



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **JUDr. Ing. Ivan Rott**, se sídlem Musílkova 1311/5e, Praha, insolvenční správce dlužnice H. K.; zast. JUDr. Janem Havlíčkem, Ph.D., advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 110/64, Jihlava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 8. 2020, č. j. 62 Af 44/2018 - 50,

t a k t o:

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2018, č. j. 11456/18/5300-22442-712448. Uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání dlužnice H. K. (dále jen „daňový subjekt“) a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 6. 2017:

- (i) č. j. 1255279/17/2913-00551-711748 – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014, kterým byla daňovému subjektu doměřena DPH ve výši 407 400 Kč s povinností uhradit penále ve výši 81 480 Kč;

- (ii) č. j. 1255338/17/2913-00551-711748 – platební výměr na DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2014, kterým byla daňovému subjektu vyměřena DPH ve výši 167 210 Kč;
- (iii) č. j. 1255448/17/2913-00551-711748 – platební výměr na DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014, kterým byla daňovému subjektu vyměřena DPH ve výši 729 460 Kč.

[2] Daňový subjekt se věnuje pěstování česneku na pozemcích na Znojemsku (na ploše v k. ú. X o výměře cca 11 ha, kterou má v pronájmu od společnosti AGROSPOL HRÁDEK, spol. s r.o.) a na Havlíčkobrodsku (na ploše v k. ú. X o výměře 15,52 ha, které má pronajaty od BSHB s.r.o.). V daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014 vykázal vlastní daňovou povinnost ve výši 38 639 Kč; v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2014 vykázal nadměrný odpočet ve výši 294 818 Kč; a v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 nadměrný odpočet ve výši 164 090 Kč. S ohledem na pochybnosti o uplatněných odpočtech ve vztahu k předcházejícím zdaňovacím obdobím roku 2013 (jež byly řešeny v samostatném daňovém řízení) zahájil správce daně dne 27. 8. 2014 daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2014 (protokol č. j. 1412097/14/2913-05401-705265) a dne 16. 1. 2015 i za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 (protokol č. j. 173161/15/2913-00560-705265).

[3] S ohledem na závěry uvedené ve zprávě o daňové kontrole ze dne 14. 6. 2017, č. j. 990733/17/2913-00560-705265, konstatoval správce daně, že daňový subjekt neprokázal přijetí zdanitelných plnění na základě následujících dokladů vystavených společností TRADE BUILDING s.r.o., se sídlem Jungmannova 18/5, Praha:

- (i) zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014: faktura č. 010/2014, datum uskutečnění zdanitelného plnění (DUZP) 26. 2. 2014, třídění a balení česneku za celkovou částku (vč. DPH) 199 650 Kč; č. 011/2014, DUZP 27. 2. 2014, třídění a balení česneku za celkovou částku 199 650 Kč; č. 012/2014, DUZP 28. 2. 2014, třídění a balení česneku za celkovou částku 193 600 Kč; č. 013/2014, DUZP 28. 2. 2014, třídění a balení česneku za celkovou částku 205 700 Kč; č. 014/2014, DUZP 28. 2. 2014, loupání česneku za celkovou částku 187 550 Kč; č. 015/2014, DUZP 28. 2. 2014, loupání česneku za celkovou částku 211 750 Kč; č. 026/2014, DUZP 31. 3. 2014, loupání česneku za celkovou částku 302 500 Kč a č. 027/2014, DUZP 31. 3. 2014, sázení česneku za celkovou částku 847 000 Kč;
- (ii) zdaňovací období 2. čtvrtletí 2014: faktura č. 041/2014, DUZP 22. 4. 2014, okopávání česneku za celkovou částku 433 603,5 Kč; č. 042/2014, DUZP 25. 4. 2014, okopávání česneku za celkovou částku 438 310,4 Kč; č. 043/2014, DUZP 28. 4. 2014, okopávání česneku za celkovou částku 582 028,15 Kč a č. 060/2014, DUZP 31. 5. 2014, okopávání a hlávkování česneku za celkovou částku 1 208 221,3 Kč;
- (iii) zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014: faktura č. 074/2014, DUZP 30. 6. 2014, hlávkování a sklizeň česneku za celkovou částku 1 092 630 Kč; č. 084/2014, DUZP 31. 7. 2014, sklizeň česneku za celkovou částku 1 327 370 Kč; č. 092/2014, DUZP 31. 8. 2014, očištění a kalibrace česneku za celkovou částku 1 427 800 Kč a

pokračování

č. 105/2014, DUZP 30. 9. 2014, očištění a kalibrace česneku za celkovou částku 1 300 750 Kč;

proto vydal shora uvedené platební výměry na DPH za zdaňovací období 1., 2. a 3. čtvrtletí 2014.

[4] Proti uvedeným platebním výměrům podal daňový subjekt odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 3. 2018, č. j. 11456/18/5300-22442-712448, zamítl a napadené platební výměry potvrdil (viz výše). Žalovaný zdůraznil, že plnění přijatá ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí 2014 se musela týkat česneku vypěstovaného v roce 2013 (šlo o jeho třídění, balení a loupání), přičemž v tomto roce dle výpovědi svědka S. K. daňový subjekt sklídl česnek pouze z pozemků na Havlíčkobrodsku (na Znojemsku proběhla pouze výsadba). Existovaly však pochybnosti o tom, zda daňový subjekt deklarované množství česneku (122 tun) v roce 2013 vůbec vypěstoval. Závěr o neprokázání pěstební činnosti v roce 2013 učinil správce daně již ve zprávě o daňové kontrole DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2013, přičemž daňový subjekt proti platebním výměrům za tato zdaňovací období odvolání nepodal. Pochybnosti o množství vypěstovaného česneku se odvíjely od pochybností o užívaných pozemcích – daňový subjekt tvrdil, že česnek pěstoval na Havlíčkobrodsku, avšak jím uváděné pozemky obhospodařovala dle výsledku kontroly Státního zemědělského intervenčního fondu společnost BSHB s.r.o., která na ně pobírala dotace. Bez ohledu na pochybnosti ohledně faktického užívání pozemků poukázal žalovaný na průměrnou úrodu česneku na 1 ha. Dle Českého statistického úřadu je průměrný výnos 4,05 tuny na hektar. Daňový subjekt však tvrdil, že na pozemcích o celkové ploše 15,52 ha vypěstoval 122 tun česneku; tj. 7,8 tun na 1 ha česneku v prodejní kvalitě (tj. bez jakýchkoli ztrát či česneku ve II. jakosti), což považoval žalovaný za nereálné i s ohledem na to, že Havlíčkobrodsko není z hlediska podnebí pro pěstování česneku ideální – takovými jsou naopak lokality Znojemska či Uherskohradištska. Tvrzenému množství neodpovídala ani skladová evidence daňového subjektu.

[5] V roce 2014 pak daňový subjekt osázel česnekem celkovou plochu cca 11 ha na Znojemsku a 2 ha na Havlíčkobrodsku, čemuž neodpovídaly fakturované ceny – sázení na Znojemsku totiž prováděla AGROSPOL HRÁDEK, spol. s r.o., za cenu 13 125 Kč (bez DPH); společnost TRADE BUILDING s.r.o. tak měla provést sadbu česneku na cca 2 hektarech za celkovou částku 847 000 Kč. Za společnost TRADE BUILDING s.r.o. měli fakturované práce provádět osoby rumunské státní příslušnosti, žádný z provedených výsledků svědků však dostatečně nepotvrdil, kolik osob se na pracích mělo podílet a v jakých konkrétních časech tyto práce probíhaly – výpovědi svědků byly zcela obecné. Uskutečněná plnění nebylo možné ověřit ani u tohoto subjektu, neboť společnost TRADE BUILDING s.r.o. byla pro správce daně nekontaktní a na uvedené adrese fakticky nesídlí. Tato společnost sice správci daně později zaslala jí vystavené faktury, avšak bez jakéhokoli vyjádření, zda k deklarovaným plněním skutečně došlo a především v jakém rozsahu. Daňový subjekt s touto společností neuzavíral žádné písemné smlouvy, ani nevysvětlil, na základě čeho byly za prováděné práce stanoveny ceny. Platby pak byly činěny bezhotovostně, v den převodu (případně den předem) však byla vždy na účet daňového subjektu vložena hotovost odpovídající fakturované ceně, což dle žalovaného neodpovídalo standardnímu obchodnímu jednání.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[6] Usnesením krajského soudu ze dne 13. 2. 2018, č. j. KSBR 29 INS 16666/2017-A-20, byl zjištěn úpadek daňového subjektu; současně byl ustanoven insolvenčním správcem daňového subjektu JUDr. Ing. Ivan Rott – žalobce (stěžovatel) v nyní projednávané věci. Ten také podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, ve které namítal, že daňový subjekt prokázal hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH předložením daňových dokladů. Připomněl, že daňové orgány nezpochybnilly množství prodaného česneku společnosti GARMEZ group, s.r.o. (dnes vymazána z obchodního rejstříku), která byla jediným odběratelem daňového subjektu. Pokud bylo prokázáno dodání zboží tomuto subjektu, logicky jej musel daňový subjekt vypěstovat. Výnosnost pozemků nelze hodnotit pouze na základě průměrných hodnot – stěžovatel uvedl, že zásadní je pěstovaná odrůda. Daňový subjekt pěstoval zahraniční odrůdy (nakoupené v Polsku), které jsou oproti českým výnosnější. K prokázání svého tvrzení navrhoval správci daně provést výsledk šlechtitele a pěstitele česneku J. K. a doc. Ing. Pavla Ryanta, Ph.D., děkana Agronomické fakulty Mendelovy univerzity v Brně. Oba dle stěžovatele měli potvrdit, že pěstovaná odrůda (Violet) dosahuje vyššího výnosu. Tyto výsledky však daňové orgány neprovedly.

[7] K užívacímu právu k pozemkům na Havlíčkobrodsku stěžovatel uvedl, že sdělení jednatele BSHB s.r.o. o tom, že tyto pozemky obhospodařovala právě BSHB s.r.o., nelze vykládat tak, že to byla právě tato společnost, která pozemky fakticky využívala. Daňový subjekt měl k pozemkům užívací právo na základě smlouvy o výpůjčce. Celkovou velikost užívané plochy (15,52 ha) potvrdil také výsledek svědka Stanislava Stehlíka (jednatele BSHB s.r.o.). V závěru žaloby stěžovatel zdůraznil, že v roce 2014 byl výnos užívaných pozemků téměř 10 tun česneku na hektar plochy; celkem tedy daňový subjekt vypěstoval 170 tun česneku (120 t v I. jakosti, 50 t ve II. jakosti). Otázka výnosnosti je dle stěžovatele odbornou otázkou, přičemž při odmítnutí provedení navrhovaných výsledků svědků měl správce daně povinnost ustanovit znalce. A pokud daňové orgány nezpochybnilly plnění uskutečněná na výstupu (prodej vypěstovaného česneku společnosti GARMEZ group, s.r.o.), bylo povinností žalovaného přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. Aby totiž mohl daňový subjekt společnosti GARMEZ group, s.r.o. česnek prodat, musel ve vztahu k tomu odpovídajícímu množství vynaložit náklady na jeho vypěstování.

[8] Krajský soud podanou žalobu podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl. Uvedl, že pochybnosti o celkové užívané ploše v roce 2013 stěžovatel nerozptýlil. Stěžovatel tvrdil, že vypěstoval 122 tun česneku na ploše 15,52 ha, které měl mít v užívání od BSHB s.r.o., avšak dle výsledků kontroly Státního zemědělského intervenčního fondu plochu na Havlíčkobrodsku (kde mělo být toto množství česneku vypěstováno) obhospodařovala sama BSHB s.r.o. Navrhovaní svědci (pěstitel J. K. a děkan Agronomické fakulty Mendelovy univerzity Pavel Ryanta) nemohli prokázat faktickou pěstební činnost daňového subjektu. Jejich výpovědi by se pohybovaly pouze v rovině teoretických úvah, aniž by mohly postavit najisto, že se sporná plnění uskutečnila tak, jak daňový subjekt deklaroval. Na statistiku výnosnosti pěstební činnosti přitom poukazoval sám daňový subjekt, který následně v žalobě její užití zpochybňoval. Tvrzenou výnosnost pozemků žádným způsobem nedoložil. Částku za sázení česneku považoval krajský soud vzhledem k osázené ploše (2 ha) za neadekvátní.

pokračování

[9] Co se týče plnění v podobě okopávání, hlávkování, sklizeň, očištění a kalibrace česneku pěstovanému v roce 2014, krajský soud připomněl, že i tyto částky jsou vzhledem k obhospodařované ploše v roce 2013 neadekvátní, přičemž není zřejmé, na jaké ceně se daňový subjekt s dodavatelem dohodli a jak tuto cenu stanovili (daňový subjekt nepředložil žádné písemné smlouvy ani objednávky, pouze faktury). Daňový subjekt pěstoval česnek v roce 2014 na 2 hektarech na Havlíčkobrodsku a na 11 hektarech na Znojemsku, jak vyplynulo ze sdělení Státního zemědělského intervenčního fondu i z výpovědí svědků. Celková rozloha obhospodařované plochy v roce 2014 tak činila 13 ha. Výnosnost této plochy specifikoval daňový subjekt poprvé až v odvolání, přičemž uvedl, že za rok 2014 vypěstoval 170 tun česneku (120 tun I. jakosti, 50 tun II. jakosti). Žalovaný však s ohledem na průměrný výnos v České republice dospěl k závěru, že hodnoty vykazované daňovým subjektem jsou nereálné. Deklarovaný výnos ale především daňový subjekt ničím neprokázal. Na ploše 13 ha mohl daňový subjekt vypěstovat cca 52 tun česneku. V takovém případě by ale vynaložil dle předložených faktur částku přes 7 mil. Kč za služby související s pěstební činností, přestože reálný zisk žalobce se mohl pohybovat kolem 3 120 000 Kč (daňový subjekt tvrdil, že česnek prodával za cenu 60 Kč/kg). Tvrzené výdaje jsou proto oproti možnému výnosu neadekvátní.

[10] Ke stanovení daně podle pomůcek krajský soud uvedl, že správce daně a žalovaný zpochybnili rozsah a cenu plnění, ze kterých si daňový subjekt nárokoval odpočet DPH. Obecně lze souhlasit s tím, že daňový subjekt musel mít nějaké náklady, jinak by nemohl realizovat obchody se svým odběratelem, ale ne každý náklad má za následek vznik nároku na odpočet DPH. Neunes-li daňový subjekt důkazní břemeno ve vztahu k nárokovanému odpočtu, je důsledkem jeho neuznání, a nikoli povinnost správce daně stanovit daň podle pomůcek. K tomu odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/2016 Sb. NSS, a uzavřel, že v projednávané věci přechod na pomůcky nebyl na místě.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[11] Rozhodnutí krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností, ve které namítal důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Po rekapitulaci předcházejícího řízení znovu uvedl, že výnosnost pěstební činnosti byla potvrzena množstvím prodaného česneku společnosti GARMEZ group, s.r.o. V roce 2013 vypěstoval celkem 122 tun česneku na ploše 15,52 ha. Přestože navrhované výsledky svědků nemohly přímo prokázat tvrzení daňového subjektu, nemohl je žalovaný odmítnout provést, neboť mohly prokázat okolnosti, za kterých byla posuzovaná plnění uskutečňována. Navrhované důkazy měly potenciál pochybnosti správce daně odstranit – mohly totiž prokázat, že v závislosti na pěstované odrůdě mohl být výnos skutečně takový, jaký deklaroval daňový subjekt.

[12] Ve vztahu k užívacímu právu k pozemkům na Havlíčkobrodsku stěžovatel poukázal na výpovědi svědků S. K. a Stanislava Stehlíka, kteří užívání těchto pozemků potvrdili. To však krajský soud dostatečně nezohlednil. Stejně tak rozporoval úvahy daňových orgánů i krajského soudu o tom, že daňový subjekt neprokázal způsob sjednání cen za fakturovaná plnění. Zdůraznil, že se svým dodavatelem (TRADE BUILDING s.r.o.) netvoří spojenou osobu, cena tak musela být stanovena na základě poptávky a nabídky. Pro vznik nároku na odpočet daně je však způsob jejího stanovení irelevantní.

Z předložených daňových dokladů je zřejmé, jaká plnění byla fakturována a za jakou cenu, nebylo proto povinností daňového subjektu prokazovat způsob jejího určení. Stěžovatel zdůraznil, že daňový subjekt důkazní břemeno unesl předložením daňových dokladů a jelikož nebyl zpochybněn prodej vypěstovaného česneku, měl mu být nárok na odpočet daně uznán.

[13] V závěru kasační stížnosti namítal, že pokud by bylo i s ohledem na výše uvedené posouzeno jeho důkazní břemeno jako neunesené, bylo povinností žalovaného přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. Nebyl totiž zpochybněn prodej česneku společnosti GARMEZ group, s.r.o., je tudíž evidentní, že na jeho vypěstování musel daňový subjekt vynaložit odpovídající náklady – bez nich by tyto prodeje nemohl uskutečnit. Stěžovatel měl za to, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly splněny.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že množství prodaného česneku společnosti GARMEZ group, s.r.o. neprokazuje, že stejné množství česneku daňový subjekt vypěstoval. Ve vztahu k neprovedeným výsledkům žalovaný uvedl, že úkolem daňového subjektu bylo prokázat uskutečnění zdanitelných plnění, nikoli navrhnout výsledky svědků potvrzující hypotetickou úvahu, resp. možnost takového výnosu, jaký deklaroval daňový subjekt. Rovněž pochybnosti o užívacím právu k pozemkům na Havlíčkobrodsku daňový subjekt nerozptýlil, což potvrdil i krajský soud. Správce daně zpochybnil především rozsah poskytovaných plnění a v souvislosti s tím poukázal na to, že fakturovaná cena nebyla adekvátní. Bylo proto na daňovém subjektu, aby prokázal, že k deklarovaným plněním došlo tak, jak tvrdil. Ve vztahu ke stanovení daně podle pomůcek žalovaný připomněl, že v posuzované věci nebyly zpochybněny evidence a účetnictví jako takové, ani uskutečněná zdanitelná plnění (prodej česneku). Zpochybněn byl toliko nárok na odpočet DPH. Obchodní činnost daňového subjektu nebyla zpochybněna jako celek, proto je důsledkem neunesení důkazního břemene neuznání nároku na odpočet ve vztahu ke konkrétnímu dodavateli – společnosti TRADE BUILDING s.r.o., a nikoli stanovení daně podle pomůcek. V závěru žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti stěžovatele zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Podstatou věci je posouzení otázky, zda daňový subjekt unesl důkazní břemeno ve vztahu k plněním, na základě kterých uplatňoval ve zdaňovacích obdobích 1., 2. a 3. čtvrtletí 2014 odpočet DPH, tj. zda prokázal uskutečnění zdanitelných plnění fakturovaných jeho dodavatelem – společností TRADE BUILDING s.r.o.

[18] Před posouzením této otázky Nejvyšší správní soud poznamenává, že napadený rozsudek netrpí vadou nepřezkoumatelnosti (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Krajský soud

pokračování

jasně uvedl, v čem žalovaný spatřoval pochybnosti o vykazovaných plněních, přičemž zdůraznil, že stěžovatel (resp. daňový subjekt) tyto pochybnosti nerozptýlil. A skutečnost, že stěžovatel s jeho věcným hodnocením nesouhlasí, nepřezkoumatelnost jeho rozsudku nezpůsobuje.

[19] Co se týče obsahu povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní ve vztahu k nároku na odpočet DPH, je nezbytné vycházet zejm. z § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť právě tato ustanovení nárok na odpočet daně a podmínky pro jeho uplatnění upravují. Z těchto ustanovení vyplývá, že chce-li daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnit, je povinen tvrdit, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem DPH, přijal určité zboží či služby, které zákon označuje jako zdanitelná plnění [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Současně musí svá tvrzení prokázat, což činí zpravidla svým účetnictvím. Daňový subjekt proto splní svou povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání, předloží-li ke konkrétním transakcím daňový doklad s předepsanými náležitostmi.

[20] Prokazování odpočtu DPH je tedy nejprve záležitostí dokladovou, je však potřeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Jestliže nedojde k uskutečnění plnění tak, jak daňový subjekt deklaruje na předložených dokladech, nepostačuje pro uznání nároku na odpočet předložení byť formálně správného daňového dokladu. Nárok na odpočet daně má totiž základ ve faktické existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně, nikoli ve formálním dokladu. Daňový doklad proto nelze považovat za poukázku na odpočet daně, nezobrazuje-li věrně faktickou stránku věci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71). Součástí prokázání uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je na daňovém dokladu deklarováno, je také povinnost daňového subjektu prokázat, že toto plnění přijal právě od subjektu na daňovém dokladu uvedeného, který je rovněž plátcem DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63). Pakliže by subjekt uvedený na daňovém dokladu plátcem nebyl, došlo by k narušení principu neutrality daně, který je jedním ze základních východisek systému DPH a brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními (viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, bod 49).

[21] Neprokáže-li tedy daňový subjekt přijetí zdanitelného plnění, či to, že zdanitelné plnění přijal od jiného plátce DPH – osoby uvedené na daňovém dokladu, nárok na odpočet mu vůbec nevznikne. Tyto situace je potřeba důsledně odlišovat od případné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, tj. od situace, kdy nárok na odpočet daňovému subjektu vznikl, neboť přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce DPH prokázal, avšak je namístě jej odepřít, neboť vznikl na základě podvodného jednání s cílem získat nárok na odpočet DPH neoprávněně (podvodným nebo zneužívajícím způsobem). Odmítnutí nároku na odpočet je ovšem výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje; viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 49, srov. také rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS.

[22] Nejvyšší správní soud předesílá, že odpověď na podstatnou část námitek poskytl stěžovateli v odvolacím řízení žalovaný – ten vysvětlil, v čem spatřoval pochybnosti ohledně předložených daňových dokladů. Tyto pochybnosti posléze potvrdil také krajský soud. Řízení u Nejvyššího správního soudu není koncipováno jako řízení odvolací, kasační stížnost je mimořádný opravný prostředek, kterým stěžovatel napadá pravomocné rozhodnutí krajského soudu. S ohledem na uvedené přistoupil Nejvyšší správní soud k posouzení kasačních námitek, které však důvodnými neshledal – viz dále.

[23] Pokud jde o první z uvedených zdaňovacích období (1. čtvrtletí 2014), Nejvyšší správní soud připomíná, že podstatná část těchto plnění se vztahovala k česneku vypěstovanému předcházející rok. Jednalo se o plnění spočívající v třídění, balení a loupání česneku (faktury č. 010/2014, č. 011/2014, č. 012/2014, č. 013/2014, č. 014/2014, č. 015/2014 a č. 026/2014). Dle výpovědi svědka S. K. (protokol ze dne 2. 7. 2014, č. j. 1264643/14/2913-05401-705265) se obchodní činnost spojená s pěstováním česneku v roce 2013 týkala pouze výroby na Havlíčkobrodsku, kde měl mít daňový subjekt pronajaty pozemky v k. ú. Pohled o rozloze 15,52 ha, a to od společnosti BSHB s.r.o. Dle vyjádření daňového subjektu mělo být na této ploše v roce 2013 vypěstováno 122 tun česneku v prodejní kvalitě. K tomu daňový subjekt doložil nájemní smlouvu ze dne 1. 3. 2013, uzavřenou se spol. BSHB s.r.o. – dle této nájemní smlouvy měl daňový subjekt pronajaty pozemky půdního bloku PB/DPB 660-1100 1901/26 o celkové výměře 15,52 ha.

[24] Ze sdělení Státního zemědělského intervenčního fondu ze dne 17. 9. 2014 však správce daně zjistil, že půdní blok 660-100 1901/26 o celkové výměře 15,52 ha obhospodařuje společnost BSHB s.r.o., která také na tento půdní blok žádá o dotace. V tomto sdělení Státní zemědělský intervenční fond rovněž uvedl, že dne 26. 11. 2013 proběhla na uvedeném půdním bloku fyzická kontrola, při které bylo zjištěno, že zde byla pěstována pšenice ozimá. Také v roce 2014 prováděl Státní zemědělský intervenční fond na půdním bloku fyzickou kontrolu – viz protokol o kontrole č. 3192/500/42/2014 ze dne 21. 11. 2014; i z tohoto protokolu vyplynulo, že v letech 2013 i 2014 užívala celou výměru půdního bloku (celých 15,52 ha) společnost BSHB s.r.o. Součástí uvedeného protokolu je písemné prohlášení jednatele BSHB s.r.o., pana Stanislava Stehlíka ze dne 11. 11. 2014 o tom, že „DPB (660-1100) 1901/26 o výměře 15,52 ha obhospodařovala v letech 2013 a 2014 firma BSHB s.r.o.“. Nájemní smlouva mezi společností BSHB s.r.o. a daňovým subjektem dle sdělení Státního zemědělského intervenčního fondu nebyla v praxi vůbec uplatněna.

[25] Z následného vyjádření daňového subjektu ze dne 10. 3. 2015 pak vyplynulo, že pozemky na Havlíčkobrodsku (půdní blok PB/DPB 660-1100 1901/26 o celkové výměře 15,52 ha) jsou využívány na základě zápůjčky tak, aby majitel pozemků mohl čerpat dotace na obdělávání pozemků a daňový subjekt mohl tyto pozemky obdělávat. Toto vyjádření doplnil daňový subjekt dne 29. 6. 2015 dalším vyjádřením, ke kterému doložil e-mailovou komunikaci, jež vedl se Státním zemědělským intervenčním fondem. Dne 3. 6. 2015 kontaktoval zástupce daňového subjektu Státní zemědělský intervenční fond s dotazem, zda je z hlediska čerpání dotací v souladu s předpisy, když příjemce dotace fakticky půdní blok, na který dotace čerpá, sám neobhospodařuje, ale přenechá jej na základě smlouvy o zápůjčce jinému subjektu. Státní zemědělský intervenční fond na tento dotaz téhož dne nejprve sdělil, že tento postup možný není; po opětovném kontaktování daňovým subjektem však svou odpověď změnil, přičemž uvedl, že uvedený postup žádnému právnímu předpisu neodporuje. V návaznosti na toto sdělení předložil daňový subjekt

pokračování

smlouvu o výpůjčce pozemků na Havlíčkobrodsku (půdní blok PB/DPB 660-1100 1901/26).

[26] Žalovaný však zdůraznil, že bez ohledu na přetrvávající pochybnosti o faktickém užívání pozemků na Havlíčkobrodsku daňový subjekt neprokázal, že na této ploše (15,52 ha) vypěstoval tvrzené množství česneku, tj. 122 tun. Dle údajů Českého statistického úřadu (na které odkazoval sám daňový subjekt) byl v roce 2013 průměrný výnos 4,05 tuny česneku na hektar. Daňový subjekt by tak musel vypěstovat 7,8 tun česneku na hektar, a to pouze v prodejní kvalitě. Množství, jaké měl daňový subjekt v roce 2013 vypěstovat, však neodpovídá ani předložené skladové evidenci, jak zdůraznil žalovaný.

[27] Krajský soud k tomu dodal, že skutečnosti tvrzené stěžovatelem nemohl potvrdit ani výslech navrhovaných svědků – pěstitele a šlechtitele J. K. a doc. Ing. Pavla Ryanta, děkana Agronomické fakulty Mendelovy univerzity v Brně. S tímto hodnocením se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje. Byť by navrhovaní svědci mohli v obecné rovině uvést skutečnosti týkající se výnosnosti, rozhodně by nemohli potvrdit, že daňový subjekt tvrzené množství česneku skutečně vypěstoval. Jejich výpověď by se pohybovala v rovině teoretických úvah, jak poznamenal krajský soud.

[28] Co je však z hlediska prokázání přijetí zdanitelných plnění zásadní, navrhovaní svědci by nemohli potvrdit, že přijatá zdanitelná plnění (třídění, balení a loupání česneku) přijal daňový subjekt od dodavatele (TRADE BUILDING s.r.o.) v rozsahu, jakému odpovídaly předložené daňové doklady. Tato plnění měli dle výpovědi svědků provádět rumunští pracovníci, které měl do skladu daňového subjektu na Havlíčkobrodsku „někdo ráno přivézt a odpoledne zase odvézt“, jak uvedla svědkyně S. V. (protokol o výsledku svědka ze dne 11. 11. 2016, č. j. 1686612/16/2913-00560-705265). Rozpory ohledně skutečného množství vypěstovaného česneku (na kterém měly práce probíhat) a faktického užívání pozemků na Havlíčkobrodsku tedy nebyly jedinými pochybnostmi, které ohledně uskutečněných zdanitelných plnění vyvstaly. Navrhované výsledky proto nebyly s to ani ověřit, ani vyvrátit tvrzené skutečnosti (k tomu přiměřeně srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, N 26/32 SbNU 239).

[29] I ve vztahu k poslednímu daňovému dokladu za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014 (faktura č. 027/2014, sázení česneku za celkovou částku 847 000 Kč) vyhodnotil krajský soud pochybnosti žalovaného za oprávněné, přičemž stěžovatel závěry krajského soudu fakticky nijak nerozporoval. Nejvyšší správní soud proto pouze připomíná, že podle obsahu správního spisu měla společnost TRADE BUILDING s.r.o. provést sadbu česneku za částku 847 000 Kč. Z výpovědi svědka Jiřího Matouška – prokuristy AGROSPOL HRÁDEK, spol. s r.o., přitom vyplynulo, že sadbu česneku na pozemcích na Znojemsku zajišťovala právě tato společnost, a to za cenu 13 125 Kč (bez DPH). Přestože tato společnost poskytla k sadbě česneku pouze traktoristu (společnost sazečku nevlastní), z fakturované ceny je evidentní, že sadba česneku v roce 2014 na Havlíčkobrodsku za částku 847 000 Kč na ploše 2 ha je zcela neadekvátní v porovnání se sadbou provedenou na ploše 11 ha na Znojemsku. Jelikož pochybnosti ohledně sadby česneku nebyly odstraněny, neunesl daňový subjekt důrazní břemeno ve vztahu k nároku na odpočet z této fakturované částky.

[30] A co se týče zbylých dvou zdaňovacích období (2. a 3. čtvrtletí 2014), tj. faktury č. 041/2014, č. 042/2014, č. 043/2014 a č. 060/2014 znějící na okopávání, příp. hlávkování česneku; a faktury č. 074/2014, č. 084/2014, č. 092/2014 a č. 105/2014 znějící na hlávkování, sklizeň, očištění a kalibraci česneku; i u těchto plnění sdělil správce daně daňovému subjektu své pochybnosti. Všechna tato plnění měli opět provádět již zmiňovaní rumunští pracovníci, které zajišťovala společnost TRADE BUILDING s.r.o. Provedené výpovědi svědků však neprokázaly, kolik pracovníku skutečně tyto práce provádělo, v jakém konkrétním čase, o jaké konkrétní pracovníky se jednalo, ani jak byla stanovena cena za odvedenou práci.

[31] Přestože lze souhlasit se stěžovatelem, že pro vznik nároku na odpočet není způsob stanovení ceny určující, je třeba připomenout, že daňový subjekt neuzavíral se společností TRADE BUILDING s.r.o. žádné písemné smlouvy, nepředložil ke vzájemné spolupráci žádné objednávky, pouze faktury na částky pohybující se v řádu statisíců, aniž by jejich uskutečnění bylo možné ověřit u tohoto dodavatele (v té době byla jednatelkou společnosti paní Ulyana Igumnova, dnes je jednatelem pan Alexandru Panait s adresou v Rumunsku). Za takové situace se správce daně daňového subjektu zcela logicky dotazoval, na základě čeho byla cena stanovena, když faktury neobsahují ani údaj o tom, v jakém rozsahu měly být práce ten který den prováděny (tyto faktury jsou zcela obecné) a na jakých konkrétních pozemcích měly práce probíhat. Tyto pochyby pak umocňoval způsob úhrady evidovaných faktur (daňový subjekt vždy vložil hotovost odpovídající fakturované částce na účet a tentýž, příp. následující den provedl úhradu faktury). Ani uskutečnění těchto plnění tak daňový subjekt neprokázal.

[32] Pokud jde o poslední námitku týkající se povinnosti stanovit daň podle pomůcek, uvádí Nejvyšší správní soud následující. Důsledkem neunesení důkazního břemene ohledně přijetí zdanitelných plnění je neuznání nárokovaného odpočtu DPH. Daňový subjekt má totiž povinnost prokázat to, co sám tvrdí. Nárokuje-li si tak v daňovém přiznání odpočet DPH na vstupu, musí prokázat, že deklarovaná plnění přijal od plátce uvedeného na daňovém dokladu v takovém rozsahu, v jakém tvrdí, což neučinil.

[33] Přechod na stanovení daně podle pomůcek upravuje § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Ke stanovení daně podle pomůcek přistupuje správce daně v situaci, kdy daňový subjekt při dokazování tvrzených skutečností nesplní některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování. Pomůcky proto přichází v úvahu ve chvíli, kdy daňový subjekt své důkazní břemeno neunes v takové míře, že daň vůbec nelze dokazováním stanovit. V takovém případě totiž není úkolem správce daně dohledávat za daňový subjekt důkazní prostředky. Ke stanovení daně podle pomůcek tak správce daně přistupuje typicky tehdy, kde daňový subjekt předloží účetnictví neúplné či nevěrohodné. Do jaké míry má jít o účetnictví neprůkazné či nevěrohodné, nelze stanovit obecně – posouzení, zda bylo možno stanovit daň dokazováním, je nutno provést vždy v každém jednotlivém případě dle konkrétních souvislostí, a to především s ohledem na intenzitu pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví (přiměřeně srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/2016 Sb. NSS).

pokračování

[34] Účetnictví daňového subjektu ohledně DPH za zdaňovací období 1., 2. a 3. čtvrtletí 2014 však nebylo možné považovat za neprůkazné či nevěrohodné jako celek; pochybnosti vznikly správci daně pouze ohledně plnění poskytovaných společností TRADE BUILDING s.r.o., která fakturované práce zajišťovala blíže neurčenými rumunskými pracovníky za značně vysoké částky. V takovém případě nebylo namístě přistupovat ke stanovení daně podle pomůcek, daň bylo možno spolehlivě stanovit na základě dokazování. Nejednalo se tedy o situaci jako v řízení u zdejšího soudu vedeného pod sp. zn. 6 Afs 273/2020, ve kterém je přezkoumáván rozsudek krajského soudu ze dne 19. 8. 2020, č. j. 62 Af 37/2018 - 40, kterým krajský soud zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného o doměření daně z příjmů fyzických osob témuž daňovému subjektu za zdaňovací období roku 2013, kde správce daně doměřil daň podle pomůcek, neboť daňový subjekt neodstranil pochybnosti ohledně 87 % veškerých uplatněných výdajů. Důsledkem nevyvrácení pochybností ve vztahu k dokladům specifikovaným v bodě [3] tohoto rozsudku je proto neuznání nárokovaného odpočtu, nikoli stanovení daně podle pomůcek. A nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud připomíná, že přestože správce daně nerozporoval prodej česneku společnosti GARMEZ group, s.r.o., daňový subjekt dle svých tvrzení disponoval ke dni 1. 1. 2013 zásobami z předchozích let (19 tun), k 31. 12. 2013 činily zásoby 62 tun. Nelze proto přistoupit na úvahu stěžovatele, že na vypěstování prodaného česneku musel daňový subjekt vynaložit odpovídající náklady právě ve zdaňovacích obdobích 1., 2. a 3. čtvrtletí 2014. Ani tato námitka proto nemůže být úspěšná.

V. Závěr a náklady řízení

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

[36] Výrok o nákladech řízení vychází z § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

V Brně dne 5. listopadu 2021

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu