



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Jana Kratochvíla a Tomáše Foltase ve věci žalobkyně: **Sevluš s. r. o.**, se sídlem Březenská 6, Praha 8, zastoupená JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem Na Poříčí 12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 8. 2024, čj. 26278/24/5300-22444-713037, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 4. 2025, čj. 11 Af 20/2024-104,

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 n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval unesením důkazního břemene při prokazování splnění podmínky pro vznik nároku na odpočet daně spočívající v přijetí zdanitelného plnění ve formě zajištění pracovníků a provedení montážních a balících služeb od plátce DPH podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[2] Žalobkyně je obchodní korporací, jejímž předmětem činnosti jsou výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor a zprostředkování zaměstnání dle zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti. Správce daně u ní provedl daňovou kontrolu a dospěl k závěru, že žalobkyně

neprokázala vznik nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH ohledně plnění přijatých od společností Senago s.r.o. a Credit Bureau for Responsible Finance s.r.o. (CBRF). Neměl totiž za prokázané, že deklarované plnění (spočívající v zajištění pracovníků a provedení montážních a balících služeb) skutečně přijala. Dne 30. 6. 2023 proto vydal dodatečné platební výměry, jimiž žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za červen 2019 ve výši 360 914 Kč a červenec 2019 ve výši 329 950 Kč a dále jí uložil povinnost uhradit zákonné penále ve výši 72 183 Kč a 65 990 Kč.

[3] Žalobkyně se proti dodatečným platebním výměrům odvolala. Měla za to, že podmínky pro odpočet daně splnila.

[4] Žalovaný na rozdíl od správce daně nepochyboval o faktickém uskutečnění přijatých zdanitelných plnění. Pochybnosti mu vznikly ohledně toho, zda je žalobkyni skutečně poskytl společnosti Senago a CBRF (nebo jiný dodavatel či dodavatelé v postavení plátce DPH). Jelikož se žalobkyni nepodařilo prokázat, že plnění poskytli deklarované společnosti, odvolání zamítl a konstatoval, že nedošlo k naplnění podmínek pro aplikaci § 72 a § 73 zákona o DPH.

[5] Městský soud potvrdil, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, které ji tížilo ohledně prokázání, že zdanitelná plnění přijala od dodavatelů uvedených na daňových dokladech. Žalovaný vyjádřil pochybnosti, které mu vznikly ohledně žalobkyni uváděných dodavatelů a žalobkyni se je nepodařilo vyvrátit. Žalovaný dle názoru městského soudu též vysvětlil, v čem se odklonil od právního názoru správce daně, žalobkyni s tímto odklonem seznámil a poskytl jí příležitost její tvrzení prokázat. V řízení nemohl žalovaný porušit ani zásadu materiální pravdy, která vyplývá ze správního řádu. Daňový řád, jakožto speciální právní předpis, totiž aplikaci správního řádu v § 262 vylučuje a v § 5 až 9 stanovuje vlastní zásady, kterými je daňové řízení ovládáno. Daňové řízení není ovládáno ani vyšetřovací zásadou.

[6] K námitce nevhodného chování úředních osob u výsledku svědků městský soud dovodil, že z obsahu správního spisu nelze seznat, že by se úřední osoby chovaly nevhodně. Dodal též, že žalobkyně toto nevhodné chování blíže nespecifikuje a v řízení nepodala stížnost na chování úředních osob.

[7] Závěrem se městský soud vyslovil ke vztahu daňového a trestního řízení a připomněl, že se jedná o dvě samostatná řízení s odlišným předmětem. Posouzení provedené orgánem činným v trestním řízení, který neshledal trestní jednání žalobkyně, proto nemá vliv na posouzení prováděné správcem daně nebo odvolacím orgánem v daňovém řízení.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření účastníků

[8] Žalobkyně (stěžovatelka) se proti rozsudku městského soudu bránila kasační stížností. Vznela následující námitky.

1. Městský soud se nevypořádal se všemi uplatněnými žalobními body a rozsudek je proto nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.
2. Stěžovatelka splnila své důkazní břemeno a odpočet DPH měl být uznán.

pokračování

3. Nebylo provedeno řádné dokazování. Žalovaný ani městský soud neprovedli důkaz usnesením o odložení věci vydaným v trestním řízení vedeném se stěžovatelkou. Nadto úřední osoby, které prováděly výslech svědků, byly podjaté a chovaly se vůči svědkům nevhodně.

4. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že oproti správci daně změnil právní názor. Stěžovatelce však nedal možnost se k této změně vyjádřit. Změna se neprojevila ani v napadeném rozhodnutí.

[9] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že městský soud podle něj postupoval správně a žalobní námitky vypořádal dostatečně. K unesení důkazního břemena stěžovatelkou totiž nestačilo, aby předložila daňové doklady a účetnictví. Musela prokázat, že zdanitelná plnění přijala právě od dodavatelů uvedených na daňových dokladech. Jedině tím by rozptýlila pochybnosti, které v daňovém řízení vznikly. O tomto, stejně jako o změně právního názoru, žalovaný stěžovatelku v průběhu řízení řádně vyrozuměl. K podjatosti a nevhodnému chování úředních osob uvedl, že stěžovatelka měla předně postupovat podle § 261 daňového řádu, či případně vznést námitku podjatosti. Ani jedné z uvedených možných však nevyužila. Závěrem sdělil, že daňové řízení není ovládáno vyšetřovací zásadou a jedná se o řízení, které je odlišné od řízení trestního. Výsledky trestního řízení proto nemusely být součástí spisu, jak se domnívala stěžovatelka.

[10] Stěžovatelka na vyjádření žalovaného zareagovala v replice a setrvala na své předchozí argumentaci.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že kasační stížnost je na samé hranici projednatelnosti. Obsahuje pouze obecné a stručné formulace a většinou blíže nepolemizuje s konkrétními závěry městského soudu v napadeném rozsudku. Nejvyšší správní soud se tedy nejdříve zabýval přípustností námitek.

III.a Přípustnost kasačních námitek

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti, respektive kasačních námitek, a to s ohledem na § 104 odst. 4 soudního řádu správního, podle kterého je kasační stížnost nepřipustná, „*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*“. (rozsudek NSS čj. 9 Afs 70/2023-73, bod 38).

[13] Stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdí, že žalovaný změnil v odvolacím řízení oproti správci daně právní názor. Tato změna se však nijak nepromítla do jeho rozhodnutí a nadto o ní stěžovatelku řádně nevyrozuměl. Nejvyšší správní soud ze soudního spisu městského soudu ověřil, že stěžovatelka v žalobě tuto námitku neuplatnila, ačkoliv jí v tom nic nebránilo. V žalobě naopak na změnu právního názoru opakovaně odkazuje (s. 4, 7 a 8 žaloby) a výslovně uvádí, že ji s ní žalovaný seznámil (s. 7 žaloby). Tato kasační námitka je proto nepřipustná podle § 104 odst. 4 soudního řádu správního.

[14] Nejvyšší správní soud dále podotýká, že podle § 102 soudního řádu správního je kasační stížnost opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu.

K jejímu věcnému projednání je tedy zapotřebí, aby stěžovatel cíleně reagoval právě na rozhodnutí krajského soudu a krajským soudem kvalifikovaným způsobem vyslovené závěry. Kasační stížnost, která je pouhým doslovným opakováním žalobních námitek, není způsobilá věcného soudního přezkumu. Kasační námitky nelze nahrazovat zopakováním námitek z podaného odvolání či žaloby, neboť tato podání směřovala proti jiným rozhodnutím, než které je nyní předmětem přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu.

[15] Stěžovatel tedy musí reagovat na argumentaci krajského (městského) soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou závěry, které krajský soud v napadeném rozhodnutí uvedl, nesprávné. Pokud tak neučiní a pouze znovu zopakuje námitky, které uvedl v žalobě, aniž jakkoliv reflektuje argumentaci krajského soudu, pak za předpokladu, že uvedené námitky krajský (městský) soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského (městského) soudu, nejsou takové námitky přípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS; ze dne 15. 9. 2009, čj. 6 Ads 113/2009-43; nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36, body 10–14).

[16] Právě uvedené platí pro námitku neprovedení důkazu výsledkem trestního řízení. Městský soud v bodě 58 odůvodnění vyložil vztah daňového a trestního řízení s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (bod [7] výše). Stěžovatelka na tuto argumentaci nijak v kasační stížnosti nereaguje.

[17] Přípustné námitky tak představují tvrzenou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívající v nevypořádání žalobních námitek, nesprávné právní posouzení nyní souzené věci městským soudem ohledně splnění důkazního břemene a nevhodné chování úředních osob.

III.b Rozsudek městského soudu je přezkoumatelný

[18] Stěžovatelka namítala, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný, neboť se v něm městský soud nevypořádal se všemi jejími žalobními body.

[19] K námitkám nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu Nejvyšší správní soud konstatuje, že podle ustálené judikatury nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006-74). Zrušení rozsudků krajských soudů pro nepřezkoumatelnost připadá v úvahu pouze tehdy, není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních (návrhových) bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění krajského soudu je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že krajský soud nevyvracel každý dílčí argument uplatněný účastníky. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu přitom trefně zdůraznil, že „přezkoumatelnost“ rozhodnutí

pokračování

krajského soudu není hodnotou sama o sobě. Zrušení rozhodnutí krajských soudů pro nepřezkoumatelnost zpravidla pro účastníky či osoby zúčastněné na řízení, včetně toho, který podává kasační stížnost, neznamená žádný přínos. Výsledkem je naopak pravidelně prodloužení a prodražení soudního řízení. I proto je nutné k aplikaci kasačního důvodu spočívajícího v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů přistupovat krajně zdrženlivě (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, body 29-30). Nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek, na níž je postaven základ žaloby (rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44).

[20] Takto vymezenou nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu Nejvyšší správní soud neshledal. Městský soud svůj rozsudek řádně odůvodnil. Vložil důvody, pro které má za to, že žalovaný otázku unesení důkazního břemene posoudil správně. V odůvodnění se vyjádřil i k námitkám stěžovatelky, která v žalobě sporovala postup žalovaného a vyslovil se k údajnému porušení základních zásad zakotvených ve správním řádu. Zabýval se též tím, zda měl žalovaný provést důkaz usnesením o odložení věci v trestním řízení. Posoudil i námitku podjatosti a nevhodného chování úředních osob. Správně též uvedl, že povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (body 14 a 15 rozsudku NSS ze dne 9. 5. 2023, čj. 3 As 43/2021-41 a rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2009, čj. 9 Afs 70/2008-130), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (nálezy ÚS ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, a ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).

III.c Stěžovatelka neprokázala nárok na odpočet

[21] Dále stěžovatelka nesouhlasila se závěry městského soudu ohledně unesení důkazního břemene. V daném případě je mezi účastníky sporné, zda stěžovatelka prokázala, že skutečně přijala plnění (zajištění pracovníků a provedení montážních a balících služeb) od společností Senago a CBRF. Stěžovatelka měla za to, že splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně prokázala.

[22] V posuzovaném případě se jedná o nárok na odpočet DPH. Při stanovení konkrétního obsahu povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní je tak nutné vyjít zejména z § 72 a § 73 zákona o DPH. Z těchto ustanovení vyplývá, že pokud chce daňový subjekt uplatnit nárok na odpočet daně, musí tvrdit, že zdanitelná plnění (zboží nebo služby), přijal od jiného plátce DPH. Toto tvrzení musí následně prokázat. Prvotně tak činí předložením daňových dokladů splňujících zákonné náležitosti, mj. obsahující údaje o osobě, která uskutečnila plnění (§ 29 odst. 1 písm. a) zákona o DPH).

[23] Pro uznání nároku na odpočet DPH však nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předložených a řádně zaúčtovaných dokladů, ale i stav faktický, tedy faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k uskutečnění zdanitelných plnění daňovým subjektem. Z konstantní judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokázání daňově uznatelného výdaje či nároku na odpočet je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady

se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH nebo samotné výše DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně úplného, daňového dokladu (nález ÚS ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, rozsudky NSS ze dne 28. 1. 2014, čj. 8 Afs 55/2013-45, či ze dne 11. 12. 2013, čj. 9 Afs 75/2012-32).

[24] V těchto sporech je klíčová otázka rozložení důkazního břemene. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 176/2016-36; ze dne 28. 2. 2018, čj. 1 Afs 382/2017-48, bod 23; či ze dne 22. 3. 2022, čj. 1 Afs 345/2021-49, bod 25). K přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (či naopak) může dojít i opakovaně. Vzniknou-li tedy na základě předložených důkazů správci daně další pochybnosti, nic mu nebrání v tom, aby daňový subjekt opětovně vyzval k prokázání rozhodných skutečností (rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2021, čj. 1 Afs 49/2021-39).

[25] Co se týče samotného hodnocení důkazů a otázky unesení důkazního břemene, Nejvyšší správní soud obecně uvádí, že podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Hodnocení důkazů podle své úvahy ale neznamená libovůli. Volné hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, což však v žádném případě neznamená libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu (rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2014, čj. 7 Afs 64/2013-22). Volné hodnocení důkazů však neznamená ani to, že správce daně může hodnotit důkazy takovým způsobem, který v důsledku vylučuje, aby účastník řízení unesl své důkazní břemeno.

[26] Ústavní soud ve své judikatuře zdůrazňuje, že vyžadováním nadměrného důkazního standardu pro prokázání určité skutečnosti mohou být porušena základní práva účastníka řízení. Podle Ústavního soudu „*žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti*“ [nález sp. zn. I. ÚS 173/13 ze dne 20. 8. 2014 (N 156/74 SbNU 333), bod 30]. Správce daně tedy nemůže po daňovém subjektu požadovat takový důkazní standard, který bude nemožné splnit.

pokračování

Správce daně musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) nutnou k tomu, aby daňový subjekt své důkazní břemeno unesl. Správce daně se tedy musí ptát, zda z předložených důkazů lze daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty. Je třeba, aby byly předložené důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností (rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2020, čj. 7 Afs 434/2018-37, bod 23).

[27] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že finanční orgány ani městský soud z těchto mezí nevybočily.

[28] Stěžovatelka dle svého přesvědčení unesla důkazní břemeno předložením účetních dokladů, rámcových smluv, objednávek, předávacích protokolů, potvrzení odběratelů a seznamů pracovníků svých odběratelů. Přijetí zdanitelného plnění od dodavatelů vyplynulo též z výpovědí svědků. Zastává proto názor, že bylo na žalovaném, aby podle § 92 odst. 5 písm. c) zákona o DPH prokázal pochybnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků, které uplatnila.

[29] Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka sice předložila daňové doklady spolu s dalšími podklady, kterými se snažila prokázat vznik nároku na odpočet daně, nicméně tím unesla pouze primární důkazní břemeno. Žalovaný ve výzvě ze dne 15. 2. 2024 jednoznačně formuloval a zdůvodnil pochybnosti, které vyvstaly ohledně přijetí zdanitelného plnění od dodavatelů Senago a CBRF. Důvodné pochybnosti vyvolal zejména předmět smluv, které s nimi stěžovatelka uzavřela. Ani jeden z dodavatelů totiž nebyl agenturou práce. Předmětem smluv ale byl i outsourcing zaměstnanců, tj. agenturní zaměstnávání. Dodavatelé tak měli poskytovat plnění neodpovídající předmětu jejich činnosti. Žalovaný a městský soud správně posoudili, že tímto na stěžovatelku žalovaný přenesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[30] Ohledně unesení důkazního břemene následně žalovaný a krajský soud dovodili, že jej stěžovatelka neunesla.

[31] Podstatná je proto otázka, zda stěžovatelka prokázala, že jí plnění podle smluv dodaly společnosti Senago a CBRF. Postavení dodavatele jako plátce daně z přidané hodnoty je totiž jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (§ 72 zákona o DPH).

[32] Z dokazování provedeného žalovaným vyplynulo, že stěžovatelka uzavřela se společnostmi Senago a CBRF obecné rámcové smlouvy. Jejich předmětem měl být mj. outsourcing zaměstnanců. Jak ale soud uvedl výše, dodavatelé nebyli agenturami práce, což potvrdili při výslechu i bývalí jednatele. Stěžovatelka nebyla schopna vyjasnit, kteří zaměstnanci práce skutečně prováděli. Společnosti Senago a CBRF nadto dlouhodobě nezveřejňovaly účetní závěrky, sídlily na virtuální adrese a nebylo možné dohledat informace o jejich činnosti. V roce 2021 byly označeny za nespolehlivé plátce.

[33] Model spolupráce mezi stěžovatelkou a dodavatelem měl dle svědeckých výpovědí fungovat tak, že u ní odběratelé objednali práce, ty stěžovatelka prostřednictvím svého koordinátora poptala u dodavatelů a uzavřela s nimi za účelem jejich zajištění rámcové smlouvy. Za stěžovatelku a dodavatele měl následně společně jednat „superkoordinátor“ pan

X. Toho se však v daňovém řízení nepodařilo kontaktovat nebo o něm zjistit bližší informace. Jeho jméno neobsahovaly ani dokumenty předložené stěžovatelkou. Svědecké výpovědi však nepřispěly k prokázání, že stěžovatelka přijala zdanitelná plnění od uvedených subjektů. Byly obecné a nebylo možné z nich dovodit, že plnění poskytli právě uvádění dodavatelé.

[34] Na základě skutkového stavu zjištěného tak, jak jej Nejvyšší správní soud shrnul v bodech [32] a [33], není možné s požadovanou mírou jistoty (viz bod [26] výše) dovodit, že zdanitelná plnění poskytli právě dodavatelé Senago a CBRF. Rozhodnutí žalovaného je srozumitelné a přesvědčivě odůvodněno. Úvahy žalovaného, se kterými se krajský soud ztotožnil, jsou v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a nelze dospět k závěru, že by žalovaný vůči stěžovatelce aplikoval nadměrný důkazní standard. Nejvyšší správní soud proto se závěry žalovaného a městského soudu ohledně neunesení důkazního břemena stěžovatelkou souhlasí.

[35] Pokud jde o argumentaci stěžovatelky rozsudkem Soudního dvora EU ze dne 22. 10. 2015, ve věci C-277/14, *PPUH Stehcamp*, tak ani tu neshledává Nejvyšší správní soud důvodnou. Z tohoto rozsudku totiž nevyplývá, jak tvrdí stěžovatelka, že bezvadný daňový doklad je sám o sobě dostatečným důkazním prostředkem prokazujícím přijetí plnění od uvedeného dodavatele. Soudní dvůr zde vůbec neřešil otázku naplnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet. Naopak vyšel z toho, že tyto byly naplněny (viz bod 43 a 49 rozsudku). Soudní dvůr zde řešil pouze specifickou otázku vzniklou v polském právu ohledně formální existence dodavatele. To však není relevantní pro tento případ.

III.d Výslech neprovedly podjaté osoby

[36] Stěžovatelka namítala, že výslech svědků v řízení před žalovaným provedly osoby, které měly být vyloučeny pro podjatost podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Osoby se též měly chovat nevhodně.

[37] Městský soud se tvrzenou podjatostí úředních osob zabýval v bodech 46 a 53-56 rozsudku. Uvedl, že z protokolů o výslechu svědků a ani jiných podkladů nevyplývá, že by se úřední osoby chovaly nevhodně. Podjatost úředních osob neshledal. Dodal, že stěžovatelka ji mohla namítat podle 77 odst. 2 daňového řádu. Tak však neučinila.

[38] Nejvyšší správní soud s takovým hodnocením souhlasí. Ke kasační argumentaci dodává, že doplnění dokazování v odvolacím řízení může být provedeno postupem dle § 115 daňového řádu. Provádí jej pak úřední osoba, která byla pověřena jednat za správce daně v prvostupňovém řízení. Takový postup nezakládá vyloučení této úřední osoby podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu (rozsudek NSS ze dne 14. 1. 2021, čj. 1 Afs 372/2020-33, bod 32; rozsudek ze dne 13. 1. 2021, čj. 1 Afs 350/2020-36, bod 33 a rozsudek ze dne 25. 6. 2020, čj. 3 Afs 122/2018-32, bod 33 a násl.). Ze správního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že žalovaný zvolil právě vyložený postup. V rámci doplnění dokazování vyzval správce daně, aby za něj doplňování doplnil. Výslech tedy provedly příslušné a nepodjaté úřední osoby.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[39] Nejvyšší správní soud neshledal námitky důvodnými a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Rozhodl proto podle § 110 odst. 1 věty poslední soudního řádu správního a kasační stížnost zamítl.

[40] O nároku na náhradu nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 správního řádu soudního ve spojení s § 120 soudního řádu správního. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch a náhradu nákladů jí proto nelze přiznat. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 14. srpna 2025

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu