



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **DOSING – Dopravoprojekt Brno group, spol. s r. o.**, Kounicova 13, Brno, zastoupené advokátem JUDr. Ing. Radkem Jurčíkem, Ph.D., Čápkova 47/44, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2019, čj. 45082/19/5300-21442-712243, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 11. 2020, čj. 62 Af 86/2019-107,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] V této věci soud řeší otázku, zda žalobkyně (stěžovatelka) skutečně přijala zdanitelné plnění – technické výkresy od společnosti MoravaGas CZ – a zda má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

I. Vymezení věci

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj doměřil stěžovatelce daň ve výši přibližně jeden a čtvrt milionu Kč a penále ve výši přibližně čtvrt milionu Kč za zdaňovací období

říjen až prosinec 2014 a říjen až prosinec 2015. Stěžovatelka totiž neprokázala, že skutečně přijala zdanitelné plnění, tedy technické výkresy od dodavatele MoravaGas. Stěžovatelka podala proti dodatečným platebním výměřům odvolání, která však žalovaný zamítl. Proti rozhodnutí o odvolání podala stěžovatelka žalobu, kterou Krajský soud v Brně rovněž zamítl.

II. Kasační řízení

Kasační stížnost

[3] Stěžovatelka se nadále domnívá, že jí náleží nárok na odpočet daně. Pochybnosti správce daně vycházely totiž jen z nevýznamných zjištění. Stěžovatelčini obchodní partneři daň řádně uhradili, daňové orgány proto porušily zákaz dvojího zdanění, pokud stěžovatelce daň doměřily. Stěžovatelka navíc unesla své důkazní břemeno, neboť předložila daňové doklady i elektronickou podobu výkresů. Stěžovatelka navrhuje provést důkazy správním a soudním spisem, výsledkem subdodavatelů a technickými výkresy.

[4] Stěžovatelka působí na trhu už řadu let a nikdy žádné problémy s daňovými orgány neměla. Vztah mezi ní a dodavatelem byl běžnou obchodní praxí, což ale nikdo nezkoumal. Žalovaný i krajský soud se nesprávně vypořádali se všemi vznesenými námitkami, stěžovatelka na ně proto odkazuje. Krajský soud dále zatížil soudní rozhodnutí vadou nesrozumitelnosti, neboť v rozhodnutí tvrdí, že provedl ve věci jednání, to však ve skutečnosti neproběhlo.

Vyjádření ke kasační stížnosti

[5] Žalovaný souhlasil se závěry krajského soudu. Stěžovatelka neprokázala, že plnění skutečně přijala. Nové důkazy (technické výkresy) pak navrhla až v kasačním řízení. To ovšem není možné, neboť NSS funguje na kasačním principu a sám dokazování neprovádí.

[6] Tvrzená obchodní praxe stran je pro posouzení nároku na odpočet daně bezvýznamná. Žalovaný i krajský soud se řádně vypořádali s obsahem a smyslem stěžovatelčiných námitek, nemuseli se však vyjadřovat ke každému dílčímu argumentu. Krajský soud ani nepochybil, pokud rozhodl bez jednání, účastníci s tím totiž souhlasili.

III. Právní hodnocení

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Plátce daně je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které při svých ekonomických činnostech použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění blíže vymezených v § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[9] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt je povinen jednak daň priznat (břemeno tvrzení), jednak své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Účetní doklady, tj. příjmové doklady či faktury, však zpravidla samy o sobě neprokazují, že se

pokračování

operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011-103, bod 39). Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi totiž nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, zpochybní-li správce daně, že zdanitelné plnění se fakticky uskutečnilo tak, jak to stojí v dokladech. Daňový doklad je jen formálním důkazem o skutečně provedeném zdanitelném plnění. Jestliže se zdanitelné plnění neuskutečnilo tak, jak je plátce deklaroval, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením daňového dokladu, byť i formálně správného (nálezn Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99; rozsudky NSS ze dne 11. 12. 2013, čj. 9 Afs 75/2012-32, a ze dne 27. 11. 2014, čj. 9 Afs 47/2014-74).

[10] Správce daně prokazuje důvodné pochybnosti o tom, že tvrzení daňového subjektu a doklady jím předložené jsou věrohodné, úplné, průkazné a správné [§ 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu]. Není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, musí však prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Podaří-li se správci daně takové pochybnosti prokázat, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je pak povinen rozptýlit pochybnosti správce daně. Daňový subjekt bude zpravidla prokazovat sporné skutečnosti jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (například rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, *EURO PRIM*, a navazující judikatura). Správce daně samozřejmě není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale jen k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nálezn Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, č. 130/1996 Sb.).

[11] NSS souhlasí se závěry krajského soudu.

[12] Napadené správní rozhodnutí i napadený rozsudek jsou přezkoumatelné. Žalovaný i krajský soud se totiž vypořádali s podstatou stěžovatelčiny argumentace a řádně vysvětlili, proč ji nepovažují za důvodnou (rozsudky ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS; ze dne 24. 4. 2014, čj. 7 Afs 85/2013-33; a ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014-43, bod 41). Stěžovatelka pak sama neuvedla, které námitky opomenuli či nesprávně vypořádali. Jen obecně odkázala na všechny předchozí námitky, které je podle ní třeba vypořádat znovu a správně. Obecný odkaz na dřívější námitky ale není přípustný. Stěžovatelka tím totiž nutí soud, aby opustil roli nezávislého orgánu a aby aktivně vyhledával argumenty v její prospěch (rozsudky NSS ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Afs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS; a ze dne 30. 8. 2018, čj. 1 Afs 144/2018-37, bod 25). Soud se proto s takto neurčitými námitkami nemohl vypořádat.

[13] NSS dále nepřisvědčil tvrzení, že je napadený rozsudek nesrozumitelný. Krajský soud sice při shrnutí případu chybně uvedl, že jednání proběhlo (bod 3 napadeného rozsudku), ale při vlastním posouzení věci již správně vycházel z toho, že jednání se po souhlasu obou účastníků řízení nekonalo a soud rozhodl bez nařízení jednání (bod 6 napadeného rozsudku). Šlo tak o pouhou administrativní chybu.

[14] Nelze souhlasit s tím, že by daňové orgány či krajský soud založily své závěry jen na nevýznamných zjištěních, ani s tím, že by stěžovatelka unesla důkazní břemeno.

Daňové orgány i krajský soud naopak vycházely ze všech zjištěných skutečností. Ty pak zhodnotily a vysvětlily, proč správce daně pojal pochybnosti o tom, zda stěžovatelka skutečně přijala technické výkresy:

- Stěžovatelka se zabývá projektováním staveb. Technické výkresy však odebírala od dodavatele MoravaGas, který provozuje čerpací stanici a zpracováním technických výkresů se nezabývá. Jeho jednatelé ani zaměstnanci navíc nebyli (na rozdíl od jednatelů stěžovatelčiných) oprávněni autorizovat projektovou dokumentaci. I když nelze vyloučit, že se na zpracování projektů podílely i osoby bez příslušného oprávnění, vzbuzuje tato skutečnost pochybnosti o tom, zda výkresy zpracoval dodavatel, a ne přímo stěžovatelka, která je k tomu oprávněna.
- Podle smluv s odběrateli se stěžovatelka zavázala, že nebude využívat dodavatelských služeb bez souhlasu odběratelů. Odběratelé však spolupráci mezi stěžovatelkou a dodavatelem nepotvrdili. Spolupráce pak neplyne ani z rohových razítek technické dokumentace. Tyto skutečnosti – ač samotnou spolupráci s dodavatelem nevylučují – vyvolaly důvodné pochybnosti o faktické existenci obchodního vztahu mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem. Na tom nic nemění ani smlouvy s dodavatelem (jsou obecné a nekonkrétní). Pochybnosti nelze vyvrátit tvrzením, že správce daně neměl pravomoc interpretovat obsah soukromoprávních ujednání nebo že plnění mohlo být poskytnuto v rozporu se smluvním ujednáním.

[15] NSS se ve shodě s krajským soudem domnívá, že tyto pochybnosti jsou konkrétní, odůvodněné a podložené skutkovými zjištěními ve věci. Nelze proto souhlasit s tím, že by daňové orgány či snad krajský soud některá zjištění opomněly.

[16] Stěžovatelka pak nemůže daňovým orgánům či krajskému soudu úspěšně vyčítat, že se nezabývaly úhradou daně od stěžovatelčiných obchodních partnerů nebo že porušily zásadu dvojího zdanění. Sama takto argumentovala až v kasační stížnosti, i když tak mohla učinit už v žalobě. Jde proto o nepřipustnou námitku (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[17] Vzhledem k pochybnostem o fakticitě plnění vyzvaly daňové orgány stěžovatelku, aby pochybnosti vyvrátila. To stěžovatelka neudělala. Nepředložila žádné důkazy o tom, že výkresy skutečně přijala tak, jak tvrdí v daňových dokladech. Jen namítala, že přijetí výkresů plyne z daňových dokladů či z technických výkresů samotných.

[18] Soud však s tímto tvrzením nesouhlasí. Daňové doklady vystavené dodavatelem MoravaGas totiž samy o sobě neprokazují, že stěžovatelka technické výkresy skutečně přijala tak, jak je v nich uvedeno; především pokud je správce daně zpochybnil jako v tomto případě (obdobně rozsudek ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011-103, bod 39).

[19] Stěžovatelce nemohou být ku prospěchu ani technické výkresy: po celou dobu je totiž nepředložila. Neobstojí tak stěžovatelčino tvrzení, že krajský soud jen neuměl soubory s technickými výkresy otevřít. Stěžovatelka totiž žádné takové dokumenty k žalobě či pozdějším vyjádřením nepřipojila (viz doručky na listech č. 1, 78 a 97 spisu krajského soudu). Soudu je sice známo, že stěžovatelka předložila technické výkresy

pokračování

v kasačním řízení o dani z příjmů právnických osob, avšak ani tam výkresy nerozptýlily pochybnosti o tom, zda stěžovatelka skutečně výkresy přijala od jiného subjektu (rozsudek NSS ze dne 13. 1. 2021, čj. 1 Afs 450/2020-69, body 27 a 28). Stěžovatelka proto své důkazní břemeno neunesla.

[20] NSS nevyhověl ani stěžovatelčiným důkazním návrhům. Neprovedl navrhané výslechy ani stěžovatelku nevyzval k předložení technických výkresů, protože sám není další skutkovou instancí: jeho úkolem je přezkoumat závěry krajského soudu. Krom toho platí, že v daňových věcech soud především přezkoumává, zda daňový subjekt unesl důkazní břemeno v daňovém řízení. Daňový subjekt nemůže předkládat další důkazy před správními soudy a teprve před nimi se snažit důkazní břemeno unést. NSS se proto takto navrženými důkazy dále nezabýval. Správní ani soudní spisy pak nejsou samy o sobě důkazním prostředkem – jen dokládají skutkový a právní stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu či soudu (rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, čj. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

[21] Stěžovatelka dále argumentovala obchodní praxí mezi ní a dodavatelem. Ani to jí nemůže prospět, protože nevysvětlila, jaké skutečnosti z obchodní praxe plynou či jaký dopad mají na tento spor.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla, a NSS proto kasační stížnost zamítl. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. září 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu