

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **KOMERSAL TEAM spol. s r.o.**, se sídlem Křižíkova 44, Praha, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., se sídlem Chodská 9, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2025, č. j. 17 Af 13/2024-39,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku, kterým Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) zamítl její žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2024, č. j. 18835/24/5300-22441-709739.

[2] Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 3. 2023, č. j. 2062185/23/2005-53522-110941, kterým byla stěžovatelce doměřena daň z přidané hodnoty (DPH) ve výši 238 022 Kč a stanoveno penále ve výši 47 605 Kč. Správce daně doměřil DPH, neboť dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala naplnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně. Neprokázala totiž, že skutečně přijala zdanitelná plnění, jejichž přijetí od dodavatelů MB-speed s.r.o., RENOP realizace staveb s.r.o. a DU.JU.DRINKS s.r.o. deklarovala na daňových dokladech. Žalovaný v řízení dospěl

k odlišnému závěru – podle jeho názoru nebylo pochyb o tom, že stěžovatelka deklarovaná plnění přijala. Byly však dány pochybnosti o tom, že stěžovatelka přijala plnění právě od deklarovaných dodavatelů či od jiných osob v postavení plátce DPH. U některých plnění vznikly též pochybnosti o jejich předmětu a rozsahu (konkrétně u plnění ze strany RENOP realizace staveb podle daňového dokladu č. 2019N22 a u plnění od společnosti DU.JU.DRINKS).

2. Rozsudek městského soudu

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila stěžovatelka žalobou u městského soudu, který ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), zamítl.

[4] Městský soud se předně zabýval otázkou neprovedených důkazů. Žalovaný totiž neprovedl několik stěžovatelkou navržených důkazů s odkazem na § 115 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"). Podle městského soudu nebylo pochyb, že stěžovatelka důkazy navrhla teprve po uplynutí lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu (tj. lhůta k vyjádření ke skutkovým zjištěním a právním hodnocením žalovaného). Ustanovení § 115 odst. 4 daňového řádu jednoznačně stanoví, že po uplynutí této lhůty již žalovaný k dalším důkazním návrhům nemusí přihlížet. Žalovaný tedy nepochybil, pokud důkazy navrhované po uplynutí uvedené lhůty, neprovedl (výslechy svědků D. S., P. T., J. P., Dušana Juříčka a Petera Rybaríka.).

[5] Podle městského soudu nebylo rozhodnutí žalovaného překvapivé, ačkoliv v něm zpochybnil pravost podpisů Eriky Rusnákové (jednatelky společnosti MB-speed) a Dušana Juříčka (jednajícího za DU.JU.DRINKS) na dokumentech předložených stěžovatelkou s odkazem na jejich rozpornost s podpisy na jiných listinách ve správním spise a v obchodním rejstříku. Jednalo se totiž o dílčí okolnost, kterou žalovaný uváděl nad rámec dostatečně zjištěného skutkového stavu. Pochybnosti o tom, že bylo deklarované plnění dodáno plátcem DPH, vyplývaly dostatečně již z podkladů shromážděných správcem daně.

[6] Co se týče zdanitelného plnění dodaného společností MB-speed, městský soud konstatoval, že žalovaný předestřel důvodné a vážné pochybnosti, které stěžovatelka nevyvrátila a ani nepředložila důkazy, že se plnění uskutečnila deklarovaným způsobem. První významná pochybnost je založena na svědecké výpovědi Eriky Rusnákové. Ačkoliv byla jednatelkou společnosti MB-speed, neměla o jejím vedení žádné povědomí a nevěděla nic o dotčených plněních. Erika Rusnoková popřela v zásadě veškerou činnost pro tuto společnost, výslovně popřela, že by podepsala celoroční objednávku stěžovatelky, a u pokladních dokladů uvedla, že podpisy na nich jsou asi její. Listiny jí však měl k podpisu nosit „Pepa" na ubytovnu a ona o nich nic dalšího nevěděla.

[7] Další pochybnosti byly založeny na tom, že měla MB-speed zajistit dopravu, ačkoliv nebyla vlastníkem ani provozovatelem žádného vozidla. V celoroční ani dílčí objednávce není zmíněn způsob ani cena dopravy. Tvrzení stěžovatelky, že dopravu zajišťovala MB-speed, což bylo zahrnuto v ceně zboží, považoval městský soud za nepodložené a nevěrohodné.

[8] Pochybnosti zakládalo rovněž, že stěžovatelka za plnění platila v hotovosti. Nejednalo se sice o enormní částky (šlo zpravidla o desítky tisíc korun, v některých případech i o částky cca 100 000 Kč), městský soud se ale ztotožnil s názorem žalovaného, že platba bankovním převodem je efektivnější, bezpečnější a ekonomičtější. Jelikož Erika Rusnáková přebírání hotovosti nepotvrdila a stěžovatelka neoznačila žádnou jinou osobu přebírající hotovost, není vůbec zřejmé, kdo (a zda vůbec) hotovost od stěžovatelky přebíral.

[9] Městský soud souhlasil rovněž s názorem žalovaného, že bylo možno pochybovat o plněních údajně poskytnutých společností RENOP realizace staveb. Pochybnosti vyplývaly zejména z toho, že jednatel společnosti Jaroslav Čmela neměl žádné povědomí o jím vedené společnosti – nepamatoval si, jakou činnost vykonávala, nevěděl, kolik měla zaměstnanců, neměl přístup ke komunikaci společnosti apod. Uvedl, že dal plnou moc v rozsahu oprávnění jednatele jiné osobě, na kterou si nevzpomněl, a že veškerou činnost prováděli blíže neupřesnění subdodavatelé. Jediné, co Jaroslav Čmela dělal sám, bylo podepisování daňových dokladů. Související písemnosti však nepodepsal a hotovost nepřebíral.

[10] Co se týče plnění podle daňového dokladu č. 2019N922, městský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že dotčená objednávka je obecná a že stěžovatelka předmět ani rozsah plnění neobjasnila. Objednávka hovořila o spolupráci při „*čištění Praha, Elna Servis, Personna; při těsnosti zk. G-Team; při čerpání produktů Č. Voda; při výškových ‚pracech'; při čištění výměníku*". Stěžovatelka předmět plnění svým podáním správci daně rozvinula, setrvala ovšem pouze v obecné rovině, hovořila zejm. o pomocných pracích, čištění zařízení, přesunu hmot, úklidu, zajištění dozoru, ruční dopravě s horolezeckým náčiním, obsluze vysokozdvižného vozíku, vyložení auta a přesunu čerpadel. Podle městského soudu jde o naprosto obecné pojmy, přičemž je zřejmé, že v kontextu určitého plnění budou mít odlišný rozsah a povahu. Z objednávky přitom je zřejmé, že šlo o čištění zařízení a související úklid, pročež lze předpokládat nutnost užití specifických čistících prostředků a zařízení. Ani konkrétnější sdělení stěžovatelky týkající se ruční dopravy s horolezeckým náčiním není postačující, neboť z něho sice vyplývá, že patrně bylo něco dopravováno, nelze ale seznat, o co se jednalo a proč se tak dělo výškovými pracemi. Uvedené zakládá vážnou a důvodnou pochybnost žalovaného. Pochybnost zakládá i fakt, že není zřejmé, jak byla stanovena cena za jednotlivé položky plnění, které byly následně stěžovatelce fakturovány v celkové částce.

[11] Ohledně plateb v hotovosti městský soud odkázal na vypořádání obdobné námitky týkající se plnění přijatého od MB-speed a dodal, že Jaroslav Čmela popřel přebírání hotovosti a stěžovatelka ani zde žádnou osobu přebírající hotovost neoznačila. RENOP realizace staveb s.r.o. sice řádně uvedla plnění určené stěžovatelce do svého kontrolního hlášení, to však není klíčovým důkazem a samo o sobě nemůže obstát jako důkaz o uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem.

[12] Podle městského soudu byly namístě i pochybnosti týkající se plnění přijatých stěžovatelkou od DU.JU.DRINKS. V žalobou napadeném rozhodnutí vyvozoval své pochybnosti žalovaný i z toho, že stěžovatelka zprvu uvedla jako dodavatele ADAM VELKOOBCHOD s.r.o., teprve následně se opravila a za dodavatele označila DU.JU.DRINKS s.r.o. Městský soud však nesouhlasil s názorem stěžovatelky, že tomuto pochybení žalovaný přikládal příliš velkou váhu. Naopak totiž žalovaný připustil, že se

mohlo jednat o administrativní pochybení, poznamenal však, že by měla stěžovatelka své dodavatele znát.

[13] Významná pochybnost o uskutečnění plnění ze strany DU.JU.DRINKS pramenila ze skutečnosti, že tato společnost neměla v rozhodné době jednatele. Rozhodnutím jediného společníka Dušana Juříčka došlo k zániku jeho funkce jednatele, v níž nebyl nikým nahrazen, a k převodu obchodního podílu na Petra Rybárika ke dni 1. 2. 2019. K zápisu těchto skutečností do obchodního rejstříku však došlo až o více než dva roky později. Podle městského soudu bylo nerozhodné, zda stěžovatelka o těchto skutečnostech věděla. Pochybnosti o okolnostech plnění mohou vyplynout i z okolností, které nejsou stěžovatelce známy a které byly zjištěny *ex post*. Neexistence statutárního orgánu tedy zakládá vážnou a důvodnou pochybnost žalovaného.

[14] Městský soud dal zapravdu stěžovatelce v tom, že žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí hodnotil, zda podpisy Dušana Juříčka na daňových dokladech a dalších písemnostech vypadají jako pravé, ačkoliv tak neučinil v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření v rámci odvolacího řízení podle § 115 odst. 2 daňového řádu (dále též „seznámení“). Městský soud ovšem tuto vadu nepovažoval za natolik zásadní, aby bylo napadené rozhodnutí pro stěžovatelku překvapivé. Pochybnosti totiž už v seznámení pramenily zejména z toho, že Dušan Juříček (a ani nikdo jiný) nebyl v rozhodné době jednatelem DU.JU.DRINKS, a nebyl tedy oprávněn za tuto společnost listiny podepsat.

[15] Pokud jde o pochybnosti vycházející z provádění plateb v hotovosti, městský soud znovu odkázal na vypořádání obdobné námitky u plnění společnosti MB-speed a znovu zdůraznil, že Dušan Juříček (podepsaný na daňových dokladech) nebyl v rozhodnou dobu jednatelem společnosti DU.JU.DRINKS a stěžovatelka neoznačila jinou osobu, která hotovost měla přebírat.

[16] Městský soud se dále zabýval otázkou specifikace předmětu a rozsahu plnění od společnosti DU.JU.DRINKS. Dospěl k závěru, že ani toto plnění nebylo dostatečně specifikováno. Stěžovatelka měla jako plnění přijmout realizaci, úklid, přípravu, DJ, aparaturu a zajištění služeb (programu) na „*akci nákupní dny ADAM VELKOOBCHOD v kulturním domě Šternberk, konané dne 22. 5. 2019*“. Realizace, příprava a zajištění služeb (či programu) je podle městského soudu nicneříkající. Úklid, DJ a aparatura v hrubých rysech označují konkrétní činnost, která ale není blíže specifikována. Na tom nic nemění ani objednávka odběratele stěžovatelky. Ta sice upřesnila plnění co do jeho délky (počtu hodin), avšak nepřispěla k vyjasnění rozsahu (jiného než časového časového) a předmětu plnění.

[17] Závěrem městský soud připomenul, že DU.JU.DRINKS přerušila provozování veškerých živnostenských oprávnění před poskytnutím plnění, neměla žádnou provozovnu ani zaměstnance, nereagovala na výzvy správce daně a stala se následně nespolehlivým plátcem DPH. Tyto skutečnosti pochybnosti žalovaného podporují, ačkoliv stěžovatelce nemusely být známy, resp. vyšly najevo *ex post*.

3. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika

[18] Proti rozsudku brojí stěžovatelka kasační stížností, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení, eventuelně, aby zrušil i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil k dalšímu řízení jemu.

[19] Stěžovatelka nesouhlasí s názorem městského soudu, že žalovaný nepochybil, pokud nevyhověl důkazním návrhům stěžovatelky na výslech svědků vznesený po lhůtě stanovené seznámením podle § 115 odst. 2 daňového řádu ze dne 27. 3. 2024. Městský soud v tomto ohledu odkázal na § 115 odst. 4 daňového řádu, který podle jeho názoru zavádí koncentraci důkazních návrhů. Stěžovatelka je však názoru, že s ohledem na § 111 odst. 2 daňového řádu byla oprávněna důkazní návrhy vznášet až do doby vydání rozhodnutí. Dle jejího názoru je výklad, že se nepřihlíží k návrhu na provedení důkazu vznesenému po lhůtě stanovené seznámením podle § 115 odst. 2 daňového řádu, v rozporu s judikaturou. Podle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, se totiž v odvolacím řízení zásada koncentrace řízení neuplatní. Záměr zákonodárce obsažený v § 115 odst. 4 daňového řádu tedy s ohledem na princip plné apelace zakotvený v § 111 odst. 2 daňového řádu není aplikovatelný. Uvedený závěr zopakoval Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 19. 3. 2021, č. j. 2 Afs 186/2019-30. Stěžovatelka je názoru, že zákonodárce nevtělil městským soudem prezentovaný záměr stran koncentrace řízení do § 115 odst. 4 daňového řádu tak, aby byl adresátům právních norem jasný a srozumitelný, vůle zákonodárce v tomto ohledu nesplňuje požadavky výslovnosti a jednoznačnosti, jak požaduje judikatura (k tomu zejm. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2024, č. j. 8 Afs 59/2023-39, č. 4575/2024 Sb. NSS).

[20] I kdyby § 115 odst. 4 daňového řádu aplikovatelnou koncentraci řízení zaváděl, stále platí povinnost žalovaného provést důkazy z vlastní iniciativy s ohledem na § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu. V tomto ohledu stěžovatelka odkázala na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 14. 6. 2016, č. j. 45 Af 66/2014-51, a shora označený rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 438/2017-52. Městský soud rezignoval na posouzení námitek týkajících se porušení povinnosti žalovaného přihlédnout k důkazům z úřední povinnosti, čímž zatížil svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti.

[21] Podle stěžovatelky žalovaným prezentované pochybnosti nemohou obstát a aktivovat důkazní břemeno stěžovatelky, pokud se odhlédne od hodnocení podpisů pana Juříčka a paní Rusnákové jako nepravých. Takto podpisy žalovaný hodnotil poprvé v žalobou napadeném rozhodnutí, čímž došlo k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Již jen proto měl městský soud rozhodnutí žalovaného zrušit.

[22] Stěžovatelka se dále vyjádřila k plněním od jednotlivých společností. Pokud jde o MB-speed, stěžovatelka v prvé řadě popřela, že by mohl zdroj pochybností spočívat ve výpovědi svědkyně Rusnákové. Z jejího výslechu totiž plyne, že byla se společností MB-speed spojena a že podpisy na daňových dokladech a dodacích listech jsou její. Svědkyně nevyloučila, že obchodním vedením společnosti byla pověřena jiná osoba. Stěžovatelka se tedy nacházela v situaci, kdy obchody se společností MB-speed fakticky probíhaly, což bylo prokázáno. Neměla důvod zjišťovat bližší informace o vnitřním uspořádání dodavatele,

neboť v době uskutečňování obchodů neexistovaly pochybnosti ohledně zastoupení dodavatele. Její výpověď je celkově nutno hodnotit ve prospěch existence plnění od dodavatele, neboť sice podpisy na některých listinách vyloučila, jiné ovšem potvrdila. To by neučinila, pokud by byla instruována, jak má u výslechu vypovídat. Skutečnost, že pro potvrzení svého podpisu používala obraty jako „*asi jo*“ nebo „*asi podepsala*“, nelze vyložit jako nejednoznačné potvrzení. Podle stěžovatelky nelze přihlížet ke zjištění žalovaného, že podpis svědkyně na daňových dokladech neodpovídá podpisu jediného společníka společnosti MB-speed, neboť s ním stěžovatelka nebyla seznámena v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu. Výpověď svědkyně tedy není takové povahy, aby bylo možno dospět k závěru o aktivaci důkazního břemene stěžovatelky. Podle stěžovatelky navíc identifikace osoby jednající za dodavatele (a zda je tato osoba k jednání oprávněna) není pro nárok na odpočet relevantní – rozhodné je pouze to, zda zboží dodal deklarovaný dodavatel.

[23] Pochybnosti nemohly vyplývat ani ze způsobu dopravy. Skutečnost, že byla doprava realizována dodavatelem, mohla být potvrzena P. T., který zboží v některých případech přebíral; žalovaný však bez ohledu na svou povinnost zakotvenou v § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu výslech svědka neprovedl. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nezajišťovala dopravu a že zboží bylo dodáno v dohodnutém množství a kvalitě, nebylo její povinností zjišťovat, jak dodavatel svůj závazek realizuje. Požadavek žalovaného, aby stěžovatelka pátrala po tom, kdo konkrétně zboží dopravil, je excesivní.

[24] Pochybnosti nemohly vzbudit ani platby v hotovosti. Nejednalo se o enormní částky a stěžovatelka takové platby považuje za bezpečné, efektivní a ekonomické. Pokladní doklady potvrzující úhradu nebyly paní Rusnákové při jejím výslechu předloženy, a stěžovatelka je tak přesvědčena, že byly podepsány paní Rusnákovou, a je tedy doloženo, že hotovost přijala.

[25] Stěžovatelka shromáždila řadu podkladů, které představují ve svém souhrnu dostatečnou auditní stopu. Doložila celoroční objednávku hutního materiálu na rok 2019 i jednotlivé objednávky konkretizující objednané zboží. Zboží bylo následně přeprodáno odběrateli stěžovatelky, což bylo prokázáno daňovými doklady a vyjádřením odběratele. Stěžovatelka je přesvědčena, že daňové orgány měly dospět k závěru o uskutečnění posuzovaného zdanitelného plnění a posoudit věc jako případnou účast stěžovatelky na daňovém podvodu. Podle stěžovatelky by pochybnosti neměly být založeny na okolnostech, které stěžovatelka nemohla zjistit, resp. nebyly s to ve stěžovatelce vzbudit pochybnosti o dodavateli zboží.

[26] Stěžovatelka se dále vyjádřila k plněním od společnosti RENOP realizace staveb. Nejprve uvedla, že výslech svědka Čmely potvrdil, že tato osoba za dodavatele stěžovatelky v omezené míře jednala. Stěžovatelka zdůraznila, že i Jaroslav Čmela potvrdil, že byly obchodní transakce realizovány subdodavatelsky. Potvrdil též, že obchodní fungování společnosti zajišťovaly jiné osoby, jimiž se daňové orgány nijak nezabývaly.

[27] Další pochybnosti městský soud dovozoval z nejasného rozsahu zdanitelného plnění. Požadavky městského soudu a daňových orgánů v tomto pohledu považuje stěžovatelka za excesivní. Je totiž absurdní, aby daňové subjekty předmět zdanitelného plnění spočívající v čištění vymezovaly například konkrétními čistícími prostředky, které mají dodavatelé

služeb použít. Kritéria, která žalovaný a městský soud pro specifikaci rozsahu a předmětu plnění požadují, považovala stěžovatelka za nepodstatná. Pro stěžovatelku byl podstatný výsledek prací. Cenu nastavila stěžovatelka již předem tak, aby byla pro dodavatele akceptovatelná a zohlednila svůj finanční zájem na věci. Skutečnost, že byla cena stanovena předem na korunu přesně, je logickým důsledkem toho, že byla dohodnuta v závislosti na přesně vymezené zakázce, na které potřebovala stěžovatelka vypomoci prostřednictvím subdodavatele. Cena stanovená s ohledem na finanční plán (cenovou nabídku objednatele) a možnosti daňového subjektu navíc o objemu provedených deklarovaných prací nevyvolává vážné pochybnosti. K pochybnostem stran dalších skutečností stěžovatelka odkázala na část kasační stížnosti týkající se plnění od MB-speed.

[28] Stěžovatelka je tedy přesvědčena, že daňové orgány neprokázaly vážné pochybnosti, na jejichž základě by mohlo dojít k přenosu důkazního břemene. Nadto doložila dostatečnou auditní stopu prokazující přijetí zdanitelných plnění od společnosti RENOP realizace staveb. Přihlédnuto mělo být též k tomu, že společnost RENOP realizace staveb plnění stěžovatelce vykázala v kontrolním hlášení, a to v době, kdy o spornosti dokladů nebylo vedeno žádné řízení.

[29] Stěžovatelka nesouhlasila ani s tím, že bylo namístě pochybovat o zdanitelném plnění od společnosti DU.JU.DRINKS. V tomto ohledu stěžovatelka zdůraznila, že žalovaný přiřkl zcela nedůvodně velký význam skutečnosti, že stěžovatelka zaváhala při určení dodavatele plnění – omylem společnost DU.JU.DRINKS označila za odběratele. Z rozsudku městského soudu není patrné, zda tato skutečnost zakládá důvodnou pochybnost aktivující důkazní břemeno stěžovatelky.

[30] K aktivaci důkazního břemene stěžovatelky nemohly vést pochybnosti založené na tom, že jednatelem společnosti DU.JU.DRINK nebyl v rozhodné době pan Juříček. O tom stěžovatelka vědět nemohla, tato skutečnost vyšla najevo až poté, co se předmětné obchody uskutečnily. Stěžovatelka tuto skutečnost ani neměla, jak zjistit. Důvodné pochybnosti nemohou založit ani nesrovnalosti stran podpisu pana Juříčka, jelikož s odpovídajícími zjištěními žalovaný stěžovatelku neseznámil postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Platba v hotovosti ani v tomto případě není pochybná, s ohledem na povahu zdanitelného plnění bylo efektivní a bezpečné, aby byla cena vyplacena dodavateli hotově. Ani sjednání rozsahu plnění a ceny nemohlo založit vážné pochybnosti. Způsob stanovení ceny byl sice atypický, sám o sobě ovšem nemůže vyvolat vážné pochybnosti o objemu provedených prací tak, jak bylo deklarováno. Excesivní požadavky na popis plnění, jaké klade městský soud a žalovaný, neodpovídají realitě obchodních transakcí. Ani další okolnosti, na nichž městský soud pochybnosti založil, nemohou s ohledem na judikaturu aktivovat důkazní břemeno stěžovatelky.

[31] Stěžovatelka je tedy přesvědčena, že i v případě plnění přijatých od DU.JU.DRINKS doložila dostatečnou auditní stopu, díky které své důkazní břemeno unesla. Správce daně navíc v průběhu daňového řízení zajistil kontrolní hlášení dodavatele, který zdanitelná plnění vykázal.

[32] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Podle jeho názoru z § 115 odst. 4 daňového řádu jasně vyplývá vůle zákonodárce stanovit

koncentraci řízení a umožnit navrhování důkazů pouze do uplynutí lhůty stanovené podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Tomuto výkladu neodporuje ani judikatura Nejvyššího správního soudu. Podle žalovaného bylo neseznámení s pochybnostmi o pravosti podpisů na stěžovatelkou předkládaných dokumentech pouhou formulační neobratností a ztotožnil se s názorem městského soudu, že šlo o vadu, která nemohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Dále se žalovaný vyjádřil k plněním od jednotlivých dodavatelů stěžovatelky, přičemž zdůraznil zejména, že pochybnosti mohou vyvstávat i z okolností vzniklých *ex post* a ve zbytku se v zásadě ztotožnil se závěry městského soudu.

4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[33] Nejvyšší správní soud (NSS) nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté NSS přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[34] Kasační stížnost není důvodná.

4.1 K použití § 115 odst. 2 a 4 daňového řádu

[35] Stěžovatelka v kasační stížnosti v prvé řadě namítá, že městský soud akceptoval neprovedení důkazů žalovaným s odkazem na to, že jejich provedení stěžovatelka navrhla teprve po uplynutí lhůty stanovené seznámením podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[36] Podle tohoto ustanovení (důraz přidán) „[p]*rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*“

[37] Ustanovení § 115 odst. 4 daňového řádu stanoví, že „[p]*o uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží*“.

[38] Podle stěžovatelky posledně citované ustanovení nemůže založit koncentraci řízení ve vztahu k důkazům s ohledem na § 111 odst. 2 daňového řádu, podle kterého „[d]*o doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, může odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět*“.

[39] Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje s názorem předestřeným městským soudem. Ustanovení § 111 odst. 2 daňového řádu umožňuje daňovému subjektu kdykoliv v průběhu odvolacího řízení měnit a doplňovat odvolání, tedy přinášet nové právní argumenty, činit nová skutková tvrzení a k jejich podložení činit nové důkazní návrhy. Proti

němu stojí § 115 odst. 4 daňového řádu coby ustanovení speciální, které poté, co uplyne lhůta stanovená k tomu, aby se daňový subjekt vyjádřil ke zjištěným skutečnostem, důkazům a novému právnímu posouzení, zavádí koncentraci řízení ve vztahu k důkazním návrhům. Daňový subjekt tak i po uplynutí této lhůty může činit nová skutková i právní tvrzení, aby ovšem mohla být úspěšná, musí mít podklad v již provedeném dokazování. Takovou úpravu podle zdejšího soudu nelze označit za iracionální, neboť umožňuje daňovým subjektům vnášet do hry nové argumenty v podstatě bez omezení, protože na ty může reagovat odvolací orgán vlastní argumentací, kdežto s důkazními návrhy se pojí i zajišťování důkazů, které je z povahy věci časově náročnější a dostatečná rychlost jejich zajištění nemusí být v moci daňových orgánů, pročež je přednášení nových důkazních návrhů omezeno koncentrací řízení nastávající uplynutím lhůty stanovené podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[40] Právní úprava je v tomto směru zcela zřejmá a pochopitelná. Úprava relevantní pro nyní posuzovanou věc co do srozumitelnosti nesnese srovnání s právní úpravou, jejíž aplikaci řešil rozšířený senát NSS ve výše označeném rozsudku č. j. 8 Afs 59/2023-39. V odkazované věci se rozšířený senát – zjednodušeně řečeno – zabýval úpravou, která stanovila, že je námitka podle § 159 daňového řádu řádným opravným prostředkem, není jím však ve vztahu k ustanovení vylučujícímu uplatnění řádného opravného prostředku. Žádné ustanovení, které by vylučovalo uplatnění konkrétně řádných opravných prostředků, však daňový řád neobsahoval, a nebylo tedy zřejmé, o výjimku z jakého pravidla se má jednat. Ustanovení § 178 odst. 4 daňového řádu vylučovalo pouze použití všech (tj. řádných i mimořádných) opravných prostředků proti exekučnímu příkazu. Ačkoliv tedy zákonodárce zřejmě hodlal umožnit brojit proti exekučnímu příkazu námitkami, svou vůli nezformuloval pro adresáty právních norem srozumitelně.

[41] Naproti tomu v nyní posuzované věci jde o aplikaci ustanovení, které významné výkladové potíže nečiní. Jak vyplývá ze shora uvedeného, § 115 odst. 4 daňového řádu výslovně a jednoznačně stanovuje, že se k důkazním návrhům po uplynutí lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu nepřihlíží (a tím pádem nutně dochází k odpovídajícímu omezení možnosti doplňovat dokazování). Nejde tedy o situaci, kdy by zákon stanovil výjimku z pravidla, které ovšem nebylo jasně určitelné, jak se stalo v případě právní úpravy, kterou se zabýval rozšířený senát ve shora uvedené věci.

[42] Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s názorem stěžovatelky, že nepoužitelnost § 115 odst. 4 daňového řádu vyplývá z výše označeného rozsudku rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 438/2017-52. V bodě [59] tohoto rozsudku sice rozšířený senát skutečně uvedl, že „[v] *odvolacím daňovém řízení se neuplatní zásada koncentrace řízení. Tento fakt jasně vyplývá z § 111 odst. 2 daňového řádu* […]“, jak upozorňuje stěžovatelka, uvedenou část odůvodnění je však nutno vnímat jako součást širší argumentace rozšířeného senátu. Ten – stručně řečeno – vysvětlil, že odvolací řízení podle daňového řádu je ovládáno principem úplné apelace, a připouští tedy skutkové i právní novoty a zákon v obecné rovině neomezuje, kdy je může odvolatel vznést; smyslem § 115 odst. 2 je umožnit vést odvolateli a odvolacímu orgánu strukturovaný dialog jakožto provedení ústavního požadavku nepřekvapivosti procedury. Tato východiska rozšířený senát vystavěl jako argumentační podepření závěru, že „*provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 daňového řádu, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry,*

které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil “.

[43] Jak vidno, rozšířený senát se vůbec nezabýval situací, kdy by daňový subjekt vznesl po uplynutí lhůty stanovené podle § 115 odst. 2 daňového řádu nové důkazní návrhy, a z ničeho nevyplývá, že by hodlal popřít aplikovatelnost § 115 odst. 4 daňového řádu – k tomuto ustanovení koneckonců v odůvodnění rozsudku (kromě jeho rekapitulační části) nic neuvádí. Bod [59] uvedeného rozsudku je tedy třeba chápat tak, že pouze připomíná, že daňové řízení obecně stanovenou koncentraci řízení nemá. Koncentrace řízení skutečně nenastane ani ve vztahu k důkazním návrhům, pokud odvolací orgán podle § 115 odst. 2 daňového řádu nepostupuje (tj. pokud neprováděl dokazování či neměnil právní posouzení v neprospěch odvolatele). Uvedené ovšem nevylučuje aplikovatelnost speciálního ustanovení § 115 odst. 4 daňového řádu v případech, kdy odvolací orgán podle § 115 odst. 2 daňového řádu postupoval. Obdobně je třeba nahlížet i na odůvodnění výše označeného rozsudku č. j. 2 Afs 186/2019-30, na který odkazuje stěžovatelka. I tento rozsudek pouze zmiňuje obecně stanovené právo odvolatele doplňovat odvolání do vydání rozhodnutí, aniž by měl důvod se jakkoliv zabývat otázkou, zda přihlížet k důkazním návrhům uplatněným po uplynutí lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[44] Nutno podotknout, že ani pozdější judikatura závěry rozsudku rozšířeného senátu nechápe jako vyloučení aplikovatelnosti § 115 odst. 4 daňového řádu. Příkladmo lze uvést případy, v nichž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nerozhodnutí o prodloužení lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu představuje vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé – a to právě kvůli tomu, že v důsledku uplynutí lhůty již k dalším důkazním návrhům nelze přihlížet (srov. rozsudky NSS ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126, či ze dne 27. 7. 2022, č. j. 2 Afs 136/2020-70). Řešený rozsudek rozšířeného senátu nic nezměnil ani na názoru, že (mj.) s ohledem na § 115 odst. 4 daňového řádu zavedenou koncentraci řízení nelze liknavost při prokazování rozhodných skutečností „napravovat“ až v soudním řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2022, č. j. 7 Afs 208/2020-30).

[45] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že pokud daňový subjekt uplatní důkazní návrhy po uplynutí lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu, odvolací orgán k nim v souladu s § 115 odst. 4 daňového řádu nepřihlíží.

[46] V posuzované věci sama stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, že mezi stranami není sporu o tom, že vznesla důkazní návrhy (konkrétně návrh na provedení výslechu svědků D. S., P. T., J. P., Dušana Juříčka a Petera Rybaríka) teprve poté, co uplynula lhůta určená v seznámení ze dne 27. 3. 2024, č. j. 10598/24/5300-22441-709739, prodloužená rozhodnutím ze dne 15. 4. 2024, č. j. 12593/24/5300-22441-709739. K těmto důkazním návrhům nemusel žalovaný přihlížet, a nepochybil tedy, pokud stěžovatelkou navrhované důkazy neprovedl.

[47] Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s názorem stěžovatelky, že měl žalovaný důkazy provést z úřední povinnosti s ohledem na § 114 odst. 2 daňového řádu, podle kterého „[o]*dvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele*“, resp. s ohledem na odst.

3 téhož ustanovení, podle něhož „[v]*yjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří*“. Nutno podotknout, že tato ustanovení nelze vnímat jako suplování aktivity daňového subjektu (přiměřené srov. výše odkazovaný rozsudek č. j. 3 Afs 80/2019-126, bod [59]). Výklad zastávaný stěžovatelkou by v zásadě podkopal rozložení důkazního břemene v daňovém řízení i jakýkoliv smysl § 115 odst. 4 daňového řádu. Ani stěžovatelkou v tomto směru uváděná judikatura jí zastávanému výkladu ve skutečnosti nesvědčí. Výše citovaný rozsudek rozšířeného senátu NSS č. j. 1 Afs 438/2017-52 problematiku důkazů uplatněných opožděně vůbec neřeší, rozsudek Krajského soudu v Praze č. j. 45 Af 66/2014-51 pak možnost provedení opožděně navržených důkazů zcela nezavrhuje, ale rozhodně z něj nevyplývá, že by byl odvolací orgán povinen opožděně navržené důkazy provést z vlastní iniciativy. Dlužno dodat, že žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí u důkazů, jejichž provedení stěžovatelka navrhla opožděně, vcelku podrobně vysvětlil, proč by jejich provedení bylo nadbytečné. Městský soud výslovně uvedl, že se žalovaný nebyl povinen vyjádřit k opožděně navrženým důkazům (ač tak učinil), a jeho rozsudek je v tomto směru tedy přezkoumatelný, neboť obsahuje názor způsobilý přezkoumání.

[48] Procesní pochybení žalovaného spatřovala stěžovatelka ve vztahu ke všem řešeným plněním též v tom, že žalovaný teprve v samotném rozhodnutí posuzoval vzájemný soulad podpisů osob jednajících za dodavatele stěžovatelky, resp. soulad s dokumenty v obchodním rejstříku, ačkoliv se souvisejícími skutkovými zjištěními stěžovatelku neseznámil, jak požaduje § 115 odst. 2 daňového řádu. K tomu zdejší soud ve shodě s městským soudem uvádí, že tato zjištění byla pouze marginálního významu, pochybnosti o přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů obstojí i bez nich. Nejvyšší správní soud proto k tomu, že se některé podpisy neshodovaly, ve svém posouzení věci vůbec nepřihlížel.

4.2 K nároku na odpočet

[49] Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou, zda v případě plnění přijatých od dodavatelů MB-speed, RENOP realizace staveb a DU.JU.DRINKS splnil hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“).

[50] Základní hmotněprávní podmínkou pro uznání nároku na odpočet daně je faktické uskutečnění příslušného zdanitelného plnění. Současně musí být toto plnění poskytnuto osobou, která má postavení osoby povinné k dani (plátce DPH), a daňový subjekt je musí využít v rámci své ekonomické činnosti.

[51] Pokud jde o důkazní břemeno, podle § 92 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (odstavec 3). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje mimo jiné

skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odstavec 5 písm. c)].

[52] Setrvalou judikaturu správních soudů k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS tak, že *„daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).“* Zdejší soud dále v citovaném rozsudku uvedl, že „[p]*ro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však 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.“*

4.2.a) Zdanitelná plnění přijatá od společnosti MB-speed

[53] Stěžovatelka deklarovala přijetí zdanitelného plnění – hutního materiálu od společnosti MB-speed. Uskutečnění plnění prokazovala kromě daňových dokladů také celoroční objednávkou na rok 2019, dílčí objednávkou, dodacími listy a příjmovými pokladními doklady.

[54] Pochybnosti o tom, že plnění pocházelo od společnosti MB-speed (resp. od jiné osoby registrované k DPH), vyplývaly z toho, že společnost MB-speed neměla v roce 2019 žádné zaměstnance, nebyla vlastníkem ani provozovatelem žádného vozidla, ačkoliv měla zajišťovat dopravu zboží, nepodala daňové přiznání a daň byla stanovena pomůckami s tím, že přijatá plnění byla stanovena v nulové výši, MB-speed byla ode dne 17. 4. 2020 nespolehlivým plátcem, dne 9. 6. 2021 byla zrušena s likvidací a dne 20. 4. 2022 byla

vymazána z obchodního rejstříku. Tato společnost ani neměla v živnostenském rejstříku nahlášenou žádnou provozovnu, ačkoliv jedním z oborů činnosti bylo i skladování, balení zboží, manipulace s nákladem a technické činnosti v dopravě. Další pochybnosti vyplynuly z výslechu Eriky Rusnákové, která sice byla jednatelkou společnosti MB-speed, působila však jako tzv. bílý kůň, a pokud tedy „asi" podepsala daňové doklady, nelze podle žalovaného ještě tvrdit, že jménem MB-speed skutečně vystupovala. Stěžovatelka nadto platila společnosti MB-speed v hotovosti, ačkoliv se nejednalo o marginální částky.

[55] Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedené skutečnosti ve svém souhrnu jsou zajisté s to zpochybnit, že společnost MB-speed stěžovatelce deklarovaný hutní materiál dodala. Stěžovatelka se však svou argumentací snaží vyvrátit, že jednotlivé z uvedených okolností mohou sloužit coby zdroj pochybností.

[56] Pokud jde o výslech Eriky Rusnákové, ze správního spisu vyplývá, že sama o chodu společnosti MB-speed nevěděla v podstatě nic. Z výslechu vyplynulo, že k jednatelství ji dovedl blíže neidentifikovaný „Pepa", který stejně jako paní Rusnáková bydlel „na Pohodě", tj. na stejné ubytovně jako ona. Neměla však přístup do datové schránky, k e-mailu a ani si nevzpomněla, že by jiné osobě udělila plnou moc k zastupování společnosti. Správce daně paní Rusnákové předložil daňové doklady, na níž měly být její podpisy. K těm uvedla pouze, že jí je k podpisu nosil „Pepa" na ubytovnu, nic bližšího o nich nevěděla. Na dotaz, zda jsou podpisy na daňových dokladech či dodacích listech její, uvedla, že „*asi jo*" nebo že neví. Výslovně popřela, že by byl její podpis na celoroční objednávce na rok 2019.

[57] Z výše uvedeného je patrné, že paní Rusnáková evidentně byla tzv. bílým koněm, jak uzavřel žalovaný. Stěžovatelka tak sice předložila daňové doklady a dodací listy, které zřejmě podepsala jednatelka společnosti MB-speed, ovšem vzhledem k tomu, že ona sama tuto společnost neřídila a o faktickém uskutečnění plnění nevěděla nic a pouze bez dalšího podepisovala dokumenty, které jí donesl „Pepa" na ubytovnu, pochybnosti o tom, že bylo zboží dodáno skutečně společností MB-speed, jsou zcela namístě. Takto podepsané dokumenty totiž evidentně nemohou ničeho vypovídat o skutečném stavu věci.

[58] Stěžovatelka namítá, že výpověď je třeba hodnotit v její prospěch, neboť je zřejmé, že paní Rusnáková nebyla instruována, jak má vypovídat. Taková úvaha by dávala smysl, pokud by byla otázkou věrohodnost výpovědi paní Rusnákové. Tak tomu však nebylo, daňové orgány i městský soud vycházely ze svědecké výpovědi a její pravdivost nezpochybnily. To, že jmenovaná skutečně podepsala daňové doklady a dodací listy, ovšem s ohledem na jí popsané okolnosti podpisu vůbec nevypovídá o tom, že společnost MB-speed plnění stěžovatelce opravdu poskytla.

[59] Podle městského soudu pochybnosti vyplývaly i z toho, že měla být prováděna doprava společností MB-speed, ačkoliv sama neměla dopravní prostředky ani zaměstnance. Stěžovatelka kontruje v zásadě tím, že nebylo její povinností zjišťovat, jak dodavatel svůj závazek dopravit zboží realizuje, nebo aby pátrala po tom, kdo konkrétně zboží dopravil. Nejvyšší správní soud konstatuje, že doprava zboží subjektem bez dopravních prostředků v kontextu dalších okolností věci zajisté může vzbudit vážné pochybnosti, že plnění proběhlo tak, jak bylo deklarováno. Otázka, zda o tom stěžovatelka věděla nebo vědět mohla, je vcelku mimoběžná.

[60] Prověřování podmínek nároku na odpočet daně je totiž založeno na objektivním posouzení, dobrá víra daňového subjektu, že jednal s plátcem DPH, nemůže nahradit naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet. Mohou tedy nastat situace, v nichž se daňovému subjektu nepodaří prokázat splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, přestože byl v dobré víře stran jejich naplnění. Z hlediska zkoumání naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně je totiž nerozhodné, zda daňový subjekt důkazní břemeno neunesl svou vlastní vinou, či v důsledku jednání svých obchodních partnerů. Daňový subjekt je povinen podmínky nároku na odpočet daně prokázat, a nepodaří-li se mu to, již se subjektivní stránka nezkoumá; srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, bod [30], či rozsudky NSS ze dne 3. 1. 2024, č. j. 6 Afs 234/2023-50, bod [24], a ze dne 8. 7. 2025, č. j. 6 Afs 16/2025-58, bod [38]. Objektivní okolnosti, z nichž pochybnosti o uskutečnění deklarovaného plnění vyplývají, nemusí mít (a často ani nemívají) bezprostřední souvislost s jednáním (nebo opomenutím) přičitatelným přímo daňovému subjektu, jenž si v daňovém přiznání uplatnil nárok na odpočet daně (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 5. 2021 č. j. 2 Afs 16/2019-79, bod [140]). Pro posouzení subjektivní stránky je prostor teprve v případě, že podmínky pro vznik nároku na odpočet objektivně splněny byly, ale zvažuje se jeho odepření z důvodu účasti subjektu na daňovém podvodu. Odchýlilo-li se snad některé z rozhodnutí zdejšího soudu od explicitně vyjádřeného názoru shora označeného rozsudku rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 334/2017-208, že dobrá víra daňového subjektu nemůže nahradit podmínky pro vznik nároku na odpočet, což stěžovatelka naznačuje v kasační stížnosti, jednalo se o judikaturní exces.

[61] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje i s názorem městského soudu, že pochybnosti vyplývaly i ze skutečnosti, že stěžovatelka prováděla platby společnosti MB-speed v hotovosti. Jakkoliv považuje stěžovatelka platbu v hotovosti za efektivní, bezpečnou a ekonomickou a provedení plateb v hotovosti protizákonné nebylo, jediným potvrzením o takových platbách byl pokladní doklad (zřejmě) podepsaný paní Rusnákovou, která ovšem byla bílým koněm a podepisovala dokumenty bez rozmyslu, aniž by jakkoliv odrážely skutečný stav, o kterém koneckonců vůbec nic nevěděla. V kontextu dané věci nelze za vážné pochybení daňových orgánů považovat, že nepředložily při výslechu paní Rusnákové příjmové pokladní doklady s jejím podpisem. Vzhledem k tomu, že o chodu společnosti MB-speed nic nevěděla a ve skutečnosti o ničem nerozhodovala ani žádnou činnost kromě automatického podepisování dokumentů nevyvíjela, potvrzení jejího podpisu na pokladních dokladech by jen stěží mohlo vyvrátit pochybnosti o tom, že stěžovatelka přijala plnění od MB-speed a této společnosti za něj zaplatila.

[62] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že daňové orgány prokázaly existenci vážných pochybností o tom, že byly naplněny podmínky vzniku nároku na odpočet (dodání zdanitelného plnění plátcem DPH), a bylo tedy na stěžovatelce, aby prokázala, že zdanitelné plnění dodal plátce DPH. O to se však v podstatě ani nepokusila.

[63] Stěžovatelka sice tvrdí, že předložila doklady vytvářející spolehlivou auditní stopu, s tím však nelze souhlasit. Auditní stopou se rozumí zdokumentovaný tok plnění, který vytváří ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby; tuto stopu daňový subjekt zajistí především tím, že bude uschovávat veškeré související

informace, doklady a dokumenty od samotného počátku transakce (např. informace o získání obchodního partnera, o původu zboží, objednávky, zajištění dopravy, skladovou evidenci, etc.) – srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106. Takovou auditní stopu však stěžovatelka nevytvořila. Předložila v zásadě jen doklady podepsané za dodavatele osobou, která o skutečném plnění neměla žádné tušení, a objednávku, jejíž podepsání jednatelka dodavatele dokonce popřela.

[64] Vzhledem k tomu, že byly identifikovány vážné pochybnosti o tom, že předmětná plnění byla poskytnuta deklarovaným dodavatelem, nic nesvědčí tomu, že by skutečný dodavatel měl být plátcem DPH, a stěžovatelka skutečné přijetí plnění tak, jak ho deklarovala, neprokázala, nezbývá než uzavřít, že stěžovatelce nárok na odpočet DPH nevznikl. V takovém případě ani nelze přistoupit k posuzování otázky, zda se stěžovatelka zapojila do daňového podvodu. Odepřít nárok na odpočet pro účast v podvodném řetězci totiž lze pouze v případě, že podmínky pro vznik nároku na odpočet byly splněny (srov např. rozsudek NSS ze dne 19. 7. 2018, č. j. 1 Afs 47/2018-58, a v něm citovanou judikaturu).

4.2.b) Zdanitelná plnění přijatá od společnosti RENOP realizace staveb

[65] Stěžovatelka dále deklarovala přijetí zdanitelného plnění od společnosti RENOP realizace staveb. Šlo o služby spočívající v technické pomoci a spolupráci, služby poskytované na základě příkazní smlouvy (rekonstrukce trubních rozvodů, dostavba školního areálu apod.). Uskutečnění plnění prokazovala kromě přijatých daňových dokladů (2019N22 a 2019N23) také příkazní smlouvou ze dne 3. 1. 2019 (k daňovému dokladu č. 2019N23), objednávkou (k daňovému dokladu č. 2019N22), stvrzenkami o úhradě a zjišťovacími protokoly.

[66] Podle městského soudu daňové orgány představily závažné pochybnosti o tom, že byla plnění poskytnuta deklarovaným dodavatelem, a v případě daňového dokladu č. 2019N22 nebylo ani prokázáno, v jakém předmětu a rozsahu stěžovatelka plnění přijala. Pochybnosti o tom, že plnění pocházelo od společnosti RENOP realizace staveb (resp. od jiné osoby registrované k DPH), vyplývaly z toho, že tato společnost neměla k relevantnímu období (květen roku 2019) zapsaný v obchodním rejstříku žádný předmět podnikání a živnostenské oprávnění jí bylo ke dni 10. 4. 2019 zrušeno, společnost byla ode dne 8. 5. 2021 nespolehlivým plátcem, společnost za roky 2017 a 2018 nezveřejnila účetní závěrku. Stěžovatelka předložila daňové doklady podepsané Jaroslavem Čmelou, který však ve svědecké výpovědi uvedl, že je nevystavil ani nepodepsal, a není zřejmé, kdo tak učinil. Pan Čmela dále uvedl, že veškerou činnost společnosti činil „někdo“ za něj; neměl přístup do datové schránky ani e-mailu společnosti, neměl dispoziční oprávnění k jejímu účtu. Sice naznačil, že mohly být zakázky realizovány subdodavatelsky, nebyl však schopen konkretizovat, o jaké subdodavatele se jednalo. Stěžovatelka za zakázky platila v hotovosti, ačkoliv bylo na daňových dokladech uvedeno, že má dojít k platbě bezhotovostně. Na předání hotovosti byly vystaveny vždy dvě stvrzenky na každý daňový doklad, neboť se jednalo o částky přesahující 270 000 Kč. Pan Čmela odmítl, že by hotovost od stěžovatelky přebíral, a popřel, že by podpis na stvrzenkách o platbách byl jeho. Ani stěžovatelka však nebyla schopna identifikovat osobu, které hotovost předávala.

[67] Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedené skutečnosti ve svém souhrnu jsou zajisté s to zpochybnit, že společnost RENOP realizace staveb stěžovatelce deklarovaná plnění poskytla. Stěžovatelka se však i zde svou argumentací snaží vyvrátit, že jednotlivé z uvedených okolností mohou sloužit coby zdroj pochybností.

[68] Podle stěžovatelky v prvé řadě žádné pochybnosti nevyplývají ze svědecké výpovědi pana Čmely. S tím však Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Pokud pan Čmela nevěděl nic konkrétního o plněních pro stěžovatelku a zároveň zapřel své podpisy na dokumentech předkládaných stěžovatelkou, není vůbec zřejmé, s kým stěžovatelka jednala, kdo jí zdanitelná plnění poskytl a komu za ně zaplatila. Stěžovatelka mohla jednat s osobou, která se společností RENOP realizace staveb neměla nic společného. Výpověď pana Čmely sice zcela nevylučuje možnost, že stěžovatelka jednala s osobou oprávněnou jednat za RENOP realizace staveb, tomuto závěru však ani nesvědčí.

[69] Stran výslechu svědka pana Čmely stěžovatelka též vytýká správci daně, že se spokojil s odpovědí „[j]*á jsem byl veden jako jednatel, ale pracovali druzí*“, aniž by zjišťoval, koho pan Čmela výrazem „druzí“ má na mysli, respektive, jaké subjekty využívala společnost RENOP realizace staveb jako subdodavatele. K tomu zdejší soud uvádí, že pan Čmela při výslechu svědka výslovně (a opakovaně) uvedl, že si nepamatuje, kdo společnost reálně řídil. Stejně tak výslovně uvedl, že se na všechny práce „*používaly firmy*“, ale nepamatoval si, které subjekty to byly. Za takové situace je zcela pochopitelné, proč se správce daně nedotazoval dále na subdodavatele ani na osoby, které činnost společnosti ve skutečnosti realizovaly. Nutno podotknout, že byl výslechu přítomen (substituční) zástupce stěžovatelky, a nic mu tedy nebránilo svědkovi dotazy položit.

[70] Žalovaný nadto přihlédl k celé řadě dalších okolností zpochybňujících skutečné uskutečnění plnění ze strany RENOP realizace staveb, z nichž některé stěžovatelce nemusely být známy. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud připomíná, že prověřování podmínek nároku na odpočet daně je založeno na objektivním posouzení, a pochybnosti tedy mohou vyvstat i na základě okolností, o nichž stěžovatelka nemohla vědět (k tomu podrobně viz výše). Důsledkem těchto pochybností koneckonců není vyloučení nároku na odpočet, ale pouze aktivace důkazního břemene stěžovatelky, na které pak je, aby i jinými než ryze formálními doklady prokázala, že plnění od deklarovaného dodavatele (či jiného plátce DPH) skutečně přijala.

[71] Pokud jde o plnění podle daňového dokladu č. 2019N22, jak je uvedeno na objednávce daného plnění, Nejvyšší správní soud konstatuje, že i u něj žalovaný identifikoval vážné pochybnosti, že bylo plnění poskytnuto tak, jak bylo deklarováno, a bylo tedy na stěžovatelce, aby prokázala, že plnění přijala od dodavatele (plátce DPH). V tomto ohledu Nejvyšší správní soud v prvé řadě připomíná, že svědek Jaroslav Čmela popřel, že by některé ze stěžovatelkou dodaných dokladů týkajících se plnění podepsal. Není ani zřejmé, s kým o plnění stěžovatelka jednala a komu za něj zaplatila. Již jen z toho je zřejmé, že lze mít vážené pochybnosti o tom, že bylo plnění skutečně poskytnuto (byť prostřednictvím subdodavatelů) společností RENOP realizace staveb, a bylo tedy na stěžovatelce, aby realizaci plnění od uvedeného dodavatele prokázala (včetně rozsahu a předmětu plnění).

[72] Městskému soudu lze přisvědčit i co do jeho závěrů o nedostatečné specifikaci předmětu a rozsahu plnění. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu připomíná, že mezi hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, jejichž prokázání je v posuzované věci sporné, se řadí mj. faktické přijetí zdanitelného plnění. Podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH je povinnou náležitostí daňového dokladu (který je podle § 73 zákona o DPH jednou z formálních podmínek nároku na odpočet) uvedení rozsahu a předmětu plnění. Nepostačuje tedy prokázat pouze to, že se reálně uskutečnilo nějaké plnění, ale rovněž to, že bylo provedeno v deklarovaném rozsahu. Rozsahem se přitom rozumí kvantitativní určení předmětu zdanitelného plnění, tedy vymezení množství, místa, času a dalších relevantních okolností pro daný předmět zdanitelného plnění. Pokud daňový subjekt provedení zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu neprokáže, správce daně související nárok na odpočet neuzná (viz blíže rozsudky NSS ze dne 18. 4. 2024, č. j. 9 Afs 2/2024-39, bod [39], ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, bod [32], ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022-239, bod [98], nebo ze dne 13. 5. 2025, č. j. 5 Afs 169/2024-30, bod [42]).

[73] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka unesla své primární důkazní břemeno předložením daňových dokladů. Vzhledem k neurčitosti předmětu a rozsahu plnění však bylo na stěžovatelce, aby prokázala, o jaký předmět plnění se jednalo a v jakém rozsahu bylo uskutečněno (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2008, č. j. 8 Afs 124/2006-123). Stěžovatelka k předmětnému plnění předložila objednávku, ve které bylo plnění specifikováno jako „*spolupráce při čištění Praha, Elna servis, Personna, při těsnosti zk. G-Team, při čerpání produktů Č. Voda, při výškových ‚pracech' a při čištění výměníku*". V průběhu daňového řízení stěžovatelka tyto činnosti blíže specifikovala jako pomocné práce, čištění zařízení, přesunu hmot, úklidu, zajištění dozoru, ruční dopravu s horolezeckým náčiním, obsluhu vysokozdvižného vozíku, vyložení auta či přesun čerpadel, přičemž místa plnění uvedla pouze jako „pravděpodobná", a to: Teplárna Praha, EPOČ, Počerady, Teplice, ČEZ a.s. Počerady, Koito Žatec, SETUZA, Ústí nad Labem. Dlužno dodat, že ani předložený zjišťovací protokol neobsahoval bližší popis plnění.

[74] Z výše uvedeného je patrné, že stěžovatelka nevysvětlila (a tím spíše neprokázala), v čem konkrétním mělo plnění spočívat. Uvedla pouze charakter činností, který nevypovídal nic bližšího o poskytnutém plnění (přesné místo, čas, účel, způsob provedení, rozsah prací atp.). Na základě stěžovatelčina popisu tak nelze seznat, v čem přesně plnění spočívalo. Požadavky žalovaného v tomto ohledu nepovažuje NSS za excesivní, neboť na základě stěžovatelčina popisu nemohl mít ani hrubou představu o tom, o jaká plnění se jednalo. NSS nehodlá polemizovat se stěžovatelkou, co konkrétního mělo být v objednávce uvedeno (například čistící prostředky, jak navrhoval žalovaný apod.). Není totiž ani tak podstatné, jak si měla stěžovatelka ujednat předmět a rozsah plnění s dodavatelem. Pokud si stěžovatelka ujednala s dodavatelem plnění v písemné objednávce poněkud nekonkrétním způsobem, nemůže tato objednávka sloužit k prokázání rozsahu a předmětu plnění, jakkoliv byla objednávka spolu s dalšími (zřejmě ústními) ujednáními postačující pro dodavatele a stěžovatelku. Učinila-li tedy stěžovatelka objednávku natolik nekonkrétní jako v posuzovaném případě, je na ní, aby své důkazní břemeno unesla jiným způsobem než jejím předložením. Jinými slovy, pokud se spokojila s dodáním plnění „bez vad a nedodělků", jak upozorňuje v kasační stížnosti, měla daňovým orgánům vysvětlit a doložit, co přesně bez vad a nedodělků obdržela.

[75] Pochybnosti o tom, že plnění proběhlo tak, jak stěžovatelka deklarovala, již jen podtrhuje skutečnost, že ačkoliv stěžovatelka nebyla s to popsat, jaké konkrétní plnění obdržela, na korunu přesně předem sjednala u jednotlivých položek plnění cenu, která byla i ve výsledku dodržena, přičemž ani nebylo zřejmé, jak byla přesná cena určena. Předem přesně sjednaná cena tak poněkud kontrastuje s tím, že samotné obdržené plnění stěžovatelka nebyla schopna dostatečně popsat ani zpětně. Nejvyšší správní soud ovšem souhlasí s městským soudem, že způsob stanovení ceny sám o sobě pochybnosti o uskutečnění plnění nezakládá, pouze doplňuje další (a mnohem podstatnější) okolnosti. V tomto ohledu stěžovatelka odkazuje na rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2024, č. j. 2 Afs 25/2023-55; tento odkaz je však nepřiléhavý, protože daný rozsudek řeší situaci, kdy výše ceny za plnění vyplývala z dalších provedených důkazů – to již stěžovatelce ostatně vysvětlil městský soud a stěžovatelka toto vysvětlení ponechala bez reakce.

[76] Nejvyšší správní soud připomíná, že neprokázání rozsahu a předmětu plnění samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně. I kdyby tedy daňový subjekt prokázal, že zdanitelné plnění přijal od plátce daně, ale neprokázal by jeho předmět a rozsah, nárok na odpočet DPH by nevznikl. V nyní posuzované věci je však situace taková, že přijetí plnění od deklarovaného dodavatele (či jiného plátce DPH) nebylo prokázáno. Ani kdyby tedy stěžovatelka prokázala předmět a rozsah plnění od neznámého dodavatele, nic by to neměnilo na tom, že jí nárok na odpočet DPH nevznikl.

[77] Stěžovatelka s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023-37, poukazuje na okolnost, že společnost RENOP realizace staveb podala o poskytnutých plněních řádné kontrolní hlášení. V odkazovaném rozsudku však zdejší soud uvedl: „*Stěžovateli je možno rovněž obecně přisvědčit v tom, že vykázání dodávek v kontrolním hlášení ze strany dodavatele nelze považovat za zcela formální důkaz, který by byl bez významu, respektive důkazní síly. Nejednalo se zde o kontrolní hlášení samotného stěžovatele, ale jeho dodavatele, a lze tedy usuzovat na to, že dodavatel tímto krokem v rozhodné době minimálně nepřímo potvrdil poskytnutí daného plnění. Jedná se tak o dílčí nepřímý důkaz (střípek mozaiky), který v provázaném komplexu dalších shromážděných důkazů a zjištění svědčí bez vážných pochybností o tom, že stěžovateli bylo deklarované plnění skutečně poskytnuto.*“ Jak vidno, podání kontrolní hlášení by mohlo doplňovat ucelený soubor důkazů prokazující uskutečnění plnění, jak bylo deklarováno. Takový soubor důkazů však v posuzovaném případě stěžovatelka nesestavila. Ani zde totiž Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelkou, že vytvořila auditní stopu přesvědčivě dokládající zdokumentovaný tok posuzovaného plnění. Předložila především doklady podepsané za dodavatele osobou, která svůj podpis na těchto dokladech výslovně zapřela. V kontextu dalších okolností zpochybňujících uskutečnění plnění ze strany společnosti RENOP realizace staveb tedy o vytvoření spolehlivé auditní stopy nelze hovořit.

4.2.c) Zdanitelná plnění přijatá od společnosti DU.JU.DRINKS

[78] Stěžovatelka deklarovala též přijetí zdanitelného plnění od společnosti DU.JU.DRINKS. Plnění mělo spočívat v následujícím: příprava akce, úklid, realizace, DJ, aparatura, zajištění služeb vč. programu na akci „nákupní dny ADAM VELKOOBCHOD v kulturním domě Šternberk konané dne 22. 5. 2019“. Uskutečnění plnění se stěžovatelka

snažila prokázat kromě daňových podkladů také příjmovým pokladním dokladem, objednávkou a zjišťovacím protokolem.

[79] Žalovaný nezpochybnil, že stěžovatelka plnění poskytla společnosti ADAM VELKOOBCHOB, nebylo však patrné, zda tak učinila vlastními silami, či subdodavatelsky (a zda byl subdodavatel plátce DPH). Pochybnosti o tom, že plnění proběhlo tak, jak stěžovatelka deklarovala, vyplývaly především ze skutečnosti, že byl na dokladech podepsán Dušan Juříček, který již ale nebyl jednatelem společnosti DU.JU.DRINKS. Funkce jednatele mu zanikla dne 1. 2. 2019, tato skutečnost však byla do obchodního rejstříku zapsána teprve dne 21. 6. 2021. Od 1. 2. 2019 byla společnost bez jednatele (a právě z důvodu absence statutárního orgánu byla posléze zrušena s likvidací, pozn. NSS). K uvedenému datu došlo rovněž k převodu obchodního podílu na Petra Rybárika s trvalým bydlištěm ve Slovenské republice, byť i tato skutečnost byla zapsána teprve se značným zpožděním. Od 15. 12. 2018 nebyla oprávněna vykonávat jakoukoliv činnost, poněvadž k tomuto datu bylo do živnostenského rejstříku zapsáno, že je její činnost přerušena. Plnění nadto podle žalovaného nemělo dostatečně specifikován předmět a rozsah. Žalovaný též považoval za podstatné, že stěžovatelka v daňovém řízení zprvu uvedla, že společnost DU.JU.DRINKS nezná, v předložené evidenci za účelem DPH za zdaňovací období květen 2019 uvádí jako dodavatele plnění společnost ADAM VELKOOBCHOD; následně si však stěžovatelka na DU.JU. DRINKS „vzpomněla“ a dodala daňový doklad vystavený jménem této společnosti. Společnost DU.JU.DRINKS neměla v roce 2019 žádné zaměstnance, provozovna společnosti byla ke dni 19. 11. 2018 zrušena, dne 2. 6. 2020 byla o společnosti DU.JU.DRINKS zveřejněna informace, že je nespolehlivým plátcem. I v případě plnění od této společnosti mělo docházet k platbám v hotovosti.

[80] Nejvyšší správní soud konstatuje, že takto specifikované pochybnosti obstojí. Neměla-li společnost DU.JU.DRINKS žádnou osobu, která by byla v posuzované době oprávněna za ni jednat (byť byl tou dobou v obchodním rejstříku stále zapsán Dušan Juříček jako jednatel) a neměla žádné zaměstnance ani provozovnu a měla přerušené živnostenské oprávnění, je vcelku zřejmé, že je namístě pochybovat o tom, že stěžovatelka skutečně jednala s touto společností a přijala od ní zdanitelné plnění. Společnost DU.JU.DRINKS totiž objektivně vzato neměla, jak jednat ani jak plnění poskytnout, a to ani prostřednictvím subdodavatelů. Tyto indicie nevyvrací možnost přijetí tohoto plnění (např. v důsledku stěžovatelkou zmiňované materiální publicity obchodního rejstříku, v němž byl v rozhodnou dobu Dušan Juříček ještě evidován jako jednatel), nýbrž pochybnosti jsou jistě namístě. Stejně tak jsou za této situace namístě i pochybnosti, že Dušan Juříček mohl přijmout a potvrdit platbu v hotovosti. NSS připomíná, že prověřování podmínek nároku na odpočet daně je založeno na objektivním posouzení, a pochybnosti tedy mohou vycházet bezesporu i z těch okolností, které stěžovatelce nemohly být známy.

[81] Navíc jde o plnění, které ani není specifikováno co do předmětu a rozsahu plnění. Na všech podkladech předložených k plnění stěžovatelkou jsou v zásadě stejné neurčité informace. Pojmy příprava, akce, úklid, realizace, zajištění služeb vč. programu jsou zcela obecné a poskytnuté plnění nepopisují, jde přinejlepším o obecný popis charakteru činnosti. Ve shodě s městským soudem zdejší soud konstatuje, že poskytnutí služeb DJ a aparatury je jediné, co alespoň rámcově přibližuje poskytnuté plnění. Stěžovatelčin popis plnění tedy lze považovat za zcela nekonkrétní. I kdyby tedy plnění skutečně proběhlo a bylo poskytnuto

podle představ stěžovatelky, resp. konečného odběratele služeb – společnosti ADAM VELKOOBCHOD, nic to nemění na tom, že byla stěžovatelka povinna osvětlit a prokázat předmět a rozsah zdanitelného plnění v daňovém řízení, což však neučinila. Předmět ani rozsah plnění nijak nepřibližuje ani stěžovatelkou předložený zjišťovací protokol, který žádné relevantní informace nad rámec toho, co je uvedeno na daňovém dokladu (resp. objednávce), neuvádí. Nic bližšího o plnění nebylo možno zjistit ani z dokumentů v odvolacím řízení předložených společností ADAM VELKOOBCHOD, tj. z objednávky a zjišťovacího protokolu. Ani v těch totiž není plnění blíže specifikováno.

[82] Způsob stanovení ceny (na korunu přesně předem u nepřesně specifikovaného plnění) považuje i zde Nejvyšší správní soud za marginální okolnost, která sloužila k dokreslení situace, ale sama o sobě by jako základ pochybností o poskytnutém plnění neobstála – tak se tomu ovšem v posuzované věci ani nestalo.

[83] Přisvědčit nelze ani názoru stěžovatelky, že žalovaný přikládal přílišnou váhu tomu, že si stěžovatelka zpočátku nevzpomněla na společnost DU.JU.DRINKS a společnost ADAM VELKOOBCHOD uvedla jako dodavatele namísto odběratele. K této skutečnosti žalovaný sice přihlédl, ale sám uznal, že mohlo jít o administrativní pochybení. Šlo tedy o pouhý střípek mozaiky případu; to, že ho žalovaný neignoroval, rozhodně neznamená, že mu přikládal přílišnou váhu.

[84] Spolehlivou auditní stopu schopnou prokázat tok plnění stěžovatelka ani zde nevytvořila. Na tom nic nemění ani skutečnost, že společnost DU.JU.DRINKS ohledně posuzovaných plnění učinila řádné kontrolní hlášení. Stěžovatelka totiž předložila v podstatě jen formální dokumenty týkající se plnění od společnosti, jejíž živnostenská činnost byla v době domnělého poskytnutí plnění přerušena, a byly podepsány osobou, která objektivně vzato nebyla oprávněna za dodavatele jednat. O tom, že daňové doklady a další předložené dokumenty skutečně reflektují realitu, tedy nadále přetrvávají vážné pochybnosti.

5. Závěr a náklady řízení

[85] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl (výrok I.).

[86] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (výrok II.).

P o u č e n í :
Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 13. února 2026

pokračování

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu