ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Lukáše Pišvejce a Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **IRON HOUSES s. r. o.**, se sídlem Hrotovická 1202/27, Třebíč, zastoupené JUDr. Ing. Radanem Tesařem, advokátem se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2018, č. j. 39784/18/ 5300-22444-712362, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 8. 2024, č. j. 31 Af 94/2018-176,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 8. 2024, č. j. 31 Af 94/2018-176, **se ruší.**

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2018, č. j. 39784/18/5300-22444-712362, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 24.456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Ing. Radana Tesaře, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se žalobou podanou Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný v části výroku týkající se splatnosti daně a penále změnil a ve zbytku potvrdil devět dodatečných platebních výměrů ze dne 22. 1. 2018, jimiž Finanční úřad

pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) žalobkyni doměřil za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí 2012, únor 2013, březen 2013, červen 2013, září 2013, říjen 2013 a srpen 2014 daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v celkové výši 2 532 988 Kč a rozhodl o povinnosti uhradit penále z doměřené daně za tato období.

[2] Krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. Nejprve shrnul podstatný obsah rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2023, č. j. 3 Afs 81/2021-58 (dále jen „zrušující rozsudek“), jímž Nejvyšší správní soud na základě kasační stížnosti žalovaného zrušil předchozí rozsudek krajského soudu v této věci.

[3] Krajský soud především neshledal namítanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Dále se neztotožnil s námitkou porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně tvrdila, že žalovaný pochybil tím, že ji neseznámil se zjištěními získanými v odvolacím řízení, ačkoli prováděl dokazování výslechem svědků (J. J. a B. K.) a dokumenty vyžádanými od Městského úřadu Třebíč. Krajský soud uznal, že formální seznámení mělo proběhnout, avšak považoval tuto vadu za nezpůsobilou ovlivnit zákonnost rozhodnutí. Žalobkyně se výslechů osobně účastnila, a byla tak s jejich obsahem seznámena; oba svědci navíc odmítli vypovídat podle § 96 odst. 2 daňového řádu. Dokumenty z Městského úřadu Třebíč se týkaly stavebních řízení a neměly žádný vztah k projednávané daňové věci. Krajský soud proto dospěl k závěru, že se nejednalo o skutečnosti, které by měly vliv na výsledek daňového řízení, neboť oba svědci nic nevypověděli a skutečnosti plynoucí z poskytnutých dokumentů nesouvisí s podstatou předmětného řízení, tudíž procesní pochybení žalovaného nemohlo mít vliv na výsledek řízení.

[4] Krajský soud se následně zabýval tím, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno, resp. prokázala splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) v případě dodávek ocelových konstrukcí od společnosti Tales Market, a.s. (dále jen „Tales Market“). Krajský soud předně rozsáhle popsal rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a vymezení podmínek vzniku a uplatnění nároku na odpočet DPH. Následně dospěl k závěru o nedůvodnosti žalobní námitky, že správce daně neprokázal existenci vážných pochybností o věrohodnosti účetních dokladů žalobkyně. Krajský soud poukázal na to, že správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností, která se týkala obchodů se společností Tales Market. Na relativně obecné pochybnosti vyjádřené v dané výzvě žalobkyně podle krajského soudu adekvátně zareagovala. Krajský soud však upozornil na skutečnost, že později – při seznámení s kontrolním zjištěním i ve zprávě o daňové kontrole – správce daně formuloval konkrétní pochybnosti ohledně přepravy, výroby a kontroly materiálu od Tales Market a vysvětlil, proč žalobkyní předložené důkazy nepovažuje za dostatečné. Krajský soud uzavřel, že byť správce daně další formální výzvu nevydal, konkrétní pochybnosti ve vztahu k plnění poskytnutému společností Tales Market vyjádřil a žalobkyně na ně mohla reagovat navržením dalších důkazů.

[5] Krajský soud neshledal důvodnými námitky žalobkyně, podle nichž měly svědecké výpovědi vyvrátit pochybnosti správce daně o uskutečnění dodávek ocelových konstrukcí od společnosti Tales Market. Svědci M. a N. sice obecně potvrdili spolupráci obou firem, avšak neuvedli žádné konkrétní informace o jednotlivých dodávkách, jejich množství ani průběhu výroby. Jejich výpovědi proto nemohly odstranit zásadní pochybnosti o tom,

zda žalobkyně skutečně obdržela deklarované množství zboží. Ani výpověď svědka H. o zinkování konstrukcí neprokazovala odebrané množství, neboť nebyl přítomen nakládkám či vykládkám materiálu a údaje o tunách zinkovaného materiálu nebyly propojeny s konkrétními dodávkami žalobkyně.

[6] Námitka rozporu mezi hodnocením účetnictví a skladové evidence nebyla podle krajského soudu způsobilá zpochybnit zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť žalobkyně neuvedla, jak by případná nekonzistence měla ovlivnit správnost závěrů žalovaného. Krajský soud dále konstatoval, že nekontaktnost společnosti Tales Market a jejích dodavatelů nebyla žalobkyni přičítána k tíži. Správce daně podle krajského soudu nepochybil ani při ověřování existence skladovacích prostor, když zjistil, že udávaná adresa fakticky neexistuje.

[7] Konečně soud posoudil i namítané procesní pochybení spočívající v nezařazení úředního záznamu týkajícího se společnosti TRADE LUKÁŠ, s.r.o. (dále jen „společnost Trade Lukáš“), do veřejné části spisu. Přestože o vadu šlo, neměla vliv na zákonnost rozhodnutí, protože žalovaný z tohoto záznamu při rozhodování nevycházel.

[8] K námitkám týkajícím se spolupráce se společností BUILT Brno s.r.o. (dále jen „BUILT“) krajský soud konstatoval, že byl zpochybněn prodej rodinných domů této společnosti, která je měla dále prodat manželům J. a paní K. Ti se totiž vlastníky rodinných domů stali dříve, než se uskutečnila spolupráce žalobkyně se společností BUILT. Rovněž kolaudace obou rodinných domů nastala dříve než datum uskutečnění zdanitelného plnění na daňovém dokladu vystaveném pro BUILT. Z přiznání k DPH společnosti BUILT za roky 2012, 2013 a 2014 nevyplývá, že by tato společnost novostavby rodinných domů přefakturovala manželům J. a paní K. Daňové orgány proto logicky požadovaly prokázání toho, že tyto rodinné domy byly skutečně prodány společnosti BUILT, respektive že nedošlo k jejich prodeji přímo manželům J. a paní K. Tento postup krajský soud nepovažoval za prokazování negativních skutečností, neboť daňové orgány požadovaly, aby žalobkyně prokázala pouze to, co tvrdila, tj. že z její strany nedošlo k plnění pro manžele J. (původní daňový doklad ze dne 1. 6. 2012), respektive že toto plnění bylo vráceno (na základě opravného daňového dokladu ze dne 26. 9. 2012).

[9] Krajský soud nesouhlasil s tím, že by plnění manželům J. a paní K. nevyplývalo z žádných důkazních prostředků. O opaku svědčí daňový doklad vystavený dne 1. 6. 2012 pro odběratele J., který žalobkyně řádně zaúčtovala, i písemné listiny poskytnuté Katastrálním úřadem pro Vysočinu, Katastrální pracoviště Třebíč. Podle krajského soudu muselo také v případě paní K. ze strany žalobkyně dojít ke zdanitelnému plnění, které však nevykázala v přiznání k DPH, čímž porušila § 21 odst. 1 zákona o DPH. Jelikož žalobkyně uskutečnila zdanitelné plnění v podobě výstavby rodinného domu manželům J. a paní K., nemohlo dojít k dodání plnění společnosti BUILT, tudíž daňové orgány žalobkyni oprávněně neuznaly deklarovanou povinnost v režimu přenesení daňové povinnosti ve výši 1 095 000 Kč.

II. Argumentace účastníků řízení

[10] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) **kasační stížnost** z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Úvodem stěžovatelka shrnula dosavadní průběh daňového a soudního řízení. Poté namítla, že pochybnosti správce daně stran plnění dodaných společností Tales Market byly formulovány zcela identickým způsobem ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 24. 2. 2016 a v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 26. 9. 2016 i ve zprávě o daňové kontrole. Pokud podle krajského soudu stěžovatelka pochybnosti uvedené ve výzvě rozptýlila, zatímco pochybnosti uvedené v seznámení a ve zprávě o daňové kontrole již nikoli, jedná se o rozporný, tj. nepřezkoumatelný závěr.

[12] Ve vztahu k plněním přijatým od společnosti Tales Market stěžovatelka namítá, že své důkazní břemeno unesla, neboť vyvrátila správcem daně identifikované pochybnosti týkající se přepravy, nakládky a vykládky, kvality a množství materiálu, převzetí dodávek a použití materiálu ke své ekonomické činnosti. Stěžovatelka na podporu svých závěrů uvádí výňatky ze svědeckých výpovědí provedených v daňovém řízení, přičemž na jejich základě dovozuje rozptýlení pochybností správce daně stran přijatých plnění. Stěžovatelka dále uvádí, že pokud napadené rozhodnutí operuje s tím, že z její strany nebyla v průběhu daňového řízení poskytnuta jména řidičů zajišťujících přepravu ocelových konstrukcí na jednotlivé akce, pak s ohledem na to, že správce daně následně nezpochybnil provedení daných akcí, nebylo třeba seznam řidičů překládat. Stěžovatelka taktéž namítá, že se správce daně svědka H. nedotázal na existenci přepravních listů, ačkoliv byla výslechem svědka M. jejich existence prokázána. Stěžovatelka dále namítá, že závěr obsažený v napadeném rozhodnutí, že stěžovatelka má veškeré zásoby uskladněné v Jaroměřicích nad Rokytnou, je nepravdivý. Stěžovatelka totiž v průběhu daňového řízení uvedla, že je má uložené na dvou místech. Podle stěžovatelky rovněž úřední záznam o místním šetření nemůže být důkazem o neexistenci jejího skladu zásob. Stěžovatelka má dále za to, že ocelové konstrukce jsou generické zboží, tudíž požadavek správce daně, aby spárovala jednotlivé konstrukce s konkrétní akcí je absurdní. Ve vztahu k existenci dokladů o převzetí materiálu, stěžovatelka argumentovala, že sice nedoložila dodací listy, nicméně jejich existence byla potvrzena výslechy svědků. Pokud se jedná o použití plnění od společnosti Tales Market k ekonomické činnosti stěžovatelky, pak stěžovatelka uvádí, že celkem odepsala ze skladu téměř 96 tun konstrukcí, na počátku zkoumaného období jich měla jen cca 11 tun, materiál proto nutně pocházel z dodávek Tales Market. Svědecké výpovědi rovněž potvrdily, že konstrukce byly používány na zakázkách, DPH na výstupu z těchto zakázek byla přiznána a správce daně plnění nerozporoval. Podle stěžovatelky je tedy nepochybné, že materiál dodaný Tales Market byl použit k její ekonomické činnosti.

[13] Podle stěžovatelky nepřeřazení úředního záznamu ze dne 1. 12. 2017 z vyhledávací části do veřejné části spisu mělo vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Daňové orgány totiž vyslovily domněnku, že společnost Tales Market neměla dostatek materiálu, k čemuž dospěly mj. na základě informací týkajících se společnosti Trade Lukáš. Pokud by stěžovatelce byly tyto informace známy, zaměřila by se na prokazování toho, že k dodání hutního materiálu docházelo také cestou objednávek od společnosti FERRUM

s.r.o. (dále jen „společnosti FERRUM“). Tvrzení krajského soudu, že se žalovaný o úřední záznam neopíral, je v rozporu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu obsaženým ve zrušujícím rozsudku.

[14] Ohledně plnění na výstupu pro manžele J. stěžovatelka namítá, že daňový doklad pro ně neměl být nikdy vystaven. Daňové orgány však za této situace požadovaly, aby stěžovatelka prokázala, že žádné plnění v podobě dodání ocelových konstrukcí pro stavbu domu těmto osobám neposkytla, čímž stěžovatelku zatížily negativním důkazním břemenem. Podle stěžovatelky předmětné plnění ve skutečnosti přijala společnost BUILT, která je uvedla ve svém daňovém přiznání. Ve vztahu k plnění pro paní K. stěžovatelka žádný daňový doklad nevystavila, ani si neuplatnila opravu daně, i přesto však krajský soud dospěl k závěru, že plnění pro paní K. musela stěžovatelka uskutečnit.

[15] Podle stěžovatelky došlo ze strany žalovaného k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Městský úřad v Třebíči doložil k výzvě správce daně předávací protokoly, jež byly rozhodné pro povolení užívání staveb, přičemž z protokolů vyplývalo, že společnost ASIMO s.r.o. byla zapojena do realizace stavby domů, jak stěžovatelka tvrdila. Není tudíž pravdou, že by tyto důkazní prostředky nesouvisely s předmětem řízení.

[16] Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti odkázal na závěry rozsudku krajského soudu, s nimiž se plně ztotožnil, stejně jako na obsah napadeného rozhodnutí. Upozornil, že stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje novou argumentaci, která nezazněla v řízení před krajským soudem. Navíc podle žalovaného tato nově uvedená tvrzení nejsou důvodná. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení kasační stížnosti

[17] Nejvyšší správní soud 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. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal 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.

[18] Kasační stížnost je důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti, neboť obecně platí, že meritorní přezkum napadeného rozsudku je možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76). Nepřezkoumatelnost však není projevem nenaplněné subjektivní představy účastníka řízení o tom, jak měl krajský soud rozhodnout, resp. jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale je objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[20] Nejvyšší správní soud předně nemá na rozdíl od stěžovatelky za to, že by krajský soud formuloval vnitřně rozpornou úvahu, pokud uzavřel, že v průběhu daňového řízení správce daně sice zprvu formuloval toliko obecné pochybnosti ohledně dodání ocelových konstrukcí od společnosti Tales Market (viz výzva ze dne 24. 2. 2016), jež stěžovatelka úspěšně rozptýlila, ale následně (v seznámení s výsledky kontrolního zjištění ze dne 26. 9. 2016) tyto pochybnosti konkretizoval, a unesl tak své důkazní břemeno. Výchozí premisa stěžovatelky, od které odvíjí svou polemiku o rozpornosti úvah krajského soudu, opírající se o tvrzení, že „*pochybnosti* (správce daně) *stran plnění dodaných společností Tales Market byly stále stejného charakteru*“, totiž není pravdivá, jak je jasně patrné z obsahu napadeného rozsudku. Krajský soud totiž prvotní (obecné) pochybnosti správce daně vztáhnul k nestandardnímu chování společnosti Tales Market (viz bod 42 rozsudku), zatímco jejich konkretizaci již založil na podrobnějším zájmu správce daně týkajícím se specifické podoby obchodní spolupráce stěžovatelky s danou společností (např. způsob výroby a přepravy ocelových konstrukcí, kontrola kvality výrobků apod.; v podrobnostech viz bod 46 rozsudku). Kasační soud shledává rozhodovací důvody krajského soudu stran této otázky za zcela logické a konzistentní, tvrzení stěžovatelky o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro vnitřní rozpornost tudíž není důvodné.

[21] Stěžovatelka dále tvrdila, že odůvodnění závěru krajského soudu stran unesení důkazního břemene stěžovatelkou je zcela nedostatečné. Nejvyšší správní soud však konstatuje, že danou žalobní námitku krajský soud řádně vypořádal. Krajský soud se danou otázkou zabýval v bodech 48 až 58 svého rozsudku, přičemž jasně uvedl, že z provedených důkazů nevyplynulo konkrétní dodané množství ocelových konstrukcí ze strany jejího dodavatele Tales Market, tj. splnění hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH. Nejvyšší správní soud má rovněž za to, že rozsudek krajského soudu je i jinak řádně, srozumitelně a logicky odůvodněný a je z něj patrné, jakými úvahami se krajský soud řídil a k jakým závěrům dospěl.

[22] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[23] Nejvyšší správní soud se dále zabýval přípustností zbylých kasačních námitek uplatněných stěžovatelkou. Platí přitom, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Předmětem řízení o kasační stížnosti je proto rozhodnutí krajského soudu, což odpovídá i roli Nejvyššího správního soudu jako vrcholného soudního orgánu (čl. 92 Ústavy), který zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování soudů ve správním soudnictví (§ 12 odst. 1 a 2 s. ř. s.) (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 2. 2024, č. j. 8 Azs 172/2020-66). Aby byly kasační námitky způsobilé věcného projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu (srov. např. rozsudky ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016-38, nebo ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351). Z těchto důvodů tedy kasační námitky, které směřují pouze proti rozhodnutí správního orgánu, aniž jakkoli brojí proti rozhodnutí soudu, nepředstavují důvody podle § 103 s. ř. s., a jsou proto nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[24] Při pohledu na argumentaci stěžovatelky touto optikou obsahuje ta část, v níž polemizuje s důvodností pochybností správce daně, které jej vedly k závěru o neprokázání podmínek pro přiznání nároku na odpočet, převážně nepřípustné kasační námitky. Jak bude

podrobněji vysvětleno níže, společné těmto námitkám je to, že v naprosté většině nesměřují proti rozsudku krajského soudu, ale vztahují se k proběhnuvšímu daňovému řízení. Tyto námitky stěžovatelka neuplatnila v podané žalobě a poprvé se objevují až v řízení o kasační stížnosti. Připuštění uplatnění skutkových a právních novot v řízení před Nejvyšším správním soudem by fakticky vedlo k popření kasačního principu, na němž je řízení o kasační stížnosti vystavěno (viz např. rozsudek NSS ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011-89). Pokud v této části kasační stížnosti stěžovatelka rozsudek krajského soudu zmiňuje, ve většině případů tak nečiní způsobem, který by umožnil Nejvyššímu správnímu soudu věcně reagovat, neboť v tvrzeních stěžovatelky chybí jakákoliv reakce či vymezení se vůči závěrům krajského soudu, krom zcela obecného a neodůvodněného vyjádření nesouhlasu.

[25] Jestliže stěžovatelka v bodech 31 až 40 kasační stížnosti prezentuje polemiku se závěry správce daně týkajícími se přepravy ocelových konstrukcí od společnosti Tales Market, pak kasačnímu soudu nezbývá než konstatovat, že daná argumentace nebyla v žalobě uplatněna.

[26] Pokud se jedná o tvrzení stěžovatelky stran nakládky a vykládky plnění od společnosti Tales Market (viz bod 41 až 56 kasační stížnosti), pak i v tomto směru kasační stížnost obsahuje v převážné části argumentaci prvotně uplatněnou v řízení před kasačním soudem. V žalobě stěžovatelka polemizovala pouze s použitelností úředního záznamu týkajícího se umístění skladovacích prostor pro ocelové konstrukce a s okolnostmi, které vypověděl svědek N. ohledně lokalizace daného skladu. Na tato tvrzení krajský soud ovšem řádně zareagoval v bodě 52 svého rozsudku. Konkrétně uvedl, že „*jestliže jde o skladovací prostory na adrese Nádražní 1081, Jaroměřice nad Rokytnou, tak je třeba v obecné rovině souhlasit s tím, že úřední záznam sám o sobě být důkazním prostředkem nemůže. V daném případě se však nejednalo toliko o úřední záznam (o provedeném šetření na místě), nýbrž také o zjištění, že taková adresa neexistuje*.“ Dále uvážil, že „*rovněž nelze přehlédnout, že svědek N. zmiňoval existenci dílny na ulici Nádražní (nikoli přímo na Nádražní 1081). Pokud pak správce daně na této adrese žádné skladovací prostory nenalezl, nelze mu vyčítat nedostatečně zjištěný stav věci*.“ Na právě předestřené závěry krajského soudu stěžovatelka v kasační stížnosti nijak (krom prostého vyjádření nesouhlasu) nereaguje.

[27] Z věcně projednatelných námitek se Nejvyšší správní soud v prvé řadě zabýval argumentací stěžovatelky, podle níž krajský soud, resp. žalovaný, pochybil, pokud opřel odmítnutí odpočtu DPH o úvahu, že stěžovatelka svědeckými výpověďmi neprokázala konkrétní množství dodaného zboží od svého dodavatele společnosti Tales Market. Tuto argumentační linii shledal kasační soud důvodnou.

[28] Ve shodě s krajským soudem má Nejvyšší správní soud za to, že výsledky dokazování v daňovém řízení poskytují spolehlivý podklad pro závěr o tom, že spolupráce mezi stěžovatelkou a společností Tales Market při dodávkách ocelových konstrukcí v rozhodném období probíhala. Tato skutečnost plyne zejména z provedených svědeckých výpovědí, v nichž jednotliví svědci (M., N., H.), vystupující v rozdílných fázích realizace dodávek materiálu, ve shodě potvrdili existenci toku dodávek od společnosti Tales Market prostřednictvím zinkovny SIGNUM spol. s. r. o., v níž byl materiál dále zpracováván, až ke stěžovatelce včetně upřesnění způsobu přepravy a místa nakládky materiálu

v množství přesahující 100 tun. Podle Nejvyššího správního soudu ze svědeckých výpovědí vyplývá věrohodná verze skutkové reality zachycující obchodní spolupráci mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem. Na rozdíl od krajského soudu však má kasační soud za to, že požadavek akcentovaný v napadeném rozsudku na to, aby svědci uvedli zcela konkrétní množství dodaného materiálu v jednotlivých zdaňovacích obdobích, je z hlediska prokázání faktické realizace plnění nadbytečným. Samotná skutečnost, že si svědci nevybavili konkrétní objem jednotlivých dodávek nemůže založit podklad pro závěr o obecnosti jejich výpovědí a s ním spojené odmítnutí uplatněného odpočtu DPH pro neunesení důkazního břemene. Neschopnost svědka reprodukovat dílčí skutkové detaily ohledně vnímaného jevu (konkrétního množství dodaných ocelových konstrukcí v jednotlivých měsících) při výpovědi učiněné ve značném časovém odstupu je zcela přirozená s ohledem na fungování lidské paměti. Při absenci jakýkoliv dalších poznatků daňových orgánů, které by zpochybnily věrohodnost prezentované obchodní spolupráce, resp. pravdivost svědeckých výpovědí, například spočívající v prokázání, že stěžovatelka nabyla ocelové konstrukce v deklarovaném množství zcela jiným způsobem než na základě obchodního vztahu s dodavatelem Tales Market, závěr žalovaného, resp. krajského soudu, o odmítnutí odpočtu DPH z důvodu neprokázání uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění neobstojí. Důvodnou pochybnost přitom nemůže bez dalšího založit skutečnost, že se správci daně nepodařilo dohledat či spíše kontaktovat ostatní subdodavatele, respektive byl identifikován a potvrzen pouze jeden z nich. Za situace, v níž není pochyb o existenci spolupráce s dodavatelem Tales Market při dodávkách ocelových konstrukcí v rozhodném období, a zároveň správcem daně nebylo nijak relevantně zpochybněno množství dodaného materiálu, které vyplývá z předložených faktur, je rovněž nadbytečný požadavek na „spárování“ dodaného plnění na vstupu s plněním na výstupu (viz str. 16 o daňové kontrole). Ani v tomto směru totiž správce daně nevznesl relevantní pochybnosti, které by činily sporným to, že stěžovatelka využila předmětný materiál ke své ekonomické činností. Naopak z dosavadních výsledků dokazování se jeví, že stěžovatelka realizovala řadu stavebních zakázek za využití ocelových konstrukcí, což ostatně daňové orgány v dosavadním průběhu daňového řízení nijak nezpochybnily.

[29] S ostatními kasačními námitkami se Nejvyšší správní soud neztotožnil.

[30] Stěžovatelka se mýlí, pokud tvrdí, že krajský soud nerespektoval závazný právní názor obsažený ve zrušujícím rozsudku. Podle stěžovatelky kasační soud výslovně deklaroval, že žalovaný vycházel z informace o dodavatelích společnosti Tales Market získané z úředního záznamu, který nebyl přeřazen z vyhledávací (neveřejné) části daňového spisu. Toto tvrzení (argumentační východisko) stěžovatelky neodpovídá skutečnosti. Kasační soud ve zrušujícím rozsudku žádný takový závěr neučinil, když toliko uvedl, že z daného úředního záznamu vycházel správce daně, tj. nikoliv žalovaný (viz bod 21 zrušujícího rozsudku), což založilo procesní vadu, kterou žalovaný v odvolacím řízení neodstranil. Krajský soud se proto v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu v nyní projednávané věci zabýval vlivem této vady na zákonnost napadeného rozhodnutí. Uzavřel přitom, že předmětná vada nezpůsobuje nutnost jeho kasace, neboť žalovaný obsah úředního záznamu nepoužil na podporu závěru o odepření odpočtu DPH, neboť existence dalších dodavatelů společnosti Tales Market pro něj nebyla nijak relevantní – těžištěm jeho argumentace bylo neprokázání tvrzení stěžovatelky o přijetí materiálu od této společnosti v deklarovaném množství. S těmito úvahami krajského soudu

se kasační soud plně ztotožňuje. Lze tedy uzavřít, že nepřeřazení daného úředního záznamu do veřejné části daňového spisu nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[31] Další sporná otázka v nyní posuzované věci se týká postupu stěžovatelky v souvislosti s dodávkou hrubé stavby rodinného domu v K., p. č. X.

[32] Podle daňových orgánů stěžovatelka předně neprokázala oprávněnost vystavení opravného daňového dokladu ze dne 26. 9. 2012, č. 120400001(dále jen „opravný daňový doklad"), jímž snížila DPH na výstupu ve zdaňovacím období 3. čtvrtletí roku 2012 o částku 85.960 Kč. Opravný daňový doklad se vázal k daňovému dokladu vystavenému dne 1. 6. 2012, č. 120100008, na odběratele Z. aj. J., jehož předmětem byla dodávka hrubé stavby rodinného domu v K. p. č. X. Důvodem vystavení opravného daňového dokladu bylo „*vrácení dodávky*". Dále stěžovatelka podle žalovaného, resp. správce daně, neprokázala, že by hrubou stavbu předmětného rodinného domu dodala společnosti BUILT, jak vyplývá z daňového dokladu ze dne 3. 12. 2012, č. 120100019.

[33] Stěžovatelka proti právě uvedeným závěrům daňových orgánů brojila v kasační stížnosti (žalobě) tvrzením, že daňový doklad na manžele J. byl vystaven omylem, neboť tyto osoby se na realizaci hrubé stavby dohodly se společností BUILT, jež poptala ocelové konstrukce na danou akci u stěžovatelky. Stěžovatelka tedy neobdržela žádné vrácené plnění, a neměla tedy uvedenou skutečnost jak prokázat. Tím, že daňové orgány na jejím prokázání trvaly, zatížily stěžovatelku negativním důkazním břemenem.

[34] Kasační soud v prvé řadě zdůrazňuje, že obsah výše uvedených úvah stěžovatelky se míjí s podstatou důvodů, na nichž daňové orgány založily svá rozhodnutí, a již z tohoto důvodu stěží může být kasační stížnost stran této otázky úspěšná. Jak správně upozornil krajský soud, stěžovatelka nebyla v rámci daňového řízení „nucena" prokázat neexistenci vráceného plnění, ale pouze správnost obsahu účetních dokladů, které sama předložila. Z opravného daňového dokladu totiž vyplývá, že důvodem opravy bylo „vrácení dodávky". Správce daně tudíž postupoval zcela správně, pokud stěžovatelku vyzval k prokázání této pozitivní skutečnosti, tj. toho, že vskutku došlo k vrácení plnění poskytnutého manželům J. Stěžovatelka namísto předložení relevantních důkazních prostředků podporujících správnost opravného daňového dokladu předestřela shora zmíněnou alternativní verzi reality, podle níž byl daný doklad vystaven „omylem", když ve skutečnosti dodala plnění společnosti BUILT. Nejvyšší správní soud má ovšem ve shodě s krajským soudem, resp. žalovaným, za to, že ani toto své tvrzení neprokázala. Jak správně poukázal žalovaný (viz bod 76 napadeného rozhodnutí), stěžovatelka se v tomto směru omezila na pouhé konstatování o uzavření ústní smlouvy se společností BUILT, aniž by předložila další důkazní prostředky prokazující uskutečnění dané transakce (např. předávací protokoly apod). Tuto pasivitu stěžovatelky nemůže převážit v kasační stížnosti (žalobě) zdůrazňovaná skutečnost, že společnost BUILT uvedla přijaté plnění od stěžovatelky v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2012. Jde toliko o tvrzení dané společnosti, nikoliv důkaz, že posuzovaná transakce byla skutečně realizována. Navíc jde o tvrzení, jehož věrohodnost je značně diskutabilní, a to s ohledem na okolnosti, na které poukázal žalovaný v bodě 66 napadeného rozhodnutí (daná společnost se stala nekontaktní; nevykázala následný prodej domu manželům J. v navazujících daňových přiznáních apod.). Nejvyšší správní soud má rovněž za to, že krajský soud nijak nepochybil, pokud poukázal na skutečnost, že kolaudace

domu nastala dříve než datum uskutečnění zdanitelného plnění. K okamžiku kolaudace totiž byl rodinný dům v užívání manželů J., a nikoliv společnosti BUILT, které mělo být podle daňového dokladu plněno.

[35] Jestliže krajský soud v bodě 65 svého rozsudku uvedl, že „*v případě B. K. tak s ohledem na výše uvedené muselo rovněž dojít ke zdanitelnému plnění ze strany žalobce, které však žalobce ve svém přiznání k dani z přidané hodnoty nevykázal*“, pak kasační soud ve shodě se stěžovatelkou konstatuje, že tato úvaha neobstojí, neboť z obsahu daňového spisu (i napadeného rozhodnutí) je zjevné, že stěžovatelka žádný daňový doklad pro paní K. nevystavila. Toto pochybení však nezakládá nezákonnost rozhodnutí krajského soudu, neboť z kontextu ostatních rozhodovacích důvodů stran této otázky, v nichž krajský soud operuje toliko s daňovým dokladem pro manžele J., je zcela zřejmé, že jde o zjevný omyl krajského soudu, který nijak nerelativizuje zákonnost jeho shora uvedených závěrů ve vztahu k neprokázání dodání plnění pro společnost BUILT.

[36] Ve shodě s krajským soudem má Nejvyšší správní soud za to, že pochybení žalovaného, který nepostupoval podle § 115 odst. 2 daňového řádu a nevyzval stěžovatelku k seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení (výpovědi svědků J., dokumenty od Městského úřadu Třebíč), nezpůsobuje v nyní projednávané věci nezákonnost napadeného rozhodnutí. Krajský soud zcela správně upozornil na skutečnost, že žalovaný z těchto důkazních prostředků nezjistil nic, o co by opřel svá zjištění vedoucí k doměření daně, tudíž stěžovatelka nebyla daným pochybením žalovaného nijak dotčena na svých právech.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu zrušil. Současně zrušil i napadené rozhodnutí žalovaného, protože již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro takový postup [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s.]. NSS současně vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm je žalovaný vázán právním názorem NSS (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[38] Vzhledem k tomu, že tímto rozsudkem je řízení před správními soudy skončeno, rozhodl NSS rovněž o náhradě nákladů řízení o žalobě i kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Procesně úspěšnou byla v dané věci stěžovatelka, protože výsledkem řízení před správními soudy je zrušení rozhodnutí žalovaného.

[39] Stěžovatelka uhradila v řízení před krajským soudem soudní poplatek ve výši 3.000 Kč za žalobu a v řízení před NSS soudní poplatek ve výši 5.000 Kč za kasační stížnost.

[40] V řízení před krajským soudem vznikly stěžovatelce náklady na zastoupení advokátem, které sestávají z odměny za 3 úkony právní služby po 3.100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepis žaloby, sepis repliky) a náhrady hotových výdajů po 300 Kč za každý úkon právní služby [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 4

vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2024]. Jelikož zástupce stěžovatelky je plátcem DPH, náleží mezi náklady řízení i náhrada daně, kterou je tento zástupce povinen odvést z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tedy 21 % z částky 10.200 Kč. Celková výše náhrady nákladů za řízení před krajským soudem tak činí 15.342 Kč.

[41] Náklady řízení, které stěžovatelce vznikly v řízení o kasační stížnosti, sestávají z odměny zástupkyně stěžovatele za 1 úkon právní služby ve výši 3.100 Kč (sepis kasační stížnosti) a náhrady hotových výdajů ve výši 300 Kč za tento úkon právní služby [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 4 advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2024]. K tomu je třeba připočíst náhradu DPH ve výši 21 % z částky 3.400 Kč. Celková výše náhrady nákladů za řízení o kasační stížnosti činí 9.114 Kč.

[42] Žalovaný je povinen zaplatit stěžovatelce náhradu nákladů řízení v celkové výši 24.456 Kč, a to ve lhůtě 30 dní od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Radana Tesaře, advokáta (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitý na základě § 64 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. března 2026

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu