



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Davida Hipšra a Lenky Krupíčkové v právní věci žalobce: **AŽU ENERGY, a.s.**, se sídlem Kolbenova 609/40, Praha 9, zastoupen Mgr. Ing. Ladislavem Málkem, advokátem se sídlem Vinohradská 89/90, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, **za účasti** osoby zúčastněné na řízení: Ing. Petr Janíček DiS., MBA, LL.M., insolvenční správce žalobce, se sídlem Kaunicova 76, Uherský Brod, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 3. 2022, č. j. 8 Af 36/2019-54,

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.
- III. Osoba zúčastněná na řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 10. 2018, č. j. 7678844/18/2009-52523-109623, Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) doměřil žalobci (do 28. 3. 2022 pod obchodní firmou ČKD ENERGY, a.s.) daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíce srpna roku 2015.

[2] Rozhodnutím ze dne 2. 8. 2019, č. j. 31525/19/5300-21441-708995 (dále též „rozhodnutí o odvolání“), žalovaný zamítl odvolání žalobce a předmětný dodatečný platební výměr potvrdil.

[3] Podle orgánů finanční správy žalobce neprokázal oprávněnost jím nárokováných odpočtů daně uplatněných na základě dvou přijatých daňových dokladů od obchodní společnosti PSM-Trading spol. s r.o. (IČO: 48172111, od 21. 10. 2020 pod obchodní firmou PSM-Trading spol. s r.o. v likvidaci, dále též „PSM“), a to konkrétně daňového dokladu č. 1514003 s předmětem plnění „*fakturace za vyhotovení projektové dokumentace*“ a daňového dokladu č. 1514004 s předmětem plnění „*fakturace dle smlouvy o dílo, smluvní cena za vypracování dokumentace pro výrobu formou pyrolýzy a využití v průmyslu*“. Žalobce v případě těchto daňových dokladů dle orgánů finanční správy neunesl své důkazní břemeno, neboť neodstranil pochybnosti orgánů finanční správy ohledně toho, zda se daná plnění uskutečnila tak, jak o nich bylo fakturováno.

II.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu k Městskému soudu v Praze (dále též „městský soud“). Městský soud žalobu zamítl. Ztotožnil se s orgány finanční správy, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal oprávněnost sporných odpočtů daně. Žalobce v průběhu daňového řízení nepředložil důkazy osvědčující, že předmětná plnění proběhla tak, jak o nich bylo fakturováno. Svědek Martin Mikeš (bývalý jednatel obchodní společnosti PSM) tvrdil, že soubory technologií nakoupil od dalších dodavatelů, zkompletoval je a vytvořil z nich projekt, nedokázal však předměty plnění blíže specifikovat a k rozsahu předmětných projektových dokumentací se vůbec nevyjádřil. Nelze přitom souhlasit s žalobcem, že je bez významu, že výpověď Martina Mikeše byla obecná. V rozsudku Krajského soudu v Praze sp.zn. 48 Af 14/2015 (odkazovaném žalobcem) se dle soudu jednalo o jiný skutkový stav. Městský soud pak v této souvislosti dodal, že vzhledem k tomu, že žalobce neprokázal kromě osoby dodavatele ani to, zda mu bylo plnění dodáno v deklarovaném rozsahu, nebylo namístě přistoupit ke zrušení rozhodnutí žalovaného podle rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie*, a podle navazujících rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. K námitce, že orgány finanční správy nezpochybňovaly faktickou existenci předmětných plnění (a jejich následné dodání obchodní společnosti ČKD PRAHA DIZ, a.s.), soud uvedl, že tato skutečnost osvědčuje to, že plnění bylo dodáno odběrateli žalobce, nikoliv však, že toto plnění bylo dodáno žalobci takovým způsobem, jak o něm bylo fakturováno. Soud dodal, že vzhledem k tomu, že jde o dodání odborných podkladů (projektových dokumentací) v ceně desítek milionů korun, bylo namístě, aby si stěžovatel ověřil, zda byl dodavatel (obchodní společnost PSM) schopen taková plnění dodat. Městský soud pak s žalobcem nesouhlasil ani v tom, že by rozhodnutí o odvolání bylo nepřezkoumatelné, či že by se orgány finanční správy nevypořádaly s podáními žalobce ze dne 26. 7. 2018 a ze dne 26. 9. 2018. Plné znění rozsudku městského soudu (stejně jako veškerá dále odkazovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je přístupné na www.nssoud.cz a soud na něj pro stručnost odkazuje.

III.

[5] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost.

pokračování

[6] Tvrdil, že závěr městského soudu a orgánů finanční správy, že neprokázal oprávněnost uplatněných odpočtů DPH, je nesprávný a rozporný se spisovým materiálem. Stěžovatel v daňovém řízení předstřel zcela konkrétní popis rozporovaných transakcí a doložil, že se jednalo o standardní obchodní případy. Důkazy provedenými v daňovém řízení přitom byla osvědčena existence smluvního vztahu mezi stěžovatelem a obchodní společností PSM a bezvadnost souvisejících daňových dokladů, existence plnění deklarovaného na daňových dokladech a taktéž to, že plnění uvedené na daňových dokladech bylo zhotoveno obchodní společností PSM. Naproti tomu nebyl proveden žádný důkaz, který by vyvracel správnost a pravdivost smluvní dokumentace, existenci fakturovaného plnění ani skutečnost, že toto plnění bylo stěžovateli dodáno právě obchodní společností PSM. Nebyl pak proveden ani žádný důkaz, který by vyvracel svědeckou výpověď Martina Mikeše. Svědek Martin Mikeš při výslechu svými slovy popsal předmět jednotlivých zakázek a sdělil, že plnění zhotovil a dodal stěžovateli. Uvedený svědek dále potvrdil pravost a správnost smluvní dokumentace týkající se sporných obchodních transakcí a potvrdil, kdo byl podpisu této dokumentace přítomen za stěžovatele. Podle stěžovatele je bez významu, že daný svědek vypovídal obecně. Stěžovatel dodal, že správci daně popsal způsob výběru dodavatele a též odkázal na mezinárodní renomovanou a nezávisle prověřovanou certifikaci, která jej zavazovala k zachování určitých standardů při výběru dodavatele. Obchodní společnost PSM nadto byla zcela bezproblémová, co se týče plnění jejích daňových povinností – uskutečnění daných plnění přiznala a odvedla z nich související daň. Stěžovatel pak akcentoval i to, že v podáních ze dne 26. 7. 2018 a ze dne 26. 9. 2018 odstranil veškeré pochybnosti správce daně, když se vyjádřil k výši marže, uvedl okolnosti úhrady ceny předmětných plnění, vyjádřil se k odbornosti obchodní společnosti PSM a dále vysvětlil důvody, proč nemohl deklarované plnění zhotovit pomocí vlastních zaměstnanců. Soud ani orgány finanční správy se ovšem s odkazovanými podáními stěžovatele nevyřádaly.

[7] Stěžovatel dále tvrdil, že orgány finanční správy neunesly své důkazní břemeno, když nedostatečně zdůvodnily pochybnosti ohledně sporných plnění, a porušily tak § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „daňový řád“). Zjištění orgánů finanční správy týkající se dodavatelů obchodní společnosti PSM stěžovatel nepovažoval za relevantní. Nebyly-li pochybnosti o tom, že předmětná plnění existují, je bez významu to, který subjekt tato vytvořil. Stěžovatel nadto nemohl jakkoli ovlivnit okolnosti týkající se dalších článků v obchodním řetězci, tj. dodavatelů obchodní společnosti PSM. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na rozsudek SDEU ve věci C-80/11, *Mahagében*, a uvedl, že například při koupi osobního vozidla kupující netuší, který ze subdodavatelů automobilky se na výrobě vozidla podílel, ani, který konkrétní pracovník (a jak erudovaný) auto kompletoval. Za adekvátní pochybnosti na straně orgánů finanční správy dle stěžovatele nelze označit ani okolnosti týkající se marže, způsobu úhrady kupní ceny a toho, zda byla obchodní společnost PSM po odborné stránce schopna sporované plnění vytvořit a dodat stěžovateli. Orgány finanční správy podle stěžovatele neprovedly relevantní důkazy, provedené důkazy nesprávně vyhodnotily, založily svá rozhodnutí na pouhých domněnkách, přihlížely pouze k důkazům svědčícím v neprospěch stěžovatele a nepřípustně rozšiřovaly důkazní břemeno stěžovatele. Rozhodnutí žalovaného o odvolání je nadto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů; žalovaný se dostatečně nevyřádával s odvolacími námitkami.

[8] V dalším bodě kasační stížnosti stěžovatel tvrdil, že pro prokázání nároku na odpočet DPH není nutno prokázat, která konkrétní osoba plnění dodala, ani to, v jakém rozsahu bylo toto plnění dodáno. Jako podporu pro tento závěr odkazoval na rozsudek Krajského soudu v Praze sp. zn. 48 Af 14/2015 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78. Městský soud pak dle stěžovatele nesprávně posoudil i nutnost aplikace rozhodnutí SDEU ze dne 22. 10. 2015, ve věci C-277/14, *PPUH Stebcemp*. Stěžovatel dále tvrdil, že na jeho věc nelze aplikovat soudem odkazované rozhodnutí SDEU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie*, ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45.

[9] Stěžovatel městskému soudu vytkl i to, že se při vypořádávání žalobních námitek v zásadě omezil pouze na citace rozhodnutí o odvolání.

[10] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a aby vrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že městský soud nepochybil, převzal-li závěry orgánů finanční správy. Byl názoru, že orgány finanční správy se zabývaly veškerými relevantními důkazy a adekvátně vyjádřily pochybnosti ohledně daných obchodních případů. V souzené věci přitom nebyla sporná pouze osoba deklarovaného dodavatele, nýbrž i rozsah plnění. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[12] S ohledem na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017-121, a na něj navazující rozsudky tohoto soudu ze dne 31. 10. 2018, č. j. 3 Afs 173/2017-37, ze dne 23. 1. 2019, č. j. 7 Afs 288/2018-71, či ze dne 11. 4. 2019, č. j. 7 Afs 287/2018-45, považoval Nejvyšší správní soud za osobu zúčastněnou na řízení insolvenčního správce stěžovatele, na jehož majetek byl po podání kasační stížnosti prohlášen konkurz. Zaslal mu proto kasační stížnost k vyjádření, insolvenční správce se však k věci nevyjádřil.

VI.

[13] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Před samotným věcným vypořádáním stížných námitek Nejvyšší správní soud předesílá, že kasační stížnost na mnoha místech obsahuje pouze obecné námitky a tvrzení, u kterých chybí adekvátní konkretizace a provázání na nyní projednávanou věc. Stěžovatel

pokračování

nadto v kasační stížnosti nezřídka opakuje námitky uplatněné v daňovém řízení a v řízení před městským soudem, a to aniž by refleктоval, jakým způsobem orgány finanční správy a městský soud jeho námitky vypořádaly. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu uvádí, že kasační stížnost je opravný prostředek proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu (§ 102 s. ř. s.). Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší v kasačním řízení přezkoumávat opětovně rozhodnutí žalovaného v rozsahu přezkumu provedeného krajským (městským) soudem. Předmětem přezkumu může být proto toliko to, zda rozhodnutí krajského (městského) soudu k námitkám uvedeným v kasační stížnosti ob stojí. Nejvyšší správní soud je přitom povolán pouze k přezkumu v rozsahu vymezeném stěžovatelem. Řízení o kasační stížnosti je totiž ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78 a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60, či usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 1. 2020, sp. zn. II. ÚS 875/20, ze dne 14. 9. 2021, sp. zn. I. ÚS 776/21). Uvedení kasačních námitek tedy nelze nahradit pouhým zopakováním či parafrází námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřují proti jiným rozhodnutím, než která jsou předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58). Stěžovatel samozřejmě může v kasační stížnosti žalobní argumentaci (popřípadě argumentaci uvedenou v odvolání) zopakovat; například tehdy, pokud krajský (městský) soud argumentaci obsaženou v žalobě dostatečně nevypořádal, popřípadě neshoduje-li se stěžovatel s jejím skutkovým či právním posouzením. Vždy by však měl výslovně uvést, které závěry krajského (městského) soudu pokládá za nedostatečné, respektive nesprávné. Neučiní-li tak, je Nejvyšší správní soud oprávněn zabývat se posouzením zákonnosti napadeného rozsudku soudu pouze v rovině obecné. V opačném případě by totiž rovněž popřel dispoziční zásadu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2016, č. j. 3 As 137/2015-45).

[15] Vázán výše uvedenými východisky Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a tuto neshledal důvodnou. Vzhledem k tomu, že kasační námitky jsou, jak již bylo uvedeno, koncipovány obecně a opakují argumentaci vypořádanou již orgány finanční správy a městským soudem, kasační soud předně odkazuje na rozhodnutí orgánů finanční správy a na rozsudek městského soudu, se kterými se plně ztotožňuje. K věci pak zdejší soud dodává následující.

[16] Předmětem sporu je, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno a prokázal splnění podmínek pro uznání jím uplatňovaných nároků na odpočet daně vztahujících se k přijatým fakturám vystaveným obchodní společností PSM.

[17] Otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se zdejší soud opakovaně zabýval. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, ve

kterém zdejší soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují ‚vážné a důvodné pochyby‘ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010-124, či čj. 2 Afs 24/2007-119).“* K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62.

[18] Pokud pak jde o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „zákon o DPH“), podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zákona o DPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Dle ustanovení § 29 odst. 2 písm. f) zákona o DPH přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty). Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je však nutno vykládat v souladu s judikaturou zdejšího soudu tak, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“* (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103).

[19] Stěžovatel v kasační stížnosti primárně namítal, že unesl své důkazní břemeno a prokázal hmotněprávní podmínky vzniku nároků na odpočet daně souvisejících s daňovými doklady vystavenými obchodní společností PSM.

pokračování

[20] Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil. Ztotožnil se s posouzením věci provedeným orgány finanční správy a městským soudem, dle kterých stěžovatel důkazní břemeno neunesl. Nevyvrátil pochybnosti správce daně a neprokázal, že plnění fakticky proběhla tak, jak o nich bylo fakturováno.

[21] Stěžovatel v daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období uplatňoval nároky na odpočty daně z dvou faktur přijatých od obchodní společnosti PSM, a to na zpracování projektové dokumentace týkající se „odželeznění a využití vodních zdrojů – technologie úpravy pitné vody“ a zpracování projektové dokumentace týkající se „výroby formou pyrolýzy a využití v průmyslu“. V průběhu daňového řízení byly správci daně předloženy formální důkazní prostředky týkající se těchto plnění (faktury, smlouvy o dílo s přílohami, předávací protokoly). Z těchto však nebylo lze najisto postavit, co bylo konkrétně předmětem zdanitelných plnění, zda a jak došlo k faktickému uskutečnění předmětu plnění, kdo konkrétně a jakým způsobem prováděl předmětné činnosti, jak konkrétně probíhala spolupráce mezi dodavatelem (společností PSM) a stěžovatelem, jak konkrétně probíhalo předávání a přebírání plnění, jakým způsobem byla stanovena cena. Jasno do situace nevnese ani ústní vyjádření členů představenstva stěžovatele, Ing. D. a Ing. V., kteří v rámci ústního jednání dne 19. 12. 2016 odpovídali na otázky úředních osob správce daně pouze obecně, aniž jakkoliv blíže specifikovali okolnosti daných případů, na některé otázky pak odmítli odpovědět. Nelze pak přehlédnout ani skutečnost, že stěžovatel správci daně neposkytl samotné plnění, tedy předmětné projektové dokumentace. Tyto pak nebyly správci daně poskytnuty ani obchodní společností PSM a ani subjektem, kterému tyto stěžovatel dodal (obchodní společností ČKD Praha DIZ, a.s.).

[22] Zdejší soud souhlasí s orgány finanční správy a městským soudem i v tom, že veškeré hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně neprokázala ani výpověď bývalého jednatele obchodní společnosti PSM, Martina Mikeše. Tento svědek sice vypověděl, že deklarovaná plnění pro stěžovatele uskutečnil a jejich předání se osobně účastnil (což stěžovatel v kasační stížnosti setrvale zdůrazňuje), nedokázal však předměty plnění blíže specifikovat. K předání projektových dokumentací se svědek nevyjádřil vůbec. Ohledně účelu využití plnění uvedl pouze tolik, že se jedná „o soubory jednotlivých technologií, ze kterých vyplývá určení projektů“. Na procesu tvorby projektových dokumentací se svědek měl podílet tak, že soubory technologií nakoupil od jednotlivých dodavatelů, zkompletoval a vytvořil z nich projekt. Svědek neuvedl ani, jaké subjekty mu měly ony „soubory technologií“ dodat. Za takové situace nelze souhlasit se stěžovatelem, že výpověď Martina Mikeše prokázala oprávněnost nároku na odpočty daně. Spíše než to, výpověď vnesla do věci další pochybnosti. Svědek vypovídal naprosto obecně a nebyl schopen sdělit úředním osobám cokoliv bližšího o plnění, jehož tvorby se tvrzeně osobně účastnil. Nelze přitom přijmout tvrzení stěžovatele, že není rozhodné, že výpověď Martina Mikeše byla obecná. Zdejší soud již v rozsudku ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007-85, uvedl, že „[s]vědecká výpověď patří mezi důkazní prostředky [...] a jako důkaz ji lze použít vždy, pokud je konkrétní, věrohodná a pokud není v rozporu s ostatními zjištěními.“

[23] Veškeré nejasnosti pak neodstranila ani stěžovatelova podání ze dne 26. 7. 2018 a ze dne 26. 9. 2018 (na které stěžovatel v kasační stížnosti opakovaně odkazuje). V těch stěžovatel sice poprvé podrobněji popsal jednotlivá plnění a věcně se vyjádřil k některým

pochybnostem správce daně. Tato svá tvrzení však nepodložil žádnými důkazními prostředky. Obsah daných podání pak nebyl podpořen ani výpovědí Martina Mikeše a ani vyjádřeními členů představenstva stěžovatele (viz výše). Není přitom pravdou, že orgány finanční správy by se těmito podáními stěžovatele nezabývaly. V tomto ohledu je nutno poukázat na strany 16 a následující zprávy o daňové kontrole č. j. 7566618/18/2012-60563-1053208, na obsah protokolu o ústním jednání ze dne 2. 10. 2018, č. j. 7566772/18/2012-60563-105308, a na bod 27 rozhodnutí o odvolání. S hodnocením daných podání provedeným orgány finanční správy se kasační soud plně ztotožňuje a v podobnostech na tyto odkazuje. Stěžovatel ostatně v kasační stížnosti způsob, jakým byla daná podání vypořádána orgány finanční správy, konkrétně nezpochybňuje.

[24] Nejvyšší správní soud tedy stěžovateli nepřisvědčil v tom, že by prokázal oprávněnost jím nárokováných odpočtů daně souvisejících s daňovými doklady vystavenými obchodní společností PSM. Na tomto závěru nic nemění, že stěžovatel předložil formálně správné daňové doklady a smluvní dokumentaci. Jak již bylo výše uvedeno, k prokázání nároku na odpočet daně v zásadě nepostačí formální doklady, je nutno prokázat, že tyto odpovídají realitě. To se však stěžovateli nepodařilo. Bez významu pak je i fakt, že společnost PSM byla zcela bezproblémová, co se týče plnění jejích daňových povinností. To stejné platí i pro skutečnost, že orgány finanční správy nerozporovaly, že předmětná plnění existují a byla dodána společnosti ČKD Praha DIZ, a.s. Jak městský soud uvedl v bodě 33 rozsudku, tato skutečnost neosvědčuje, že plnění byla dodána stěžovateli tak, jak o nich bylo fakturováno (tj. že plnění byla stěžovateli skutečně dodána, v jakém rozsahu se tak stalo atp.). V této souvislosti nelze nepřipomenout, že správce daně měl pochybnosti i o tom, zda daná plnění zhotovila obchodní společnost PSM, či zda tak učinil sám stěžovatel (blíže viz zpráva o daňové kontrole č. j. 7566618/18/2012-60563-1053208).

[25] Za důvodné pak kasační soud neshledal ani kasační námitky, ve kterých stěžovatel tvrdil, že správce daně neunesl svoji část důkazního břemene a neprokázal pochybnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[26] Podle uvedeného ustanovení správce daně prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[27] Zdejší soud při výkladu daného ustanovení setrvale judikuje, že správce daně nemusí prokázat, že údaje o určitém obchodním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Na správci daně je, aby prokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, či ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 61).

[28] Uvedené povinnosti správce daně v nyní projednávaném případě bez dalšího dostál. Zcela správně poukázal mj. na to, že daňové doklady týkající se předmětných plnění obsahují pouze obecné a nekonkrétní údaje, a to ačkoliv se jedná o plnění v hodnotě několika desítek milionů korun. Obecné informace bez bližší specifikace pak obsahují

pokračování

o související smlouvy o dílo a jejich přílohy. Smlouvy o dílo, jejich přílohy a předávací protokoly jsou přitom zcela shodné s dokumenty uzavřenými mezi stěžovatelem a jeho odběratelem, obchodní společností ČKD Praha DIZ, a.s. Zásadní pak je i to, jak již bylo ostatně uvedeno výše, že stěžovatel předmětná plnění (projektové dokumentace) správci daně v průběhu daňového řízení nepředložil. Správce daně je pak nezískal ani od obchodní společnosti PSM či od obchodní společnosti ČKD Praha DIZ, a.s. V rámci ústního jednání proběhnuvšího dne 16. 11. 2016 zástupce stěžovatele ohledně detailů plnění uvedl pouze tolik, že tyto jsou popsány ve smlouvách. Obecná a vzbuzující další pochybnosti pak byla i vyjádření členů představenstva stěžovatele (viz výše). To stejné platí i o výpovědi Martina Mikeše (taktéž viz výše). Za zpochybňující tvrzení stěžovatele lze považovat i to, že ačkoliv tvrdil, že s obchodní společností PSM probíhala ohledně daných plnění různá jednání, připomínkováání atp., tyto blíže nekonkretizoval a nedoložil například zápisy z těchto jednání.

[29] Správce daně při formulování pochybností zcela adekvátně přihlédl i ke zjištěním týkajícím se dodavatelů obchodní společnosti PSM (jejichž identitu zjistil z evidence pro daňové účely obchodní společnosti PSM). Zjištění, že se v zásadě jedná o nekontaktní obchodní společnosti sídlící na virtuální adrese, přispělo k pochybnostem ohledně sporovaných plnění. Nutno přitom (při zohlednění kasační argumentace) dodat, že odstranění pochybností přitom nebylo mimo možnosti stěžovatele. Stěžovatel měl (jakýmikoliv důkazními prostředky) prokázat, že plnění (jehož byl tvrzeně příjemcem) se fakticky uskutečnila tak, jak o nich bylo fakturováno v daňových dokladech, které předložil správci daně (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017-25). Je přitom v zájmu daňového subjektu zajistit takové důkazy, kterými bude schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady v budoucnu prokázat (rozsudek zdejšího soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61). K příměru žalobce ohledně nákupu osobního automobilu pak kasační soud odkazuje na bod 36 rozsudku, kde se městský soud danou otázkou zcela adekvátně zabýval. Kasační soud s jeho posouzením souhlasí (srov. i bod 40 rozhodnutí o odvolání). Stěžovatel posouzení věci provedené městským soudem ostatně v kasační stížnosti ani konkrétně nerozporuje. Shodně pak stěžovatel nenapadá ani to, jak se městský soud vypořádal s jeho odkazem na rozhodnutí SDEU ve věci C-80/11, *Mahagében*. I zde tedy postačí poukázat na bod 23 rozsudku městského soudu. Pro úplnost lze dodat, že ve věci *Mahagében* Soudní dvůr Evropské unie (obdobně jako v dalším stěžovatelem odkazovaném rozhodnutí SDEU ze dne 22. 10. 2015, ve věci C-277/14, *PPUH Stehcemp*) svoje závěry vystavěl na premise, že bylo prokázáno, že zdanitelné plnění se uskutečnilo (tj. že zboží bylo daňovému subjektu skutečně dodáno či služby mu byly skutečně poskytnuty). V nynější věci však o tomto faktu existují pochybnosti (jak již bylo výše uvedeno, správce daně vyjádřil pochybnosti i o tom, zda sporná plnění nevytvořil stěžovatel sám).

[30] Orgány finanční správy pak zcela správně zohlednily i skutečnosti týkající se úhrady za daná plnění, která byla provedena převedením pohledávek a jejich následným zápočtem. Jak přitom žalovaný uvedl v bodě 23 rozhodnutí o odvolání, tento způsob úhrady není jistě nezákonný, avšak nezanechává auditní stopu, a neprokazuje tak sporné okolnosti daných obchodních případů (to vše nadto v situaci, kdy k postoupení a zápočtu došlo v rámci skupiny ČKD). Pokud přitom stěžovatel orgánům finanční správy vytýká, že mu dávaly k tíži výši marže uplatněnou obchodní společností PSM, přehlíží, že

žalovaný v odvolání uvedl, že tuto skutečnost nebylo lze považovat za relevantní (body 41 a 42 rozhodnutí o odvolání; srov. i bod 38 rozsudku městského soudu).

[31] Je tedy namístě shrnout, že orgány finanční správy dostaly svým povinností a prokázaly pochybnosti ve smyslu dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Stěžovatel tyto pochybnosti nevyvrátil (viz výše). Nejvyšší správní soud přitom nesdílí názor stěžovatele, že by orgány finanční správy neprovedly relevantní důkazy, provedené důkazy nesprávně vyhodnotily, založily svá rozhodnutí na pouhých domněnkách, přihlížely pouze k důkazům svědčícím v neprospěch stěžovatele, nepřipustně rozšiřovaly důkazní břemeno stěžovatele či požadovaly po stěžovateli prokázat skutečnosti, které nebyl schopen prokázat. Ze spisu naopak plyne, že orgány finanční správy plně respektovaly pravidla a zákonnou úpravu dokazování v daňovém řízení. Ohledně rozsahu důkazní povinnosti stěžovatele je pak nutno odkázat na výše uvedené a opětovně akcentovat, že je třeba mít na zřeteli „že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně [...]. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně“ (rozsudek zdejšího soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61). Přisvědčit pak nelze ani tvrzení stěžovatele, že žalovaný se adekvátně nevypořádal s odvolacími námitkami. Nejvyšší správní soud je naopak ve shodě s městským soudem v tom, že žalovaný se vypořádal s nosným jádrem argumentace stěžovatele, a jeho rozhodnutí proto není nepřezkoumatelné (bod 30 rozsudku městského soudu). Ostatně, stěžovatel i na tomto místě zůstává v pouhé rovině obecných tvrzení, a to aniž by tato provázal s okolnostmi projednávané věci. Jak již však bylo uvedeno, řízení o kasační stížnosti je však ovládáno zásadou dispoziční; kasační soud není oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60, a usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78).

[32] Nejvyšší správní soud se pak se stěžovatelem neztotožňuje ani v tom, že by bylo namístě na věc aplikovat závěry rozsudku Krajského soudu v Praze sp. zn. 48 Af 14/2015 a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78. K těmto je zaprvé nutno uvést, že jejich závěry byly do jisté míry překonány rozhodnutím SDEU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie* (a na něj navazujícími rozhodnutími Nejvyššího správního soudu, např. rozsudkem ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45). Zejména je pak ale nutno uvést, že v nynější věci nebylo stěžovateli vytýkáno pouze neprokázání osoby dodavatele, nýbrž i neprokázání dalších skutečností rozhodných pro přiznání nároku na odpočet daně - zejména toho, zda byla sporná plnění stěžovateli vůbec dodána, a pokud tomu tak bylo, tak v jakém rozsahu (viz zprávu o daňové kontrole, rozhodnutí o odvolání a bod 43 rozsudku městského soudu). K tomu dále srov. například rozsudky zdejšího soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, či ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 194/2019-43.

pokračování

[33] Aprobovat pak konečně nelze ani tvrzení stěžovatele, že městský soud pochybil, když se v rozsudku v zásadě omezil pouze na citace rozhodnutí o odvolání. K tomu je předně namístě zdůraznit, že městský soud se v rozsudku nespoléhal pouze na citace rozhodnutí o odvolání. Odůvodnění rozsudku obsahuje pouze jednu (ač poměrně obsáhlou) citaci rozhodnutí žalovaného. Další části rozsudku pak obsahují vlastní argumentaci městského soudu. Tato sice na mnoha místech odkazuje na rozhodnutí orgánů finanční správy, nicméně tomuto postupu nelze nic vytknout. Není totiž smyslem soudního přezkumu opakovat již jednou vyřčené, a proto může soud v případech shody s názorem správního orgánu odkazovat na toto odůvodnění, resp. toto převzít (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47). Nutno dodat, že postup zvolený městským soudem odpovídá tomu, že stěžovatel v žalobě v podstatné míře zopakoval své odvolací námitky, aniž by adekvátně reflektoval, jak se s těmito vypořádal žalovaný v rozhodnutí o odvolání.

[34] Nejvyšší správní soud neshledal v rozhodnutích orgánů finanční správy a městského soudu ani žádné další vady, pro které by bylo nutno jejich rozhodnutí zrušit. Jejich závěry mají plnou oporu v právní úpravě a správním spisu. Zdejší soud se s jejich hodnocením ztotožnil a plně jej přebírá. Z tohoto důvodu nemohl kasační soud shledat případnou ani polemiku stěžovatele s jejich argumentací. S ohledem na poměrnou podrobnost a obsažnost odůvodnění napadeného rozsudku a rozhodnutí orgánů finanční správy a s ohledem na to, jak stěžovatel svoji kasační stížnost koncipoval (viz výše), Nejvyšší správní soud reagoval na stížní námitky koncentrovaněji, aby neopakoval již několikrát řečené.

[35] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[36] Ve věci Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[37] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

[38] Výrok ve vztahu k osobě zúčastněné na řízení vychází z § 60 odst. 5 s. ř. s., podle něhož má osoba zúčastněná na řízení právo na náhradu jen těch nákladů, které vznikly v souvislosti s plněním povinnosti, jež byla osobě zúčastněné na řízení soudem uložena; z důvodů hodných zvláštního zřetele může soud na návrh přiznat právo i na náhradu dalších nákladů řízení. V daném řízení soud osobě zúčastněné na řízení neuložil splnit žádnou povinnost, přičemž neshledal ani existenci důvodů hodných zvláštního zřetele.

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

V Brně dne 1. listopadu 2022

Tomáš Foltas
předseda senátu