dodavatelů. Teorií dělitelnosti přijatých zdanitelných plnění však žalovaný učinil dle stěžovatelky závěry judikatury Soudního dvora prakticky neaplikovatelnými. Stěžovatelka proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku, zda lze nárok na odpočet DPH odpírat s odkazem na možnou dělitelnost zdanitelných plnění.

pokračování

[15] Stěžovatelka dále namítala, že u ní ve stejném časovém období probíhaly dvě daňové kontroly, při nichž finanční úřady hodnotily úklidové práce, avšak s odlišnými závěry. Na základě totožných tvrzení a důkazů Finanční úřad pro Olomoucký kraj stěžovatce nárok na odpočet daně neodepřel, což však finanční orgány v nynější věci nezohlednily, čímž porušily legitimní očekávání. Krajský soud tuto námitku vypořádal toliko odkazem na odlišný rozsah pochybností. S tím však stěžovatelka nesouhlasila, neboť v obou daňových kontrolách došlo jak k prověřování rozsahu poskytnutých úklidových služeb, tak prověřování přijetí těchto služeb od deklarovaných dodavatelů.

[16] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. K zahájení daňové kontroly uvedl, že úkony správce daně nevybočily z mantinelů vyhledávací činnosti. Analýza údajů z daňových tvrzení spadá do vyhledávací činnosti správce daně, toto interní vyhodnocení dat nelze zaměňovat s kontrolním postupem. Rovněž výzvy adresované bankám představují typickou vyhledávací činnost správce daně. Co se týče domněnek, že správce daně musel provádět i jiné úkony, žalovaný uvedl, že lze jen těžko prokazovat něco, co ve skutečnosti nenastalo. Veškeré úkony správce daně jsou ve spisovém materiálu řádně zdokumentovány.

[17] Ke spornému nároku na odpočet daně žalovaný uvedl, že stěžovatelkou předložené daňové doklady neobsahovaly dostatečnou specifikaci šetřených zdanitelných plnění. Vizuální stránka dokladů i související dokumentace byla u obou deklarovaných dodavatelů stejná, byť se jednalo o dva nezávislé subjekty. Oba deklarovaní dodavatelé vykazovali pochybné znaky a po ukončení obchodní spolupráce se stěžovatelkou byli prohlášeni za nespolehlivé plátce. Ani u jednoho z deklarovaných dodavatelů nebylo možné obchodní spolupráci se stěžovatelkou ověřit, neboť na výzvu správce daně nereagovali. Správce daně provedl výslech Jaroslava Kuchejdy, jednatele společnosti BA-ST, který vypověděl, že o činnosti společnosti neměl povědomí. Volodymyra Hurala, někdejšího jednatele společnosti Dobrosivka, nebylo možné vyslechnout, neboť se nacházel na Ukrajině a ze zdravotních důvodů nemohl přicestovat. Za těchto skutkových okolností tak nebylo možno dle žalovaného ověřit rozsah zdanitelných plnění, panovaly rovněž pochybnosti o činnosti deklarovaných dodavatelů. Samotné uskutečnění zdanitelných plnění pro odběratele nedokládá, že stěžovatelka zdanitelná plnění skutečně přijala právě od deklarovaných dodavatelů.

[18] Dále žalovaný ve vyjádření uvedl, že listinné důkazy neprokázaly ani rozsah přijatých zdanitelných plnění. O rozsahu plnění nevypovídaly nic předložené smlouvy, přičemž u smlouvy se společností BA-ST bylo zjištěno, že měla být podepsána Jaroslavem Kuchejdou několik dní před tím, než se stal jednatelem společnosti BA-ST. Pochybnosti neodstranily ani provedené výslechy svědků. Jaroslav Kuchejda uvedl, že nikdy nejednal v záležitostech společnosti BA-ST. Další svědci odkazovali na jednání V. G., který organizoval pracovníky. Dle žalovaného však nebylo náležitě osvědčeno spojení V. G. a deklarovaných dodavatelů. V. G. sice disponoval generální plnou mocí za společnost BA-ST, avšak nevyužíval ji k jednání za tuto společnost. Pro společnost Dobrosivka pak měl pracovat na dohodu o provedení práce, což však neodpovídalo listině *Mzdové náklady*, v níž V. G. nebyl uveden.

[19] Stěžovatelka dle žalovaného rovněž neprokázala, že zdanitelná plnění přijala od osob v postavení plátců DPH. U žádné z potenciálně zvažovaných osob se nejednalo o plátce

DPH a nebylo možné usuzovat ani na překročení obrátového kritéria s ohledem na dělitelnost zdanitelných plnění.

[20] Dle žalovaného nedošlo ani k porušení legitimního očekávání stěžovatelky. Odkaz na jiné daňové řízení stěžovatelka vznesla až v žalobě. Daňová kontrola vedená Finančním úřadem pro Olomoucký kraj se týkala zdaňovacích období roku 2018. Prověřovány byly úklidové práce poskytnuté jinými dodavateli. Nejednalo se proto o skutkově totožnou věc. Žalovaný také stěžovatelce vytkl, že není zřejmé, proč v nynější věci v průběhu daňové kontroly a odvolacího řízení neupozornila na řízení vedené jiným správcem daně.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

III.1 Zahájení daňové kontroly

[22] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou, zda správce daně svým postupem materiálně zahájil daňovou kontrolu přede dnem jejího formálního zahájení.

[23] Dle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020, *daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.*

[24] Dle § 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, *daňová kontrola je zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly.*

[25] Nejvyšší správní soud již dříve stran faktického zahájení daňové kontroly ve své rozhodovací činnosti dovodil ve vztahu k úpravě § 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, že hodlá-li správce daně komplexně prověřovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, musí zvolit takový postup při správě daní, který mu umožňuje provádět dokazování. Provádění dokazování ovšem daňový řád předvídá pouze v rámci daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností, nikoli při vyhledávací činnosti dle § 78 daňového řádu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017-26, nebo ze dne 24. 9. 2020, č. j. 7 Afs 63/2019-31).

[26] Obsahem vyhledávací činnosti je sběr pokladových informací a „mapování terénu“. Při vyhledávací činnosti nedochází k vlastnímu hodnocení a případnému osvědčení získaných důkazních prostředků jako důkazů o skutkovém stavu. Nelze proto při ní zjišťovat a ověřovat správnost tvrzení a stanovení daňové povinnosti daňového subjektu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29, nebo ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, č. 3604/2017 Sb. NSS). Z uvedeného vyplývá, že vyhledávací činnost správce daně vybočí ze svých zákonných limitů tehdy, jestliže správce daně v rámci tohoto postupu přistoupí k ověřování a zjišťování daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně, a tedy *de facto* přistoupí

pokračování

k provádění dokazování (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020-41).

[27] Rozlišení mezi vyhledávací činností a tzv. materiálním zahájením daňové kontroly vyžaduje komplexní posouzení konkrétních okolností případu. Vždy je zapotřebí zohlednit množství a rozsah podkladů vyžádaných a prověřovaných správcem daně a další okolnosti vlastní vyhledávací činnosti, včetně skutečností, které vyhledávací činnosti předcházely a které následovaly. Teprve na základě celkového zhodnocení všech okolností konkrétní posuzované věci lze vyhodnotit, zda postup správce daně odpovídal vyhledávací činnosti, anebo již spadl do rámce daňové kontroly (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2023, č. j. 5 Afs 287/2021-32).

[28] V nyní posuzované věci došlo k formálnímu zahájení daňové kontroly oznámením ze dne 30. 4. 2021, č. j. 812726/21/2809-60563-609843. Správce daně tedy postupoval již dle novelizovaného znění § 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021. Úkony, které dle stěžovatelky měly materiálně zahájit daňovou kontrolou, správce daně učinil v roce 2020, proto na jejich hodnocení Nejvyšší správní soud aplikoval výše odkazovanou judikaturu, která se vztahuje k úpravě § 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020.

[29] Krajský soud správně vycházel z toho, že před oznámením o zahájení daňové kontroly se ve spisovém materiálu nacházejí stěžovatelkou podaná daňová přiznání a dále písemnosti datované do roku 2020, konkrétně dvě výzvy adresované bankovním institucím za účelem získání informací o konkrétních bankovních účtech a dvě následné odpovědi. Spisový materiál dále obsahuje úřední záznam č. j. 1719729/20/2809-60563-609037, jehož přílohou jsou daňová přiznání k různým daním a další podklady, které správce daně o stěžovatelce získal z celostátní databáze finanční správy ADIS, a tři úřední záznamy (dva z roku 2020, jeden z roku 2021), ve kterých správce daně zaznamenal komunikaci se stěžovatelkou s cílem sjednání termínu zahájení daňové kontroly, k čemuž v roce 2020 nedošlo z důvodu tehdejší nepříznivé epidemiologické situace. Ve vyhledávací části spisu se nenacházejí žádné písemnosti, které by byly datovány přede dnem 30. 4. 2021.

[30] Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že správce daně nepřekročil meze vyhledávací činnosti a že jeho postup představoval shromažďování informací, které byly dostupné v jeho interním systému. Dále si správce daně vyžádal informace o pohybech na bankovních účtech, které souvisely s podnikáním stěžovatelky, přičemž takto získané informace nehodnotil, pouze je shromažďoval, tedy tzv. mapoval terén. Úřední záznamy zachycují snahu správce daně formálně zahájit daňovou kontrolu, přičemž ke zdržení došlo z důvodu nepříznivé epidemiologické situace související s koronavirovou epidemií.

[31] Na tomto závěru nic nemění ani stěžovatelčiny úvahy, že správce daně musel před zahájením daňové kontroly učinit rozsáhlejší prověřování. Stěžovatelka neuvedla, z čehož konkrétně dovozuje domněnku, že informace, na nichž správce daně zakládal svá zjištění, měl získat před zahájením daňové kontroly. Odkazovala pouze na informaci o nekontaktnosti společností BA-ST a Dobrosivka. Tento poznatek však správce daně pro potřeby nynějšího řízení získal až po zahájení daňové kontroly, neboť těmto společnostem adresoval výzvy ke splnění povinností, na které nereagovaly, a z nichž tedy správce daně nekontaktnost dovodil.

III.2 Legitimní očekávání opírané o jiné daňové řízení

[32] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou porušení legitimního očekávání stěžovatelky. Ta své legitimní očekávání dovozovala z výsledku daňové kontroly na DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2018. V rámci této daňové kontroly Finanční úřad pro Olomoucký kraj prověřoval nárok na odpočet DPH, který stěžovatelka uplatnila v souvislosti s přijatými úklidovými pracemi, které obdržela od společností SUZONEX s.r.o. v likvidaci a DOLCE VITA CLEAN s.r.o. Finanční úřad pro Olomoucký kraj daňovou kontrolu uzavřel s tím výsledkem, že stěžovatelka hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH prokázala, proto výši daně na vstupu nezměnil. V nyní napadeném rozsudku krajský soud v této souvislosti uvedl, že v odkazované daňové kontrole se Finanční úřad pro Olomoucký kraj zabýval pouze pochybnostmi o rozsahu přijatých zdanitelných plnění, které stěžovatelka v daném řízení odstranila. Dle krajského soudu se nynější věc odlišovala od věci posuzované Finančním úřadem pro Olomoucký kraj natolik, že nemohlo dojít k porušení legitimního očekávání stěžovatelky, byl-li výsledek nynějšího řízení odlišný.

[33] Nejvyšší správní soud se s uvedeným závěrem krajského soudu ztotožňuje. V daňové kontrole za zdaňovací období roku 2018 Finanční úřad pro Olomoucký kraj prověřoval jiná zdaňovací období a jiné dodavatele zdanitelných plnění, odlišné od nynější věci (včetně osob jednatelů těchto společností). Nejednalo se tak o skutkově shodné případy, v nichž by výsledek jednoho řízení ovlivňoval výsledek řízení druhého. Zároveň i z hlediska hodnocení důkazů bylo třeba každý případ hodnotit individuálně s přihlédnutím k provedeným důkazům. Stěžovatelka konkrétně neuvedla, u kterých důkazů se jejich hodnocení mělo v obou řízeních odlišovat. Sama skutečnost, že u stěžovatelky byly úklidové služby prověřovány i v dřívějších zdaňovacích obdobích, bez dalšího (při odlišných skutkových okolnostech) legitimní očekávání nezakládá.

[34] Nejvyšší správní soud však současně musí odmítnout jako nepřipadnou výtku žalovaného stěžovatelce, že odkaz na jiné řízení vznesla až v žalobě. S žalovaným lze souhlasit do té míry, že pokud by stěžovatelka upozornila na odlišné řízení již v odvolacím řízení, mohl se s touto námitkou podrobně vypořádat. Stěžovatelce však nelze vytýkat, že tak neučinila. Vede-li několik finančních úřadů souběžně řízení s totožným daňovým subjektem, není povinností daňového subjektu finanční úřady na tuto skutečnost upozorňovat. Tyto informace si finanční správa má předávat uvnitř své vlastní struktury (soustavy), a pokud tak nečiní, nelze vytýkat daňovému subjektu, že na skutečnost, že je již jiným správcem daně kontrolován, sám neupozornil.

III.3 Obecná východiska nároku na odpočet DPH

[35] Z hlediska věcného posouzení je mezi účastníky řízení veden spor o oprávněnost stěžovatelkou uplatněného nároku na odpočet daně. Nárok na odpočet daně upravuje § 73 zákona o DPH co do formálních podmínek, ustanovení § 72 téhož zákona vymezuje hmotněprávní podmínky, jejichž naplnění přiznání nároku na odpočet daně podmiňuje. Mezi hmotněprávní podmínky se řadí faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ze kterého je nárokován odpočet daně, přičemž plnění musí být využito k ekonomické činnosti daňového subjektu. Pro přiznání nároku na odpočet daně nicméně nepostačuje pouze to, že se zdanitelné plnění reálně uskutečnilo, nýbrž je třeba prokázat také jeho provedení v deklarovaném rozsahu. Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či

pokračování

poskytnutých služeb (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76). Od něho se pak odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Již samotné neprokázání rozsahu plnění postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63).

[36] Pokud se jedná o hmotněprávní podmínku týkající se dodavatele zdanitelného plnění, její výklad nebyl judikaturou Nejvyššího správního soudu řešen jednotně. Řešení přinesl až rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, v návaznosti na rozsudek Soudního dvora EU, C-154/20, oba ve věci *Kemwater ProChemie*. Rozšířený senát v bodě 21 rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017-208 uzavřel, že „Soudní dvůr EU tedy potvrdil to, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně“.

[37] Zároveň platí, že v daňovém řízení nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Činí tak primárně svým účetnictvím a v něm obsaženými daňovými doklady. Prokáže-li správce daně, že existují důvodné pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností, je povinností daňového subjektu doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost daňových dokladů vztahujících se ke spornému plnění, popř. prokázat tvrzení jinými důkazními prostředky, které nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné daňové doklady (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83). Dokazování v daňovém řízení tak není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, resp. co tvrdit měl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS).

[38] Stěžovatelka namítala, že se finanční orgány měly zabývat její motivací a subjektivním náhledem na realizované obchody. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že subjektivní hledisko se uplatní výhradně při zkoumání podvodu na DPH, nikoli při hodnocení naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Aplikaci dobré víry (tedy subjektivní stránky) při hodnocení naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně vyloučil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v bodu 30 rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017-208 ve věci *Kemwater ProChemie*. Mohou tedy nastat situace, v nichž se daňovému subjektu nepodaří prokázat splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, přestože byl v dobré víře stran jejich naplnění. Z hlediska zkoumání naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně je totiž nerozhodné, zda daňový subjekt důkazní břemeno neunesl svou vlastní vinou, či v důsledku jednání svých obchodních partnerů. Daňový subjekt je povinen podmínky nároku na odpočet daně prokázat, a nepodaří-li se mu to, již se nezkoumá subjektivní stránka (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 1. 2024, č. j. 6 Afs 234/2023-50).

III.4 Rozsah zdanitelných plnění

[39] V posuzovaném případě stěžovatelka uplatňovala nárok na odpočet daně z přijatých plnění ode dvou společností: BA-ST a Dobrosivka, přičemž tato plnění měla spočívat v úklidových pracích v rozsahu deklarovaném na sporných daňových dokladech. Nárok na odpočet daně nebyl stěžovateli uznán ze dvou důvodů, a sice že neprokázala (1) rozsah jí poskytnutých zdanitelných plnění a že neprokázala (2) poskytnutí služeb deklarovanými dodavateli.

[40] U rozsahu zdanitelných plnění finanční orgány dospěly k závěru, že stěžovatelka pochybnosti o rozsahu obdržených úklidových prací nevyvrátila, resp. že vůbec rozsah přijatých služeb neprokázala. Tento závěr následně potvrdil (s obdobnou argumentací) i krajský soud. Nejvyšší správní soud se však s tímto hodnocením krajského soudu a žalovaného neztotožňuje.

[41] Stěžovatelka v průběhu daňové kontroly předložila daňové doklady, jejichž součástí byly za jednotlivé měsíce u každého z obou dodavatelů také přílohy nazvané *Záznam o provedení a převzetí úklidových prací*. V těchto záznamech je jednotlivě rozepsáno místo úklidu (např. PDM Dětská nemocnice – denní, Bauhaus Brno – Ivanovice, Bauhaus Brno – Heršpice), uklízená plocha daného místa v m², sazba za 1 m² a výsledná cena bez DPH. Toto vymezení úklidových prací odpovídá smlouvám o úklidu, které stěžovatelka s deklarovanými dodavateli uzavřela. V čl. III těchto smluv si smluvní strany ujednaly, že cena za úklid bude stanovena jako jednotková cena v rozpětí 0,65-0,95 Kč za m² a den dle charakteru uklízeného provozu. Stěžovatelka k tomuto výpočtu v předchozím řízení uvedla, že vzhledem k rozmanitosti a četnosti úklidu na více místech zvolila při stanovení počtu dní jejich průměrný počet, přičemž správce daně ověřil, že se jednalo o 21 dní. Byla-li jednotková cena uvedená v záznamu o úklidu vynásobena v záznamu konkrétně vymezenou plochou a počtem 21 dní, vychází hodnota odpovídající částce uvedené v záznamech v kolonce výsledná cena bez DPH. Z uvedeného tedy vyplynulo, že údaje obsažené v přílohách k daňovým dokladům odpovídaly uzavřeným smlouvám a stěžovatelčinu vysvětlení. Závěr žalovaného a krajského soudu, že z daňových dokladů vůbec neplyne rozsah poskytnutých služeb a způsob stanovení jejich ceny zjevně neodpovídá obsahu spisového materiálu, a tedy nemůže obstát.

[42] Nejvyšší správní soud uvádí, že i jednotková cena odpovídala obsahu sjednaných smluv a nebyla ani ve zjevném nepoměru k tomu, jaké jednotkové ceny stěžovatelka účtovala svým odběratelům. Přímou správce daně ve zprávě o daňové kontrole (viz str. 25) odkázal na část listiny, která se týkala úklidu poskytovaného stěžovatelkou Univerzitě Tomáše Bati ve Zlíně. Dle této listiny se jednotková cena za úklid pohybovala v rozmezí 0,60-1,50 Kč. Vymezení jednotkové ceny tedy nevyvolávalo pochybnosti. Správce daně rovněž nijak nezpochybnil celkovou cenu plnění, například že by byla nepřiměřeně nízká, či naopak nezvykle vysoká (neodpovídající běžným cenám úklidových služeb na trhu).

[43] Rovněž faktický rozsah úklidu odpovídal prostoru vymezenému rozlohou v m², který měli pracovníci dodavatelů uklízet v konkrétních provozech (i to vyplývalo z příloh k daňovým dokladům). Finanční orgány přitom nezpochybnily, že by uváděná úklidová plocha neodpovídala označeným prostorům, anebo že by se neshodovala s jejich skutečnou rozlohou. Správci daně tak lze dát za pravdu pouze v tom, že průměrné (paušální) stanovení 21 dní neodpovídalo skutečně odpracovanému počtu dní. K tomu však Nejvyšší správní soud uvádí, že ani stěžovatelka neuváděla, že by úklid trval vždy po dobu 21 dní, nýbrž vysvětlila, že se jednalo o pomocnou veličinu pro výpočet ceny úklidu. Sám o sobě takto stanovený

pokračování

způsob cenové kalkulace není nezákonný, neboť je na úvaze smluvních stran, jak v soukromoprávních vztazích nastaví způsob stanovení ceny. Finanční orgány a krajský soud přitom v posuzovaném případě nezaložily pochybnosti na tom, že není zřejmé, v kolika konkrétních dnech na konkrétním místě úklid probíhal, nýbrž poukazovaly na to, že stěžovatelka rozsah úklidových prací vůbec nevymezila a nevysvětlila, jak stanovila výslednou cenu plnění. To však s ohledem na výše uvedené provedení dokazování neodpovídá. V návaznosti na výše uvedené tak došlo k významnému oslabení pochybností předestřených v daňovém řízení finančními orgány, které krajský soud bez dalšího aproboval bez zohlednění konkrétního obsahu správního spisu.

[44] Nejvyšší správní soud zároveň doplňuje, že jednotlivé pochybnosti je třeba vždy hodnotit ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu a přihlížet přitom k argumentaci a vysvětlení daňového subjektu. Krajský soud shodně s finančními orgány považoval za pochybné, že se smlouvy stěžovatelky s odběrateli a dodavateli lišily. Nejvyšší správní soud ovšem považuje za hodnověrné a logické stěžovatelčino vysvětlení (odpovídající navíc provedení dokazování), že odběratelé jako koncoví zákazníci požadovali uklidit konkrétní prostory (například prostory nemocničních oddělení, prostory univerzitních pracovišť). Stěžovatelka měla na úklid k dispozici vlastní zaměstnance a pracovníky dodavatelů využívala k pokrytí výpadků a nedostatku vlastních zaměstnanců, resp. v případě požadavku na navýšení úklidu. Z tohoto důvodu nemohla do smluv s dodavateli zahrnout přesné vymezení uklízených ploch, neboť v době uzavření smluv tyto informace neměla. Tomu odpovídá i znění čl. I smluv o dodávce úklidu, uzavřených s dodavateli, dle kterého, *„předmětem smlouvy je provádění pomocných úklidových prací zhotovitelem, které nelze vzhledem k nepravidelnosti a nárazovosti zabezpečit trvalými pracovníky objednatele, a to v rozsahu a za podmínek dále uvedených“*. Skutečnost, že pracovníci dodavatelů vykonávali spíše vícepráce, pak potvrdili i vyslechnutí svědci, např. PhDr. J. Š., která jednala za jednoho z odběratelů.

[45] Jako pochybnost nelze pojímat a hodnotit ani úvahu správce daně, že Jaroslav Kuchejda, tehdejší jednatel společnosti BA-ST, podepsal smlouvu krátce předtím, než byl zapsán do obchodního rejstříku. Oprávnění jednatele za společnost jednat není odvislé od zápisu do obchodního rejstříku, neboť ten má pouze deklaratorní povahu (viz např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 5. 5. 2020, sp. zn. 20 Cdo 1073/2020). Nelze souhlasit ani se striktním závěrem správce daně převzatým žalovaným a následně i krajským soudem, že Jaroslav Kuchejda smlouvu se stěžovatelkou nepodepsal. Nejvyšší správní soud nepochybně, že z obsahu jeho výpovědi lze dovodit, že působil ve společnosti BA-ST pouze formálně, podepisoval listiny a vybíral peníze z bankovního účtu. Na dotaz správce daně k okolnostem podpisu smlouvy pak uvedl, že neví, kde došlo k podepsání smlouvy, k samotnému podpisu pak vypověděl pouze tolik, že *„je podobný, ale nevypadá stejně“*. Byť celkové působení Jaroslava Kuchejdy ve společnosti BA-ST vzbuzuje pochybnosti (níže bude rozebráno, jaký vliv mělo jeho působení na prokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele), nelze z jeho výpovědi bez provedení dalšího dokazování (např. písmoznaleckého zkoumání) s určitostí dospět k závěru, že smlouvu skutečně nepodepsal.

[46] Podstatné pak nejsou ani pochybnosti, které správce daně vyvozoval z porovnání mzdových nákladů a rozsahu úklidu u společnosti Dobrosivka. Předmětem plnění bylo poskytnutí úklidových služeb, přičemž podstata plnění byla odvozena od rozsahu

uklizených ploch, nikoli od počtu pracovníků, kteří úklid prováděli. Podstatné proto bylo výhradně to, zda úklid proběhl v rozsahu, který byl vymezen rozlohou prostoru vymezeného v m², a to bez ohledu na to, kolik pracovníků dodavatelů úklid skutečně provádělo.

[47] Nejvyšší správní soud doplňuje, že stěžovatelka předložila řadu dalších listinných důkazů (např. e-mailovou komunikaci zahrnující reklamaci nedostatků úklidu), které podporovaly závěr, že úklidové práce skutečně probíhaly. Realizaci úklidu potvrdili rovněž vyslechnutí svědci. Za deklarované dodavatele pracovníky fakticky organizoval V. G., který taktéž realizaci úklidových prací potvrdil. Úklid potvrdil i tehdejší jednatel společnosti DOBROSIVKA Volodymyr Hural (bratr V. G.), byť se tak stalo pouze stručně prostřednictvím e-mailové komunikace. Finanční orgány a posléze ani krajský soud však jeho vyjádření nijak nezpochybnil, vůbec se k němu nevyjadřovaly. Za stěžovatelku pak správce daně vyslechl dva manažery zakázek – P. K. a M. S., kteří shodně vypověděli, že jednali s V. G. za oba deklarované dodavatele. Oba také shodně potvrdili, že pracovníci dodavatelů práce odvedli. Za odběratele realizaci sporných plnění potvrdili svědci R. D. (Dětská nemocnice v Brně) a PhDr. J. Š. (Fakultní nemocnice v Brně). R. D. uvedl, že jednal s P. K. a V. G.. U subdodavatelských společností si vybavil společnost BA-ST a pak společnost s těžko zapamatovatelným názvem „Dobruška, Ondruška“ (srovnej Dobrosivka). Rovněž PhDr. J. Š. vypověděla, že běžný úklid prováděli zaměstnanci stěžovatelky označení logem. U víceprací potvrdila jejich zajištění dodavatelskými společnostmi stěžovatelky, jejichž pracovníci měli jmenovky s uvedením dodavatelské společnosti. Svědkyně potvrdila, že každý měsíc stvrzovala provedení standardního úklidu i víceprací. K názvu dodavatelských společností stěžovatelky uvedla, že si je úplně nepamatuje, avšak u jedné byl krátký název s pomlčkou a u druhé začínal název na Dobro („něco jako Dobrosyn“).

[48] Dle Nejvyššího správního soudu tak krajský soud a žalovaný zjištěné pochybnosti správce daně o rozsahu přijatých zdanitelných plnění vyhodnotili nesprávně, neboť vycházeli z toho, že rozsah nebyl vůbec vymezen, což neodpovídalo přílohám daňových dokladů ani dalším důkazům. Další pochybnosti správce daně pak byly zčásti vysvětleny či vyvráceny stěžovatelkou, která úklidové služby poskytovala řadě nemocnic, univerzitám či velkým soukromým společnostem. Rozsahem se tedy jednalo o rozsáhlejší úklidové plochy, k čemuž stěžovatelka využívala nejen vlastních zaměstnanců, ale i služeb dodavatelů. Striktní a na hodinu přesné vymezení úklidu při takovémto rozsahu poskytovaných služeb nelze rozumně vyžadovat, takový požadavek je v rozporu s ekonomickou a podnikatelskou realitou. Míru zdokumentování zdanitelného plnění je vždy třeba hodnotit s přehlednutím k charakteru plnění a okolnostem případu. Dle Nejvyššího správního soudu stěžovatelka v nyní posuzované věci vedla poměrně podrobnou listinnou dokumentaci, jejíž podoba a obsah odpovídal charakteru úklidových služeb realizovaných ve velkém rozsahu. Zjištěné nesrovnalosti stěžovatelka logicky vysvětlila, přičemž finanční orgány ani krajský soud její vysvětlení nevyvrátily. Uskutečnění plnění shodně potvrdila řada vyslechnutých svědků, a to jak ze strany dodavatelů, tak ze strany odběratelů. Správce daně zároveň nepřednesl žádné relevantní pochybnosti o tom, že by v přílohách k daňovým dokladům uváděný rozsah uklízených ploch či celková cena neodpovídaly uzavřeným smlouvám či jiným důkazům. Nevznesl ani žádné pochybnosti, že by cena plnění byla nepřiměřeně vysoká nebo nízká. Nejvyšší správní soud proto považuje pochybnosti předestřené správcem daně za dostatečně vyvrácené stěžovatelkou, která tak unesla důkazní břemeno z hlediska

pokračování

prokázání rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Dospěl tedy k závěru, že krajský soud a žalovaný tak tuto otázku vyhodnotili nesprávně.

III.5 Deklarování dodavatelé

[49] Nejvyšší správní soud se dále zabýval druhým důvodem vedoucím k odepření nároku na odpočet daně, a sice že stěžovatelka v předchozím řízení neprokázala, že služby přijala od deklarovaných dodavatelů. Finanční orgány dospěly k závěru, že deklarovaní dodavatelé BA-ST a Dobrosivka vykazovali řadu nestandardních znaků. Pracovníky realizující úklid organizoval V. G., jehož vazbu na tyto společnosti správce daně zpochybnil. Poskytnutí služeb dle finančních orgánů nepotvrdili ani vyslechnutí svědci. Tato zjištění ve spojení s nekontaktností dodavatelů, kteří sami poskytnutí služeb nepotvrdili, vedla dle finančních orgánů k tomu, že stěžovatelka důkazní břemeno neunesla. Krajský soud tyto závěry opět plně potvrdil. Nejvyšší správní soud se však ani u této druhé hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně s hodnocením a závěry krajského soudu neztotožňuje.

[50] Dodavatelé BA-ST a Dobrosivka poskytli stěžovateli zdanitelná plnění dle daňových dokladů. Po formální stránce tedy obě společnosti figurovaly jako dodavatelé úklidových služeb, přičemž skutečnost, že se jednalo o dodavatele nikoli pouze formální, ale faktické, dokládají také další důkazy, kterou nejsou pouze formálního charakteru.

[51] Stěžovatelka měla s oběma společnostmi uzavřeny podrobné smlouvy o úklidu, které kromě dalších okolností spolupráce definovaly rozsah a způsob stanovení ceny. Uzavření smlouvy mezi stěžovatelkou a společností Dobrosivka finanční orgány nezpochybnil. Správce daně se pokusil vyslechnout jednatele společnosti Dobrosivka (Volodymyra Hurala), ten však správci daně dne 15. 10. 2021 zaslal e-mailovou zprávu, ve kterém se z výsledku omluvil z důvodu nemoci, která mu bránila přicestovat z Ukrajiny do České republiky (úřední záznam č. j. 1550266/21/2809-60563-609843). V tomto e-mailu jmenovaný také potvrdil, že společnost Dobrosivka v letech 2019 až 2020 zajišťovala úklidové služby pro stěžovatelku. Zároveň sdělil, že v případě dalších dotazů jej má správce daně kontaktovat. Správce daně jej však již dále nekontaktoval ani se nepokusil jeho výsledek zajistit prostřednictvím mezinárodní spolupráce, ačkoliv před zahájením konfliktu na Ukrajině (24. 2. 2022) byl tento postup možný.

[52] U smlouvy o úklidu, kterou stěžovatelka uzavřela se společností BA-ST, správce daně odkazoval na výsledek Jaroslava Kuchejdy, který byl jednatelem této společnosti. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že výpověď Jaroslava Kuchejdy vzbuzuje pochybnosti o fungování společnosti BA-ST a vyvolává související otázku, zda tato společnost byla účastna podvodu na DPH. V případě prokazování hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH je však třeba hodnotit, zda společnost služby skutečně poskytla. V této souvislosti je podstatné, že Jaroslav Kuchajda ve společnosti BA-ST jako jednatel formálně působil. Měl tedy oprávnění za společnost jednat, což se mj. projevilo tím, že V. G. udělil generální plnou moc. Tato generální plná moc obsahuje úřední ověření podpisu Jaroslava Kuchejdy (k úřednímu ověření došlo dne 23. 10. 2018), přičemž tato plná moc ani podpis na ní nebyly finančními orgány zpochybněny. V. G. tedy byl zmocněn jednat za společnost BA-ST, a tedy i jeho jednání spočívající v organizování pracovníků při úklidových pracích bylo společnosti BA-ST přičitatelné.

[53] Obdobně lze jednání V. G. při organizování pracovníků přičítat i společnosti Dobrosivka, s níž měl V. G. uzavřenu dohodu o provedení práce. Ani tuto dohodu finanční orgány nezpochybnil, uváděl v její souvislosti pouze jedinou pochybnost, a sice že stěžovatelka předložila dokument nazvaný *Mzdové náklady*, ve kterém byly vyjmenovány osoby, jimž měla společnost Dobrosivka vyplácet mzdu, avšak V. G. v této listině uveden nebyl. K této skutečnosti stěžovatelka předložila vysvětlení, že v daném přehledu společnost Dobrosivka uváděla pouze ty pracovníky, kteří skutečně prováděli úklid. V. G. pracovníky organizoval, sám však úklid neprováděl, proto také v dokumentu nemohl být uveden. Toto vysvětlení finanční orgány ani krajský soud nepokládaly za věrohodné, důvody však neuvedly a toto vysvětlení již nijak nezpochybnil. I v případě dodavatele Dobrosivka tak existovalo oprávnění, na jehož základě V. G. jednal za tuto společnost.

[54] Spojení mezi poskytnutými zdanitelnými plněními a deklarovanými dodavateli je v daném případě patrné také z toku finančních prostředků. Stěžovatelka za poskytnutá zdanitelná plnění prováděla úhrady bezhotovostně převodem na bankovní účty obou uvedených společností. V. G. vypověděl, že pracovníky realizující úklid vyplácel v hotovosti. Za společnost BA-ST mu hotovost předával F. W. a za Dobrosivku bratr Volodymyr Hural (jednatel společnosti). Toto zjištění koresponduje také s výpovědí Jaroslava Kuchejdy (jednatele BA-ST), který uvedl, že hotovost vybíral z účtu a peníze předával F. W.. Provedeným dokazováním tak bylo potvrzeno provázání toku finančních prostředků mezi stěžovatelkou, deklarovanými dodavateli a pracovníky, kteří úklid prováděli.

[55] Poskytnutí služeb deklarovanými dodavateli podporují rovněž provedené výsledky svědků. V. G. vypověděl, že pracovníky organizoval jménem obou společností. P. K. i M. S. (pracovníci stěžovatelky) potvrdili, že při zajišťování subdodávek jednali s V. G. Za odběratele si R. D. (Dětská nemocnice v Brně) vybavil jako dodavatele společnost BA-ST a pak společnost s těžko zapamatovatelným názvem „*Dobruška, Ondruška*“; PhDr. J. Š. (Fakultní nemocnice v Brně) vypověděla, že dodavatelé stěžovatelky realizovali zejména vícepráce. K jejich označení pak uvedla, že u jedné společnosti se jednalo o krátký název s pomlčkou, u druhé začínal název na Dobro („*něco jako Dobrosyn*“).

[56] Na základě výše uvedených skutečností tak je možno uzavřít, že mezi poskytnutými službami stěžovatelce a deklarovanými dodavateli existovala fakturační i smluvní spojitost. Za oba dodavatele fakticky jednal V. G., který k tomuto jednání byl oprávněn na základě uzavřené dohody o provedení práce a udělené plné moci, které finanční orgány relevantně nezpochybnil. Poskytnutí služeb deklarovanými dodavateli podporuje také úhrada plnění, neboť stěžovatelka služby hradila na účty společností. Doložen (nezpochybněn) byl i pohyb hotovostních prostředků k V. G., který pracovníky vyplácel. Obě společnosti jako dodavatele stěžovatelky potvrdili i vyslechnutí svědci, kteří pracovali u odběratelů, tedy subjektů, u kterých se skutečně uklízelo. Lze tedy dospět k závěru o existenci řady vzájemně provázaných zjištění, která dokládají, že stěžovatelce zdanitelná plnění skutečně poskytli deklarovaní dodavatelé - společnosti BA-ST a Dobrosivka. I v případě druhé hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH tak stěžovatelka dle Nejvyššího správního soudu důkazní břemeno unesla. Za daného stavu tak nebylo třeba na věc aplikovat závěry vyplývající z judikatury *Kemwater ProChemie* a nebylo nutno ani pokládat předběžné otázky Soudnímu dvoru stran otázky dělitelnosti plnění. Taková otázka totiž v daném případě nebyla pro hodnocení věci samé určující.

pokračování

[57] Pro úplnost pak Nejvyšší správní soud doplňuje, že výše uvedené závěry nejsou v rozporu ani s rozsudkem ze dne 18. 10. 2023, č. j. 4 Ads 53/2023-37, kterým Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost stěžovatelky, týkající se přestupku nelegálního zaměstnávání několika ukrajinských pracovníků společností BA-ST v roce 2018 (argumentace spočívala v tom, že některé z pracovníků nelegálně zaměstnávala společnost BA-ST, což provedené dokazování nepotvrdilo). V nynější věci nebylo předmětem posouzení působení konkrétních pracovníků, nýbrž to, zda zdanitelná plnění poskytla společnost BA-ST, což řada vzájemně provázaných zjištění potvrdila.

[58] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že stěžovatelka obě hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně dostatečně prokázala, čímž unesla své důkazní břemeno, a proto rozsudek krajského soudu ani rozhodnutí žalovaného nemohou obstát a bylo nutno je zrušit.

[59] Závěrem Nejvyšší správní soud podotýká, že v případě prokázání naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně by stěžovatelce tento odpočet mohl být odepřen pouze tehdy, pokud by finanční orgány prokázaly, že se stěžovatelka účastnila podvodu na DPH, o kterém mohla a měla vědět (viz rozsudky SDEU ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, ze dne 6. 9. 2012 ve věci *Gábor Tóth*, C-324/11, nebo ze dne 6. 12. 2012 ve věci *Bonik EOOD*, C-285/11). V takovém případě ovšem důkazní břemeno tíží finanční orgány. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že řada skutečností zjištěných u dodavatelů mohla vyvolávat podezření z jejich podvodného zapojení. V takovém případě se však finanční orgány mají podezřením, že mohlo dojít k podvodu na DPH, odpovídajícím způsobem zabývat. Nemají setrvávat na oslabených pochybnostech a na závěru, že důkazní břemeno nadále tíží daňový subjekt, je-li z průběhu dokazování zřejmé, že pochyby a podezření nespočívají v neprokázané realizaci plnění, ale spíše v nestandardních okolnostech obchodu či fungování zúčastněných subjektů. V tomto směru ostatně argumentoval již správce daně ve zprávě o daňové kontrole, v níž konkrétně na straně 23 uvedl, že deklarovaní dodavatelé představovali „prázdné fakturační schránky vytvořené za účelem krácení daně“. Pokud se již prvostupňový správce daně domníval, že fungování společností BA-ST a Dobrosivka mohlo být zatíženo podvodem na DPH, tedy že zjištěné pochybnosti nejsou ve skutečnosti pochybnostmi o realizaci plnění, ale spíše projevem nestandardního fungování (snahy krátit daň), měl tomu přizpůsobit zaměření kontrolní činnosti a následný průběh daňového řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[60] Vzhledem k výše uvedenému tak Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Věc však nevrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. sám přistoupil ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Věc tedy vrátil k dalšímu řízení přímo žalovanému, neboť krajský soud by s ohledem na výše uvedené závěry neměl jinou možnost než tak sám učinit. V dalším řízení bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. Žalovaný tedy v řízení bude vycházet z toho, že žalobkyně (stěžovatelka) naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH dle § 72 zákona o DPH prokázala.

[61] Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i nákladech řízení před krajským soudem. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., aplikovaného na základě § 120 s. ř. s., má úspěšná žalobkyně právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Neúspěšný žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[62] V řízení před Nejvyšším správním soudem žalobkyně zaplatila soudní poplatek ve výši 5 000 Kč za podanou kasační stížnost (položka 19 přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích). V řízení před krajským soudem zaplatila soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za podanou žalobu [položka 18 bod 2 písm. a) přílohy k zákonu o soudních poplatcích].

[63] Stěžovatelka byla v řízení před krajským soudem zastoupena daňovým poradcem společností BDO Czech Republic s.r.o. Podle § 35 odst. 2 věty druhé s. ř. s. se pro určení výše odměny za zastupování účastníka řízení osobou, která vykonává specializované poradenství podle zvláštního zákona, tedy i daňovým poradcem, užije obdobně právní předpis, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům za poskytování právních služeb.

[64] Pro určení výše nákladů na zastoupení se užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V řízení před krajským soudem zástupce učinil veškeré úkony právní služby přede dnem nabytí účinnosti novely advokátního tarifu provedené vyhláškou č. 258/2024 Sb., tudíž se odměna za ně stanoví podle advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2024 (čl. II vyhlášky č. 258/2024 Sb.). Konkrétně byly učiněny dva úkony právní služby, a sice převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], s nárokem na odměnu ve výši 3 100 Kč za jeden úkon [§ 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu je třeba k odměně za každý úkon připočítat 300 Kč jako náhradu hotových výdajů.

[65] V řízení před Nejvyšším správním soudem učinil stěžovatelčin zástupce dva úkony právní služby, a to převzetí a přípravu zastoupení a sepsání kasační stížnosti včetně jejího doplnění [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu v aktuálním znění], s nárokem na odměnu ve výši 10 300 Kč za jeden úkon [§ 7 bod 6 a § 10b odst. 4 písm. a) advokátního tarifu; tarifní hodnotou byla vzhledem k celkové výši peněžitého plnění maximální částka 500 000 Kč]. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu je třeba k odměně připočítat 450 Kč za jeden úkon jako náhradu hotových výdajů.

[66] Protože je stěžovatelčin zástupce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se náhrada o částku odpovídající této dani. Náhrada nákladů řízení, čítající odměnu za zastupování a náhradu hotových výdajů ve výši (včetně daně z přidané hodnoty) tak činí za řízení před krajským soudem částku ve výši 8 228 Kč a za řízení před Nejvyšším správním soudem částku ve výši 26 015 Kč. Společně se zaplacenými soudními poplatky ve výši 8 000 Kč tak představuje celkovou částku ve výši 42 243 Kč. K jejímu uhrazení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce.

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

pokračování

V Brně dne 8. července 2025

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu