



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **INTEN GROUP s.r.o.**, Jundrovská 1303/43, Brno, zast. advokátem Mgr. Igorem Penkou, náměstí Svobody 702/9, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 2. 2019, čj. 4944/19/5300-22444-711887, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 6. 2021, čj. 31 Af 23/2019 - 71,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:**I. Vymezení věci**

[1] V nynější věci se NSS zabývá splněním podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Konkrétně nyní NSS posuzuje, zda žalobkyně prokázala faktické přijetí dvou plnění – pásového rypadla a sady lešení – od společnosti FK Holding, s. r. o.

[2] Žalobkyně ve zdaňovacím období duben 2015 vykázala nadměrný odpočet DPH ve výši zhruba 1 200 000 Kč (za nákup pásového rypadla VOLVO uplatňovala odpočet DPH ve výši 735 000 Kč a za nákup sady lešení BOSTA odpočet ve výši 453 075 Kč). Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) ale po provedení daňové kontroly u žalobkyně platebním výměrem ze dne 29. 11. 2017 nadměrný odpočet za toto zdaňovací období snížil, a to na částku 989 Kč. Podle správce daně žalobkyně neprokázala faktické

přijetí dvou výše zmíněných plnění. Proti platebnímu výměru se žalobkyně odvolala, žalovaný ale odvolání zamítl. Žalobkyně pak neuspěla ani s žalobou u krajského soudu.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. Namítá, že jak pásové rypadlo, tak lešení skutečně od společnosti FK Holding přijala a faktické přijetí obou plnění v daňovém řízení prokázala. Mimo jiné upozorňuje, že pásové rypadlo aktuálně používá při svém podnikání, a ohrazuje se proti tomu, jak daňové orgány i krajský soud posoudily smlouvy o financování obou plnění. Naopak rozhodnutí žalovaného je podle ní nepřezkoumatelné. Vytýká také krajskému soudu, že v řízení o žalobě neprovedl důkazy, které podle stěžovatelky prokazovaly přijetí obou plnění.

[4] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout. Poukazuje na řadu nejasností v dokladech předložených stěžovatelkou a na to, že mnoho z nich stěžovatelka předložila až dodatečně a podle žalovaného účelově. Podle žalovaného také není možné odstranit nedostatky v dokladech o údajně přijatých plněních ohledáním na místě podnikání stěžovatelky.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[5] Kasační stížnost je přípustná, má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti NSS posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] NSS nejprve posoudil námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Tato námitka je nedůvodná. Krajský soud vycházel z podrobného rozhodnutí žalovaného i jednotlivých částí daňového spisu, postupně posuzoval zjištění daňových orgánů k důležitým aspektům obou transakcí (tj. ohledně dopravy, předání či financování) a na základě toho činil vlastní závěry.

[8] Je to naopak (a to i v kasační stížnosti) argumentace stěžovatelky, která do hloubky se závěry daňových orgánů nepolemizuje, zůstává naopak převážně v obecné rovině u tvrzení, že předložila dostatečné podklady k prokázání faktického přijetí obou plnění. Konkrétně se stěžovatelka vymezila jen proti některým dílčím zjištěním. Tomu NSS přizpůsobil i svůj postup v řízení o kasační stížnosti. NSS připomíná, že čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není možné, aby soud za stěžovatelku spekulativně domýšlel další argumenty, konkretizoval její obecná tvrzení či vybíral ze spisu ty skutečnosti, které žalobu či kasační stížnost podporují (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32).

pokračování

[9] K otázce důkazního břemene daňového subjektu v daňovém řízení, potažmo k prokazování faktického přijetí plnění, u kterého uplatňuje daňový subjekt nárok na odpočet DPH, není mnoho co dodávat. NSS se těmito tématy zabýval mnohokrát a již krajský soud jeho judikaturu přehledně shrnul (srov. body 27-33 napadeného rozsudku). Jen stručně lze připomenout, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny *skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu jen u *přijátého* zdanitelného plnění a podle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona musí plátce při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, *mít daňový doklad*. Daňový subjekt unese důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a zároveň *pokud údaje na dokladech odpovídají zjištěnému skutkovému stavu*. Správce daně totiž může vyjádřit pochybnosti ohledně průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V kontextu právě projednávané věci je důležité zdůraznit, že *správce daně nemusí prokázat, že účetnictví daňového subjektu je přímo v rozporu se skutečností*. Musí ale prokázat, že ohledně těchto záznamů daňového subjektu existují *vážné a důvodné pochyby*. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt. Ten je povinen např. pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet DPH „obhajovat“ své účetnictví (tj. prokázat jeho pravdivost, správnost atd.) ve vztahu k danému obchodnímu případu – v této fázi řízení už zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, *EURO PRIM*, ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, *ŘEZPOF*, pro nedávné shrnutí např. rozsudek ze dne 3. 3. 2022, čj. 9 Afs 68/2021 - 70, *SOCIAL MEDIA & ADVERTISING 4 YOU*, body 25-28).

K faktickému přijetí pásového rypadla VOLVO

[10] V případě **prvního plnění, pásového rypadla** v ceně 4 235 000 Kč s DPH, nejprve stěžovatelka k daňovému dokladu (faktuře) doložila jednoduchou a obecnou kupní smlouvu s FK Holding a podobnou smlouvu o úvěru se společností DOA Leasing s.r.o. Stěžovatelka část kupní ceny (735 000 Kč) zaslala rovnou na účet své dodavatelky (o tom není sporu, pozn. NSS). K úhradě zbytku ceny pásového rypadla měl sloužit právě úvěr od společnosti DOA Leasing. Zároveň během daňové kontroly správce daně vyslechl jednatele společnosti FK Holding (ten sice formálně dodání obou plnění stěžovatelce potvrdil, jeho výpověď ale fakticky přinesla řadu pochybností). V tento moment ještě stěžovatelka nepředložila žádné jiné doklady o samotném převzetí pásového rypadla či jeho dopravě nebo např. tzv. majetkovou kartu pásového rypadla.

[11] Správci daně ohledně faktického přijetí vznikly pochybnosti mj. na základě toho, že na účet společnosti DOA Leasing nepřicházely žádné splátky úvěru stěžovatelky (podle smlouvy cca 70 000 měsíčně). Správce daně marně vyzýval stěžovatelku k odstranění pochybností, stěžovatelka ale bez bližšího vysvětlení na jeho výzvu nereagovala. Teprve *po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění* doložila stěžovatelka další dokumenty (majetkovou kartu, předávací protokol, příjmové pokladní doklady a fotografie pásového rypadla) a vyjádřila se k některým pochybnostem správce daně. Podle správce daně tím jeho pochybnosti neodstranila; stále přetrvávaly značné nejasnosti ohledně klíčových okolností přijetí zdanitelného plnění (ba co víc, některé doklady podle něj stěžovatelka účelově vytvořila).

[12] První část pochybností správce daně se týkala *úhrady zboží*. Podle úvěrové smlouvy se společností DOA Leasing měla stěžovatelka pásové rypadlo splácet zhruba pět let, a to v měsíčních splátkách na bezhotovostní účet DOA Leasing. Namísto toho podle dodatečně doložených příjmových dokladů stěžovatelka uhradila svůj dluh během tří měsíců a v hotovosti v celkem 17 platbách (až na poslední platbu vždy ve výši čtvrt milionu Kč.). Správci daně tak nebylo jasné, proč vůbec smlouvu o úvěru stěžovatelka sjednávala – nemělo to pro něj žádné ekonomické ospravedlnění. Stejně tak hotovostní úhradu vyhodnotil jako nestandardní v situaci, kdy stěžovatelka i DOA Leasing měly bankovní účty. Zároveň si povšiml, že stěžovatelka ani DOA Leasing vůbec neuvedly ve svých výkazech zisku a ztrát za rok 2015 tzv. nákladové, resp. výdajové úroky (ve výši téměř 700 000 Kč), ač v souvislosti s uzavřením úvěru měly. Příjmové doklady tak podle správce daně byly vytvořeny dodatečně a účelově.

[13] Druhá část pochybností správce daně souvisela s *přepřavou a předáním* pásového rypadla. NSS opakuje, že až do seznámení s výsledkem kontrolního zjištění stěžovatelka k těmto skutečnostem nic neuvedla ani nedoložila, až dodatečně předložila předávací protokol. Mezi tvrzeními jednatele FK Holding a stěžovatelky ohledně dopravy a předání byly značné rozpory. Podle stěžovatelky dopravu zajistila FK Holding, podle podpisu na předávacím protokolu zboží přebíral stěžovatelčin jednatel. Podle jednatele FK Holding se jeho společnost (ani žádný její zástupce) přepravy neúčastnila a zboží naopak nepřebíral jednatel stěžovatelky. Pochybnosti přinesla i data z jednotlivých získaných podkladů. Jednak k podpisu kupní smlouvy došlo v Brně 1. 4. 2015, téhož dne ale jednatel stihl podle předávacího protokolu rypadlo převzít v Plzni (smlouva přitom počítala s týdenní lhůtou pro dodání). Především ale z podkladů dodavatele společnosti FK Holding plyne, že k uskutečnění zdanitelného plnění mezi nimi došlo až na samotném konci dubna 2015 (tedy až na konci měsíce, na jehož začátku údajně FK Holding rypadlo prodala a dodala stěžovatelce). Pochybnosti měl správce daně i ohledně samotného předávacího protokolu – bylo na něm mírně odlišné razítko FK Holding (která se ale podle svého jednatele přepravy nijak neúčastnila) a blíže neupřesněný podpis. I předávací protokol proto správce daně vyhodnotil jako dodatečně a účelově vytvořený.

[14] Třetí část pochybností se týká *identifikace pásového rypadla*. Už v kupní i úvěrové smlouvě chyběla jakákoliv konkrétní identifikace vozidla, žádné výrobní číslo až do seznámení s výsledky kontrolního zjištění stěžovatelka nedoložila. Teprve poté předložila již zmíněný předávací protokol a fotografie pásového rypadla s konkrétním výrobním číslem. Podle správce daně ale nebylo jasné, zda se skutečně jednalo o „to pásové rypadlo“, ke kterému doložila původní doklady. Předložená majetková karta také obsahovala jen povšechný popis stroje (pouze „pásové rypadlo“). Podle úvěrové smlouvy měla stěžovatelka rovněž pásové rypadlo zapsat do registru vozidel – nic takového ale také nedoložila.

K faktickému přijetí sady lešení BOSTA

[15] V případě **druhého plnění, sady lešení** v ceně 2 610 575 Kč s DPH, byla situace obdobná. K daňovému dokladu (resp. ještě v průběhu daňové kontroly) stěžovatelka dodala jednak obdobnou obecnou smlouvu o úvěru jako v případě pásového rypadla, a to

pokračování

opět se společností DAO Leasing, jednak potvrzení o složení části kupní ceny (v tomto případě 465 000 Kč) na účet FK Holding (o tom opět není sporu, pozn. NSS). Jiné podklady si v průběhu daňové kontroly správce zajistil např. od FK Holding (např. kupní smlouvu, taktéž jen obecnou). Až v návaznosti na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění stěžovatelka doplnila své vyjádření a doložila další doklady (příjmové pokladní doklady, předávací protokol a majetkovou kartu), na dřívější opakované výzvy k doložení přepravy a předání nereagovala.

[16] První část pochybností o přijetí sady lešení byla opět spojena s *úhradou zboží*. Správce daně opět zjistil, že stěžovatelka měla podle smlouvy o úvěru splácet měsíčně částku ve výši zhruba 42 000 Kč, a to opět zhruba po dobu pěti let. Žádné záznamy o platbách na účet DAO Leasing však správce daně nedostal. Naopak stěžovatelka dodatečně předložila třináct příjmových pokladních dokladů o platbách v hotovosti v celkem třinácti splátkách (typicky po 200 000 Kč) provedených během tří měsíců (ač smlouva o úvěru takový postup neumožňovala). Ani v tomto případě stěžovatelka a DOA Leasing neuváděly nákladové či výnosové úroky ve výkazu zisku a ztrát za rok 2015 (zde ve výši před 400 000 Kč). Správce daně měl tedy stejné pochybnosti jako u pásového rypadla (srov. výše bod [12]). Povšiml si i dalších nesrovnalostí – úvěr měla stěžovatelka čerpat ještě před vydáním daňového dokladu, který měl teprve určit způsob platby kupní ceny. Zjistil také, že podle jednatele FK Holding ve skutečnosti kupní cenu stěžovatelka ani v říjnu 2015 zcela neuhradila (daňové orgány ale jinak nepřesně vycházely z toho, že v kupní smlouvě byla sjednána výhrada vlastnického práva – ve skutečnosti ji FK Holding uvedla jen na faktuře; to nic ale nemění na správnosti pochybností daňových orgánů jako celku).

[17] Zadruhé, i u sady lešení měl správce pochybnosti o *přepravě a předání* sady lešení. V prvé řadě našel celou řadu nesrovnalostí ohledně dat a termínů celé transakce. Mimo jiné podle jednatele FK Holding byla sada lešení zástupkyní stěžovatelky prezentována ještě před koupí, a to na konci dubna 2015 – podle smluv ale stěžovatelka kupní smlouvu (i smlouvu o úvěru) uzavřela, úvěr čerpala a kupní cenu začala splácet již na začátku měsíce. K tomu, kdo vlastně přepravu prováděl či jak probíhala nakládka či vykládka zboží, stěžovatelka ani FK Holding v podstatě nic neuvedly (podle jednatele FK Holding se jeho společnost neúčastnila přepravy). Především ale z dokladů o koupi sady lešení společností FK Holding od jejího dodavatele (mj. nekontaktní společnosti) správce daně zjistil, že FK Holding plnění obdržela až 30. 4. 2015, tedy dokonce poté, co stěžovatelka měla sadu lešení obdržet. Předávací protokol taktéž správce daně vyhodnotil jako nevěrohodný a účelově dodatečně vytvořený (také na něm bylo mírně odlišné razítko a neupřesněný podpis).

[18] Do třetice i zde měl správce daně pochybnosti spojené s *identifikací zboží*. Majetková karta ani smlouvy lešení nijak blíže – tedy např. výrobním číslem – neupřesňovaly (naopak z majetkové karty, podle které bylo zboží pořízeno 3. 4. 2015, ač mělo být předáno až na konci měsíce, plynou jen další pochybnosti). Při místních šetřeních navíc správce daně našel buď ve skladu nebo na stavbě jen malou část lešení, které měla stěžovatelka přijmout od FK Holding - stěžovatelka ale tuto malou část sama označila za většinu lešení, které vůbec měla (podstatou pochybností přitom zde – tak, jak je chápe NSS – nebylo, že stěžovatelka snad nebyla ochotna určit všechna místa, kde se části lešení nacházely, ale že jejich malou část označila za skoro 80 % všech dílů, pozn. NSS).

K námitkám stěžovatelky ohledně zjištění daňových orgánů a postupu krajského soudu

[19] NSS stejně jako žalovaný i krajský soud souhlasí s tím, že správce daně dostatečně zpochybnil faktické přijetí obou zdanitelných plnění, a naopak stěžovatelka ohledně něj neunesla důkazní břemeno. Správce daně přesvědčivě ukázal na řadu (mnohdy vážných) nesrovnalostí u klíčových okolností obou transakcí (přepravy, úhrady, samotné identifikace plnění), které *dobromady* vyvracejí tvrzení stěžovatelky o přijetí plnění. NSS znovu opakuje, že již zjištění daňových orgánů, včetně rozhodnutí žalovaného, byla přehledně a do hloubky odůvodněna - tvrzení stěžovatelky, že rozhodnutí žalovaného bylo nepřezkoumatelné, tak není namístě.

[20] K samotným dílčím námitkám dodává NSS následující. Pro nynější věc nebylo podstatné, že stěžovatelka a její obchodní partneři mohli *platně* (z pohledu občanského práva) uzavřít např. smlouvu o úvěru, ač v ní chyběla některá ustanovení, která správce daně očekával, předmět plnění v nich nebyl zcela konkrétně identifikován (tj. např. výrobním nebo podobným sériovým číslem) nebo v jedné ze smluv např. zůstala omylem nesouvisející ustanovení. Žalovaný proti samotné možnosti takto uzavřít smlouvu nic nenamítal. Pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 zákona o DPH, resp. pro prokázání faktického přijetí zdanitelného plnění, ale mohl být obsah smlouvy, stejně jako např. další okolnosti jejího uzavření, podstatný.

[21] Další dílčí námitky považuje NSS za nedůvodné. Stěžovatelka mj. uváděla, že nesrovnalosti v datech uzavření smluv, vydání daňového dokladu a předání zboží byly způsobeny zpožděním dodávky zboží. Také tvrdila, že kupní ceny splatila v hotovosti, protože oproti původním předpokladům měla finanční prostředky rovnou k dispozici. Argumentovala též tím, že neuvedení výnosových a nákladových výroků ve výkazech jí samotné a DAO Leasing bylo způsobeno administrativní chybou. K tomu všemu NSS dodává, že je jisté možné, že v průběhu obchodu mohou nastat určité obtíže, případně ve vnitřním chodu společnosti nastane nějaká chyba. Zaprvé ale NSS připomíná, že stěžovatelka je profesionálkou ve svém oboru (sama opakovaně zmiňovala, že má na starosti řadu stavebních projektů). Zadruhé, k „obhájení“ nesrovnalostí v tomto rozsahu (které již v podstatě zcela zakrývají samotnou transakci a přijetí obou plnění) by bylo potřeba opravdu přesvědčivého vysvětlení – nic takového ale stěžovatelka neposkytla. Konečně stěžovatelka nemá pravdu, že by daňové orgány nemohly podpořit závěr o menší důvěryhodnosti hotovostní úhrady zboží již cit. rozsudkem 2 Afs 24/2007, *EURO PRIM* – tento rozsudek se týkal právě doměření DPH, nikoliv až daňové exekuce, jak nesprávně naznačuje stěžovatelka.

[22] Podobně by stěžovatelka nemohla uspět s tím, že svědek – jednatel FK Holding - si při výslechu již nepamatoval přesně na data jednotlivých okolností. Pochybnosti, které jeho výpověď přinesla, jsou totiž potvrzeny i samotnými písemnými doklady a daty jejich podepsání (typicky kupních smluv a předávacích protokolů, případně daňových dokladů vystavených dodavateli samotné FK Holding). NSS souhlasí s tím, že v řízení o žalobě již bylo nadbytečné jeho výslech opakovat (k neprovedení navržených důkazů soudem srov. např. shrnutí judikatury NSS v rozsudku ze dne 28. 4. 2020, čj. 4 As 372/2019-42, bod 9).

pokračování

[23] Konečně k námitkám ohledně toho, kde se pásové rypadlo i lešení podle stěžovatelky skutečně nacházely a že se v řízení před krajským soudem mělo provést ohledání na místě (případně další výsledky svědků), NSS dodává, že ani v tom krajský soud nepochybil. Krajský soud možná poněkud nepřesně uvedl, že žalovaný „*nerozporoval nabytí tohoto zboží*“. Podstatné je, že stěžovatelka měla unést důkazní břemeno ohledně toho, že se přijetí obou plnění odehrálo tak, jak uvedla v daňových dokladech (srov. judikaturu cit. výše v bodu [9]). Správce daně ale přesvědčivě jednotlivé a klíčové okolnosti obou transakcí (včetně např. úhrady zboží) zpochybnil. Sama stěžovatelka navíc konkrétní údaje o zboží (především o pásovém rypadlu) uvedla až dodatečně, poté, co nereagovala na výzvy správce daně, a navíc nevěrohodným způsobem (výše body [13] a [14]). Případně sama nebyla schopna věrohodně označit množství zboží, kterým reálně disponovala (v případě sady lešení). Krajský soud tedy správně dospěl k závěru, že případně další důkazy by již neměly vypovídací hodnotu ve vztahu k předmětu řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[25] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 18. května 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu