ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Tomáše Herce a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **PK HOLDING CZ s.r.o.**, se sídlem Vaníčkova 315/7, Praha 6, zastoupená Mgr. Danem Modlitbou, advokátem se sídlem K Horoměřicům 584/10, Praha 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 10. 2023, č. j. 32956/23/5300-21442-809464, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 4. 2024, č. j. 14 Af 33/2023-61,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků řízení **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Věc se týká posouzení podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně při prokazování tvrzení rozhodných pro uplatnění tohoto nároku podle § 92 odst. 2, 3 a 5 daňového řádu. Jde o to, zda stěžovatelka přijala zdanitelná plnění od dodavatelů deklarovaných v daňových dokladech, resp. zda tato plnění byla přijata v deklarovaném rozsahu. Posuzován byl také okamžik přerušení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu s ohledem na tvrzení daňového subjektu, že materiálně byla daňová kontrola zahájena úkonem správce daně, který předcházel jejímu formálnímu zahájení; daňová kontrola byla zahájena podle § 87 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020.

[2] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) provozuje bezpečnostní agenturu a poskytování svých služeb zajišťuje zčásti vlastními zaměstnanci a zčásti subdodavateli. Finanční úřad pro

hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vydal dne 27. 9. 2018 výzvu, kterou po ní podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu požadoval předložení evidence pro účely DPH za zdaňovací období leden 2017 až srpen 2018, popřípadě jiné evidence vztahující se ke zjednodušeným daňovým dokladům do 10 000 Kč včetně daně, na jejichž základě si stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH. Dále požadoval seznam dodavatelů v uvedených zdaňovacích obdobích a bližší informace ke zjednodušeným daňovým dokladům. Stěžovatelka měla sdělit termín a místo místního šetření, které by umožnilo fyzicky prověřit daňové doklady zahrnuté do daňových přiznání k DPH. Zvolit měla termín v období od 10. 10. 2018 do 19. 10. 2018. Navzdory této výzvě však požadované doklady a informace nepředložila, a to ani v prodloužené lhůtě do 19. 11. 2018. Neuskutečnilo se ani zmíněné místní šetření.

[3] Uvedenou výzvu vydal správce daně prostřednictvím Územního pracoviště pro Prahu 10. Prostřednictvím Územního pracoviště pro Prahu 6 vydal následně ve dnech 29. 10. 2018 a 27. 11. 2018 dvě výzvy podle § 57 odst. 3 daňového řádu, kterými vyzval obchodní společnost Raiffeisenbank, a.s. (dále jen „společnost Raiffeisenbank“) ke sdělení podrobností o bankovním účtu stěžovatelky. Dne 27. 11. 2018 vyzval Pražskou správu sociálního zabezpečení k poskytnutí listin, v nichž je uveden měsíční vyměřovací základ za organizaci stěžovatelky a seznam přihlášených zaměstnanců v letech 2017 a 2018.

[4] Správce daně dne 11. 12. 2018 formálně zahájil daňovou kontrolu u stěžovatelky ve věci DPH za zdaňovací období prosinec 2017. Dne 19. 3. 2019 u ní formálně zahájil daňovou kontrolu ve věci DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2018. Důvodem byly pochybnosti ohledně toho, zda stěžovatelka skutečně přijala deklarovaná zdanitelná plnění od celkem 24 obchodních společností. V kontrolovaných zdaňovacích obdobích totiž vykázala neobvykle vysoké množství zdanitelných plnění v hodnotě pod 10 000 Kč včetně DPH, která nejsou v kontrolních hlášeních vykazována s uvedením poskytovatele. Identifikovaní dodavatelé, přestože měli stěžovatelce poskytovat personálně náročné služby (strážní služby, ostrahu, v menší míře jiné služby jako doprava osob nebo zajištění skladových služeb), neměli podle zjištění správce daně žádné zaměstnance (s výjimkou jednoho dodavatele se dvěma zaměstnanci). Uvedení dodavatelé vykazovali shodné rizikové znaky, mezi které patřily virtuální sídlo, neexistence provozovny, neexistence internetových stránek či opakující se osoby zahraničních jednatelů a společníků. Ze svědeckých výpovědí těchto osob vyplynulo, že za deklarované dodavatele nikdy nejednaly a jednáním nikoho nepověřily. Vystupovaly jen v roli tzv. bílých koní. Stěžovatelka nepředložila důkazní prostředky, které by tyto pochybnosti správce daně vyvrátily.

[5] Kromě uvedených plnění správce daně zpochybnil i přijetí zdanitelných plnění uvedených na 680 zjednodušených daňových dokladech o nákupu pohonných hmot v průběhu zdaňovacího období prosinec 2017. Stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH z nákupů pohonných hmot, které se měly nezřídka uskutečnit opakovaně (i 24krát) během jednoho dne, přestože jinak využívala služeb společnosti poskytující tankovací karty. Ani pochybnosti ohledně těchto plnění stěžovatelka neodstranila, z nich plynoucí daňová povinnost ale není předmětem sporu.

[6] Rozhodnutím ze dne 14. 1. 2022 správce daně stanovil stěžovatelce lhůtu k vyjádření se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění. Stěžovatelka byla podle svého vyjádření ze dne 7. 3. 2022 přesvědčena, že jednala s osobami vystupujícími za sporné dodavatele, není však

schopna vyvrátit podezření, že tyto osoby skutečnými jednateli nebyly. Jelikož se ocitla ve „*svízelné důkazní pozici*“, navrhla správci daně, aby daňovou kontrolu ukončil a (již uhrazenou) daň vyplývající z dosavadního kontrolního zjištění doměřil.

[7] Celkem 13 dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 3. 2022 správce daně doměřil stěžovatelce DPH za zdaňovací období prosinec 2017 až prosinec 2018 v celkové výši 9 139 455 Kč a stanovil jí penále v celkové výši 1 827 885 Kč.

[8] Stěžovatelka napadla dodatečné platební výměry odvoláním. V něm připustila, že jí služby jménem deklarovaných dodavatelů poskytly osoby, které za ně nebyly oprávněny jednat, nebo dokonce úplně jiný subjekt, o čemž až do seznámení se se svědeckými výpověďmi deklarovaných dodavatelů netušila. Poukázala ale také na judikaturní posun v důsledku rozsudku rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, který následoval poté, co Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) rozsudkem ze dne 9. 12. 2021, ve věci *Kemwater ProChemie*, C-154/20, zodpověděl rozšířeným senátem položenou předběžnou otázku. Podle stěžovatelky se bylo třeba zabývat otázkou, zda dodavatel neměl i přes svou nedostatečnou identifikaci postavení plátce. Přijetí plnění od dodavatelů, kteří byli plátci, sice nebylo prokázáno, jejich jednatelé ale umožnili jiným osobám za ně jednat a vystupovat vůči stěžovatelce. Stěžovatelka proto nevylučuje, že takto popsané entity mohly jednotlivě dosáhnout limitu plátcovství DPH. V této souvislosti popsala tezi o propojené skupině osob, která jí skutečně poskytovala služby pod zástěrkou „*vícečetné právní subjektivity*“. Takto nahlížený „*subjekt*“ musel dosáhnout zákonné hranice dávno před prvním z kontrolovaných zdaňovacích období.

[9] V průběhu odvolacího řízení žalovaný ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu uložil správci daně, aby doplnil podklady pro rozhodnutí a zhojil vadu spočívající v absenci výzvy vztahující se ke zdaňovacím obdobím v roce 2018, ve které by vyjádřil své pochybnosti a vyzval stěžovatelku k jejich odstranění. Výzvou ze dne 12. 7. 2023 tak žalovaný podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil stěžovatelku se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření. Kromě pochybností ohledně přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů ve výzvě vyjevil pochybnosti ohledně toho, zda plnění byla skutečně přijata v deklarovaném rozsahu. Stěžovatelka se k uvedené výzvě v prodloužené lhůtě vyjádřila a navrhla provedení výslechu dalších tří svědků. Současně uplatnila námitku prekluze práva stanovit daň z důvodu dřívějšího materiálního zahájení daňové kontroly. Vyrozuměním ze dne 27. 9. 2023 žalovaný informoval stěžovatelku o důvodech, pro které nebudou provedeny výslechy dvou ze tří navržených svědků.

[10] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím odvolání stěžovatelky zamítl a všechny jí napadené dodatečné platební výměry potvrdil. Jednotlivá sporná plnění přijatá stěžovatelkou ani zdaleka nedosahovala hodnoty 1 000 000 Kč, mohla být poskytnuta různými dodavateli a neexistuje jistota, že by kterýkoli z dodavatelů dosáhl uvedené hranice obratu a stal se plátcem DPH ze zákona. Žalovaný poukázal i na nízkou obezřetnost a neopatrnost stěžovatelky při navázání spolupráce s tvrzenými dodavateli. Sporná plnění nepovažoval za plnění jediného dodavatele – neformální struktury kolem již zesnulého D. B., který měl stěžovatelku spojit s deklarovanými dodavateli. Samotná stěžovatelka ostatně tvrdila, že dodavatelů bylo více.

[11] Pochybnosti ohledně rozsahu přijatých plnění žalovaný odůvodnil především výpověďmi svědků, kteří měli práce pro deklarované dodavatele vykonat. Z některých výpovědí vyplynulo, že svědci práce ostrahy vůbec neprovedli, případně pracovali přímo pro stěžovatelku. Žalovaný vyjádřil podezření, že stěžovatelka mohla sporná plnění zajistit vlastními zaměstnanci. Poukázal i na zjištění správce daně, podle něhož stěžovatelka bezprostředně po zahájení daňové kontroly významně snížila množství přijatých subdodávek.

[12] K namítané prekluzi daně žalovaný shrnul úkony správce daně předcházející formálnímu zahájení daňové kontroly, načež dospěl k závěru, že daňová kontrola nebyla materiálně zahájena dříve. Lhůta pro stanovení daně byla přerušena až formálním zahájením daňové kontroly. Ještě před jejím uplynutím oznámil správce daně stěžovatelce dodatečné platební výměry.

II. Rozsudek městského soudu

[13] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatelky. Nepřisvědčil námitce prekluze daně z důvodu dřívějšího materiálního zahájení daňové kontroly, neboť vůle správce daně zahájit daňovou kontrolu nebyla patrná až do okamžiku, kdy tak formálně učinil. Úkony provedené před zahájením daňové kontroly odpovídaly definici vyhledávací činnosti. Správce daně vydal dne 27. 9. 2018 výzvu na základě údajů vykázaných v daňovém tvrzení, aniž by před jejím vydáním jakékoli důkazy hodnotil. Stěžovatelka na výzvu nicméně nereagovala. Pokud jde o přesun daňového spisu mezi územními pracovišti správce daně, městský soud akceptoval vysvětlení žalovaného, že uložení spisu se řídí vnitřními předpisy.

[14] Stěžovatelka ve vztahu k nároku na odpočet DPH neunesla důkazní břemeno, protože hodnověrně nevyvrátila pochybnosti správce daně týkající se přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů v deklarovaném rozsahu. Její tvrzení o přijetí sporných plnění od jediné organizované struktury ovládající dodavatele (fyzické i právnické osoby) městský soud odmítl jako pouhou spekulativní hypotézu. Byla to navíc až třetí varianta označení dodavatele, kterou zmínila stěžovatelka, což svědčí buďto o její extrémní neopatrnosti z důvodu chybějícího přehledu o jejích dodavatelích, nebo o neochotě tyto informace poskytnout daňovým orgánům. Tento stav nemohl být stěžovatelce žádným způsobem přičítán k dobru. K poukazu na rozsudek Soudního dvora ve věci *Kemwater ProChemie* městský soud uvedl, že má-li být uznán nárok na odpočet DPH ze zdanitelného plnění od nedostatečně identifikovaného dodavatele, který ale s jistotou byl plátcem, tato skutečnost musí být prokázána daňovým subjektem nebo musí vyplynout z podkladů, které má správce daně k dispozici. Tak tomu ale v posuzované věci nebylo.

[15] Zjištěné skutečnosti jednoznačně zpochybňují i rozsah přijatých plnění. Výběr svědků byl proveden také na základě informací poskytnutých samotnou stěžovatelkou a jejich mylná identifikace je nepravděpodobná. Bylo-li podle stěžovatelky skutečně tak rozšířené zaměňování identit mezi pracovníky ostrahy, měla tomu odpovídat její opatrnost při zajištění právních záležitostí. Pokud tak nepostupovala, těžko nyní může vyvrátit pochybnosti, zda a případně jakým způsobem byly práce ostrahy vykonávány. S ohledem na obsah svědeckých výpovědí obstojí žalovaným uvedené závěry o možném provedení prací vlastními zaměstnanci.

[16] Rozhodnutí žalovaného bylo odůvodněné, srozumitelné a mělo základ v provedeném dokazování, zatímco argumentace stěžovatelky se zakládá na hypotézách a spekulacích, které rozvíjejí širokou paletu možností, jak se mohlo deklarované plnění uskutečnit, popř. kdo jej uskutečnil. Taková argumentace neodpovídá tomu, že břemeno tvrzení i břemeno důkazní tíží stěžovatelku. Právě ona měla tyto okolnosti s jistotou tvrdit i prokazovat. S odkazem na mnohost jejích tvrzení městský soud neshledal pochybení v tom, že se žalovaný nezabýval každou námitkou stěžovatelky samostatně, nýbrž postavil vůči její argumentaci vlastní ucelený argumentační celek, který je přesvědčivý a podložený učiněnými zjištěními i judikaturou.

III. Kasační stížnost žalobkyně

[17] Přestože stěžovatelka v kasační stížnosti neuvádí odkaz na konkrétní zákonná ustanovení, uplatňuje v ní důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."). Napadený rozsudek navrhla zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení, případně zrušit i rozhodnutí žalovaného a dodatečné platební výměry.

[18] Stěžovatelka namítá, že daňová kontrola byla zřejmě materiálně zahájena již výzvou ze dne 27. 9. 2018. Mapování terénu bylo podle stěžovatelky provedeno na základě jejích daňových tvrzení, ze kterých správce daně zjistil vše potřebné pro zahájení důkazního řízení. Další prostor pro vyhledávací činnost zde již nebyl a s ohledem na provedené úkony byla prověřována konkrétní daňová povinnost stěžovatelky. Z textu výzvy je patrná vůle správce daně vést za tímto účelem důkazní řízení, čemuž odpovídal i přesun daňového spisu mezi územními pracovišti správce daně. Některé úkony před formálním zahájením daňové kontroly totiž učinilo Územní pracoviště pro Prahu 6, byť u něho podle interních pokynů neměl být daňový spis stěžovatelky uložen. Vůli provést daňovou kontrolu dokládá i vydání další výzvy ještě před uplynutím lhůty, ve které měla stěžovatelka reagovat na první z výzev, následné bezprostřední zahájení daňové kontroly bez ohledu na výsledek předchozího dokazování, jakož i skutečnost, že správce daně vydal v krátkém čase celkem čtyři výzvy ve věci stěžovatelky. Zatímco výzva ze dne 27. 9. 2018, kterou správce daně uložil povinnost stěžovatelce předložit správci daně důkazní prostředky, nebyla nepřiměřeným zásahem do jejích práv, následné výzvy adresované poskytovateli platebních služeb a orgánu správy sociálního zabezpečení již byly excesivními. Správce daně nepochybně prováděl i hodnocení důkazů. Dokládá to zejména zaslání druhé výzvy společnosti Raiffeisenbank z důvodu, že odpověď na první výzvu nebyla dostatečná. Důkazy ale musely být hodnoceny již před vydáním první výzvy adresované stěžovatelce. Stěžovatelka pro srovnání odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS") ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, č. 3604/2019 Sb. NSS, a ze dne 20. 5. 2019, č. j. 4 Afs 77/2019-34. Tato činnost správce daně před formálním zahájením daňové kontroly zcela vyprazdňuje smysl přinejmenším první poloviny daňové kontroly.

[19] Podle stěžovatelky byla plnění poskytnuta buď deklarovanými dodavateli, byť za ně nejednali jejich jednatelé, nebo dodavatelskou strukturou, která byla plátcem DPH. Prokázání první z uvedených možností není otázkou skutkovou, ale právní. Je třeba posoudit, zda navzdory popření jednání jednatelem dodavatele bylo prokázáno, že tento dodavatel plnění neposkytl. Městský soud neshledal, že by jednání případných „*osob v pozadí*"

bylo takto přičitatelné deklarovaným dodavatelům. Jde-li o druhou zmíněnou možnost, závěr o existenci dodavatelské struktury zahrnující všechny deklarované dodavatele přijal v odvolacím řízení i žalovaný. Sporná není existence takové skupiny, která byla v dostatečné míře prokázána již na základě zjištění správce daně, ale pouze to, zda byla v postavení plátce. Podle stěžovatelky nelze takovou strukturu rozdělit na více menších částí tak, aby žádná z nich nedosáhla zákonného obratu, od něhož se odvíjelo postavení plátce. V posuzované věci byly splněny podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH ve smyslu judikatury navazující na rozsudek Soudního dvora ve věci *Kemwater ProChemie* a dodavatel plnění musel mít postavení plátce.

[20] Pochybnosti ohledně rozsahu přijatých plnění nebyly v daňovém řízení prokázány. Stěžovatelka namítá zejména nesprávný výběr svědků. Vyslechnuty byly osoby, které se na pracích pro stěžovatelku nepodílely. Svědci totiž byli vybráni ze seznamů, které neposkytla stěžovatelka, nýbrž deklarovaní dodavatelé, a mohou tak být součástí spiknutí proti ní. Jejich výpovědi nijak neprokazují, že plnění nebyla stěžovatelkou přijata v deklarovaném rozsahu. Stěžovatelka si ohledně pracovníků svých dodavatelů nemohla s ohledem na ochranu osobních údajů zajistit více důkazních prostředků. Výpovědi svědků (i kdyby byly skutečně vyslechnuty osoby, které měly práce pro stěžovatelku provádět) by měly omezenou vypovídací hodnotu, neboť by nebyli vyslechnuti zaměstnanci všech deklarovaných dodavatelů.

[21] Smluvní ujednání s odběratelem zakazující využití subdodavatelů nezpochybňuje, že stěžovatelka je fakticky využívala. Proti pochybnosti vyplývající z tvrzené neobezřetnosti stěžovatelka brojí argumentací, ve které zpochybňuje možnost odhalit, že se jednatelé deklarovaných dodavatelů prokázali cizími nebo falešnými doklady. Závěrem uvádí teze, na nichž je vystavěn napadený rozsudek a které jsou podle jejího názoru nesprávné či neprokázané.

IV. Vyjádření žalovaného, replika stěžovatelky a další vyjádření

[22] Žalovaný se ztotožňuje s posouzením věci městským soudem. Stěžovatelkou odkazovaná judikatura týkající se materiálního zahájení daňové kontroly byla překonána pozdější judikaturou (např. rozsudky NSS ze dne 15. 6. 2021, č. j. 3 Afs 348/2019-34, a ze dne 9. 8. 2022, č. j. 9 Afs 60/2020-60). Podle ní je třeba v konkrétním případě posoudit, zda správce daně pouze vyhledával důkazní prostředky, resp. získával předběžné informace, nebo zda jeho kroky vedly k samotnému prověření daňové povinnosti včetně například hodnocení získaných podkladů. Smyslem předběžného získávání důkazních prostředků je podle žalovaného s minimálním zatížením daňového subjektu zabránit zahajování zbytečných daňových kontrol. Nelze přehlédnout, že stěžovatelka na výzvu nereagovala. Podle tehdejší právní úpravy bylo zahájení daňové kontroly navíc podmíněno součinností daňového subjektu. Daňová kontrola nebyla materiálně zahájena ani s ohledem na výzvy adresované třetím osobám, kterými správce daně pouze vyhledával důkazní prostředky, resp. získával předběžné informace.

[23] V daňovém řízení nebylo prokázáno dodání plnění strukturou vedenou D. B. Podle žalovaného je zcela mylná i argumentace přičitatelností jednání deklarovaným dodavatelům, za které nejednali jejich jednatelé. Stěžovatelka neprokázala, s kým fakticky jednala, zda to byly skutečné osoby, které sporné dodavatele ovládaly, případně zmíněná struktura,

ale ani to, zda vůbec s někým jednala a zda byla plnění skutečně poskytnuta dodavateli. S ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení po správci daně nebylo možné požadovat, aby v této otázce vyhledával důkazní prostředky. Neví-li samotný daňový subjekt, s kým obchoduje, těžko to může vědět nebo dohledávat správce daně.

[24] Možnost, že by byly omylem vyslechnuty zcela odlišné osoby, žalovaný nepřipouští. I kdyby ale tato námitka byla důvodná, jde k tíži stěžovatelky, že nedodala seznamy osob, které se skutečně podílely na plněních poskytnutých deklarovanými dodavateli. V předložené smluvní dokumentaci chyběla řada příloh (potvrzení o bezdlužnosti apod.). Stěžovatelka nebyla schopna dodat seznam dodavatelských pracovníků, kteří pro ni měli práce vykonávat a které zaškolovala. Jednatelé deklarovaných dodavatelů popřeli jak své podpisy na smlouvách, tak i výkon sporných prací. Vyslechnutí strážní zase popřeli výkon práce na jednotlivých zakázkách. Žalovaný trvá na tom, že absence zaměstnanců u deklarovaných dodavatelů i rozpor plnění se smluvním ujednáním mezi stěžovatelkou a jejím odběratelem jsou skutečnostmi zakládajícími pochybnosti správce daně. V průběhu řízení nebylo zjištěno, kdo vlastně plnění dodal, zda vůbec někdo a v jakém rozsahu. Stěžovatelka se snaží nahradit neunesení důkazního břemene rozvíjením různých verzí o přijetí plnění, které jsou však pouhými neprokázanými konstrukcemi.

[25] Na vyjádření žalovaného reagovala stěžovatelka replikou, v níž zopakovala některé již přednesené argumenty. Zpochybnila relevanci žalovaným odkazovaných rozsudků týkajících se materiálního zahájení daňové kontroly, případně upozornila na to, že vyznívají v neprospěch žalovaného. Vůle zahájit daňovou kontrolu byla z úkonů správce daně zřejmá již před jejím formálním zahájením a stejně tak již probíhalo dokazování. Existenci účelově vytvořeného „*chumlu společností*“, který zastřešoval deklarované dodavatele, stěžovatelka nadále považuje za nespornou skutečnost. Právě tímto „*chumlem*“ měla být zdanitelná plnění stěžovatelce poskytnuta. Daňové orgány při výslechu svědků vycházely z podkladů poskytnutých osobami, o nichž v dané době věděly, že za ně jednají podvodníci. Stěžovatelka neměla povinnost ani právo uchovávat o pracovnících subdodavatelů žádné další údaje.

[26] Žalovaný ve vyjádření k replice stěžovatelky nadále označil jím odkazované rozsudky týkající se materiálního zahájení daňové kontroly za významné pro posouzení věci. Oproti stěžovatelce klade důraz na vnímání postupu správce daně daňovým subjektem. Stěžovatelka se před formálním zahájením daňové kontroly nemohla domnívat, že u ní daňová kontrola již je vedena. Do té doby spadaly veškeré úkony svou povahou do vyhledávací činnosti. Žalovaný nikdy netvrdil, že plnění stěžovatelce dodával „*chumel společností*“. Považoval jej za pouhou zástěrku skutečného dodavatele a s tím spojeného krácení daní.

[27] V dalším vyjádření stěžovatelka uvedla, že i když nereagovala na první výzvu správce daně, neznamená to, že tento úkon nesměřoval k zevrubnému prověření její daňové povinnosti. Ohledně přijetí plnění kladla důraz na jednotný postup dodavatelů, z něhož usuzovala, že tvořili jednotnou entitu. Po snížení objemu subdodávek nepřijala více zaměstnanců do pracovního poměru, neboť tento výpadek mohla kompenzovat jinak. Seznam identifikující pracovníky deklarovaných dodavatelů neměla a nemá. Žalovaný tak musel vycházet z údajů poskytnutých deklarovanými dodavateli. Stěžovatelka se dovolává důvěry v doporučení vlastní účetní a ověření dodavatelů z dokladů osob, které za ně jednaly.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[28] Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost je přípustná, byla podána oprávněnou osobou, včas a z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem. Bylo tak možné přezkoumat napadený rozsudek městského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů, jakož i důvodů, ke kterým je třeba přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[29] Kasační stížnost není důvodná.

[30] Předmětem posouzení Nejvyššího správního soudu jsou tři okruhy námitek. První okruh námitek se týká okamžiku přerušení lhůty pro stanovení daně následkem zahájení daňové kontroly. Podle stěžovatelky byla daňová kontrola materiálně zahájena ještě před jejím formálním zahájením dne 11. 12. 2018 (ve vztahu k zdaňovacímu období prosinec 2017) a dne 19. 3. 2019 (ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden až prosinec 2018). Druhý okruh námitek se týká prokázání přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů, kteří měli mít postavení plátce. Třetí okruh námitek se týká pochybností žalovaného ohledně rozsahu přijatého plnění jako souběžného důvodu neprokázání nároku na odpočet DPH.

V.a Materiální a formální zahájení daňové kontroly a od něj se odvíjející běh lhůty pro stanovení daně

[31] Posouzení námitky stěžovatelky, že jí byla DPH doměřena po uplynutí lhůty pro stanovení daně, se odvíjí od řešení právní otázky, k jakému okamžiku byla zahájena daňová kontrola ve vztahu ke kontrolovaným zdaňovacím obdobím. Zahájením daňové kontroly se totiž lhůta pro stanovení daně přerušuje. Jak stanoví § 148 odst. 3 daňového řádu, „[b]*yla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola* […]*, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn*“.

[32] Správce daně při zahájení daňové kontroly postupoval podle § 87 odst. 1 věty první daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, podle něhož byla daňová kontrola „*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*“. Za účinnosti této zákonné úpravy správce daně obvykle zahájil daňovou kontrolu při jednání s daňovým subjektem, o čemž sepsal protokol o zahájení daňové kontroly (formální zahájení daňové kontroly). V něm také vymezil předmět a rozsah daňové kontroly a při jednání začal zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (materiální zahájení daňové kontroly). Bylo-li tomu tak, daňová kontrola byla materiálně i formálně zahájena jediným úkonem správce daně, což nevzbuzovalo pochybnosti.

[33] V případě, že daňový subjekt neumožnil zahájení daňové kontroly, správce daně jej podle § 87 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, mohl k zahájení vyzvat. Podle § 87 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, v této lhůtě stanovil „*a) místo zahájení daňové kontroly, b) předmět daňové kontroly, a c) lhůtu, jejíž běh počíná dnem doručení, ve které je daňový subjekt povinen správci daně sdělit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly; tuto lhůtu nelze prodloužit*“.

Nevyhovění výzvě, aniž by daňový subjekt sdělil správci daně závažné důvody takovéhoto jednání, případně neumožnění daňovou kontrolu ve sděleném termínu zahájit a následně provést, mělo podle § 87 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, za následek, že správce daně mohl stanovit daň podle pomůcek, nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4 daňového řádu.

[34] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře připustil, že materiální zahájení daňové kontroly může předcházet jejímu zahájení formálnímu. Stěžovatelkou odkazované rozsudky Nejvyššího správního soudu formulovaly určitá východiska pro takovýto výklad. Předně lze zmínit právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 14/2017-36, že „*institut daňové kontroly, právě proto, že představuje kvalitativně intenzivnější zásah do práv daňového subjektu, obsahuje na druhé straně řadu ustanovení, která v rámci tohoto postupu garantují daňovým subjektům určitá práva: daňová kontrola se zahajuje formalizovaným úkonem správce daně vůči daňovému subjektu (§ 87 daňového řádu), s výsledkem kontroly musí správce daně daňový subjekt předepsaným způsobem seznámit a umožnit mu se ke zjištěním správce daně vyjádřit (§ 88 daňového řádu), daňovou kontrolu lze opakovat pouze ze zákonem stanovených důvodů (§ 85 odst. 5 daňového řádu), další práva daňového subjektu v průběhu daňové kontroly jsou zakotvena v § 86 odst. 2 daňového řádu. Naopak vyhledávací činnost takovýto přísný právní rámec nemá*“ (bod 19 cit. rozsudku).

[35] V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud posoudil jako nezákonný zásah výzvu správce daně, který po daňovém subjektu vyžadoval při místním šetření „*předložení účetnictví za účetní období roku 2012 a evidence pro daňové účely za zdaňovací období březen až prosinec 2012*“, a pak tyto dokumenty při vyhledávací činnosti prověřoval. Takový postup správce daně byl shledán přespříliš extenzivním a neodpovídajícím východiskům právní úpravy vyhledávací činnosti. Za této situace neměl správce daně provádět místní šetření podle § 80 daňového řádu, nýbrž měl zahájit daňovou kontrolu jako formalizovaný kontrolní postup, ve kterém by daňový subjekt disponoval jasně upravenými procesními právy (srov. bod 20 cit. rozsudku; srov. též rozsudek NSS č. j. 4 Afs 77/2019-34, body 15 a 16). Tehdejší nestandardnost postupu správce daně ovšem nezměnila nic na tom, že výzva k předložení účetnictví a evidence pro daňové účely obecně nemá podobný účinek na běh lhůty pro stanovení daně jako zahájení daňové kontroly (srov. rozsudek NSS č. j. 4 Afs 14/2017-36, bod 21).

[36] Dále je třeba zmínit rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29. V jím řešené věci správce daně nejprve obstaral od daňového subjektu prostřednictvím elektronické komunikace množství podkladů a informací o jeho ekonomické činnosti. Následně u něj provedl dvě místní šetření, při kterých získal další podklady a informace, a další podklady si ještě vyžádal v elektronické podobě. Teprve poté správce daně formálně zahájil daňovou kontrolu. Daňovému subjektu výslovně sdělil, že půjde už jen o akt zahájení daňové kontroly, jelikož podkladů má dostatek a dosud je vyhodnocuje. Za těchto skutkových okolností byl opodstatněný závěr, že správce daně materiálně zahájil daňovou kontrolu dříve. Ta měla být zahájena v pořadí druhým e-mailem adresovaným zástupci daňového subjektu, a to v návaznosti na vymezení jejího předmětu a rozsahu v prvním e-mailu odeslaném o dva dny dříve a telefonickou domluvu, že konkrétní požadavky (dotazy) budou daňovému subjektu předány elektronicky. Pakliže hodlá „*správce daně komplexně prověřovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení konkrétní daně*

(či její vybrané části), musí zvolit takový postup při správě daní, který mu umožňuje provádět dokazování (srov. § 92 odst. 2 daňového řádu), tedy nejen označení a obstarání pramenu důkazu (věci či osoby), z něhož se čerpá poznatek, ale i jeho provádění a následné hodnocení. Provádění dokazování přitom daňový řád předvídá pouze v případě daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností“ (bod 23 cit. rozsudku).

[37] Ve své judikatuře dospěl Nejvyšší správní soud opakovaně k závěru, že daňová kontrola byla materiálně zahájena (s účinky přerušení lhůty pro stanovení daně) v jiný okamžik, než ve kterém byla zahájena formálně (např. rozsudky NSS ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020-41, ze dne 21. 9. 2023, č. j. 6 Afs 59/2023-52, č. 4520/2023 Sb. NSS, nebo ze dne 9. 1. 2024, č. j. 3 Afs 176/2022-46). V jiných případech naopak konstatoval, že materiální zahájení daňové kontroly se od jejího formálního zahájení při jednání, při kterém byl sepsán protokol o zahájení daňové kontroly, neliší, přestože správce daně ještě před zahájením daňové kontroly činil úkony ve snaze získat informace a podklady od daňového subjektu (např. rozsudky NSS ze dne 18. 3. 2024, č. j. 5 Afs 316/2023-41, ze dne 10. 4. 2024, č. j. 4 Afs 191/2023-45, a ze dne 23. 9. 2024, č. j. 5 Afs 278/2023-58). Okolnosti každého jednoho případu nutno posuzovat individuálně. Zohledněny musí být i dotčená práva daňového subjektu, povinnosti, které mu byly v konkrétním případě uloženy, a činnost správce daně.

[38] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře vnímá daňovou kontrolu jako intenzivnější zásah do práv daňového subjektu než jiné zjišťovací postupy správce daně (např. rozsudek ze dne 21. 8. 2024, č. j. 2 Afs 292/2023-34, bod 31). Daňová kontrola se vedle širšího rozsahu zjišťovaných skutečností vyznačuje také vysokou úrovní kooperace mezi správcem daně a daňovým subjektem (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2024, č. j. 6 Afs 209/2023-38, bod 35). Její zahájení není spojeno jen s povinnostmi daňového subjektu, ale i s právy, která jsou mu v jejím průběhu zaručena (§ 86 odst. 2 a 3 daňového řádu). Také má za následek přerušení lhůty pro stanovení daně a omezení případného zahájení opakované daňové kontroly. Nezahájení daňové kontroly a její nahrazení „*vyhledávací činností*“, byť podobně administrativně zatěžující, sice ušetří daňovému subjektu povinnosti spojené se zahájením daňové kontroly, současně mu však upírá práva s ní spojená. Takový postup může také vyvolat pochybnosti o tom, zda není motivován snahou o co největší oddálení konce lhůty pro stanovení daně. Obecně tedy nelze přisvědčit argumentaci žalovaného, který úkony před formálním zahájením daňové kontroly obhajuje snahou co nejméně zatěžovat stěžovatelku.

[39] Rozsah informací a podkladů, které správce daně vyžádal výzvou ze dne 27. 9. 2018, podle Nejvyššího správního soudu přesahuje rámec jeho obvyklé vyhledávací činnosti. Rovněž administrativní náročnost by v případě splnění výzvy byla srovnatelná s plněním povinností v daňové kontrole. Výzva jednoznačně vymezila i zdaňovací období, kterých se týká (leden až prosinec 2017 a leden až srpen 2018). Jakkoli z ní však lze usuzovat na záměr správce daně zahájit v budoucnu daňovou kontrolu, samotná tato výzva bez alespoň základní součinnosti daňového subjektu podle tehdejší zákonné úpravy nepostačovala k tomu, aby daňová kontrola byla zahájena. Pakliže daňový subjekt zahájení daňové kontroly neumožnil, správce daně měl postupovat podle § 87 odst. 2 a 3 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020. Výzva ze dne 27. 9. 2018 svým obsahem směřovala k zahájení daňové kontroly a v tomto ohledu ji lze připodobnit právě k výzvě podle těchto ustanovení. Místo zahájení daňové kontroly však následovala toliko komunikace s daňovým subjektem, která vyústila do prodloužení lhůty stanovené ve výzvě ze dne 27. 9. 2018. Tato lhůta navíc uplynula marně.

Neuskutečnilo se ani předpokládané místní šetření (tím se věc liší od jiných věcí, v nichž byla daňová kontrola s ohledem na tehdejší skutkové okolnosti zahájena materiálně při místním šetření, např. rozsudek NSS č. j. 3 Afs 8/2020-41, bod 24). Správce daně v době zaslání výzvy nedisponoval důkazními prostředky, které by mohl komplexně hodnotit.

[40] Výzvy, které správce daně před zahájením daňové kontroly adresoval společnosti Raiffeisenbank a Pražské správě sociálního zabezpečení, považuje Nejvyšší správní soud za typické úkony prováděné při vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 daňového řádu (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 5. 2024, č. j. 5 Afs 47/2023-36, bod 23). Tyto úkony nevyžadovaly žádnou součinnost stěžovatelky a přímo nezasahovaly do jejích práv.

[41] Na tomto závěru nic nemění postupné adresování dvou výzev společnosti Raiffeisenbank. Ze spisového materiálu bylo ověřeno, že správce daně oběma výzvami žádal stejné informace týkající se jednoho účtu stěžovatelky, pouze za jiná období. Správce daně si nezřídka činí na základě dostupných informací a podkladů, i těch získaných vyhledávací činností, předběžný úsudek pro potřeby dalšího postupu. Z toho však nelze usuzovat, že v takových případech je daňová kontrola materiálně zahájena dříve, než bude zahájena také formálně (srov. rozsudek č. j. 5 Afs 316/2023-41, bod 48). Pokud v minulosti Nejvyšší správní soud okamžik materiálního zahájení daňové kontroly shledal v úkonu správce daně, který nesměřoval vůči daňovému subjektu, učinil tak proto, že daný úkon pojmově nemohl být vyhledávací činností (srov. rozsudek NSS č. j. 6 Afs 59/2023-52, body 19 až 22). To ale není případ výše uvedených výzev. Ani případná újma, která by stěžovatelce v jejich důsledku nepřímo vznikla, by nevedla k jejich odlišnému posouzení. Nelze vyloučit, že úkony správce daně vůči třetím osobám mohou ovlivnit pověst daňového subjektu, taková možnost nicméně existuje u úkonů ve vyhledávací činnosti stejně jako u úkonů v daňové kontrole. Taková újma sama o sobě nepředstavuje kritérium pro posouzení povahy úkonů správce daně.

[42] Nelze souhlasit s tvrzením stěžovatelky, že správce daně zjistil vše potřebné pro zahájení důkazního řízení již na základě jejích daňových tvrzení, pročež nebylo třeba provádět další „mapování terénu“. Jakákoli vyhledávací činnost správce daně před formálním zahájením daňové kontroly u subjektu, který splnil povinnost podat daňové tvrzení, by v takovém případě znamenala zahájení materiální daňové kontroly. Takovýto závěr by byl v rozporu s ustálenou judikaturou správních soudů (např. již zmíněný rozsudek NSS č. j. 5 Afs 316/2023-41).

[43] Stěžovatelka předkládá obsáhlou argumentaci, kterou dokládá vůli správce daně zahájit daňovou kontrolu před jejím formálním zahájením. Nejvyšší správní soud s touto argumentací souhlasí v tom směru, že počínaje výzvou ze dne 29. 10. 2018 činilo úkony ve věci Územní pracoviště pro Prahu 6, ačkoli k tomuto dni nemělo být spravujícím územním pracovištěm podle obecných pravidel vyplývajících z pokynu č. GFŘ-D-23 o umístění spisu nebo jeho příslušné části na finančních úřadech a na územních pracovištích finančních úřadů. Článek II odst. 11 tohoto pokynu totiž předpokládá, že spis bude umístěn odlišně oproti obecným pravidlům právě v případě, kdy *„jsou úkony, dílčí řízení či jiné postupy (např. daňová kontrola) prováděny na jiném územním pracovišti v rámci daného finančního úřadu*“. Provádění úkonů územním pracovištěm, které následně provádělo daňovou kontrolu, tak opravdu nasvědčuje úmyslu provést u stěžovatelky daňovou kontrolu. Na základě existence vůle správce daně daňovou kontrolu zahájit ale ještě nelze usuzovat na to, že daňová kontrola byla

zahájena materiálně. Vedení daňového řízení není ovládáno vůlí správce daně nebo osob zúčastněných na správě daní, nýbrž jejich úkony.

[44] Z těchto důvodu obstojí závěr, že lhůta pro stanovení daně byla přerušena teprve formálním zahájením daňové kontroly dne 11. 12. 2018 (ve vztahu k zdaňovacímu období prosinec 2017) a dne 19. 3. 2019 (ve vztahu k zdaňovacím obdobím leden až prosinec 2018), které v obou případech nastalo při jednání správce daně se zástupkyní stěžovatelky. V obou případech byl o zahájení daňové kontroly sepsán protokol. Od uvedených dnů začala lhůta pro stanovení daně běžet pro příslušná zdaňovací období nově. Po započtení doby stavění lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu v důsledku mezinárodních dožádání, která se v různé míře týkala různých zdaňovacích obdobích, tato lhůta neskončila dříve než dne 1. 4. 2022 (prvně by skončila pro zdaňovací období prosinec 2017; podrobný přehled obsahuje rozhodnutí žalovaného na str. 27). Dodatečné platební výměry byly stěžovatelce doručeny dne 16. 3. 2022, tedy před uplynutím lhůty pro stanovení daně a zároveň v jejích posledních 12 měsících, což platí pro všechna zdaňovací období. Tím byla lhůta pro stanovení daně prodloužena o jeden rok ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu a pro žádné z kontrolovaných zdaňovacích období by neskončila dříve než dne 1. 4. 2023.

[45] V průběhu odvolacího řízení se lhůta pro stanovení daně opět stavěla v důsledku mezinárodních dožádání a pro žádné z kontrolovaných zdaňovacích období by neskončila dříve než dne 25. 10. 2023 (prvně by skončila pro zdaňovací období prosinec 2017; podrobný přehled obsahuje stanovisko správce daně k doplněnému odvolacímu řízení ze dne 16. 6. 2023, které je součástí spisu žalovaného). Rozhodnutí o odvolání bylo zástupci stěžovatelky doručeno dne 3. 10. 2023. Daň byla stěžovatelce pravomocně stanovena před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

V.bPodmínky nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a rozložení důkazního břemene

[46] Jde-li o samotné posouzení nároku na odpočet DPH, podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH „[p]*látce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku*“. Tento nárok představuje základní zásadu společného systému DPH v právu Evropské unie (např. rozsudek Soudního dvora ze dne 25. 10. 2001, ve věci *Komise v. Itálie*, C-78/00, bod 28, nebo již zmíněný rozsudek Soudního dvora *Kemwater ProChemie*, bod 27). Uvedená zákonná úprava je součástí transpozice směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, která v čl. 168 písm. a) stanoví, že „[j]*sou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné k dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést,* […] *DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani*“.

[47] Důkazní břemeno je v daňovém řízení rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně. Daňový subjekt prokazuje „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“ (§ 92 odst. 3 daňového řádu), nebo, vyžaduje-li to průběh řízení, „*skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně*“, k jejichž prokázání jej vyzval správce daně, „*a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat*

z vlastní úřední evidence“ (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Činí tak zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Správce daně naopak prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“ [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], tedy existenci natolik vážných a důvodných pochybností o souladu údajů zaznamenaných v účetnictví nebo jiných povinných evidencích či záznamech, které činí tyto důkazní prostředky nevěrohodnými, neprůkaznými, nesprávnými či neúplnými. Není třeba, aby prokázal rozpor těchto údajů se skutečností. Unese-li své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a věrohodnost, průkaznost, správnost nebo úplnost účetnictví či jiných povinných evidencí či záznamů, popř. aby svá tvrzení opravil. Zpravidla tak bude činit jinými než uvedenými důkazními prostředky (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, bod 23, nebo ze dne 3. 3. 2022, č. j. 9 Afs 68/2021-70, bod 27).

[48] Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Platí však, že i když je „*prokazování nároku na odpočet daně* [...] *prvotně záležitostí dokladovou, současně je* [...] *třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění*“ (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, bod 42). Jinými slovy, nebylo-li zdanitelné plnění uskutečněno tak, jak je plátce deklaroval, nemůže být důkazní povinnost splněna pouhým předložením daňového dokladu, byť i formálně správného (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, nebo rozsudek NSS ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32). Rozhodné je faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem. Pakliže daňový doklad ztratí svou důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o DPH, nárok na odpočet DPH je třeba prokázat jiným způsobem (rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71).

[49] V otázce zákonnosti nepřiznání nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázaného přijetí plnění od deklarovaného dodavatele je zásadním východiskem dalších úvah rozsudek Soudního dvora ve věci *Kemwater ProChemie*. Vyplývá z něj, že „*je na osobě povinné k dani, aby na základě objektivních důkazů prokázala, že dodavatel má postavení osoby povinné k dani, ledaže údaje potřebné k ověření, zda je tato hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně*“ (bod 38 cit. rozsudku). Nepřiznání nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázaného přijetí plnění od deklarovaného dodavatele není podmíněno prokázáním toho, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet DPH, bylo součástí takového podvodu, což jsou skutečnosti, k jejichž prokázání nese důkazní břemeno správce daně. Oproti tomu daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně toho, že přijal zdanitelné plnění od deklarovaného dodavatele. Tímto dodavatelem ale nemusí být nutně osoba označená na dokladu. Pokud by s ohledem na skutkové okolnosti a informace, které osoba povinná k dani poskytla, byly k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl, musí být nárok na odpočet DPH přiznán (neexistuje-li jiný důvod pro jeho nepřiznání). Odkazovaný rozsudek předpokládá takovou možnost i v případě, kdy

skutečného dodavatele nebylo vůbec možno zjistit (srov. rozsudek Soudního dvora ve věci *Kemwater ProChemie*, bod 41, a navazující rozsudek rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 334/2017-208, bod 33).

V.c Neprokázání přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů

[50] Stěžovatelka předkládá v kasační stížnosti dvě teorie o skutečném dodavateli zdanitelných plnění, což samo o sobě snižuje věrohodnost její argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2024, č. j. 6 Afs 14/2022-43, bod 49). Na jedné straně tvrdí, že jí deklarovaní dodavatelé plnění skutečně poskytli, jen je ovládaly jiné osoby než v obchodním rejstříku zapsaní jednatelé, kteří byli tzv. bílými koni. Na straně druhé prezentuje scénář, že dodavatel měl být pouze jeden, a to organizovaná skupina stojící za deklarovanými dodavateli.

[51] Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem městského soudu, který v otázce možnosti přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů, byť za ně jednaly osoby vystupující pod falešnou identitou, odkázal na pochybnosti správce daně. Bylo na stěžovatelce, aby odpovídajícím způsobem doložila poskytnutí plnění těmito dodavateli. Nešlo jen o výpovědi jednatelů deklarovaných dodavatelů, kteří odmítli, že by za tyto dodavatele jednali a stěžovatelce poskytli služby. Obecně platí, že i přes výpověď jednatele dodavatele, který popře uskutečnění transakce, může být přijetí zdanitelného plnění od takového dodavatele prokázáno (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2013, č. j. 5 Afs 45/2012-17). V takovém případě by ale stěžovatelka musela předložit dostatek důkazních prostředků, kterými by prokázala přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů, přestože za ně jednaly a ovládaly je blíže neurčené „*osoby v pozadí*“. Takové důkazní prostředky ale stěžovatelka nepředložila. Neexistovala u ní jasná auditní stopa transakcí s tvrzenými dodavateli a nepředložila ani ty důkazní prostředky, kterými s ohledem na smluvní ujednání měla disponovat. Nejde navíc o otázku právní, ale otázku skutkovou.

[52] Druhá skutková verze stěžovatelky se dovolává právního názoru vyplývajícího z rozsudku Soudního dvora ve věci *Kemwater ProChemie* a na něj navazující judikatury správních soudů. Podle tohoto rozsudku má být nárok na odpočet DPH přiznán i v případě, že daňový subjekt unese důkazní břemeno ohledně toho, že osoba dodavatele je osobou povinnou k dani, případně že s ohledem na zjištěné skutkové okolnosti věci lze s jistotou dovodit, že dodavatel (byť jej nelze identifikovat) nutně měl postavení plátce. Podle stěžovatelky měla být alternativním dodavatelem organizovaná struktura stojící za všemi deklarovanými dodavateli. Tato struktura měla stěžovatelku uvést v omyl ohledně toho, od koho zdanitelná plnění přijímá. Samotné prokázání existence takové struktury, které stěžovatelka označuje za nesporné, ale k přiznání nároku na odpočet DPH nepostačuje. Muselo by být prokázáno, že tato struktura byla skutečným dodavatelem sporných plnění. Zároveň by taková struktura musela mít postavení plátce.

[53] S obdobnou tezí v posuzované věci pracoval i správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 25. 4. 2023, kterou vydal v průběhu odvolacího řízení. Správce daně ověřil, zda existuje možnost, že by všechna plnění stěžovatelce poskytl některý z existujících subjektů, u nichž se taková možnost jevila jako pravděpodobná (konkrétně mohlo jít o společnost, ve které byl jednatelem a společníkem D. B.). Tyto subjekty ale podle zjištění správce daně stěžovatelce plnění neposkytly. Skutečnost, že různí deklarovaní dodavatelé vykazují určité shodné rysy, ani náznaky, že jsou součástí jedné organizované struktury, ještě

neodůvodňují závěr, že tito dodavatelé byli fakticky jediným dodavatelem, který musel být v pozici plátce.

[54] Smyslem právního názoru vysloveného Soudním dvorem v rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie* je zajistit neutralitu DPH, jsou-li hmotněprávní podmínky nároku na odpočet splněny (srov. body 29 a 30 cit. rozsudku). Daňový subjekt se v situaci, kdy uplatní nárok na odpočet DPH od skupiny dodavatelů, kteří vykazují shodné rysy, a současně neunese důkazní břemeno ohledně přijetí plnění od těchto dodavatelů, nemůže důkazního břemene zprostit odkazem na judikaturu navazující na tento rozsudek s pouhým tvrzením, že dodavatelem plnění byla právně neexistující struktura ovládající některé jeho dodavatele. Správce daně o této struktuře neměl k dispozici žádné údaje potřebné k ověření postavení plátce daně. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu navíc závěr, že neznámý dodavatel nutně byl v postavení osoby plátce, vylučuje žalovaným zdůrazňovaná dělitelnost plnění (srov. rozsudky NSS ze dne 18. 5. 2023, č. j. 4 Afs 218/2022-36, bod 22, ze dne 29. 1. 2024, č. j. 7 Afs 296/2022-53, bod 35, nebo ze dne 16. 4. 2024, č. j. 10 Afs 242/2022-31, bod 19). Požadavek stěžovatelky, aby správce daně považoval jednotlivá plnění, jejichž přijetí bylo vykázáno od různých dodavatelů, za plnění poskytnuté jediným (navíc právně neexistujícím) dodavatelem, by byl s touto judikaturou v rozporu.

[55] V části kasační stížnosti nadepsané „*Vedlejší skutečnosti*“ se stěžovatelka vyjadřuje k dílčím úvahám městského soudu, z nichž některé se vztahují právě k otázce přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Stěžovatelka v ní odkazuje také na části žaloby, kterou brojila proti rozhodnutí žalovaného v řízení před městským soudem. K tomu je však třeba uvést, že „*se nelze v řízení o kasační stížnosti zabývat námitkami, jež byly uplatněny v jiném řízení (správním či soudním), byť na ně stěžovatel v podané kasační stížnosti sumárně odkázal, ale je třeba, aby stěžovatel tvrzené důvody nezákonnosti v podané kasační stížnosti explicitně uvedl a vymezil tak rozsah a meze přezkumu rozhodnutí v kasačním řízení*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 10. 2004, č. j. 5 Afs 31/2003-81, č. 647/2005 Sb. NSS).

[56] Stěžovatelka brojí proti názoru městského soudu, že na pochybnosti správce daně je třeba nahlížet ve vzájemném kontextu. Tvrdí, že neoprávněná a nepodložená pochybnost se nestává oprávněnou, je-li zahrnuta mezi další pochybnosti. Za neoprávněnou a nepodloženou pochybnost považuje např. tu, která vychází ze zjištění, že deklarovaní dodavatelé prakticky neměli zaměstnance v pracovním poměru. Stěžovatelka již ale neuvádí, z jakého důvodu tuto skutečnost vnímá oproti správním orgánům a městskému soudu odlišně. Nejvyšší správní soud v ní legitimní zdroj pochybností spatřuje (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2024, č. j. 8 Afs 4/2024-38, bod 16). Nelze samozřejmě vyloučit poskytnutí pracovníků ostrahy v právním vztahu založeném některou z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr. Ani tato hypotetická možnost ale zcela nepopírá význam tohoto dílčího zdroje pochybností, neboť nedostatek zaměstnanců se týkal prakticky všech deklarovaných dodavatelů (s výjimkou jediného), ačkoli deklarovaná plnění měla spočívat v poskytování služeb náročných na personál.

[57] Určité pochybnosti vyvolává i rozpor se smluvním ujednáním s odběratelem, do něhož se stěžovatelka přijetím plnění od deklarovaných dodavatelů dostala. Pokud měla poskytovat plnění výlučně vlastními zaměstnanci, pak se zajištěním subdodávek určitému

riziku vystavila. Jakkoli toto jednání nevylučuje přijetí zdanitelných plnění, k pochybnostem také přispívá.

[58] Stěžovatelka zmiňuje neoprávněné a nepodložené pochybnosti správce daně. Zohlednění dalších skutečností, kromě těch výše uvedených, již ale nezpochybňuje. Nejvyšší správní soud podotýká, že přestože všechna zjištění, která žalovaný shrnul ve svém rozhodnutí (bod 31), nemusí být stejně významná, ve svém souhrnu ke zpochybnění stěžovatelčiných tvrzení, evidencí a prvotně předložených důkazních prostředků postačují. Povinnost zohlednit jednotlivá zjištění zakládající pochybnosti správce daně v jejich vzájemné souvislosti vyplývá z definice dokazování podle § 8 odst. 1 daňového řádu. Správce daně tak musí postupovat i v případě, že má unést důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[59] Zpochybňuje-li stěžovatelka závěr, že v dotčených transakcích jednala neobezřetně, nešlo přímo o důvod doměření daně, nýbrž pouze o jednu z příčin neunesení jejího důkazního břemene. Stěžovatelka tvrdí, že předložila dostatek důkazních prostředků a že neměla šanci zjistit, že vůči ní vystupují osoby s cizí identitou. Sama ale připouští, že falšování identit je v daném oboru běžné. Nejvyšší správní soud nemohl přehlédnout, že stěžovatelka nespecifikuje, které z jí uplatněných důkazních prostředků byly správcem daně nebo městským soudem opominuty či hodnoceny nesprávně. Je navíc zřejmé, že případných rizik si mohla být vědoma již v době, kdy auditní stopa dotčených transakcí vznikala. Stěžovatelka tomu měla přizpůsobit své nakládání s důkazními prostředky, jejichž vznik je s ekonomickou činností pravidelně spojen. Místo toho přistoupila na platby v hotovosti, které lze obecně považovat za problematičtější z hlediska dokazování. Postupovala tak za situace, kdy si podle vlastních tvrzení nemohla být jistá tím, že peníze předává osobám oprávněným jednat za deklarované dodavatele. Stěžovatelka nepředložila ani potvrzení o bezdlužnosti, která jí měli dodavatelé poskytovat. Jestli jí tato potvrzení nebyla předána, nebo jimi již nedisponuje, není z hlediska výsledku dokazování podstatné.

[60] Stěžovatelka tak s ohledem na popsané pochybnosti přesvědčivě neprokázala přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Jelikož je důvodem nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání splnění jeho hmotněprávních podmínek, nelze jakkoli zohlednit stěžovatelkou tvrzenou důvěru k osobě D B, která mohla být důvodem její nižší obezřetnosti. Stejně tak je bez významu, nakolik mohla rozpoznat, že se jednatelé deklarovaných dodavatelů prokazují cizími nebo falešnými doklady.

V.d Neprokázání přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu

[61] Pochybnosti o přijetí plnění v deklarovaném rozsahu vyvstaly až v odvolacím řízení. Jejich zásadním zdrojem jsou výpovědi svědků, kteří měli pro deklarované dodavatele vykonávat práci ostrahy (srov. body 51 a násl. rozhodnutí žalovaného). Daňové orgány vycházely ze seznamů pracovníků ostrahy, které jim v daňovém řízení předložila sama stěžovatelka. Ta v reakci na výzvu k prokázání skutečností ze dne 5. 6. 2019, učiněnou ještě v průběhu daňové kontroly, zaslala také seznamy označené jako „*EVIDENCE ZAMĚSTNANCŮ NA SVĚŘENÝCH ZAKÁZKÁCH*“ nebo „*EVIDENCE ZAMĚSTNANCŮ SUBDODAVATELE*“. Nešlo o seznamy osob poskytnuté správci daně neznámou osobou.

[62] Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelka se v odvolacím řízení pokusila význam svědeckých výpovědí popřít návrhem na provedení výslechu tří svědků. Žalovaný tyto výslechy neprovedl a o důvodech neprovedení výslechu dvou z těchto svědků stěžovatelku vyrozuměl před vydáním svého rozhodnutí. V žalobě stěžovatelka zpochybňovala důvody neprovedení výslechu právě těchto dvou svědků, a nikoli třetího z nich, byť jeho nevyslechnutí žalovaný nijak neodůvodnil. Městský soud se touto námitkou v napadeném rozsudku výslovně nezabýval, z jeho odůvodnění lze přesto seznat, z jakého důvodu nespatřoval v neprovedení výslechu vadu řízení. Konkrétně uvedl, že je-li stěžovatelce z jejích zkušeností známo časté falšování identit pracovníků ostrahy, měla si v rámci předběžné opatrnosti zajistit své právní záležitosti takovým způsobem, aby plnění poskytovaná jejími dodavateli nemohla být zpochybněna v daňovém nebo v jiném řízení. V opačném případě může jen stěží vyvrátit pochybnosti o tom, zda byly práce vykonány. Podle městského soudu by navíc pochybnosti správce daně ohledně rozsahu přijatých plnění nebyly odstraněny ani v případě, že by výslechem navržených svědků byly beze zbytku prokázány skutečnosti, k jejichž prokázání stěžovatelka tyto důkazy navrhla.

[63] Podstatná část kasační stížnosti brojí právě proti výběru svědků, jejichž výpovědi založily pochybnosti správce daně ohledně rozsahu přijatých plnění. Vadu řízení spočívající v neprovedení výslechu jiných svědků již ale stěžovatelka v kasační stížnosti nenamítá, pročež se jí nezabýval ani Nejvyšší správní soud.

[64] Stěžovatelka svou argumentaci ve vztahu k rozsahu přijatých plnění staví na tvrzení, že seznamy zaměstnanců deklarovaných dodavatelů byly podvrženy, a proto výpovědi těchto osob nevypovídají nic o rozsahu, v jakém byla plnění stěžovatelce poskytnuta. Podle Nejvyššího správního soudu nelze vytknout daňovým orgánům, že se v dostupných evidencích pokusily zjistit dny narození a místa pobytu osob uvedených na těchto seznamech a na základě jejich výpovědí posoudit, zda stěžovatelka přijala plnění v deklarovaném rozsahu. Deset osob, u nichž se podařilo zjistit potřebné údaje, se správce daně pokusil vyslechnout prostřednictvím mezinárodních dožádání. Na základě tvrzení stěžovatelky, že některé zaměstnance dodavatelů mohla později zaměstnávat sama, správce daně také porovnal její evidenci zaměstnanců se seznamy pracovníků dodavatelů. Sedm ze svědků vyslechnutých na Slovensku se podle svých výpovědí na sporných plněních pro stěžovatelku nepodílelo. Zbylé tři svědky se na Slovensku vyslechnout nepodařilo.

[65] Ani svědci, které vyslechl správce daně v České republice (celkem pět svědků), nepotvrdili provedení prací pro deklarované dodavatele na sporných plněních, byť někteří z nich pro ně vykonali jiné práce. Pravděpodobnost, že by správce daně vyslechl dvanáct svědků (respektive se pokusil o provedení výslechu patnácti osob), jejichž jména jsou toliko shodná s jinými osobami, které se na sporných plněních skutečně podílely, je s ohledem na počet osob, jejichž výpovědi správce daně získal, nebo se alespoň pokusil získat, prakticky vyloučena. Z výpovědí svědků, kteří jsou uvedeni na stěžovatelkou předložených seznamech zaměstnanců deklarovaných dodavatelů, vyplývá, že přinejmenším někteří z těchto svědků se na sporných plněních nepodíleli.

[66] I když stěžovatelka předložila seznamy osob, které měly provádět ostrahu, žalovaný zpochybnil, že se tyto osoby na plněních deklarovaných stěžovatelkou skutečně podílely, jakož i přijetí těchto plnění stěžovatelkou v deklarovaném rozsahu. Pokud v daňovém řízení

dříve nevyvstaly pochybnosti o rozsahu přijatých plnění, nelze z toho usuzovat, že stěžovatelka přijetí plnění v deklarovaném rozsahu prokázala. Výslechy svědků provedené v odvolacím řízení vedle seznamů zaměstnanců zpochybňují věrohodnost i dalších dokladů, které měly být podepsány vyslechnutými osobami (školení BOZP a zápisy z interního auditu). Unesení důkazního břemene stěžovatelkou musí být posouzeno vzhledem k pochybnostem žalovaného. Bylo na stěžovatelce, aby tyto pochybnosti hodnověrně vyvrátila, ať už prokázáním toho, že výslechy provedené v daňovém řízení nemohly z jakéhokoli důvodu jakékoli pochybnosti založit, nebo že plnění skutečně přijala v deklarovaném rozsahu, byť se na něm nemusely podílet osoby uvedené na seznamech, které jí poskytli deklarovaní dodavatelé. Stěžovatelka ale v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi vydané v průběhu odvolacího řízení provedení jiných důkazů, než výše uvedených výpovědí tří svědků nenavrhla, pročež důkazní břemeno neunesla.

[67] Hypotézy, na kterých stěžovatelka staví svou argumentaci uplatněnou v řízení o kasační stížnosti, k unesení důkazního břemene nepostačují. Existuje riziko, že seznamy zaměstnanců byly nějakým způsobem podvrženy. Pro posouzení věci je ale zásadní, že osoby uvedené na seznamech předložených stěžovatelkou se na sporných plněních nepodílely, a nikoli důvod, pro který tomu tak bylo. Možnost, že kdokoli mohl na seznamy zaměstnanců uvést jména osob, které neměly se spornými plněními cokoli společného, nijak nesnižuje pochybnosti o rozsahu přijatých plnění, není-li současně prokázáno, že byly součástí stěžovatelkou přijatých plnění a nikdo je neprovedl. Argumentace, podle které mohl D. B. zjistit jména zaměstnanců stěžovatelky a tyto záměrně umístit na seznamy zaměstnanců, není věrohodná. Seznamy měly vzniknout v době uskutečňování sporných transakcí. Nejde o důkazy, které by byly kýmkoli vytvořeny dodatečně za účelem zmatení, jak naznačuje stěžovatelka. Lze si jen obtížně představit, že by se deklarovaní dodavatelé pokoušeli poskytovat plnění stěžovatelce osobami se skrytou identitou a využívali k tomu identitu vlastních zaměstnanců stěžovatelky.

[68] Stěžovatelka s odkazem na ochranu osobních údajů zpochybňuje možnost zjišťovat další údaje o zaměstnancích subdodavatelů. Napadený rozsudek však nepojednává o zpracovávání osobních údajů. Pro posuzovanou věc je rozhodné, že stěžovatelka seznamy osob, které pracovaly pro její dodavatele, disponovala a že na jejich základě bylo možné identifikovat některé pracovníky, jejichž svědecké výpovědi zavdaly pochybnosti o rozsahu přijatých plnění. Stejně jako městský soud se ani Nejvyšší správní soud nedomnívá, že ve všech případech byly vyslechnuty jiné osoby než ty, které byly uvedeny na seznamech předložených stěžovatelkou.

[69] Provedené výslechy osob, které se měly podílet na sporných plněních, podle stěžovatelky mohly založit pochybnosti výlučně ve vztahu k deklarovaným dodavatelům, o jejichž zaměstnance mělo jít. Stěžovatelka v žalobě namítala, že byli vyslechnuti pouze svědci, kteří se podíleli na plněních pro jediného odběratele stěžovatelky. K tomu městský soud zdůraznil, že stěžejní je zařazení vyslechnutých svědků k jednotlivým (různým) dodavatelům stěžovatelky. Jen ve vztahu k nim šlo o demonstrativní vzorek s dostatečnou vypovídací hodnotou. S tímto posouzením Nejvyšší správní soud souhlasí. Kromě toho je třeba přihlédnout k podobnostem, které spojují deklarované dodavatele všech sporných plnění. Samotná stěžovatelka v podstatné části kasační stížnosti předkládá argumentaci, že veškerá sporná plnění byla dodána jedinou dodavatelskou strukturou. I pokud by ale měly být pochybnosti vztaženy přísně jen na dodavatele, jejichž tvrzení zaměstnanci byli

vyslechnuti, na posouzení věci by to s ohledem na pochybnosti o přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů nemohlo nic změnit.

VI. Závěr a náklady řízení

[70] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou a nezjistil žádnou z vad, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[71] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 22. ledna 2026

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu