

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Pastin group s.r.o.**, IČO 045 50 391, se sídlem Křižovnická 86/6, Praha 1, zast. JUDr. Radimem Hanákem, Ph.D., advokátem, se sídlem Pujmanové 882/25, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2024, č. j. 20327/24/5300-22443-701226, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 7. 2025, č. j. 14 Af 6/2024-57,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] V záhlaví uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (správce daně) ze dne 3. 7. 2023, č. j. 5977682/23/2001-52524-108538, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období listopad roku 2018 ve výši 418.950 Kč a současně bylo k úhradě předepsáno penále ve výši 83.790 Kč.

[2] Městský soud nadepsaným rozsudkem zamítl žalobu proti uvedenému rozhodnutí žalovaného. Jádrem sporu bylo, zda žalobkyně prokázala, že přijala jí deklarovaná plnění od společnosti DOLIOMAX s.r.o., v likvidaci, která již byla vymazána z obchodního rejstříku (dále též „DOLIOMAX“), jejichž předmětem mělo být dodání stavebního materiálu a jeho doprava. Správní orgány označily důvodné pochybnosti o realizaci těchto

sporných plnění, potažmo jejich fakticitě a unesly své důkazní břemeno. Absurdním městský soud shledal, aby běžná obchodní praxe spočívala v takovém nekonkrétním nastavení obchodních vztahů, jaké měla žalobkyně s DOLIOMAX, resp. dílem i s EMITA INVESTMENTS CZ, a.s. (dále též „EMITA“). Předložené písemné podklady nepotvrzovaly realizaci plnění uvedených na primárních daňových dokladech. Objednávkové listy z 23. 10. 2018 a 26. 10. 2018 trpí takřka bezobsažnou nekonkrétností, jelikož objednávané zboží specifikují přespříliš obecně pouze typem zboží bez uvedení jasných parametrů. I pokud by bylo možné takto neurčité objednávky zboží označit jako zvláštní praxi mezi obchodními stranami (což žalobkyně naznačuje, avšak nikterak nedokládá), daňové orgány poukázaly na řadu dalších nejasností, které posilují pochybnosti o tom, že skutečně došlo k realizaci předmětných plnění. Ani písemnosti dodané společností EMITA nepotvrdily uskutečnění tvrzených plnění. Žalobkyně v žalobě konstruktivně a přesvědčivě nezpochybnila závěry daňových orgánů.

[3] Z výpovědí svědků a jednatele stěžovatelky i přes jejich deficity v obecné rovině vyplývá existence obchodního řetězce DOLIOMAX → žalobkyně → EMITA. To však neznamená, že by tyto výpovědi bez dalšího potvrzovaly konkrétní transakce a v jejich rámci uskutečněná plnění, která zkoumal správce daně. Pochybnosti o vlastní realizaci plnění neodstranily ani výpovědi svědků F. V., Michaely Trdé, Ing. Vladimíra Nováka, ani účastnická výpověď jednatele žalobkyně, který na několik otázek odpovídal neurčitě, což platí zejm. pro přepravu stavebního materiálu.

[4] Identifikované nepřesnosti nelze přejít tím, že od předmětných transakcí uplynulo již několik let a daňové orgány nemohou chtít po daňovém subjektu, aby vše popsal do nejmenších detailů. Z neurčitých či řádně neukotvených odpovědí svědků při současné absenci jednoznačných a průkazných listinných podkladů nemohou daňové orgány konstatovat, že k plnění došlo tak, jak tvrdí žalobkyně. V obsahu jednotlivých výpovědí daňové orgány ani soud neidentifikovaly dostatečně konkrétní okolnosti, které by byly způsobilé rozptýlit pochybnosti ohledně fakticity konkrétních plnění. Městský soud uzavřel, že správní orgány přednesly řadu pochybností o faktickém uskutečnění žalobkyní tvrzeného plnění a žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání odpočtu DPH za listopad 2018.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) **kasační stížnost**. Namítla nesprávnost závěru městského soudu, ohledně neprokázání přijetí předmětného zboží stěžovatelkou. Městským soudem shledané zvláštní až podivné podmínky obchodního případu nejsou definovány ani označeny. Řešený obchodní případ je zcela standardní a obchodní praxi se nevymykající. Ze způsobu specifikace stavebního materiálu nelze dovozovat, že by neměl být dodán.

[6] Ohledně nejasnosti stran podpisu smlouvy mezi stěžovatelkou a DOLIOMAX zmíněné v bodu 24 rozsudku městského soudu stěžovatelka uvedla, že se jedná pouze o jeden z písemných podkladů, který je navíc nepovinný, neboť dodání zboží může

proběhnout pouze na základě ústní smlouvy. Nelze tak dospět k závěru o neprokázání dodání zboží z důvodu nejasnosti toho, kdo měl podepsat smlouvu.

[7] Svědek F. V., dřívější zaměstnanec DOLIOMAX, který se na expedici zboží stěžovatelce přímo podílel, potvrdil tuto obchodní spolupráci. Po předestření daňových dokladů také potvrdil, že tato dodání zboží se skutečně odehrála, že si je vybavuje a že se na nich podílel, byť nebyl schopen si s odstupem čtyř a půl let vzpomenout na bližší detaily. Stejně tak jednatel stěžovatelky a obchodní ředitel odběratele stěžovatelky (pan N. za společnost EMITA) potvrdil přijetí zboží od DOLIOMAX a následné dodání tohoto zboží společnosti EMITA.

[8] Obecně je povinností zohlednit, s jakým časovým odstupem jsou předmětné výslechy realizovány a zda je svědek vyslýchán k rutinnímu aspektu své činnosti, nebo nějakému specifiku u nějž lze i po letech očekávat bližší vzpomínky. V této souvislosti stěžovatelka poukázala na odbornou literaturu a rozsudky NSS sp. zn. 2 Afs 25/2023 a sp. zn. 8 Afs 83/2018. Správce daně se dotazoval všech svědků na jejich rutinní činnost, pokládal několik desítek dotazů, aby mezi odpověďmi následně vyhledával a úmyslně fabuloval rozpory a nejasnosti, které mají jejich výpovědi znevěrohodňovat. Svědeckými výpověďmi však bylo potvrzeno, že předmětné zboží bylo stěžovatelkou přijato a následně prodáno. Jejich nejasnosti a nepřesnosti jsou logickým projevem a důsledkem toho, že správce daně při svědeckých výpovědích trval na detailních skutečnostech týkajících se dodání stavebního materiálu. Jednatel stěžovatelky i pan N. jsou osobami činnými v rámci obchodních společností zaobírajících se mj. stavební činností s obratem v řádu desítek milionů Kč a byli bez bližší přípravy dotazováni na detaily relativně drobné obchodní spolupráce, která se v době realizace výslechů odehrála před více než čtyřmi lety. Není nepochopitelné, pokud okolnosti ohledně určité transakce nesdělili zcela přesně. Pokud je svědeckými výpověďmi potvrzena realizace zdanitelného plnění u stěžovatelky, jejího dodavatele i odběratele, pak nelze označit plnění za neprokázané pro absenci údajů o místě, způsobu a času dodání, předávajících a přebírajících osobách.

[9] Stěžovatelka předložila nabývací doklady, které jednoznačně a dostatečně obsahovaly popis a množství stavebního materiálu. Jednatel stěžovatelky při výslechu uvedl, že materiál byl definován pomocí fotografií a následně dodán v souladu s těmito fotografiemi. Předestřel, jak byl se společností DOLIOMAX navázán kontakt, jak probíhala obchodní spolupráce, s kým bylo jednáno, jak došlo k domluvě o konkrétním zboží, jak bylo hrazeno a kam bylo dopraveno.

[10] Pan V. (operátor expedice DOLIOMAX) při svém výslechu dne 5. 10. 2021 uvedl, že mu je známo jméno stěžovatelky jako odběratele DOLIOMAX, jsou mu známy konkrétní dodávky stěžovatelce od DOLIOMAX za měsíc listopad 2018, DOLIOMAX disponovala vozidly, předmětem dodávek pro stěžovatelku byl stavební materiál, nakládka probíhala v provozovně DOLIOMAX v ulici Slaměníkova, pokyn k naložení dodávek dal pan Trdý (jednatel DOLIOMAX). Při opětovném výslechu dne 6. 3. 2023 pan V. potvrdil existenci dodávek stavebního materiálu stěžovatelce, zavážení zboží vozidly DOLIOMAX stěžovatelce a vybavil si některé destinace materiálu (hotel Golf). Dále uvedl, že určoval

v rozhodné době destinace vozidel jako dispečer a podepsal některé faktury vystavené stěžovatelce. Tímto bylo prokázáno přijetí zboží stěžovatelkou, jelikož uvedený svědek se na expedici zboží přímo podílel.

[11] K městským soudem shledaným rozporům mezi výpověďmi svědka V. stěžovatelka uvedla, že správce daně tohoto svědka „zasypal“ vyššími desítkami zcela konkrétních dotazů. Tento svědek přitom byl pouze řadovým administrativním pracovníkem, který byl vyslýchán s odstupem několika let ohledně z jeho pohledu rutinní pracovní záležitosti. Není vinou stěžovatelky a nelze jí klást k tíži, že dodavatel neměl zaměstnance a svědek byl zaměstnán na dohodu o provedení práce. Toto samo o sobě nemůže výpovědi svědka znevěrohodňovat.

[12] Závěr městského soudu, že přestože první výpověď svědka V. byla stižena nepřesnostmi prokazujícími nesprávnou protokolaci jeho výpovědi, bylo pouze na stěžovatelce, aby se výslechů zúčastnila a spolu se svědkem zkontrolovala úplnost protokolu, je nesprávný. Nelze klást stěžovatelce k tíži, že se spolehnula na férovost správce daně, které však nedostál, když prokazatelně některé odpovědi ani neprotokoloval, nebo protokoloval nesprávně. Neobstojí hodnocení městského soudu, že svědek V. neměl potvrdit konkrétní spolupráci DOLIOMAX se stěžovatelkou, ale pouze spolupráci obecnou, jelikož při druhém výslechu potvrdil expedici zboží dle předložených dokladů, když uvedl, že zboží skutečně bylo stěžovatelce expedováno, a vybavil si destinace dodávek.

[13] Svědek Ing. Vladimír Novák (zástupce EMITA) při svém výslechu dne 17. 1. 2023 potvrdil spolupráci se stěžovatelkou v průběhu kontrolovaného zdaňovacího období, pravost dílčích objednávek, dodání veškerého materiálu a pravost podpisu na přiložených dokumentech. Touto svědeckou výpovědí tak bylo prokázáno dodání předmětného plnění na výstupu.

[14] Městský soud shodně se žalovaným zhodnotil předloženou obchodní dokumentaci pro její nedostatečnou konkrétnost jako odporující praxi obchodního styku. Správní orgány neuvedly, odkud takovou praxi zjišťovaly, pouze konstatovaly rozpor s obchodní praxí, aniž by ji prokázaly, což je nedostatečný postup. V této souvislosti stěžovatelka poukázala na rozsudky NSS sp. zn. 10 Afs 421/2019 a 5 Afs 60/2017. Na předložených dokladech není přítomen prvek, který by se obchodní praxi vymykal. Předložené písemnosti jsou zcela obvyklé a prokazují realizaci transakcí, tím spíše v kombinaci s provedenými výslechy svědků, kteří realizaci plnění potvrdili. Ve svém souhrnu důkazní prostředky prokazují pořízení materiálu stěžovatelkou a jeho následné dodání odběrateli. Nelze „bazírovat“ na bližší identifikaci pořízeného stavebního materiálu, jak to činí městský soud. Konkrétní označení typu, rozměrů stavebního materiálu apod., není zákonnou podmínkou obchodních listin a může být nahrazeno ústní, event. konkludentní domluvou. K nejasnostem ohledně pohybu vozidel dodavatele po dálnici D1 žalovaný ani městský soud nezohledňují, že dodavatel mohl pro dopravu použít vozidla pronajatá, užitá na základě výpůjčky apod. Ani tato zjištění tak nevyvrací faktické přijetí zboží stěžovatelkou.

[15] **Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti** se ztotožnil s posouzením věci městským soudem. Stěžovatelka pomíjí, že svědci vypovídali velmi obecně. Jednatel stěžovatelky vypovídal neurčitě, obecně, bez opory v listinných důkazních prostředcích, občas rozporuplně a jeho výpověď vedla k prohloubení pochybností o věrohodnosti již předložených listin. Rovněž svědek Novák vypovídal obecně a nekonkrétně, některé jeho odpovědi byly v rozporu se zjištěným skutkovým stavem a některé dokonce vedly k prohloubení pochybností o samé fakticitě plnění. Ani opakovaná výpověď F. V. jako přesvědčivý důkazní prostředek neobstála, neboť tento svědek odpovídal nekonkrétně a často v rozporu se svojí první výpovědí. Pokud uvedl konkrétní odpověď, tak až tehdy, když mu správce daně předložil konkrétní listiny. Z provedených důkazů tak nebylo možné učinit závěr bez vážných pochybností. Fakticita plnění nebyla prokázána s dostatečnou mírou pravděpodobnosti žádnými důkazními prostředky.

[16] Žalovaný se ve svém rozhodnutí vyjádřil ke stěžovatelkou tvrzené nesprávné protokolaci výpovědi F. V. správcem daně dne 5. 10. 2021. Z protokolu je sice seznatelné, že k otázce správce daně, zda mu jsou známy dodávky od DOLIOMAX v listopadu roku 2018 zůstalo pro odpověď za dvojtečkou prázdné místo. To však ještě neznamená, že odpověděl a správce daně jeho odpověď nezaznamenal. Požadavku stěžovatelky na zopakování výpovědi tohoto svědka žalovaný vyhověl.

[17] K prokázání tvrzení stěžovatelky nepřispěla objednávka společnosti EMITA ze dne 10. 10. 2018, neboť je na ni objednávaný stavební materiál vymezen obecnými názvy a není nikde uvedeno, kam se má objednávaný stavební materiál dodat, absentuje forma objednávaného produktu, velikost balení, popř. specifický název. Daňové doklady č. 00081 až č. 00086 vystavené stěžovatelkou pro EMITA neobsahují údaje o předmětu ani rozsahu plnění ve smyslu § 29 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, odkazují pouze na nespecifikovaný dodací list, u něhož bylo správci daně doloženo více variant. Navíc deklarují uskutečnění zdanitelných plnění dříve, než deklarovala uskutečnění zdanitelných plnění DOLIOMAX vůči stěžovatelce. Žalovaný proto stěžovatelce nepřisvědčil, že zboží bylo následně prodáno a tento následný prodej prokazuje jeho pořízení. Ani výslech Ing. Vladimíra Nováka nepotvrdil spolupráci se stěžovatelkou.

[18] Správce daně postup stěžovatelky v rozporu s běžnou praxí zmiňoval vždy v souvislosti s obecnými a nekonkrétními důkazními prostředky, které předložila. Vysvětlil, jak by běžný (průkazný) důkazní prostředek vypadal. Žalovaný dále popsal okolnosti, z nichž vyplývá, že předložená smlouva s DOLIOMAX je příliš obecná a neprůkazná ve vztahu k tvrzenému nároku na odpočet daně. Tvrzení stěžovatelky, že dodavatel mohl pro dopravu použít pronajatá vozidla, je nové nepřípustné tvrzení v řízení o kasační stížnosti. Nadto je v rozporu se zjištěnými skutečnostmi. Stěžovatelka nedostála své důkazní povinnosti ve smyslu § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a neprokázala samotnou fakticitu přijatých plnění.

III. Posouzení kasační stížnosti

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[20] Kasační stížnost není důvodná

[21] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná o posouzení, zda stěžovatelka unesla své důkazní břemeno a prokázala faktické přijetí plnění za listopad 2018 deklarovaná na daňových dokladech od DOLIOMAX.

[22] K prokazování nároku na odpočet DPH se Nejvyšší správní opakovaně vyjádřil ve své judikatuře. Poukázat lze např. na rozsudek ze dne 18. 5. 2020, č.j. 5 Afs 191/2019-32, v jehož bodech 29 až 31 konstatoval, že *„v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu nese každý daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení totiž není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. (...) Přestože je prokazování odpočtu DPH prvotně záležitostí dokladovou, je nezbytné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Nedojde-li k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v daňových dokladech deklarováno, neboť o faktickém stavu (tj. jeho faktické realizaci) jsou pochybnosti, nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi. Nárok na odpočet daně má totiž základ ve faktické existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně, nikoli ve formálním dokladu. Přestože je tedy odpočet podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění (předložením dokladu), nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění (...). Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 -71, daňový doklad ‚není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění.' V souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu leží po předložení daňového dokladu důkazní břemeno na správci daně, neboť ten prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (tj. i daňového dokladu). Tato důkazní povinnost neznamená, že by správce daně musel prokázat rozpor účetního případu se skutečností (nejde tedy o povinnost prokázat absolutní jistotu), proto ne každá chyba v účetnictví bude představovat požadovanou intenzitu pochybností. Správce daně pro unesení svého důkazního břemene musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné; srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS a ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016-62."*

[23] Skutečnosti, na základě nichž správní orgány dospěly k závěru, že stěžovatelka neprokázala fakticitu přijatých plnění, shrnul žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí.

Konstatoval, že DOLIOMAX měla sídlo na virtuální adrese a na adrese, kde měla mít provozovnu, správce daně nezjistil nic, co by svědčilo výkonu její ekonomické činnosti, neboť na této adrese nebyla ani označena. Neexistence provozovny či pronajatého prostoru na této adrese později potvrdil vlastník nemovitosti. Přestože stěžovatelka tvrdila, že dopravu pro ni zajišťovala DOLIOMAX, správce daně zjistil, že DOLIOMAX v předmětném zdaňovacím období nevlastnila a ani neprovozovala žádný dopravní prostředek. DOLIOMAX měla být při podpisu smlouvy o obchodní spolupráci se stěžovatelkou ze dne 15. 10. 2018 zastoupena Michaelou Trdou, avšak z listin založených ve sbírce listin obchodního rejstříku vyplývá, že se jednatelkou DOLIOMAX stala až po podpisu smlouvy dne 25. 10. 2018. V rámci své svědecké výpovědi Michaela Trdá popřela, že by uvedenou smlouvu vyhotovila či podepsala, a navíc uvedla, že ani neví, kdo tak učinil. Ke smlouvě o obchodní spolupráci mezi stěžovatelkou jako odběratelem a DOLIOMAX jako dodavatelem žalovaný dále uvedl, že je obecná. Není v ní totiž specifikováno, o jaký konkrétní stavební materiál se má jednat, kdo, kam a kdy, či v jakých lhůtách jej bude dopravovat a za jakou cenu stěžovatelka onen nespecifikovaný stavební materiál bude ochotna od DOLIOMAX pořídit. Ve smlouvě se hovoří o dodávkách stavebního materiálu jako o službách na místo dodávky zboží. Neprůkazné shledaly správní orgány i stěžovatelkou předložené objednávkové listy z 23. 10. 2018 a 26. 10. 2018, neboť vymezují zboží podle druhu pouze obecně („tepelná venkovní izolace“, směs na úpravu omítek“, „zemní izolace vlhkosti“, sanační omítka“, „maltová směs“, „ocel betonářská“, „samonivelační hmota“, „palubky“) a absentuje v nich místo, kam mělo být zboží dodáno. Absentuje také jejich potvrzení ze strany DOLIOMAX. Stěžovatelka prokazovala nárok na odpočet daně z titulu přijetí plnění zboží šesti primárními daňovými doklady (fakturami) č. 201811010, 201811017, 201811018, 201811021, 201811022, 201811024, které však nenesou žádný konkrétní údaj o předmětu plnění vyjma obecného „stavební materiál“. Rozsah deklarovaného plnění není z primárních daňových dokladů seznatelný vůbec, neboť k množství je vždy uvedena číslice „1.00“. Na objednávky v primárních daňových dokladech odkazováno není. Daňové doklady nenesou žádný údaj o zboží, které mělo být předmětem fakturace.

[24] Dle dodacích listů mělo dojít k dodání stavebního materiálu ve dnech 1., 5., 9., 14., 21. a 26. listopadu 2018, kdežto na daňových dokladech je datum uskutečnění zdanitelného plnění (DUZP) deklarované ke dni 5., 12., 14., 16., 20., a 26. listopadu 2018. Na každém daňovém dokladu je sice odkazováno na nespecifikovaný dodací list, ale předložené dodací listy se nevážou na primární daňové doklady ani dle částky za zboží, které mělo být dodáno, ani dle data, kdy mělo dojít k uskutečnění zdanitelného plnění (shoduje se pouze datum uskutečnění zdanitelného plnění u dodacího listu a daňového dokladu ze dne 26. 11. 2018, pozn. NSS). Dle údaje uvedeného na daňovém dokladu č. 201811011 deklarujícím dodání služby ve formě dopravy stěžovatelce od DOLIOMAX mělo dojít k uskutečnění zdanitelného plnění dne 5. 11. 2018. Po tomto datu se mělo uskutečnit ze strany DOLIOMAX ještě dalších pět dodávek stavebního materiálu. Pochybnosti správce daně nebyly odstraněny ani svědeckými výpověďmi osob, které stěžovatelka uvedla a se kterými jednala za společnost DOLIOMAX (F. V., Otta Trdý a Michaela Trdá). K účastnické výpovědi Štěpána Dohnala (jednatele stěžovatelky) žalovaný uvedl, že je nepravdivá v tom ohledu, že uvedl, že v okolí Brna si materiál vyzvedávali vlastními auty.

Správce daně však zjistil, že nebyl zaznamenán jejich průjezd po dálnici D1, což by se dalo předpokládat na trase mezi Brnem, kde je údajná provozovna DOLIOMAX, a Petrovicemi, kde je provozovna stěžovatele a kde mělo vždy dojít ke kontrole.

[25] K návrhu stěžovatelky na provedení důkazů objednávkovými listy vystavenými společnosti EMITA se žalovaný zabýval objednávkou ze dne 20. 10. 2018, která byla po výzvě předložena správci daně. Vyhodnotil ji jako neprůkaznou, neboť na ní objednávaný stavební materiál je opět vymezen povšechně a není nikde uvedeno, kam měl být dodán. Stejně jako v případě objednávkových listů od DOLIOMAX absentuje forma objednávaného produktu, velikost balení, popř. specifický název, a to právě s ohledem na konkrétní požadovanou cenu. Souhrnný dodací list ze dne 26. 11. 2018, který měla vystavit stěžovatelka společnosti EMITA, žalovaný shledal nevěrohodným. Název artiklů je opět obecný a nemá podstatné údaje, kterými by měl disponovat. Chybí zde údaje o místě a způsobu dodání i to, kdy k dodání toho kterého artiklu vlastně došlo, kdo zboží za stěžovatelku předával a kdo za EMITA přebíral. Do dispozice správce daně se dostaly dvě varianty uvedené listiny, kdy jednu variantu předložila stěžovatelka, druhou získal správce daně od EMITA. Jejich porovnáním správce daně zjistil, že se u všech artiklů liší v jednotkových cenách a u jednoho dokonce i v množství. K prokázání tvrzení stěžovatelky nepřispěla ani rámcová smlouva o obchodní spolupráci mezi stěžovatelkou a EMITA, neboť je obecná a nelze z ní vyvodit spojitost s šetřenými transakcemi.

[26] K návrhu stěžovatelky na provedení důkazu šesti daňovými doklady, které vystavila vůči EMITA, žalovaný uvedl, že ani ty nejsou samy o sobě průkazné. Neobsahují údaje o předmětu ani rozsahu plnění ve smyslu § 29 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Neodkazují na objednávku, byť tato byla stěžovatelkou předložena. Na daňových dokladech od stěžovatelky vůči EMITA je datum uskutečnění plnění 1., 5., 9., 14., 21. a 26. listopadu 2018 a na daňových dokladech od DOLIOMAX vůči stěžovatelce je uskutečnění plnění deklarováno ke dni 5., 12., 14., 16. a 26. listopadu 2018. Daňové doklady, jež měly být vystaveny stěžovatelkou vůči EMITA, tedy deklarují uskutečnění zdanitelných plnění (s výjimkou daňového dokladu ze dne 26. 11. 2018, pozn. NSS) dříve, než deklarovala uskutečnění zdanitelných plnění DOLIOMAX vůči stěžovatelce. Údaj o datu uskutečnění zdanitelného plnění uvedený na daňových dokladech od stěžovatelky v některých případech nekoresponduje s údaji o dodávkách materiálu dle dopravních listů. Dopravní listy předložené společností EMITA nenesou údaje o místu, kam měly být dodávky materiálu od stěžovatelky této společnosti dopraveny. Porovnáním dodacích listů vystavených DOLIOMAX a dopravních listů stěžovatelky navíc žalovaný zjistil, že některý materiál měla EMITA obdržet od stěžovatelky dříve, než jej DOLIOMAX dodala stěžovatelce (např. sanační omítky měla stěžovatelka společnosti EMITA dodat ve dnech 1. 11., 6. 11. a 12. 11. 2018, ale stěžovatelka je dle dodacího listu od DOLIOMAX pořídila až 21. 11. 2018). Ani bezhotovostní úhrady neprokázaly existenci plnění, neboť z přesunu finančních prostředků nelze dovozovat, že adresát finanční transakce uskutečnil pro poskytovatele platby též určité plnění. Ohledně vozů stěžovatelky, které měly dopravit EMITA stavební materiál správce daně z odpovědi Ředitelství silnic a dálnic, s.p., zjistil, že těmito vozy nebyla uskutečněna přeprava stavebního materiálu od DOLIOMAX, když její sídlo je v Brně a ke stěžovatelce do Petrovic by bylo nasnadě využít úseky dálnice D1.

[27] S ohledem na výše uvedené se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem městského soudu, že správní orgány přednesly celou řadu pochybností o faktickém uskutečnění plnění, z nichž vyplývá, že stěžovatelka neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání odpočtu na DPH za listopad 2018. Nejvyšší správní soud proto nesdílí přesvědčení stěžovatelky, že řešený obchodní případ je zcela standardní a obchodní praxi se nevymykající.

[28] Městský soud v bodu 23 rozsudku poukázal na nekonkrétní nastavení obchodních vztahů stěžovatelky s DOLIOMAX a EMITA. Kuriozní shledal úhradu ceny za dopravu dodavateli i její vyúčtování odběrateli před vlastním uskutečněním plnění. V bodu 24 městský soud uvedl, že pochybnosti ohledně smlouvy a na jejím základě poskytnutého plnění vzbuzuje to, že smlouvu za DOLIOMAX měla podepsat Michaela Trdá, která v době jejího podpisu nebyla dle obchodního rejstříku jednatelkou DOLIOMAX a nebyla u této společnosti ani zaměstnána. V bodu 33 rozsudku poukázal na nekonkrétnost objednávkových listů z 23. 10. 2018 a 26. 10. 2018 i dalších stěžovatelkou předložených dokumentů. V bodu 34 poukázal na nejasnosti zjištěné správními orgány, které posilují pochybnosti o tom, že skutečně došlo k realizaci plnění, a zmínil pochybnosti ohledně vlastní ekonomické činnosti DOLIOMAX. V bodu 35 poukázal na nejasnosti ohledně dopravy materiálu, kdy stěžovatelka daňovým dokladem č. 000087 účtovala EMITA za další dopravu na stejná místa, na která podle daňového dokladu č. 201811011 měla zavést stavební materiál DOLIOMAX. U jednoho z vozidel, které mělo dopravovat stavební materiál dle dopravních listů vystavených žalobkyní společnosti EMITA, mýtné brány vůbec nezaznamenaly v den tvrzené přepravy žádný pohyb. Z předložených dopravních listů vyplývá, že některý stavební materiál EMITA od stěžovatelky obdržela dříve, než jej vůbec pořídila stěžovatelka od DOLIOMAX. Neobstojí tedy výtka stěžovatelky, že městským soudem shledané zvláštní až podivné podmínky obchodního případu nejsou definovány ani označeny.

[29] Nejasnost ohledně toho, kdo měl podepsat smlouvu mezi stěžovatelkou a DOLIOMAX, je jednou z mnoha okolností, na kterých správní orgány založily své pochybnosti ohledně uskutečnění stěžovatelkou tvrzených plnění v deklarovaném rozsahu. Závěr správních orgánů tedy nespočívá pouze na této okolnosti.

[30] Stěžovatelkou zmíněný svědek F. V. (dřívější zaměstnanec DOLIOMAX) při výslechu dne 5. 10. 2021 ve vlastním vyjádření k obchodní spolupráci mezi stěžovatelkou a DOLIOMAX uvedl, že vůbec neví, o jakou spolupráci se jedná. Stěžovatelku viděl pouze na nějaké listině, nejednal s ní. Dále popsal ekonomickou činnost DOLIOMAX, kde pracoval na základě dohody o provedení práce jako řidič a poté dispečer. Nemyslí si, že za DOLIOMAX podepisoval nějaké doklady nebo dokumenty pro stěžovatelku. Dodávky stěžovatelce nevezl, zároveň však uvedl, že stěžovatelce vezl železo. Nevzpomenul si, kdo vystavoval daňové doklady v listopadu 2018. Odpověď tohoto svědka na otázku, zda mu jsou známy dodávky od DOLIOMAX pro stěžovatelku v období listopad 2018, není v protokolu zaznamenána.

[31] K nezaznamenání odpovědi svědka na výše uvedenou otázku postačuje uvést, že nemá vliv na zjištění skutkového stavu správcem daně, neboť ohledně dodávek DOLIOMAX stěžovatelce v předmětném období byl znovu podrobně vyslechnut a vypovídal při druhém výslechu.

[32] Ve své svědecké výpovědi dne 6. 3. 2023 tento svědek uvedl, že si na obchodní spolupráci mezi DOLIOMAX a stěžovatelkou nevzpomíná, bylo to dlouho, byla to nějaká autodoprava. Vybavil si, že pro stěžovatelku vezl nějaká železa. Za DOLIOMAX podepisoval objednávky a přepravní listy. Jako řidič DOLIOMAX stěžovatelce nevezl dodávku zboží či materiálu. Poté, co mu správce daně předložil dodací listy vztahující se k výše uvedeným fakturám, uvedl, že na fakturách není specifikované, co tam bylo. Na dodacích listech poznal ocel betonářskou, možná ještě směs na úpravu omítek, nebyl si jistý, ale uvedl, že to odpovídalo. Osobně toto zboží nevezl. Následně popsal obchodní spolupráci mezi stěžovatelkou a DOLIOMAX a potvrdil dodání zboží dle předložených faktur a dodacích listů od DOLIOMAX pro stěžovatelku za listopad 2018. Některá vozidla, kterými byl přepravován materiál pro stěžovatelku, byla DOLIOMAX, některá v pronájmu. Vzpomněl si, že se něco vezlo na hotel Golf Praha. Uvedl, že vystavil a podepsal faktury č. 201811010, 201811017, 201811021.

[33] Z výše uvedeného vyplývá, že ve výpovědích tohoto svědka jsou rozpory, neboť uvedl, že si na nic bližšího nepamatuje, zároveň však po předložení dokladů správcem daně zmínil konkrétní detaily ohledně dodání zboží. Také uvedl, že stěžovatelce vezl „železo“, a zároveň, že jí nic nevezl. Další rozpor ve výpovědi tohoto svědka spočívá v tom, že uvedl, že podepsal tři faktury, načež tvrdil, že dokumenty pro stěžovatelku nepodepisoval. Tyto rozpory jsou přitom poměrně zásadní. K důvěryhodnosti výpovědi tohoto svědka nepřispívá ani městským soudem zmíněná skutečnost, že vypověděl, že DOLIOMAX disponovala vlastními i pronajatými vozidly, avšak dle zjištění správce daně z registru vozidel nevyplývá, že by DOLIOMAX ve daném období vlastnila jakákoli vozidla. Svědek V. neuvedl, o jaký konkrétní materiál se jednalo, zmínil pouze „železo“. Žalovaný v bodu 44 svého rozhodnutí upozornil, že tvrzení tohoto svědka, že měl být řidičem i speditérem a vystavovat objednávky, faktury, dodací i přepravní listy, vč. jejich podepisování, ani náznakem nezmínila Michaela Tvrdá, která ve své výpovědi v tomto ohledu odkazovala pouze na svého otce. Celkově tak výpověď tohoto svědka vyznívá tak, že sice potvrzuje obchodní spolupráci mezi stěžovatelkou a DOLIOMAX, avšak s přihlédnutím k rozporům v jeho výpovědích nelze dospět k závěru, že potvrzuje uskutečnění stěžovatelkou deklarovaných plnění za období listopad 2018. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil s hodnocením městského soudu, že svědek V. nepotvrdil konkrétní spolupráci dodavatele se stěžovatelkou, ale pouze spolupráci obecnou. Nelze proto stěžovatelce přisvědčit, že výpověď tohoto svědka jednoznačně prokazuje přijetí zboží stěžovatelkou.

[34] Stěžovatelkou zmíněná skutečnost, že svědek V. odpovídal na desítky dotazů a byl vyslechnut s odstupem několika let ohledně z jeho pohledu rutinní pracovní záležitosti, nic nemění na existenci výše uvedených rozporů v jeho výpovědích a na tom, že neuvedl, o jaký konkrétní materiál se jednalo. Skutečnost, že svědek V. pracoval pro DOLIOMAX

na dohodu o provedení práce, Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem hodnotí tak, že nepůsobí zcela hodnověrně, že v tomto pracovněprávním postavení, kdy dle své první výpovědi působil jako vytížený řidič, měl za DOLIOMAX podepisovat doklady. Navíc zároveň uvedl, že za DOLIOMAX nic nepodepisoval.

[35] Svědek Novák za společnost EMITA popsal obchodní spolupráci se stěžovatelkou a uvedl, že podepsal dodací listy k fakturám. Jednatel stěžovatelky Štěpán Dohnal popsal, jak probíhala obchodní spolupráce se společností DOLIOMAX. Nevysvětlil však, jakým způsobem došlo k tomu, že na dodacích listech není shodné datum s datem zdanitelného plnění na předložených daňových dokladech. Žádný z těchto svědků nepotvrdil uskutečnění stěžovatelkou tvrzených plnění v listopadu 2018 způsobem, který by vyvrátil pochybnosti správních orgánů o jejich uskutečnění založené na listinných důkazech.

[36] K poukazu stěžovatelky na skutečnost, že jednatel stěžovatelky při svém výslechu uvedl, že materiál byl definován pomocí fotografií a následně dodán v souladu s těmito fotografiemi, postačí uvést, že toto své tvrzení jednatel stěžovatelky nedoložil, a nevyvrací tudíž pochybnosti správních orgánů o uskutečnění předmětných plnění deklarovaných stěžovatelkou.

[37] Stěžovatelka upozorňuje na nutnost při výsleších zohlednit časový aspekt a předmět výslechu. Tato okolnost, s níž lze v obecnosti souhlasit, ovšem v posuzované věci nemění závěr, že svědci sice potvrdili existenci obchodního řetězce DOLIOMAX – stěžovatelka – EMITA, nikoli však uskutečnění předmětných plnění ve stěžovatelkou deklarovaném rozsahu. Žalovaný při hodnocení svědeckých výpovědí popsal rozpory v nich uvedené. Z ničeho nevyplývá, že by tyto rozpory fabuloval a snažil se za každou cenu výpovědi svědků znevěrohodňovat. Správce daně se při výslechu svědků správně zaměřil na okolnosti stěžovatelkou deklarovaných plnění a nepochybil, když se dotazoval na detaily týkající se dodání stavebního materiálu. Bylo by pochopitelné, pokud by svědci s ohledem na časový odstup několika let a dotazy na relativně drobné transakce týkající se jejich běžné činnosti nesdělili okolnosti zcela přesně. V posuzované věci ovšem ve výsledku nebylo možné svědeckými výpověďmi vyvrátit pochybnosti správních orgánů založené na listinných důkazech.

[38] Městský soud správně uzavřel, že vymezení materiálů na objednávkových listech bylo zcela obecné. Nejednalo se proto o „bazírování“ na bližší identifikaci pořízeného stavebního materiálu. Stěžovatelce lze přisvědčit, že konkrétní označení typu, rozměrů stavebního materiálu apod. není zákonnou podmínkou obchodních listin a může být nahrazeno ústní, event. konkludentní domluvou. V posuzovaném případě však stěžovatelka takovýto postup žádným způsobem nedoložila.

[39] Nejvyšší správní soud tak má stejně jako žalovaný a městský soud za to, že označení zboží pouze jeho typem a množstvím, bez uvedení jakýchkoli dalších parametrů (např. jeho typu, složení, rozměrů, váhy, balení, značky) je příliš obecné a takové doklady bez dalšího neprokazují, jaké konkrétní stavební materiály měly být dodány. Není proto správný názor stěžovatelky, že předložila nabývací doklady k pořízenému stavebnímu

materiálu, které zcela jednoznačně a dostatečně identifikovaly druh a množství dodaného stavebního materiálu. Stejně tak neobstojí přesvědčení stěžovatelky, že předložené písemnosti jsou zcela obvyklé a prokazují realizaci transakcí. Z výše uvedeného vyplývá, že listinné důkazy v kombinaci s provedenými výslechy svědků neprokazují pořízení materiálu stěžovatelkou a jeho následné dodání odběrateli.

[40] Stěžovatelka v kasační stížnosti také namítla, že správní orgány pouze konstatovaly rozpor s obchodní praxí, aniž by jej fakticky prokázaly. K tomuto Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně na str. 16 zprávy o daňové kontrole ze dne 22. 6. 2023, č. j. 3211536/23/3019-60562-712401, uvedl, že v běžném obchodním styku při objednávce materiálu by byla specifikace uváděná na předložených objednávkách naprosto nedostatečná. Např. z pojmu „tepelná venkovní izolace“ nelze vůbec určit o jakou izolaci se jedná, neboť se může jednat o polystyren, minerální vatu, moderní izolační materiály z PUR, fenolické pěny, izolaci z pěnového skla atd. Dále poukázal na druhy omítek, různé průměry a délky prutů oceli a konstatoval, že nedostatečné vymezení se týká všech položek materiálu. Navázal, že v rámci běžného obchodního styku by dodavatel nebyl schopen na základě takové objednávky materiál dodat. Žalovaný pak konstatoval, že správce daně vždy k poznámce o postupu stěžovatelky v rozporu s běžnou praxí uvedl, jak by takový běžný důkazní prostředek (objednávka) mohl vypadat způsobem, který není v rozporu s běžnou náplní takových listin, jež lze zjistit i z internetu (s konkrétním odkazem), ani s jejich významem jakožto důkazních prostředků zachycujících skutkový stav.

[41] Žalovaný tedy ohledně náležitostí objednávek poukázal na webovou stránku, která se zabývá popisem jejich náležitostí. Neobstojí proto výtka stěžovatelky, že správní orgány neuvedly, odkud běžnou obchodní praxi zjišťovaly. Závěr správce daně, že objednávky stěžovatelky byly příliš obecné, nešlo by jejich na základě uskutečnit dodání zboží, a tudíž jsou v rozporu s běžnou praxí, je logický, srozumitelný, správný a vyplývá z předložených objednávek. Správní orgány tedy zdůvodnily a prokázaly, v čem spatřují rozpor objednávek s běžnou praxí. Poukaz stěžovatelky na rozsudky NSS sp. zn. 10 Afs 421/2019 a 5 Afs 60/2017, v nichž rozpor s obchodní praxí nebyl dostatečně prokázán, proto není přiléhavý.

[42] Námitka stěžovatelky, že při nejasnostech ohledně pohybu vozidel dodavatele po dálnici D1 žalovaný ani městský soud nezohledili, že dodavatel mohl pro dopravu použít vozidla pronajatá či užitá na základě výpůjčky apod., je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatelka neuplatnila v žalobě, ač tak učinit mohla.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[43] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[44] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na

náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 29. ledna 2026

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu