



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **D & S engineering, spol. s r.o.**, se sídlem Branická 213/53, Praha, zast. advokátem Mgr. Jakubem Šotníkem, se sídlem Šikulova 190/17, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 3. 2026, č. j. 10 Af 20/2025-98,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 7. 2025, č. j. 18479/25/5300-22443-713261, ve věci odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) u zdanitelných plnění přijatých ve zdaňovacích obdobích 3. a 4. čtvrtletí roku 2018 a leden 2019 až leden 2020 od společnosti DR Technik- invest s. r. o. (dále „dodavatel“).

[2] Stěžovatel prováděl instalace, revize, pravidelnou i nepravidelnou údržbu a související práce na rozvodech a různých zařízeních (např. klimatizací) nacházejících se v datových uzlech, patřících zejména společnosti CETIN a. s, a několika dalším odběratelům (společnosti Air Technology s.r.o., SAUTER Automation, spol. s r.o., ERA

spol. s r.o., STEL-INVEST s.r.o.). Dodavatel měl v rámci těchto zakázek prostřednictvím vlastních pracovníků provádět podpurné a méně kvalifikované činnosti: bourací práce, přípravy na instalaci, případně tahání souvisejících kabelů, nošení těžkých břemen, hrubý úklid atp.

[3] U stěžovatele byla správcem daně provedena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob a na dani z přidané hodnoty (DPH) v rozsahu zdanitelných plnění přijatých od dodavatele; stěžovatel předložil formálně bezvadné daňové doklady, nicméně správci daně vznikly pochybnosti o uskutečnění těchto zdanitelných plnění. Po provedeném dokazování dospěl správce daně k závěru, že stěžovatel neprokázal, že deklarovaná plnění fakticky přijal od tvrzeného dodavatele či jiné osoby v postavení plátce DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[4] Na základě výsledku kontroly byla stěžovateli dodatečnými platebními výměry za jednotlivá zdaňovací období stanovena DPH; proti nim stěžovatel podal odvolání. V rámci odvolacího řízení žalovaný doplnil dokazování o nové důkazní prostředky; ani po jejich vyhodnocení však žalovaný neshledal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, odvolání proto zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[5] Dle žalovaného předložená smlouva s dodavatelem a její přílohy obsahují poměrně obšírný popis činností, které měl dodavatel provádět, ale z doložených písemností nijak neplyne, které, kdy a v jakém rozsahu se tak mělo stát a zda při nich vypomáhaly nějaké cizí osoby, natož pracovníci dodavatele. Stěžovatel nepředložil žádné objednávky (až na dvě výjimky), protokoly o zakázkách, seznamy pracovníků, evidence či jiné podobné dokumenty; nabídl sice mnoho nepřímých důkazů, ale i v těch existují mezery. Argumentoval sice nedostatečností svých personálních kapacit, ale jeho propočty byly založeny jen na jeho uvážení, nikoli na spolehlivých datech či výpovědích svědků. Žalovaný konstatoval, že výpovědi pracovníků stěžovatele jsou neurčité a rozporuplné také ohledně počtu cizích pracovníků i frekvence jejich zapojení, navíc nikdo z nich dodavatele neznal; předložená čestná prohlášení některých z těchto pracovníků jsou nedůvěryhodná, stejně jako výpověď dodavatelova společníka a jednatele D.S. (stran této společnosti přitom správce daně zjistil další podezřelé okolnosti, které nasvědčují tomu, že sporná plnění nedodala: společnost například neměla žádné zaměstnance s výjimkou svého jednatele a ani ona nebyla sto doložit žádnou dokumentaci k zakázkám, účetnictví předal jednatel osobě v té době již zemřelé,...). Dle žalovaného nepřímé důkazy netvoří jednotný a na sebe navazující celek a deklarovanou účast dodavatele na jednotlivých zakázkách tak neprokazují.

[6] **V žalobě** proti rozhodnutí žalovaného stěžovatel namítl, že žalovaný na jedné straně uzavřel, že neprokázal přijetí plnění od dodavatele, ale na druhé straně shledal, že neprokázal, kdo a kdy poskytl plnění v deklarovaném rozsahu, tedy nebyl prokázán jen rozsah plnění. Dále žalovaný přičítá stěžovateli k tíži skutečnosti týkající se dodavatele, o nichž nemohl stěžovatel vědět (např. nedostatečné personální kapacity a další podezřelé okolnosti včetně neplnění daňových povinností a chybějící daně). Tato argumentace žalovaného vyvolává dojem, že je stěžovateli kladeno za vinu zapojení do daňového podvodu, což při prokazování přijetí určitého plnění nemá místo. Nevěrohodnost poskytnutých důkazních prostředků, především výsledků svědků, žalovaný dovozuje

pokračování

z uměle vykonstruovaných rozporů, a naopak opomíjí základní sdělení jednotlivých svědků, tedy že se na zakázkách podíleli pracovníci z východu, patrně Ukrajinci, dodaní jinou společností. Svědkové si sice nepamatovali všechny podrobnosti, ale to je pochopitelné s ohledem na to, že ročně pracovali na mnoha stovkách zakázek, které se navzájem podobaly, a od té doby uplynulo již mnoho času. Stěžovatel dle svého přesvědčení jednoznačně doložil, že jím realizované zakázky vyžadovaly personální kapacitu, kterou sám nedisponoval, a to ani s výpomocí několika zaměstnanců společnosti Česká pošta Security (dále „ČPS“), kteří pro stěžovatele pracovali bez formální smlouvy po skončení svého hlavního pracovního úvazku. V silách stěžovatele nebylo odvést práci, kterou prokazatelně odvedl, je tudíž zřejmé, že mu musela vypomoci jiná společnost, a z četných předložených důkazů je zřejmé, že to byl právě dodavatel. Dle stěžovatele nemá žádnou váhu, že dodavatel formálně neměl zaměstnance či oprávnění zaměstnávat zahraniční osoby; z výpovědi jednatele dodavatele vyplynulo, že měl až tisíc zaměstnanců ročně; porušování pracovněprávních předpisů nevypovídá nic o skutečném (ne)poskytnutí sporných plnění. Stěžovatel poukazuje na to, že nemohl vědět o skutečnostech, které jednatele dodavatele znevěřhodnily; tyto jsou umělé, nadto částečně se udály dokonce až po posuzovaných zdaňovacích obdobích, jako například nestandardní změna jednatele na šest let mrtvého člověka, jemuž jednatel D.S. předal veškeré účetnictví své společnosti a s nímž byl údajně v příbuzenském vztahu. Stěžovatel poukázal na to, že předložil smlouvy, faktury vystavené dodavatelem, které bezhotovostně proplatil; sporná plnění se objevila také v kontrolních hlášeníh a daňových přiznáníh dodavatele a byla z nich odvedena daň. Ostatní předložené důkazy sice možná nejsou přímé, ale z jejich souhrnu přijetí plnění od dodavatele nade vší pochybnost vyplývá. Žalovaný kladl na stěžovatele nedůvodně vysoké požadavky ohledně dokumentace průběhu zakázek, jež odporují ekonomické realitě, povaze poskytovaných plnění i judikatuře správních soudů. Sporná plnění spočívala v dodávkách služeb, takže požadavek na jmenný seznam pracovníků nemůže být podmínkou pro uznání deklarovaného nároku na odpočet. Stěžovatel poukázal rovněž na procesní pochybení žalovaného: nenařízení ústního jednání, kterého se stěžovatel domáhal za účelem prodiskutování celého případu se svými jednately, a v neposkytnutí některých listin, na nichž napadené rozhodnutí stojí, případně v jejich poskytnutí v nesmyslně začerněné podobě. Vedení správního spisu tak bylo podle stěžovatele přinejmenším nedbalé a nelogické.

[7] **Městský soud** při jednání dne 26. 3. 2026 provedl jako důkaz písemnosti nacházející se v neveřejné části správního spisu, jejichž zpřístupnění se stěžovatel v soudním řízení domáhal: 1) Odpověď Generálního ředitelství cel č. j. 30520/2023-900000-753.3 ze 17. 9. 2023, z níž je zřejmý vztah mezi D.S. a P. R. 2) E-mail od Ing. P. Š. pro Ing. V. S. z 1. 8. 2023, jež soud následně vyhodnotil jako nepodstatný pro posouzení věci. Před provedením důkazů se soud otázal žalovaného, zda existují důvody, pro které by stěžovatel nemohl být s těmito písemnostmi seznámen; u písemnosti 1) žalovaný uvedl osobní údaje osob tam jmenovaných, proto soud znečetilnil všechna rodná čísla, aby tento zásah minimalizoval; v dokumentu tak zůstala viditelná pouze jména osob a jejich relevantní příbuzenské vztahy. U písemnosti 2) žalovaný žádný důvod nespecifikoval, proto ji soud provedl jako důkaz v úplném znění. Veškeré další písemnosti a datové soubory označené stěžovatelem jako důkazy, stejně jako ostatní písemnosti potřebné pro rozhodnutí soudu, se nacházejí v předloženém správním spise, jímž se dokazování neprovádí.

[8] Městský soud *a priori* poznamenal, že žaloba čítá 53 stran mimořádně hutné právní a zejména skutkové argumentace, kterou replika rozhojnila o dalších 15 stran; u takto rozsáhlých podání nelze od správního soudu, ostatně stejně jako od správního orgánu, očekávat reakci na každý vznesený argument. Úkolem soudu je uchopit podstatu a smysl argumentace a vypořádat se s ní. Platí to tím spíš, že žalobní argumentace je do značné míry opakováním argumentace uplatněné již v daňovém řízení, v němž stěžovatel podrobně reagoval na několik procesních kroků správce daně i žalovaného. Městský soud podotkl, že účastníci řízení se nadále přou i o nejmenší skutkové detaily a nuance jednotlivých výpovědí; tyto disputace s posuzovanou věcí nepochybně souvisejí, avšak odvádějí pozornost od skutečností, jež jsou pro posouzení věci stěžejní; na ty se městský soud ve svém rozhodnutí zaměřil.

[9] Městský soud nejdříve zkonstatoval obecná východiska a připomněl relevantní právní úpravu a judikaturu SDEU vycházející ze Směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále „Směrnice o DPH“), týkající se nároku na odpočet DPH; konstatoval, že není ve věci sporu o tom, že plnění proběhla, nicméně stěžovatel neprokázal, že je přijal od deklarovaného dodavatele. Městský soud neshledal případnou argumentaci stěžovatele stran vnitřní rozpornosti postupu žalovaného a posuzování daňového podvodu (nevěrohodnost dodavatele). Městský soud konstatoval, že žalovaný sice ve svém rozhodnutí popsal okolnosti zpochybňující věrohodnost dodavatele a upozornil na to, že neplnil některé své daňové povinnosti, ale učinil tak na podporu svého závěru, že nebylo v kapacitních možnostech dodavatele poskytnout stěžovateli sporná plnění, nikoli však proto, že by detekoval daňový podvod. Dle městského soudu nedostatečná personální či materiální kapacita dodavatelů je relevantní okolností pro závěr, zda byla právě jimi sporná plnění dodána.

[10] Městský soud se následně podrobně zabýval hodnocením jednotlivých důkazních prostředků podporujících závěr žalovaného o pracovní kapacitě stěžovatele a nedostatku pracovní kapacity na straně dodavatele, posouzením jednotlivých žalovaným vyhodnocených podezřelých a nestandardních okolností, za nichž měl dodavatel plnění poskytovat a spolupráce stěžovatele s dodavatelem. Městský soud následně shledal, že napadené rozhodnutí stojí na dostatečně zjištěném skutkovém stavu a ztotožnil se také s hodnocením ze strany žalovaného, že stěžovatel neprokázal, že by jeho personální kapacity nepostačovaly pro realizaci zakázek, které poskytl svým odběratelům, a tím méně, že by přijal plnění od dodavatele. Městský soud konstatoval, že stěžovatel sice předložil některé nepřímé důkazy, zejména svědecké výpovědi, ale ty pro svoji neurčitost a částečnou vzájemnou rozpornost nemohly prokázat, že k uskutečnění sporných plnění došlo tak, jak stěžovatel tvrdí. Zjištění ohledně samotného dodavatele pak tyto pochybnosti ještě umocňují. Městský soud se sice neztotožnil s hodnocením některých dílčích okolností, které na rozdíl od žalovaného nepovažoval za podezřelé nebo za relevantní, ale na posouzení věci to nemělo vliv. Zároveň soud nezjistil žádné procesní pochybení, které by mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného; žalobu neshledal důvodnou a zamítl ji.

[11] V **kasační stížnosti** stěžovatel nejprve obšírně popisuje skutečnosti zjištěné v daňovém řízení, jeho průběh a předmět své činnosti. Tvrdí, že městský soud ve své podstatě přebírá argumentaci žalovaného s tím, že se soustředí na spíše drobné rozpory v poskytnutých podkladech a ignoruje základní sdělení všech dosud poskytnutých podkladů

pokračování

a informací; z těch totiž jasně plyne, že deklarované služby byly poskytnuty a v jakém rozsahu. Tvrdí, že je po něm pro účely prokázání deklarovaných plnění požadován důkazní standard, který je rozporný s postupem předpokládaným Nejvyšším správním soudem. Namítá, že se městský soud stejně jako žalovaný soustředil na zjištění vztahující se k dodavateli služeb. Stěžovatel v době přijetí služeb disponoval dostatečnými podklady, provedl standardní prověřování obchodního partnera a neměl informace, které by v něm v rozhodné době mohly a měly vzbudit pochybnosti o spolehlivosti dodavatele. Finanční orgány a soud, aniž by vyvrátily dobrou víru stěžovatele, mu kladou k tíži tvrzená pochybení dodavatele, čímž jej skrze odepření nároku učinily objektivně odpovědným za tato pochybení.

[12] Stěžovatel namítá, že dospěl-li městský soud k závěru, že je spis mimořádně nepřehledný, s čímž se stěžovatel shoduje, měl rozhodnutí žalovaného zrušit pro nepřezkoumatelnost, a to při zohlednění dalších procesních vad, které stěžovatel namítal, které v součtu již ke zrušení rozhodnutí žalovaného dozajista musí vést. Dle stěžovatele jsou naplněny kasační důvody přiřaditelné pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního.

[13] V další rozsáhlé části kasační stížnosti stěžovatel opakuje, co konstatoval městský soud k otázce vyhodnocení (ne)dostatečnosti personálních kapacit stěžovatele i odběratele. Stěžovatel dále v podrobnostech rozvádí, které doklady a důkazní prostředky k prokázání přijatých plnění předložil; opakovaně poukazuje na to, že dodavatel poskytoval služby a stěžovatel tak neměl a nemohl mít k dispozici jmenné seznamy osob zajišťujících činnosti; nadto otázka personálních kapacit na straně dodavatele byla jeho interní otázkou, nikoli problémem stěžovatele; pro něj bylo podstatné, že zakázky byly provedeny ke spokojenosti jeho zákazníků. Nadto zakázky pro zákazníky stěžovatele zaštiťovali svým jménem servisní technici, osoby od dodavatele jim poskytovaly jen podpůrné/neodborné činnosti. Za situace, kdy stěžovatel sám neměl dostatek svých pracovníků/zaměstnanců a nedostatečné byly současně kapacity v podobě servisních techniků (externistů), kteří primárně jezdili na pobočky České pošty, se jako zcela logické jeví, že využíval výpomoc v podobě služeb ze strany dodavatele. Ze strany orgánů finanční správy, stejně jako ze strany městského soudu, jsou předložené důkazní prostředky k tomuto označovány za nerelevantní, neb prakticky vzato nemají původ v *timesheetech*, což je požadavek, který jde nad rámec ekonomické logiky. Stěžovatel je ve výsledku činěn objektivně odpovědným za pochybení na straně dodavatele, která nemohl z velké části stěžovatel identifikovat a která jsou z části také relevantní až po kontrolovaných obdobích. Stěžovatel namítá, že byla předložena celá řada nepřímých důkazů, ze kterých za využití elementární logiky respektující současně běžnou obchodní praxi jasně vyplývá, že deklarované služby poskytnuty byly. Ekonomická praxe je velmi často pestřejší, a nikoliv nutně zcela perfektní a dokonalá či snad plně zdokladovaná, což nemůže odůvodňovat závěr, že deklarované plnění nebylo poskytnuto. V tomto ohledu odkazuje stěžovatel na rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2025, sp. zn. 21 Afs 94/2025, a v něm odkazovaný rozsudek: „*Účelem podnikání naopak jistě není ničím neobranitelné shromažďování listin a kontaktů na potenciální svědky pro účely možného daňového řízení v budoucnu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 04. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66).*“ Skutečnost, že stěžovatel potřeboval využít podpůrných služeb ze strany dodavatele v rámci svých zakázek – nejen na lokalitách CETIN, ale i na dalších zakázkách – plyne již ze samotného faktu, že měl sám jen 3

zaměstnance, kdy 2 z toho byli jednatelé, kteří současně jezdili na lokality ČP jakožto vedoucí techniků ČPS. Dostatečné kapacity dozajista ani nemohli nabídnout technici, toho času zaměstnanci ČPS, jezdící na lokality ČP a současně jezdící na lokality CETIN a jiné zakázky stěžovatele. To jasně plyne z předkládaných propočtů potřebných hodin na jednotlivé zakázky, které nelze považovat za pouhý neověřitelný odhad, jak to činí městský soud.

[14] Stěžovatel v další části kasační stížnosti rozebírá detailně jednotlivé důkazy, které v daňovém řízení k prokázání přijatých plnění předložil, poukazuje na rozdíly a popis pomocných prací a odborných činností. Odkazuje na judikaturu, z níž dle stěžovatele vyplývá rozlišení míry a úrovně dokazování ve vztahu k charakteru plnění, což žalovaný ani městský soud nereflektovali (rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2025, sp. zn. 6 Afs 16/2025, rozsudek ze dne 18. 11. 2024, sp. zn. 7 Afs 243/2023, rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2024, sp. zn. 7 Afs 70/2023); správce daně nemůže po daňovém subjektu požadovat takový důkazní standard, který prakticky v důsledku vylučuje, aby účastník řízení unesl své důkazní břemeno; tyto závěry dle stěžovatele přiléhavě dopadají na nynější případ. Žalovaný ani městský soud dle stěžovatele nezohlednili charakter poskytovaných služeb, kontext a průběh obchodní spolupráce a v důsledku kladli nepřiměřené nároky na detailnost a podrobnost poskytnutých podkladů v rozporu s povahou a typem poskytovaných služeb. Dle stěžovatele byl předložen řetězec nepřímých důkazů, který judikatura připouští (viz rozsudek NSS ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005), tyto důkazy, které stěžovatel opět předkládá v kasační stížnosti dále podrobně popisuje a hodnotí; je přesvědčen, že s dostatečnou mírou jistoty (pravděpodobnosti) prokázal, že v mu dodavatel poskytl služby v deklarovaném rozsahu, resp. že mu je poskytnout musel, jinak by sám nemohl dostát svým smluvním závazkům a realizovat domluvené zakázky.

[15] Stěžovatel dále podrobně rozebírá své personální kapacity a časové dotace na jednotlivé zásahy na zakázkách, rekapituluje v daňovém řízení předložené faktury, smlouvy a ostatní důkazní prostředky; z předložených propočtů dle stěžovatele jasně plyne, že stěžovatel své zakázky nemohl stihnout svými silami, ani za současné výpomoci techniků (externistů); pro tyto účely byly předloženy a prezentovány propočty hodin potřebných na zajištění zakázek stěžovatele, a to jak na zakázkách na lokalitách CETIN, tak na dalších zakázkách.

[16] Stěžovatel namítá, že soud na jednu stranu uznává, že stěžovatel realizoval celou řadu zakázek, avšak tyto hodnotí poněkud izolovaně. Stěžovatel opětovně poukazuje na to, že propočty hodin na zakázkách (které v kasační stížnosti podrobně demonstruje a dovozuje, kolik hodin mohl ten který technik strávit na jednotlivých zakázkách) byly provedeny explicitně jen pro některé měsíce let 2018 a 2019 jako příklad. Tuto obsáhlou část propočtů, které stěžovatel uplatnil již v odvolání a v žalobě, nepovažuje Nejvyšší správní soud za potřebné s ohledem na obsah spisu opětovně rekapitulovat. Stěžovatel namítá, že si lze jen stěží představit znalce, který by byl schopen časovou náročnost jednotlivých zásahů na jednotlivých lokalitách exaktně stanovit; nadto nelze vycházet z toho, že by snad tvrzení znalce mělo nějakou větší váhu, a to tím spíše, že pan J.M. jako technik z praxe velmi dobře ví, jak práce probíhají a jak dlouho zaberou. Stěžovatel dále zpochybňuje soudem konstatované nesrovnalosti, které měly být v některých podaných informacích obsaženy (např. soud za nadsazený považuje odhad 3 hodiny na revizi jednoho zařízení prezentovaný

pokračování

panem J.M., když jiný svědek, který na lokalitách CETIN zajišťoval revize v letech 2015-2017, uvedl, že revize na jednom zařízení trvala průměrně 1 hodinu); jednak se však jednalo o období před kontrolovaným obdobím, jednak je třeba brát v potaz rozdílnou časovou náročnost dle velikosti lokality; poukazy soudu na domnělé nesrovnalosti nejsou na místě. Stěžovatel namítá, že městský soud přistupoval k předloženým evidencím formalisticky a v rozporu s ekonomickou realitou; nesouhlasí s tím, že předložené propočty hodin potřebných na zajištění zakázek stěžovatele mají „fatální slabinu“ v tom, že nejsou založeny na pevných datech a není tak možno ověřit jejich správnost. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem městského soudu, že z výpovědí „externistů“ nelze získat dostatečně konkrétní informace o počtu a délce provedených zásahů, aby bylo možné tvrdit, že si stěžovatel nevystačil svými vlastními silami (externisté + vlastní zaměstnanci). Městský soud si vybírá útržky z výsledků techniků jako svědků. Dle stěžovatele však již z těchto útržků lze učinit poměrně jasnou představu o časovém fondu na revize (cca 1,5 hodiny na jedno zařízení, což plyne z výpovědi pana V. K.; ostatní externisté se na revizích podíleli jen málo, a tak zcela logicky nebyli schopni časovou náročnost revizí blíže odhadnout; stran pravidelné údržby se technici vyjadřovali ve smyslu, že je třeba rozlišovat velikost lokality a počet zařízení na lokalitě. Jak pan J. N., tak pan J. Š. jako minimum časové dotace na pravidelnou údržbu označili jako 1,5 hodiny, resp. 2 hodiny, a to vždy ve 2 lidech. Je otázka, jaké konkrétnější vyjádření by chtěl slyšet soud od svědků stran časové dotace na činnostech pravidelné údržby a revizí. Stěžovatel rovněž poukazuje na to, že nevěrohodnost svědků nelze jakkoliv dovozovat z toho, že snad nebyli s to zhruba 6 let zpětně říci, kdy přesně byli či zaměstnanci a jak byl formálně tento vztah nazván ve smyslu pracovní smlouvy na plný/poloviční úvazek či tzv. dohoda.

[17] Stěžovatel dále namítá, že ze strany orgánů finanční správy nebylo zkoumáno, zda jiní dodavatelé požadovali jmenný seznam osob provádějících deklarované činnosti, či snad že by snad jen předložení takového seznamu mělo být podkladem pro příslušnou fakturaci na zákazníky stěžovatele. Na rozdíl od městského soudu se stěžovateli jako zcela logické jeví, že i na podkladech k dalším zakázkám jsou jen uvedeny počty osob a počet hodin, nikoliv jmenný seznam. Stěžovatel si dále klade otázku, nakolik skutečně mohou fotografie osob z prací na zakázkách stěžovatele což požadoval správce daně k prokázání deklarovaného plnění, fakticky prokázat poskytování služeb ze strany dodavatele. Orgány finanční správy ve výsledku nebyly schopny identifikovat přes Facebook či LinkedIn pana F.Š. či p. V., kteří by dozajista dohledatelní byli, je tedy otázka, jak by byly schopny identifikovat nejspíše „Ukrajince“ od dodavatele, o jejichž podobě existují zpravidla jen velmi omezené záznamy. Pro ilustraci toho, že stěžovatel stabilně využíval výpomoc od dodavatele, a to i v roce 2017, předložil fotografie, kde jsou jiné osoby než pan J. N. či V. K. či jiní externisté. Vylučovací metodou se tedy dle stěžovatele jedná právě o osoby poskytnuté dodavatelem. Nadto jako součást odvolání byly předloženy opravní listy k některým činnostem nepravidelné údržby, a to včetně fotografií evidenčních knih a fotografií samotných zařízení, a to spolu s jasnou specifikací toho, o jaké lokality se jedná a o jaké práce jde. Jako součást vyjádření stěžovatele byly předloženy cenové nabídky a fotografie z lokalit včetně fotodokumentace servisních knih a pomocných prací, které byly na zakázkách provedeny; nejen z názvu souborů je jasné identifikovatelné, kde a kdy tyto byly pořízeny a co zachycují. Z předložených fotografií jasné plyne, že standardně na nich nejsou osoby zachycovány.

[18] Stěžovatel poukazuje na to, že čl. III. Bod 11 smlouvy s Air Technology předpokládá, že Air Technology měly být předány jen a pouze seznamy těch osob, které „budou za dodavatele oprávněny k činnostem na lokalitách dle této smlouvy, včetně souhlasu takových osob se zpracováním osobních údajů ...“. Smlouva, na jejíž text městský soud odkazuje, nehovoří o tom, že by snad na seznamech pro Air Technology měly být všechny osoby, které se na zakázce budou podílet, ale jen a pouze ty osoby, které mají příslušná oprávnění, což byli právě jen technici, nikoliv osoby, které jim jen poskytovaly „support“ v podobě neodborných činností. Stěžovatel dále poukazuje na to, že prakticky orgány daňové správy souhlasu techniků se zpracováním osobních údajů neřešily; nadto tyto byly maximálně na místě právě u techniků zaštiťujících samotné revize, PUL a NU. Žádný z těchto techniků (pan V.K., pan J. Š. či pan J.N.) nebyl na tyto souhlasy dotazován. Z nepředložení jmenného seznamu a souhlasu se zpracováním osobních údajů vydaného na Air Technology ve vztahu ke všem technikům a osobám dodavatele tedy nelze nic dovozovat.

[19] Stěžovatel dále shrnuje, co k jednotlivým výpovědím svědků uvedl městský soud a následně si klade otázku, jak více přesně skutečně svědek může říci, kolik „cizích“ osob s ním jezdilo na jednotlivé zakázky, než poměrně úzkým intervalem 1-3 osob. Všichni svědci se shodli co do počtu. Tento v principu potvrdil i jednatel stěžovatele J. M., který hovořil o počtu „do deseti“. Jednatel dodavatele uvedl, že na zakázky pro stěžovatele jezdili 1-4 cizinci. Uváděná čísla nelze označit za jakkoliv diametrálně odlišná. Není pak jasné, proč městský soud uzavřel, že panují nejasnosti ohledně počtu cizinců na zakázkách.

[20] Nepodložené jsou závěry městského soudu, že předložená čestná prohlášení techniků, která jsou formálně a prakticky i obsahově totožná, nejsou „autentickými vzpomínkami“ osob podepsaných a jsou nedůvěryhodná, jelikož jsou ve stejném formátu a obsahují velmi obdobný text. Text těchto čestných prohlášení je skutečně ve své podstatě u obou techniků shodný, neb byl připraven pro oba najednou. Po vysvětlení připraveného čestného prohlášení ze strany stěžovatele technici svým podpisem potvrdili sdělení obsažená v předloženém čestném prohlášení, což znamená, že s textem souhlasili a že obsahově odpovídá. V obdobném znění těchto prohlášení nelze spatřovat cokoliv podivného či podezřelého. Je v této souvislosti otázkou, z čeho správní soud dovozuje, že čestné prohlášení má být vždy „autentickými vzpomínkami osob, které prohlášení podepisují“. Jako zcela zavádějící je nutno také označit teze soudu, že snad svědci měli být ekonomicky závislí na stěžovateli, v důsledku čehož snad měli poskytovat „upravené“ odpovědi. Pokud by to skutečně měl být důvod pro znevěrohodnění svědka, pak by ve výsledku výsledch jakéhokoliv zaměstnance nemusel být prováděn, což by jistě ušetřilo čas a náklady na všech stranách. Hodnocení svědků jako nevěrohodných pro jejich pracovní poměr k daňovému subjektu (zde ke stěžovateli) je třeba označit za rozporné s judikaturou NSS, ze které vyplývá, že zaměstnance prověřovaných subjektů nelze považovat za nevěrohodné pouze proto, že jejich zaměstnanecký poměr stále trvá (rozsudky NSS ze dne 10. 1. 2008, sp. zn. 9 Afs 67/2007, rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2008, sp. zn. 9 Afs 41/2008, či rozsudek NSS ze dne 6. 9. 2017, sp. zn. 10 As 177/2017).

[21] Stěžovatel dále obšírně popisuje hodnocení výpovědí dalších osob - jednatele dodavatele D.S.; je dle něj otázkou, zda mohl D.S. prakticky vědět, kdo fakticky zadával lidem, které vyslal na činnosti pro stěžovatele, práci, a kdo jim dával konkrétní instrukce.

pokračování

Dle stěžovatele pravděpodobně konkrétní instrukce (ve smyslu „tady podej, vysaj atp.“) jim pak dávali technici, se kterými na zakázky jezdili. Stěžovatel vedl evidenci k jednotlivým zakázkám (zakázkovou evidenci stejně jako protokoly z výjezdů na lokality CETIN). Městský soud ze skutečností a výpovědí, které stěžovatel opakovaně popisuje a hodnotí, dovozuje domnělé nesoulady, které však nemají dle stěžovatele přímý vztah k účasti dodavatelových pracovníků a vůbec ke spolupráci s touto společností; ostatně ani žalovaný nepochybně, že stěžovatel zakázky pro své odběratele skutečně vykonal.

[22] Stěžovatel dále shrnuje detekované nejasnosti stran zapojení pracovníků dodavatele: a) žádný ze svědků nebyl schopen explicitně potvrdit, že se jednalo o pracovníky dodavatele, b) svědkové se neměli shodnout na tom, jak často a v jakém počtu se pracovníci dodavatele na zakázkách stěžovatele podíleli, c) svědci se o těchto osobách vyjadřovali velmi obecně s tím, že s nimi neměl nikdo přijít do užšího styku, a to přesto, že se pracovníci dodavatele měli podílet na stovkách zakázek. Dodává, že správce daně se však techniků jako svědků neptal, zda explicitně dodavatele znají a zda osoby, které s nimi na zakázky jezdily, byly od dodavatele; prakticky vzato technikům mohlo být „jedno“, od koho jsou, pro ně bylo podstatné, že jim na zakázkách pomohly; dotázané osoby neuvedly diametrálně odlišná čísla, co se týče počtu cizinců „Ukrajinců“, kteří se na zakázkách spolupodíleli; s ohledem na zapojení v rámci zakázek pro ČPS a pro CETIN, popř. SAUTER, různou měrou, což se každý měsíc nikoliv nevýrazně měnilo, pak také technici zcela logicky nemohli uvést paušálně platný poměr toho, jak často s nimi tyto osoby jezdily. Jako zcela nemístný je tedy nutno hodnotit závěr soudu, že snad „technici vykazovali neochotu odhadnout poměr, jak často se na zakázkách osoby od dodavatele podílely“. Je otázkou, z čeho městský soud dovozuje, že snad externisté jako svědci měli uvést, že nepřišli s osobami od dodavatele do užšího styku; všichni technici potvrdili, že ve větší či menší míře s nimi takové osoby jezdily, jen jim ve výsledku (nikoliv překvapivě) přišly poměrně podobné a nevybavili si k nim žádný detail či snad ideálně celé jméno a adresu. O samotné realizaci prací a rozdělení činností mezi externisty/techniky a osoby od dodavatele nejsou žádné pochyby; na lokalitách CETIN tyto osoby primárně technikům poskytovaly „support“, podobně jako na ostatních zakázkách, kde mohly vykonávat i některé činnosti samostatně.

[23] Stěžovatel tvrdí, že městský soud (stejně jako žalovaný) se soustředil primárně na „nevěrohodnost“ dodavatele a jeho jednatele D.S., z čehož pak dovozuje neposkytnutí deklarovaných plnění. Městský soud poukazuje na to, že dodavatel formálně nebyl Úřadem práce veden jako zaměstnavatel cizinců, nebyla tímto úřadem vydána příslušná povolení k zaměstnání cizinců; nadto nebylo možno zjistit informace o obratu či počtu zaměstnanců z obchodního rejstříku. Městský soud konstatuje, že dodavatel dle jednatele D.S. měl mít 20-60 osob „na dohodu“, kdy žádnou takovou dohodu nebyl schopen dohledat a jména si nepamatoval, ačkoliv související agendu měl vést právě D.S.; měl vést evidenci o docházce zaměstnanců, i když ji nebyl schopen předložit. V rámci výslechu pak D.S. uvedl, že: měl 40–60 zaměstnanců/měsíčně v rozhodné době ve vedlejším pracovním poměru a během roku se jich vystříдалo i tisíc, pracovníky měl shánět na burze v Holešovicích, kde kontaktoval jejich předáka „I. K.“, sdělil mu potřebný počet osob a ten je dodal, většinou se jednalo osoby ukrajinské národnosti; docházku evidoval, tak věděl, v kolik hodin kde mají být, a pak kontroloval zpětnou vazbu; soupis „dohodářů“ měl předkládat neznámé účetní firmě, která měla provést zúčtování; dále D.S. předložil kopie 5 ukrajinských cestovních pasů osob ukrajinské národnosti, které byly v roce 2018 a 2019 propadlé

a podle sdělení Krajského ředitelství policie Královéhradeckého kraje se tyto osoby neměly na našem území zdržovat (neměly povolený pobyt). Dle městského soudu se má jednat o silnou indicii pro to, že se tu nezdržovaly, a současně o další z mnoha okolností zpochybňujících výpověď D.S. jako svědka. Dle městského soudu popis podnikání dodavatele a způsob zajišťování pracovníků pro stěžovatele v podání D. S. je naprosto nedůvěryhodný a místy až absurdní. Dle stěžovatele je otázkou, co je absurdního na tom, že měl dodavatel „Ukrajince“ shánět na burze v Holešovicích a formálně na úřadech nedeklaroval zaměstnávání cizinců, i když jich měl mít velké množství. Jedná se o informace, které sice na jednu stranu indikují pochybení na straně plnění pracovně-právních povinností na straně dodavatele, nejedná se však o zjištění absurdní. V nedávném rozsudku NSS ze dne 11. 9. 2023, sp. zn. 8 Afs 22/2022, uzavřel: *„Není totiž rozhodné, zda konkrétní služby skutečně vykonali sami dodavatelé za pomoci vlastních zaměstnanců, pracovníků zaměstnaných na dohodu o provedení práce pracovníků, či využili subdodavatelů“*. V rozsudku ze dne 23. 6. 2022, sp. zn. 4 Afs 349/2019, NSS obdobně vyslovil, že není povinností daňového subjektu prověřovat právní vztah mezi pracovníky jeho dodavatele, případně ověřovat, zdali jeho dodavatel jako zaměstnavatel splnil ostatní veřejnoprávní povinnosti. Pokud pak dodavatel v této souvislosti porušuje pracovněprávní předpisy, nemůže mít takové zjištění (které si odběratel ani nemůže ověřit) vliv na nárok na odpočet na straně příjemce plnění, tedy zde na straně stěžovatele.

[24] Jako zcela mimo posouzení otázky „dostatečnosti kapacit“ na straně dodavatele je dle stěžovatele zjištění, že dodavatel snad měl mít virtuální sídlo, že v roce 2023 neprezentoval své služby na internetu, že společníkem se v prosinci 2019 stala osoba, která byla v té době formálně 6 let po smrti (pan P. R.) či snad skutečnost, že D.S. měl i po zániku své funkce jednatele formální přístup k bankovním účtům dodavatele, popř. že snad neměl dodavatel doplatit dodatečně doměřenou daň. Opět se jedná o zjištění, která nemají jakýkoliv vztah k tomu, zda dodavatel (ne)byl schopen deklarovaná plnění dodat. Nadto se jedná o zjištění, ke kterým se stěžovatel nemohl dostat. Podnikání dodavatele, resp. D.S. dle zjištění správce daně, ke kterým v drtivé většině nemohl mít stěžovatel přístup, vykazovalo některé nestandardní znaky, není však pravdou, že by tyto nebyly kladeny stěžovateli k tíži, jak uvedl městský soud, neboť na základě těchto zjištění je soudem konstatováno, že okolnosti se zdají být natolik podezřelé, že z toho plyne, že plnění nebylo poskytnuto.

[25] Dle stěžovatele ani výběry v hotovosti nelze považovat za jakoukoliv podezřelou okolnost. Jak vyplývá ze všech důkazních prostředků, dodavatel pro činnosti pro stěžovatele využíval osoby primárně ukrajinské národnosti (i když je minimálně sporné na základě jakých formálních smluv). Je však obecně známou skutečností, že tyto osoby je třeba vyplácet zpravidla na týdenní bázi v hotovosti, aby vše, zjednodušeně řečeno, „nepropily“. Tzn. výběry hotovosti z účtu dodavatele nepřímou dokládají, že dodavatel ukrajinské pracovníky měl a poskytoval jimi služby stěžovateli. Na výše uvedeném nic nemění skutečnost, že tyto osoby měly formálně propadlé pasy a z databází přítomnost těchto osob na našem území nevyplývá. Pokud by takové osoby byly vedeny v evidencích sousedních států a překročily by hranice do České republiky, nikde by o tom přeci žádné formální záznamy nebyly a ani není možné, aby byly.

pokračování

[26] Co se týče nesoučinnosti jednatele dodavatele D.S. se správcem daně, stěžovatel poukazuje na to, že průběžně v průběhu daňového řízení bezesporu se správcem daně komunikoval a jako svědek nakonec vyslechnut byl. Pokud se snad v minulosti z jednání a výsledků (z různých důvodů) v rámci daňové kontroly omlouval, není to záležitost, kterou by mohl stěžovatel ovlivnit, nemůže mu být přičítána k tíži. Nadto se jedná o úkony a jednání ve vztahu ke správci daně, které byly realizovány po skončení kontrolovaných období a nemohou mít jakoukoliv relevanci na samotné plnění v letech 2018 a 2019. Stěžovatel dodává, že pokud správce daně již začátkem roku 2018 šetřil činnost dodavatele, není zřejmé, z jakého důvodu příslušné informace nesdělil stěžovateli, když z kontrolních hlášení mu muselo být známo, že stěžovatel je obchodním partnerem dodavatele. Minimálně v roce 2017 finanční správa vydávala tzv. vědomostní dopisy, kde se snažila odběratele upozorňovat na možné daňové podvody jejich dodavatelů; byla tedy v relevantní době snaha finanční správy upozorňovat na „nevhodné“ dodavatele. Dle všeho s obchodními společnostmi vedenými D.S. byla v průběhu let vedena celá řada daňových řízení a správce daně mohl alespoň minimálně stěžovatele o této skutečnosti informovat. Pokud měl správce daně již v roce 2018 dle všeho výrazné indicie o tom, že u dodavatele něco „smrdí“, měl to stěžovateli dát vědět. Jelikož to neučinil, stěžovatel provedl notné transakce s dodavatelem, které byly následně kontrolovány a neuznány ani jako daňový náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ani nebyl uznán nárok na odpočet ve smyslu § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty, čímž byl stěžovatel výrazně bez dalšího poškozen nehledě na notné náklady související se zastoupením v daném sporu.

[27] Stěžovatel stran otázky předání účetnictví v té době již zemřelému subjektu dodává, že pokud měl pan P.R. (do data jednání před městským soudem nebylo stěžovateli známo jaké) nějaké rodinné vazby na nyní již bývalou manželku jednatele dodavatele D.S. pak to bez dalšího snad nemůže znamenat, že z toho titulu musel nutně pan D.S. vědět, že jedná s někým, kdo se za pana P.R. vydává, a že snad skutečný P. R. je dávno po smrti. Takový závěr je čistá spekulace.

[28] Stěžovatel poukazuje na to, že městský soud rozhodoval rozsudkem ze dne 10. 3. 2026 sp. zn. 11 Af 21/2025, ve věci plnění poskytnutých panem D.S., resp. jeho obchodní společností DR Technik-invest (dodavatel). Jedná se o další kontrolovaný subjekt, kde byla daňová kontrola zahájena v roce 2021 na plnění přijatá v červenci 2018 - únoru 2020. V rámci tohoto řízení byl opět zkoumán nárok na odpočet z přijatých plnění, kdy na rozdíl od nynější věci byly kontrolovanému daňovému subjektu alespoň zpřístupněny výstupy z daňové kontroly DR Technik-invest, v rámci které mu snad byla doměřena (nějaká daň). Stěžovatel do dnešního dne neví, o jakou kontrolu se jednalo a z čeho konkrétně byla DR Technik-invest daň doměřena, i když je to jeden z aspektů, který je stěžovateli kladen k tíži. V této věci rozhodoval, stejně jako v právě posuzované věci, soudce JUDr. Vladimír Gabriel Navrátil. Lze tedy mít za to, že městský soud byl při rozhodování o podané žalobě předpojatý. Místo aby řádně posoudil argumenty uplatněné nyní v žalobě, nepřípustně vyšel z dřívějšího posouzení v jiné věci, a tím nedostatečně vypořádal argumenty uplatněné v žalobě, což je ostatně předmětem této rozsáhlé kasační stížnosti.

[29] Městský soud v bodě 57 konstatuje, že bylo zjištěno, že některé zakázky byly pro stěžovatele při porovnání faktur na vstupu přijatých od dodavatele s fakturami na výstupu ztrátové, což sice nevypovídá o tom, deklarovaná plnění ze strany dodavatele

nebyla poskytnuta, nicméně vykázání ztráty na zakázce má budit podezření. Stěžovatel poukazuje na to, že vykázání ztráty na jednotlivých zakázkách je v praxi poměrně častým jevem. V praxi není výjimkou, že na jedné zakázce je vykázána ztráta, na jiné zisk. Pak ztráta na jednom typu zakázek snad nemůže být vnímána jako „podezřelá“ či snad důvod pro odmítání nároku na odpočet právě jen z toho důvodu, že snad stěžovatel ze zakázky realizoval ztrátu. Takový závěr je zcela mimo jakékoliv zákonné mantinely. Faktické generování zisků v souvislosti s přijatým plněním není ani zákonnou podmínkou pro uznání nároku na odpočet z takového přijatého plnění.

[30] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem městského soudu, že orgány finanční správy nepochybily, když ve věci neprovedly navrhované ústní jednání s jednatelem stěžovatele. Tito se k věci v dialogu se správcem daně vyjadřovali v samém úvodu daňové kontroly, kdy dotazy správce daně byly poměrně obecné a současně nebyly adresovány na některé oblasti, které se posléze staly poměrně zásadními. Jelikož snad nemělo být v odvolání výslovně navrženo, aby žalovaný nařídil jednání s jednatelem ve věci, nelze žalovanému dle městského soudu vyčítat, že jej nenařídil. Pokud však platí zásada materiální pravdy, jak jinak lze chápat text „navrhujeme, aby k otázce způsobu vedení zakázkové evidence byl také vyslechnut druhý jednatel, pan J. M.“, popř. text „navrhujeme vyslechnout opětovně pana J. M. a pana O. Š., kteří k tomu nebyli dotazováni v rámci svých výsledků.“ K výtkám orgánů finanční správy, že jednatele nelze vyslechnout jako svědky, neb nemusí vypovídat pravdu, je opakovaně argumentováno, že bylo pouze navrhováno, aby byli vyslechnuti, nikoliv nutně jako svědci, tedy byl navrhován dialog. Striktně vzato měl být tento požadavek formulován jako požadavek na konání ústního jednání, nikoliv jako požadavek na „výslech“. V rámci odvolání byl požadavek na jednání s jednatelem zjednodušen slovem „výslech“. Není tedy pravdou, že by snad nebylo explicitně navrhováno nařízení ústního jednání ani to, že by nebylo uvedeno, k čemu konkrétně měli svědci znova vypovídat. Pokud se městský soud podivuje, proč doplňující informace nebyly pak uvedeny přímo v textu odvolání, pak je stěžovatel odkázán na papírové podání, nicméně je obecně známou skutečností, že právě papírová podání jsou svým vyzněním odlišná od osobních jednání. Z toho důvodu správce daně dle všeho také provedl v úvodu daňové kontroly jednání s jednatelem. Právě neprovedení jednání s jednatelem stěžovatele ve smyslu rozsudku NSS ze dne 29. 6. 2011, sp. zn. 8 As 28/2011, zkrátilo stěžovatele na jeho právech tím, že ve výsledku neměl možnost odstranit některé rozpory, které mu byly vytýkány.

[31] Stěžovatel opakovaně namítá, že z důvodu nepřehledně vedeného správního spisu mělo být rozhodnutí žalovaného zrušeno pro nepřezkoumatelnost. Je-li spis nepřehledný, což potvrdil i krajský soud, zasahuje takové jednání správce daně do samotného práva stěžovatele na spravedlivý proces dle čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Nelze totiž v takovém případě zajistit, že je spisový materiál úplný a dostatečně přehledný proto, aby se v něm stěžovatel mohl dostatečně spolehlivě orientovat a zohlednit, zda v něm něco nechybí nebo v něm nejsou další vady a pochybení. Dle krajského soudu ve správním spise chybí mj. výzva Komerční bance; v žalobě stěžovatel namítal, že mu nebyla zpřístupněna výzva adresovaná Generálnímu ředitelství cel č. j. 1198282/22/2701-60561-6072229 z 18. 5. 2022, kde bylo požadováno poskytnutí veškerých písemností týkajících se subdodávek přijatých stěžovatelem od společnosti DR Technik invest.

pokračování

[32] Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti především poukázal na rozsah kasační stížnosti, přičemž významná část kasační stížnosti obsahově navazuje na argumentaci již uplatněnou v daňovém řízení i v žalobě a představuje pokračující polemiku se skutkovým hodnocením věci. Rozsudek krajského soudu je dle žalovaného zcela přezkoumatelný a souladný se zákonem. Navrhuje proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

[33] Žalovaný poukazuje na to, že stěžovatel v kasační stížnosti zdůrazňuje, že práce byly fakticky provedeny a že objektivně potřeboval využít externí pracovní sílu. Tato argumentace však sama o sobě není způsobila zpochybnit závěry městského soudu. Daňové orgány nikdy netvrdily, že by práce nebyly vůbec provedeny. Rozhodující skutečností bylo, že stěžovatel ani přes rozsáhlé dokazování neprokázal, že tyto práce fakticky provedl právě tvrzený dodavatel. Stěžovatel argumentuje především tím, že práce byly objektivně provedeny a že potřeboval pracovní sílu pro jejich realizaci; tím však neprokazuje rozhodnou skutečnost, a to, kdo tato plnění a v jakém rozsahu fakticky poskytl. Správce daně, žalovaný, potažmo městský soud po stěžovateli nepožadovali, aby prokazoval skutečnosti, které objektivně doložit nelze. Požadovali pouze, aby věrohodně prokázal skutečnosti, na nichž založil svůj nárok na odpočet daně. Tomuto odpovídá i dlouhodobá judikatura NSS, podle níž důkazní břemeno nese primárně daňový subjekt.

[34] Pokud stěžovatel namítá, že správce daně ani žalovaný si nevyžádali protokoly předávané společnosti Air Technology s.r.o./CETIN ani interní záznamy CETIN, z nichž by byly patrné přesné údaje o době provádění jednotlivých prací, žalovaný poukazuje na to, že není z kasační stížnosti ani z průběhu dosavadního řízení zřejmé, že by stěžovatel konkrétně navrhl provedení těchto důkazů či jejich vyžádání. Nadto ani případná existence těchto záznamů by sama o osobě nemohla prokázat rozhodnou skutečnost; mohla by nanejvýš svědčit o době nebo rozsahu prováděných prací v jednotlivých lokalitách, nikoliv o tom, že stěžovatel unesl důkazní břemeno ohledně faktického přijetí deklarovaného plnění od deklarovaného dodavatele.

[35] K námitce stěžovatele, že městský soud nepřihlédl k důkazní síle předložených listinných důkazů, zejména ke smlouvě o zajištění služeb, vystaveným fakturám, bankovním výpisům dokládajícím úhradu fakturovaných částek, kontrolním hlášením, daňovým příznáním dodavatele a dalším účetním dokladům, žalovaný poukázal na to, že městský soud existenci ani pravost těchto listin nijak nezpochybnil, naopak výslovně připustil, že představují standardní účetní a daňové doklady, jejichž existence sama o sobě nebyla mezi účastníky sporná. Současně však dovodil, že tyto listiny prokazují především jejich formální existenci a účetní zachycení deklarovaných obchodních případů, nikoliv bez dalšího faktické přijetí deklarovaného plnění. Z tohoto důvodu je hodnotil společně s ostatními provedenými důkazy, zejména se svědeckými výpověďmi a zjištěními týkajícími se fungování deklarovaného dodavatele.

[36] Rozhodnutí správních orgánů ani rozsudek městského soudu nejsou založeny na závěru, že stěžovatel byl povinen vést konkrétní evidenci osob nebo že předložení jmenných seznamů bylo podmínkou pro uznání nároku na odpočet daně. Jak ostatně městský soud uvedl v bodě 33. rozsudku, povinnost vést tuto evidenci vyplývala stěžovateli z jeho vlastních smluvních závazků, přesto žádné takové seznamy nepředložil.

[37] Co se týče hodnocení svědeckých výpovědí, odkazuje žalovaný na podrobné hodnocení městského soudu v bodech 34. až 45. rozsudku. Městský soud nepopřel význam svědeckých výpovědí, nevyvozoval nevěrohodnost svědků pouze z existence dílčích nepřesností, naopak připustil, že vzhledem k množství obdobných zakázek a časovému odstupu nelze očekávat detailní vzpomínky na jednotlivé události. Rozhodující však bylo, že svědci nedokázali identifikovat dodavatele jako subjekt, který měl pracovníky poskytovat, jejich výpovědi byly v klíčových otázkách značně neurčité a neumožňovaly určit rozsah ani četnost údajného zapojení těchto osob. Rovněž námitka týkající se ukrajinských pracovníků nemůže obstát, městský soud nezaložil své závěry na tom, že by svědci nebyli schopni přesně určit počet těchto osob nebo jejich totožnost. Rozhodující bylo, že provedené důkazy ani ve svém souhrnu neprokazovaly, že deklarované práce byly skutečně provedeny tak, jak stěžovatel tvrdil.

[38] Žalovaný poukazuje na to, že městský soud nedospěl k závěru, že samotná existence vlastních zaměstnanců či naopak jejich nedostatek automaticky prokazuje nebo vylučuje poskytnutí deklarovaných plnění. Personální kapacitu stěžovatele posuzoval jako jednu z dílčích okolností případu, jejíž význam opět hodnotil v souvislosti s ostatními provedenými důkazy. Městský soud výslovně nevyloučil možnost, že stěžovatel mohl disponovat nedostatečnými personálními kapacitami, nýbrž poukázal na to, že předložené propočty nebyly založeny na objektivně ověřitelných podkladech a představovaly pouze vlastní odhady stěžovatele ohledně časové náročnosti jednotlivých činností, počtu potřebných pracovníků i rozsahu prováděných prací. Ani provedené svědecké výpovědi neposkytly dostačený podklad pro potvrzení tvrzeného nedostatku personálních kapacit.

[39] K osobě jednatele dodavatele D.S. žalovaný zdůrazňuje, že městský soud, shodně jako daňové orgány nezaložil své skutkové závěry výlučně ani převážně na jeho výpovědi ani na jednotlivých okolnostech týkajících se fungování dodavatele, ale představovaly pouze dílčí indicie významné při posouzení, zda tato společnost byla vůbec reálně schopna deklarovaná plnění poskytnout.

[40] Stěžovatel uvádí, že mu nebylo umožněno reagovat prostřednictvím jednatelů na rozpory identifikované v průběhu odvolacího řízení, neboť žalovaný nenařídil ústní jednání; daňový řád správci daně ani žalovanému neukládá obecnou povinnost nařídít ústní jednání. Jeho nenařízení proto samo o sobě nezakládá nezákonnost napadeného rozhodnutí. Co s týče vedení správního spisu, žalovaný poukázal na to, že jakkoli mohl být spis složitější na orientaci, stěžovatel byl se spisovým materiálem opakovaně seznamován, podával rozsáhlá vyjádření, reagoval na jednotlivé důkazní prostředky a byl schopen detailně polemizovat s konkrétními zjištěními správce daně. Již tato skutečnost sama o sobě potvrzuje, že mu nebylo znemožněno vykonávat procesní práva. Případné formální nedostatky v uspořádání spisu proto nemohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí a nejsou způsobilé založit důvodnost kasační stížnosti.

[41] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda rozsudek městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); kasační stížnost neshledal důvodnou.

pokračování

[42] Nejvyšší správní soud především připomíná, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví; musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského (městského) soudu, nikoli námitkami opakovaně mířit k aktu správního orgánu (viz rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2007, sp. zn. 8 Afs 106/2006, či usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS). Řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem nemůže být „jakýmsi druhým pokusem ještě jednou a z pohledu stěžovatele lépe uvážit o tomtéž“ (viz rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2019, č. j. 1 Afs 44/2019-41). Předmětem kasačního řízení není ani revize daňového řízení.

[43] Kasační stížnost stěžovatele je vystavěna na námitkách a argumentaci, kterou již uplatnil v daňovém řízení i v řízení před městským soudem, uplatňuje předchozí žalobní výtky, případně rozvíjí skutkové a ekonomické konstrukce, které jsou typově mimo rámec kasačního přezkumu. Z tohoto hlediska kasační námitky, které v podstatě jen opakuji žalobní tvrzení a alespoň v minimální míře nereagují na argumentaci městského soudu, nepředstavují důvody podle § 103 s. ř. s.

[44] Nejvyšší správní soud rovněž opakovaně připomíná, že obsah a kvalita kasační stížnosti předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek NSS ze dne 15. 7. 2021, č. j. 1 As 132/2021-30). Na straně jedné, strohá a obecná kasační argumentace vede k vypořádání kasační stížnosti pouze v odpovídající (nízké) míře detailu. Na straně druhé, rozsahově excesivní kasační stížnost, která je však obsahově nesourodá, má za následek, že se soud při vypořádání kasační stížnosti omezí na podstatu věci a s jednotlivými námitkami se případně vypořádá prostým odkázáním na příslušnou pasáž odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 163/2021-52). Stěžovatel v kasační stížnosti opakuje stejné námitky na různých místech, některé námitky jsou až příliš konkrétní a některé naopak nekonkrétní, navzájem se prolínají s hodnocením jednotlivých důkazů ze strany žalovaného a citacemi judikatury (se 130 odkazy pod čarou), což činí kasační stížnost nepřehlednou, zbytečně nabobtnalou a z hlediska vypořádání jednotlivých námitek těžko uchopitelnou. Stěžovatel se opakovaně vrací k obsáhlému popisování celého průběhu řízení, zjišťování skutkového stavu a k vlastní verzi hodnocení důkazů.

[45] Nutno podotknout, že obsahově (ani co do struktury) se kasační stížnost v zásadě neliší od podané žaloby, přičemž stěžovatel v podstatě přebírá její text, aniž by vůbec reflektoval závěry městského soudu v částech, kdy mu městský soud dal zapravdu. Stěžovatel opět v kasační stížnosti rozporuje skutečnosti (k tíži stěžovatele je přičítáno virtuální sídlo dodavatele, neprezentování jeho služeb na internetu, nezakládání účetních závěrek do sbírky listin apod.), které však městský soud hodnotil tak, že nemají žádnou relevanci pro posouzení věci a nepřikládá jim žádnou váhu (bod 54 rozsudku). Obdobně městský soud výslovně uvedl, že žalovaný nekladal stěžovateli k tíži, že dodavatele si neprověřil, ani to, že dodavatel porušoval právní předpisy ohledně zaměstnávání cizinců; tato zjištění správce daně však zcela logicky zohlednil v rámci hodnocení věrohodnosti výpovědi jednatele dodavatele o poskytnutí sporných plnění a závěru, že dodavatel neměl dostatek kapacit pro poskytnutí plnění (bod 52 rozsudku). Stěžovatel přesto opět v kasační stížnosti obsáhle tyto skutečnosti namítá.

[46] Nejvyšší správní soud předesílá, že nebude reagovat na každou námitku a na každý judikatorní odkaz a vysvětlovat stěžovateli, v čem a proč se jím uváděné rozsudky od věci nyní projednávají liší. Nadto judikatura, na kterou stěžovatel odkazuje, není se závěry městského soudu nijak v rozporu. Není však úkolem kasačního soudu v řízení o kasační stížnosti provádět jakousi rešerši vlastní judikatury a poměřovat skutkové závěry stěžovatele s odkazovanými judikáty.

[47] Nejvyšší správní soud předně neshledal důvodnou námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné, jsou-li rozhodné důvody opřeny o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS) nebo pokud je zcela opomenuta některá námitka účastníka řízení (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, a ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74). Za nepřezkoumatelné lze považovat též ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak měl městský soud rozhodnout, resp. jak podrobně by mu mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje, aby je přezkoumal (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). Městský soud jednotlivé okruhy žalobní argumentace systematicky rozdělil a postupně se zabýval všemi rozhodnými otázkami; podrobně posoudil otázku unesení důkazního břemene, personálních kapacit stěžovatele i deklarovaného dodavatele, významu jednotlivých listinných důkazů, svědeckých výpovědí, čestných prohlášení, jakož i procesní námitky vztahující se k vedení správního spisu a průběhu dokazování. Každému z těchto okruhů se samostatně věnoval a srozumitelně vysvětlil, jaké skutkové závěry z provedeného dokazování vyvodil a proč nepovažoval jednotlivé stěžovatelem prezentované důkazní prostředky za dostačující k prokázání faktického přijetí deklarovaných plnění.

[48] Nejvyšší správní soud (ostatně obdobně jak již zcela případně učinil městský soud) podotýká, že soud není povinen výslovně reagovat na každou námitku a tvrzení, postaví-li své závěry na ucelené argumentaci, z níž alespoň implicitně vyplývá, jak bylo o těchto námitkách uvaženo. Povinností soudu je skutkové a právní posouzení věci ve vztahu k rozhodným ustanovením zákona, to však neznamená, že je soud povinen dopodrobna pojednat o každé tvrzené námitce, zejména za situace, kdy je kasační stížnost značně rozsáhlá a námitky se opakují či zacházejí do podrobností způsobem neovlivňujícím svým významem konečné rozhodnutí. Ústavní soud např. v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, uvedl: „*Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné opONENTUŘE (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.*“

pokračování

[49] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá: „*Je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS.). Stěžovatel do řízení před městským soudem nevnesl žádné nové argumenty ani neoznačil žádné nové relevantní důkazy, jež by mohly vést k jiným skutkovým zjištěním či jinému právnímu posouzení věci. Za této situace nelze očekávat, že odůvodnění rozsudku městského soudu se bude zásadně lišit od odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Nadto nelze přisvědčit stěžovateli, že městský soud pouze převzal závěry správních orgánů. Městský soud hodnotil obsah jednotlivých důkazních prostředků (tudíž je nejen prostě reprodukoval), věrohodnost a vzájemné souvislosti i význam pro posouzení věci. Současně vysvětlil, proč některým tvrzením stěžovatele přisvědčil pouze částečně a proč ani souhrn předložených důkazů nevedl k závěru o prokázání faktického přijetí deklarovaného plnění. Rovněž nelze ani přisvědčit námitce, že městský soud nevysvětlil, proč některé důkazní prostředky považoval za nedostačující. Naopak je z odůvodnění rozsudku zřejmé, že městský soud jednotlivé důkazy neposuzoval izolovaně, ale vždy v jejich vzájemných souvislostech. Opakovaně zdůraznil, že některé z nich mohou svědčit o tom, že v lokalitách byly určité práce skutečně prováděny, samy o sobě však nevypovídají o tom, kdo práce provedl, a právě tato otázka byla pro posouzení nároku na odpočet daně rozhodující. Není tedy pravda, že městský soud rezignoval na vlastní hodnocení věci, v řadě částí rozsudku výslovně vysvětluje, které okolnosti samy o sobě za rozhodující nepokládá a jaký význam přikládá jejich souhrnu (což, jak je uvedeno výše, stěžovatel nereflektuje).

[50] Stěžovatel formálně namítá nezákonnost rozsudku, nesprávné hodnocení důkazů i vady řízení, avšak převážná část argumentace směřuje k prosazení odlišného skutkového děje případu, podle něhož byla deklarovaná plnění skutečně poskytnuta dodavatelem (DR Technik- invest), přičemž provedené důkazy mají tuto skutečnost dostatečně prokazovat. Argumentace stěžovatele je založena především na opakovaném předkládání vlastní skutkové verze a jeho hodnocení jednotlivých důkazních prostředků. Stěžovatel opakovaně vytýká městskému soudu selektivní přístup k provedeným důkazům, nedostatečné zohlednění důkazů svědčících v jeho prospěch a přeceňování okolností vztahujících se k dodavateli. Významná část kasační stížnosti přitom obsahově navazuje na argumentaci již uplatněnou v daňovém řízení i v žalobě a představuje pokračující polemiku se skutkovým hodnocením věci. Jednotlivé body kasační stížnosti pouze podrobně rozvádějí dílčí skutkové okolnosti (způsob organizace práce, evidence, přístup do lokalit či personální zajištění). Ve skutečnosti stěžovatel jen předkládá vlastní posouzení důkazů a usiluje o to, aby Nejvyšší správní soud nahradil skutkové závěry městského soudu jeho vlastním výkladem důkazní situace. Řízení před kasačním soudem však není vedeno za účelem revize daňového řízení.

[51] Nelze přisvědčit tvrzení stěžovatele, že městský soud jednotlivé důkazy posuzoval odděleně a nevěnoval pozornost jejich celkovému významu. Závěr o neunesení důkazního břemene není založen na jedné indicii ani na jednotlivém důkazním prostředku,

ale na celkovém vyhodnocení všech zjištěných skutečností. Městský soud každým důkazem podrobně zabýval jak jednotlivě, tak je hodnotil ve vzájemných souvislostech.

[52] Nejvyšší správní soud považuje za potřebné zdůraznit, že stěžovatel v kasační stížnosti opakovaně namítá, že správní orgány přenesly na jeho osobu důsledky případných pochybení deklarovaného dodavatele, aniž by bylo prokázáno jeho zapojení do daňového podvodu. V této souvislosti odkazuje rovněž na četnou judikaturu Soudního dvora EU týkající se ochrany dobré víry daňových subjektů. Argumentace stěžovatele v tomto případě však není přílehavá. Judikatura vztahující se k daňovým podvodům proto na projednávanou věc nedopadá. Předmětem projednávané věci není otázka účasti stěžovatele na daňovém podvodu ani posouzení jeho dobré víry ve smyslu jím citované judikatury. Správce daně ani městský soud nedospěli k závěru, že by se stěžovatel podvodu účastnil nebo že by věděl či mohl vědět o podvodném jednání jiné osoby. Podstatou sporu je výhradně otázka, zda stěžovatel unesl své důkazní břemeno ohledně faktického přijetí zdanitelných plnění podle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Jinými slovy, rozhodující není existence či neexistence daňového podvodu, ale skutečnost, zda bylo prokázáno faktické přijetí deklarovaného plnění. Nejde tedy o případ odepření nároku na odpočet z důvodu účasti na podvodu, nýbrž o případ neunesení důkazního břemene ohledně samotné existence deklarovaného plnění od tvrzeného dodavatele či jiného dodavatele v postavení plátce DPH (srov. rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater Pro Chemie*); nicméně žádného takového jiného možného poskytovatele služeb stěžovatel neoznačil.

[53] Městský soud dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že skutečně přijal deklarovaná zdanitelná plnění od dodavatele, z nichž si uplatnil nárok na odpočet DPH. Městský soud uznal, že stěžovatel předložil formálně správné faktury, smlouvu o zajištění služeb a doložil jejich úhradu bankovním převodem, to však samo osobě nepostačuje. Za zásadní považoval městský soud zejména to, že neexistovala téměř žádná dokumentace k objednávkám, rozsahu prací ani k účasti pracovníků dodavatele na jednotlivých zakázkách; stěžovatel nepředložil evidenci osob, které měly práce vykonávat, přestože podle smlouvy s odběratelem měl takovou evidenci vést; výpočty údajného nedostatku vlastních personálních kapacit byly založeny převážně na odhadech a nebyly tak ověřitelné; svědecké výpovědi byly obecné, neurčité a v některých bodech rozporné; žádný ze zaměstnanců stěžovatele spolehlivě nepotvrdil, že osoby pracující na zakázkách byly právě pracovníky dodavatele. Městský soud dostatečně srozumitelně a zcela v souladu s ustálenou judikaturou NSS v bodech 18. až 23. rozsudku, vysvětlil, že samotné předložení formálně bezvadných daňových dokladů nepostačuje k prokázání nároku na odpočet daně, pokud není současně prokázáno, že plnění bylo skutečně uskutečněno tak, jak je na dokladech deklarováno, a že po zpochybnění věrohodnosti daňových dokladů se aktivovalo opět důkazní břemeno stěžovatele. V průběhu daňového i soudního řízení nebylo zpochybňováno, že v jednotlivých lokalitách byly určité servisní či montážní práce prováděny, rozhodující otázkou bylo, zda stěžovatel prokázal, že tato plnění fakticky poskytl právě dodavatel. Stěžovatel opakovaně tyto dvě otázky směšuje a argumentuje především tím, že práce byly objektivně provedeny a že potřeboval pracovní sílu pro jejich realizaci. Tím však neprokazuje rozhodnou skutečnost, a to, kdo a v jakém rozsahu tato plnění fakticky poskytl.

pokračování

[54] Městský soud nezaložil své závěry na absenci konkrétního smluvního či evidenčního podkladu ani nedovodil povinnost stěžovatele vést určitou formu evidence. Tyto skutečnosti hodnotil pouze jako dílčí okolnosti v rámci celkového hodnocení důkazů, z nichž dovodil, že stěžovatel neprokázal faktické přijetí plnění. Městský soud nestanovil stěžovateli povinnost pořizovat konkrétní druh důkazních prostředků ani vést zvláštní evidenci osob. Poukázal pouze na to, že v projednávané věci nebyly předloženy důkazy způsobilé prokázat faktické přijetí deklarovaného plnění. Městský soud uvedl, že neexistuje žádný zákonný požadavek na vedení konkrétního typu dokumentace a že bylo věcí stěžovatele, jakým způsobem bude průběh obchodních vztahů dokumentovat. Současně však zdůraznil, že daňový subjekt nese důkazní břemeno k prokázání svých daňových tvrzení a že absence jakýchkoli průkazných podkladů se nutně promítá do jeho schopnosti toto důkazní břemeno unést. Uvedený závěr zcela zjevně není v rozporu s ustálenou judikaturou (viz např. rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61: *„Po stěžovateli však lze spravedlivě požadovat, aby při úvahách o rentabilitě svého podnikání zvažil i skutečnost, zda je jeho obchodní partner seriózní. Jinými slovy, je na stěžovateli, aby uvážil, zda při sjednávání svých obchodů bude věnovat v rámci daných možností náležitou pozornost prověření solidnosti smluvního partnera a shromažďování důkazů, a proto se mu podaří určité výdaje daňově uplatnit, anebo zda v určité míře bude počítat s tím, že půjde o výdaje daňově neuplatnitelné.“*). Městský soud nepodmínil uznání nároku existencí určitého konkrétního důkazu, ale pouze konstatoval, že soubor předložených důkazů nepostačuje k prokázání tvrzeného skutkového stavu. Městský soud podrobně rozebral personální kapacity stěžovatele, výpovědi jednotlivých svědků, obsah čestných prohlášení, okolnosti fungování dodavatelské společnosti i další nepřímé indicie a teprve na základě jejich celkového vyhodnocení dospěl k závěru, že deklarované přijetí plnění nebylo prokázáno.

[55] Nejvyšší správní soud neshledal opodstatněnou námitku, že městský soud nepřihlédl k důkazní síle předložených listinných důkazů, zejména ke smlouvě o zajištění služeb, vystaveným fakturám, bankovním výpisům dokládajícím úhradu fakturovaných částek, kontrolním hlášením, daňovým přiznáním dodavatele a dalším účetním doklady. Městský soud existenci ani pravost těchto listin nijak nezpochybnil. Naopak výslovně připustil, že představují standardní účetní a daňové doklady, jejichž existence sama o sobě nebyla mezi účastníky sporná. Současně však dovodil, že tyto listiny prokazují především jejich formální existenci a účetní zachycení deklarovaných obchodních případů, nikoliv bez dalšího faktické přijetí deklarovaného plnění. Z tohoto důvodu je hodnotil společně s ostatními provedenými důkazy, zejména se svědeckými výpověďmi a zjištěními týkajícími se fungování deklarovaného dodavatele (body 18. až 23., 58. až 60. rozsudku) a podrobně vysvětlil, proč samy o sobě fakticitu uskutečněného plnění neprokazují. Městský soud nezaložil své závěry ani na absenci konkrétního smluvního či evidenčního podkladu ani nedovodil povinnost stěžovatele vést určitou formu evidence. Tyto skutečnosti hodnotil pouze jako dílčí okolnosti v rámci celkového hodnocení důkazů, z nichž dovodil, že stěžovatel neprokázal faktické přijetí plnění. Městský soud tudíž nestanovil stěžovateli žádnou povinnost pořizovat konkrétní druh důkazních prostředků ani vést zvláštní evidenci osob, jak se snaží stěžovatel dovodit.

[56] V rozsudku ze dne 11. 9. 2023, č. j. 8 Afs 22/2022-92, na který stěžovatel poukazuje, NSS označil za nezákonný požadavek správce daně, aby daňový subjekt předložil „specifikaci pracovníků dodavatele a jimi vykonaných prací“, ale s dovětkem, že bez nich

daňový subjekt nebude moci důkazní břemeno unést (bod 28 rozsudku). V nynější věci však daňové orgány nepodmínily unesení důkazního břemene předložením právě takového důkazu (nebo jiného konkrétního důkazu). Uvedly jej jako příklad důkazu, který by stěžovatel mohl předložit, ale připustily také jiné důkazy, například objednávky, svědecké výpovědi či fotografie. Nadto NSS v citovaném rozsudku nevyloučil požadavek na předložení jmenného seznamu bez dalšího, ale považoval jej za nepřiměřený v jím posuzované věci (bod 29 rozsudku). Skutkové okolnosti nynější věci jsou však odlišné a požadavek žalovaného na předložení jmenného seznamu pracovníků není nepochopitelný i s ohledem na to, že stěžovatel podle smlouvy s Air Technology byl povinen takovýto seznam mít. Stěžovatel zcela jistě nemá povinnost vytvářet či vést pracovní výkazy osob dodavatele, což ani nikdo netvrdil, nicméně pokud, jak vyplynulo z výpovědí techniků zajišťujících zakázky, jim bylo vždy sděleno jednatelem stěžovatele, kolik osob s nimi pojedí a kde mají ráno čekat, nebylo nic jednoduššího než takový výkaz, z něhož by vyplynulo, kolik osob a jak dlouho ten který den skutečně potřebné pomocné práce s technikou stěžovatele provedlo, vyhotovit. Jeví se těžko uvěřitelné, že stěžovatel fakturoval dodavateli částky, aniž by věděl za co, neboť, jak se podává ze spisu, jednatel dodavatele žádné evidence a výkazy nevedl, resp. nepředložil. Stěžovatel tudíž neprokázal, zda a na jakých zakázkách pracovali pouze jeho technici (vč. bývalých pracovníků z ČSP) a na jakých měly poskytovat práce a v jakém rozsahu osoby dodavatele.

[57] Přisvědčit nelze ani námitce, že městský soud nepřiznal odpovídající důkazní význam svědeckým výpovědím a čestným prohlášením osob podílejících se na realizaci zakázek. Městský soud se podrobně svědeckými výpověďmi a čestnými prohlášeními zabýval v bodech 34 až 45 rozsudku. Městský soud nepopřel význam svědeckých výpovědí ani nevyvozoval nevěrohodnost svědků pouze z existence dílčích nepřesností, jak tvrdí stěžovatel, naopak připustil, že vzhledem k množství obdobných zakázek a časovému odstupu nelze očekávat detailní vzpomínky na jednotlivé události. Rozhodující však bylo, že svědci (byť se shodli na tom, že občas s nimi jezdily jiné osoby) nedokázali identifikovat dodavatele jako subjekt, který měl tyto osoby poskytovat, jejich výpovědi byly v klíčových otázkách značně neurčité a neumožňovaly určit rozsah ani četnost údajného zapojení těchto osob. Městský soud proto dospěl k logickému závěru, že takové výpovědi nemohou samy o sobě prokázat přijetí deklarovaných plnění. Pokud jde o zaměstnance stěžovatele, jejich výpovědi především potvrzovaly, že v jednotlivých lokalitách (na zakázkách) působily i další osoby. Z toho však nelze bez dalšího dovodit, že šlo právě o pracovníky dodavatele. Obdobně ani další svědci nebyli schopni potvrdit, že deklarované plnění bylo fakticky přijato, neboť jejich poznatky směřovaly zejména k samotnému průběhu zakázek, nikoliv ke skutečnostem rozhodným pro posouzení nároku na odpočet daně. Ani samotná skutečnost, že se v lokalitách pohybovali blíže neurčení zahraniční (ukrajinští) pracovníci, nijak neprokazuje faktické přijetí deklarovaného plnění. Polemika stěžovatele ohledně počtu těchto osob či míry přesnosti jednotlivých svědeckých výpovědí nemůže zpochybnit skutkové závěry městského soudu.

[58] Z konstantní judikatury vyplývá, že daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet

pokračování

daně, vždy musí být v prvé řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Stejně tak není dostatečným doložením existence zdanitelného plnění uzavřená smlouva, a to ani za předpokladu, že by o ní nebyla žádná pochybnost. Ke zpochybnění daňového dokladu pak může dojít různým způsobem, například i svědeckými výpověďmi. Ani ty však v daném případě neprokázaly fakticitu plnění stěžovatelem předloženým daňovým dokladem. Nic na tom nemohlo změnit ani předložení čestných prohlášení při jejichž hodnocení městský soud vycházel z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se omezené důkazní hodnoty čestných prohlášení v daňovém řízení (viz rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005-43, ze dne 24. 1. 2011, č. j. 7 Afs 45/2009-104). Městský soud hodnotil výpovědi obou autorů čestných prohlášení v kontextu s jejich svědeckými výpověďmi a zcela případně poukázal na konkrétní okolnosti, které jejich věrohodnost oslabovaly. Nejvyšší správní nemá úvahám a závěru městského soudu co vytknout.

[59] Co se týče stěžovatelem zpochybňovaného závěru o kapacitních možnostech, je především třeba zdůraznit, že městský soud nedospěl k závěru, že samotná existence vlastních zaměstnanců či naopak jejich nedostatek automaticky prokazuje nebo vylučuje poskytnutí deklarovaných plnění. Personální kapacitu stěžovatele posuzoval městský soud jako jednu z dílčích okolností případu, jejíž význam opět hodnotil v souvislosti s ostatními provedenými důkazy. Městský soud výslovně nevyločil možnost, že stěžovatel mohl disponovat nedostatečnými personálními kapacitami, nýbrž poukázal na to, že předložené propočty nebyly založeny na objektivně ověřitelných podkladech a představovaly pouze vlastní odhady stěžovatele ohledně časové náročnosti jednotlivých činností, počtu potřebných pracovníků i rozsahu prováděných prací. Současně nebyla vedena evidence skutečně odpracovaného času, která by umožnila správnost těchto výpočtů zpětně ověřit. Městský soud rovněž podrobně vysvětlil, že z předložených dokumentů nevyplývá skutečná časová náročnost jednotlivých prací a že není možné ověřit správnost použitých vstupních údajů. Proto nebylo možno z těchto propočtů spolehlivě dovodit existenci nedostatku personálních kapacit. Rozhodující otázkou projednávané věci nebylo, zda osoby působící na jednotlivých zakázkách vykonávaly odborné, nebo pomocné činnosti, ani jakým způsobem byly mezi nimi rozdělovány jednotlivé úkoly. Ani provedené svědecké výpovědi neposkytly dostatečný podklad pro potvrzení tvrzeného nedostatku personálních kapacit. Jednotliví svědci zpravidla popisovali obecné fungování v lokalitách (na zakázkách), avšak nebyli schopni konkretizovat rozsah skutečně odvedené práce jednotlivých osob ani jednoznačně potvrdit, že bez zapojení dodavatele nebylo možné zakázky realizovat. Nutno konstatovat, že ani personální kapacity nepředstavovaly samostatný důvod pro závěr o neunesení důkazního břemene, ale pouze jednu z indicií, která byla hodnocena společně s ostatními zjištěnými skutečnostmi.

[60] Obdobně je třeba přistupovat rovněž k hodnocení výpovědi jednatele dodavatele D.S. Nejvyšší správní soud nesdílí přesvědčení stěžovatele, že městský soud z jeho výpovědi dovodil závěry, které z ní nevyplývají, a že městský soud nepřípustně přenesl na stěžovatele důsledky případných pochybení dodavatele. Městský soud nezaložil své skutkové závěry výlučně ani převážně na výpovědi jednatele dodavatele ani na jednotlivých okolnostech týkajících se fungování dodavatele. Městský soud podrobně rozebral nejen výpověď pana D. S., ale i další objektivní zjištění týkající se dodavatele (zejména absenci zaměstnanců, pracovněprávní dokumentaci, neexistenci provozního zázemí, způsob vedení účetnictví

apod.). Význam výpovědi svědka proto nelze z odůvodnění rozsudku izolovat ani jí přikládat význam, který jí přisuzuje stěžovatel. Stěžovatel v kasační stížnosti rozsáhle polemizuje s jednotlivými skutkovými okolnostmi fungování dodavatele (virtuální sídlo, vedení účetnictví, přístup k bankovním účtům, internetová prezentace), přičemž, jak již bylo naznačeno výše, městský soud výslovně uvedl, že neřešil účast stěžovatele na daňovém podvodu, ani mu nepřičítal porušení povinností dodavatele a okolnosti týkající se fungování deklarovaného dodavatele hodnotil pouze jako významné indicie při posouzení, zda tato společnost byla vůbec reálně schopna deklarovaná plnění poskytnout.

[61] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku stran nenařízení ústního jednání před správcem daně. Stěžovatel uvádí, že mu nebylo umožněno reagovat prostřednictvím jednatelů na rozpory identifikované v průběhu odvolacího řízení, neboť žalovaný nenařídil ústní jednání. Danou námitkou se městský soud podrobně zabýval v bodech 63. až 65. rozsudku a uzavřel, že daňový řád správcem daně ani odvolacímu orgánu neukládá obecnou povinnost nařídít ústní jednání; jeho nenařízení proto samo o sobě nezakládá nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Stěžovatel současně tvrdí, že prostřednictvím jednatelů měly být odstraněny rozpory vzniklé během daňového řízení. Jednatelé stěžovatele byli přítomni zahájení daňové kontroly, věděli, co je jejím předmětem; byť za stěžovatele na základě plné moci jednal před správcem daně na základě plné moci advokát, nebyli nijak omezeni na možnosti v průběhu kontroly cokoli doplnit či se vyjádřit. Rovněž tak mohli na tvrzené rozpory reagovat v odvolání. Nicméně v žalobě ani nyní v kasační stížnosti však stěžovatel nekonkretizuje, které konkrétní rozpory měly být tímto způsobem objasněny ani jaké nové skutečnosti měly být při ústním jednání sděleny. Jeho argumentace tak zůstává v obecné rovině.

[62] Nejvyšší správní soud připouští, že správní spis není vzorem toho, jak by měl spis vypadat, nicméně samotná nepřehlednost či rozsáhlost spisu bez dalšího ještě nepředstavuje vadu řízení způsobitou způsobit nezákonnost rozhodnutí. V listinném spise se nachází rovněž el. spis na CD, přičemž z jejich obsahu je zřejmé, že jsou zde veškeré písemnosti a důkazy, na které stěžovatel odkazuje, a tvoří dostatečný základ pro rozhodnutí. Z průběhu řízení je rovněž patrné, že stěžovatel byl se spisovým materiálem opakovaně seznamován, podával rozsáhlá vyjádření, reagoval na jednotlivé důkazní prostředky a byl schopen detailně polemizovat s konkrétními zjištěními správce daně. Již tato skutečnost sama o sobě potvrzuje, že mu nebylo znemožněno vykonávat procesní práva. Listiny, na které stěžovatel poukazuje s tím, že nebyly ve správním spise, byly provedeny k důkazu a vyhodnoceny v rámci jednání před soudem (viz § 77 odst. 2 s. ř. s.), což stěžovatel ostatně nepopírá. Je pravdou, že samotný dotaz Komerční bance nebyl ve spise nalezen, nicméně z odpovědi, která se ve spise nachází a potvrzuje dispozici s účtem jednatelem dodavatele i po ukončení funkce, je zřejmé, k čemu dotaz směřoval; tato skutečnost (dispozice s účtem) ovšem pouze jen dokresluje jednu z indicí na straně dodavatele, nemá však zásadní důkazní potenciál, který by zvrátil hodnocení důkazů. Městský soud se k uvedené otázce neposkytnutých listin dostatečně vyjádřil v bodech 65-71 rozsudku, Nejvyšší správní soud k jeho závěrům nemá co dodat.

[63] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatel nepředložil právní argumentaci způsobitou zpochybnit zákonnost rozsudku. Jeho námitky představují převážně nesouhlas

pokračování

s hodnocením důkazů a skutkovými závěry městského soudu. Stěžovatel především rekapituluje svědecké výpovědi a z nich dovozuje jiné závěry než správce daně, tyto své závěry pak považuje za jediné správné. Jinými slovy, stěžovatel se snaží přetlumočit výpovědi některých svědků (jak to mysleli a jak to pochopili) tak, aby vyzněly v jeho prospěch. Závěry žalovaného a soudu stěžovatel na několika místech označuje za spekulace, nicméně činí tak vlastně sám; např. spekuluje na základě složité konstrukce o tom, jak mohla vzniknout situace, kdy došlo k předání účetnictví jednatelem dodavatele již zemřelé osobě. Jeho spekulace má však trhlínu v tom, že jednatel dodavatele (zemřelého) pana R., jemuž měl předat účetnictví, osobně znal, tudíž varianta, že za něho mohl jednatel dodavatele D.S. pokládat někoho, kdo jím ve skutečnosti nebyl, může stěží obstát (*v podání zaev. pod č. j. 1639707/23 a č. j. 1648538/23 ze dne 25. 9. 2023 a 28. 9. 2023 jednatel dodavatele D.S. kromě jiného uvedl, že na funkci jednatele rezignoval po uzávěrce roku 2019, jak bylo dohodnuto s p. R., se kterým se znal, a v době, kdy byl společníkem, se setkávali a vzájemně vyhodnocovali stav hospodaření a další vývoj společnosti Technik – invest. Uvedl, že účetnictví včetně všech souvisejících písemností předal panu R. v sídle společnosti koncem února 2020 za účasti někoho, jehož jméno si nepamatuje*).

[64] Zcela nepodložené je tvrzení stěžovatele, že městský soud vycházel ve věci z dřívějšího rozhodnutí (ve věci se jednalo rovněž o osobu dodavatele), kdy stejný soudce, místo aby řádně posoudil argumenty uplatněné nyní v žalobě, nepřipustně vyšel z dřívějšího posouzení v jiné věci, a tím nedostatečně vypořádal argumenty uplatněné v žalobě. Již vůbec nelze v této souvislosti hovořit o podjatém soudu či soudci. Rovněž tak pro přesvědčení stěžovatele o povinnosti správce daně informovat jej o možném problémovém dodavateli, měl-li již takovou informaci, nelze nalézt zákonnou oporu.

[65] Nejvyšší správní soud konstatuje, že městský soud se s námitkami stěžovatele uplatněnými v žalobě vypořádal podrobně, logicky a přezkoumatelným způsobem. Důvodně dospěl k závěru, že existovaly vážné pochybnosti na straně dodavatele, přičemž stěžovatelem předložené nepřímé důkazy netvoří dostatečně přesvědčivý a ucelený řetězec, který by prokazoval faktické přijetí deklarovaného plnění. Naopak všechny zjištěné okolnosti ve svém souhrnu podporují závěr, že stěžovatel přijetí deklarovaného plnění neprokázal. Kasační stížnost ve skutečnosti směřuje k opětovnému přehodnocení skutkového stavu, nikoli k přezkumu právních vad rozsudku. Pokud stěžovatel odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu či Ústavního soudu, tato judikatura dopadá na nyní projednávanou věc právě způsobem, který městský soud v rozsudku zohlednil a aplikoval.

[66] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[67] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady přesahující jeho správní činnost nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. září 2026

JUDr. Lenka
Matyášová
předsedkyně senátu