



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **Filon s. r. o.**, sídlem Pod Stupni 11/8, Praha 10, zastoupené Mgr. Jakubem Drábkem, advokátem, sídlem Barrandova 1920/7a, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2018, č. j. 35512/18/5300-22443-607102, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 9. 2021, č. j. 15 Af 11/2018-74,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnost.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem**

[1] Dne 27. 10. 2015 podala žalobkyně řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2015, v němž uplatnila nadměrný odpočet DPH ve výši 710 123 Kč.

[2] Správci daně – Finančnímu úřadu pro hlavní město Praha – vznikly pochybnosti o tom, že jsou splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“). Vydáním výzvy zahájil postup k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a následně dospěl k závěru, že žalobkyně oprávněnost odpočtu DPH za rozhodné období neprokázala a dopustila se podvodného jednání na DPH. Proto jí

nepřiznal vykázaný nárok na odpočet daně a dne 13. 4. 2016 vydal platební výměr, kterým žalobkyni vyměřil DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2015 ve výši 79 800 Kč.

[3] Proti tomuto platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, jehož důvody se týkaly oprávněnosti uplatněného odpočtu daně dle několika daňových dokladů. Ve vztahu k daňovému dokladu č. 14FVK00025 žalovaný korigoval závěr správce daně I. stupně, podle nějž se žalobkyně dopustila vědomého podvodného jednání, neboť nepřijala veškerá opatření, která od ní bylo možné rozumně požadovat. Žalovaný dospěl k závěru, že nebylo postaveno najisto, zda byly splněny hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet, avšak podvodné jednání žalobkyni prokázáno nebylo. Dne 10. 8. 2018 vydal žalovaný rozhodnutí, jímž odvolání žalobkyně zamítl.

[4] Rozhodnutí o odvolání napadla žalobkyně žalobou, v níž brojila proti neuznanému nároku na odpočet DPH z přijatého dokladu č. 14FVK00025 a č. 14FVK00046.

[5] Městský soud mj. zrekapituloval, že v rámci daňového řízení vyšlo najevo, že faktura č. 14FVK00025 byla vystavena na základě smlouvy o dílo 20131002 uzavřené mezi společnostmi INDOOR, s. r. o. a žalobkyní dne 29. 5. 2013, přičemž konkrétní předmět plnění byl specifikován v příloze 1/1 ze dne 20. 4. 2014. Žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila pouze část projektové dokumentace, nikoliv kompletní podklady, které měly být předmětem smluvního plnění a za něž byla poskytnuta úhrada.

[6] K žalobní námitce, že v daňovém řízení bylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění uvedeného na daňovém dokladu č. 14FVK00025, městský soud uvedl, že architektonická studie, kterou žalobkyně správci daně předložila, nepostačuje ke zpochybnění závěru správců daně o neprokázání přijetí zdanitelného plnění od společnosti INDOOR v rozsahu deklarovaném na daňovém dokladu. Výzvou ze dne 16. 5. 2017 bylo důkazní břemeno přeneseno na žalobkyni, ta mu však nedostála a ani v rámci své žalobní obrany věrohodně nevysvětlila, proč správci daně nedoložila přijetí celého předmětu díla v rozsahu přílohy 1/1 smlouvy o dílo, ačkoliv podle předávacího protokolu ze dne 30. 9. 2014 měla toto zdanitelné plnění od společnosti INDOOR převzít a dle vystaveného daňového dokladu za jeho přijetí zaplatit částku představující celkovou cenu díla.

[7] Žalovaný dle městského soudu dostatečně určitě vysvětlil, z jakých důvodů shledal podklady předložené žalobkyní neprůkaznými a vyzval ji k doložení dalších podkladů. Městský soud uvedl, že žalovaný se oprávněně pozastavil nad tím, že podklady, které měly být předány žalobkyni na základě předávacího protokolu ze dne 30. 9. 2014, byly údajně předány zahraniční společnosti, která však neměla nic společného se stavebním záměrem a jejímž jediným společníkem a jednatelem byl jinak kontaktní Ing. Václav Kremer, který byl zároveň společníkem společnosti INDOOR.

[8] Skutečnost, že žalobkyně přijala od společnost INDOOR zdanitelné plnění dle daňového dokladu č. 14FVK00025, neprokazuje ani předávací protokol ze dne 30. 9. 2014, podle něhož si žalobkyně a společnost INDOOR téhož dne předaly práce dle smlouvy 20131002 a schváleného rozpočtu z 20. 4. 2014.

[9] K odkazu žalobkyně na úpravu v zákoně č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, a rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 19. 3. 2013, sp. zn. 32 Cdo 358/2012, z nějž vyplývá, že vznik práva na zaplacení ceny díla je vázán na smluvně určený způsob a postup předání díla, městský soud uvedl, že rozsudek spojuje protokolární předání díla toliko se soukromoprávní povinností objednatele zaplatit cenu díla. Správce daně však nemůže být

pokračování

vázán smluvním soukromoprávním ujednáním ohledně způsobu předání díla, neboť v daňovém řízení jedná na poli práva veřejného jako orgán veřejné moci.

[10] Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018 č. j. 1 Afs 327/2017-61, městský soud vyhodnotil jako nepřiléhavý. V uvedené věci bylo znění smlouvy, kterou daňový subjekt předložil k prokázání nároku na odpočet daně, obecné, naproti tomu v nyní projednávané věci smlouva o dílo 20131002, resp. její příloha 1/1, vymezuje předmět díla, tj. úkony, které měl dodavatel INDOOR pro stěžovatelku zpracovat, naprosto konkrétně.

[11] Městský soud rovněž poukázal na rozpory v argumentaci žalobkyně. Žalobkyně totiž na jednu stranu ve vztahu k plnění fakturovanému daňovým dokladem č. 14FVK00046 tvrdila, že v průběhu daňového řízení předložila správci daně analýzu ekonomického zhodnocení projektu a investiční nabídku, zároveň však tytéž podklady označila jako důkazní prostředky k prokázání přijetí zdanitelného plnění podle daňového dokladu č. 14FVK00025, resp. plnění uskutečněného na základě smlouvy o dílo ze dne 29. 5. 2013.

[12] Městský soud v souladu s rozhodnutím žalovaného uzavřel, že žalobkyně v průběhu daňového řízení relevantními důkazy neprokázala, že zdanitelná plnění uvedená v daňových dokladech č. 14FVK00025 a č. 14FVK00046 od společnosti INDOOR skutečně přijala v deklarovaném rozsahu, a neunesla tedy důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně na vstupu z těchto zdanitelných plnění. Proto městský žalobu jako nedůvodnou zamítl.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[13] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost dle § 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[14] Stěžovatelka zdůraznila, že podle § 72 odst. 1 zákona o DPH je pro uplatnění nároku na odpočet daně nutné prokázat použití přijatého zdanitelného plnění k vlastní ekonomické činnosti a podle § 73 odst. 1 písm. a) je nutné současně prokázat přijetí zdanitelného plnění daňovým dokladem od jiného plátce. Odkázala přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017-61, který městský soud neaplikoval, a věc proto posoudil nesprávně. Soudní dvůr Evropské unie podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH dělí na podmínky formální a hmotněprávní (věcné), přičemž princip neutrality vyžaduje, aby byl odpočet DPH přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité formální podmínky.

[15] Městský soud dle stěžovatelky posoudil zdanitelné plnění dle smlouvy o dílo 20131002 ze dne 29. 5. 2013 v rozporu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Městský soud nepřiznal stěžovatelce nárok na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění dle daňového dokladu č. 14FVK00025 pro nedostatek formálních podmínek, resp. proto, že předmět plnění podle smlouvy o dílo 20131002 včetně přílohy 1/1 není identický s předmětem plnění podle daňového dokladu, přestože stěžovatelka hmotněprávní podmínky pro uplatnění odpočtu DPH z přijatého dokladu č. 14FVK00025 nepochybně prokázala. Stěžovatelka obdržela a v předcházejícím řízení k prokázání nároku na odpočet daně z přijatého daňového dokladu č. 14FVK00025 předložila kompletní projektovou dokumentaci pro projekt

„garáže Pod Stupni nástavba bytového domu“. Stěžovatelka tedy přijala zdanitelné plnění ve smyslu § 2 odst. 2 písm. b) zákona o DPH, toto plnění přitom přijala od jiného plátce (společnost INDOOR), od něž obdržela i daňový doklad č. 14FVK00025 s označením dodávky „Akce garáže Pod Stupni – nástavba 44 bytů“. Tento projekt stěžovatelka dále použila pro svou ekonomickou činnost. Předmět plnění dle daňového dokladu č. 14FVK00025 koresponduje s označením předložené projektové dokumentace i s předávacím protokolem ze dne 30. 9. 2014, v němž se strany dohodly na převzetí prací dle smlouvy 20131002 s tím, že za část „byty – nástavby“ bude účtováno 2.850.000 Kč dle smlouvy.

[16] Primárním důkazem o uskutečnění zdanitelného plnění je daňový doklad, smlouva o dílo byla předložena až jako sekundární důkaz v rámci procesu odstraňování pochybností před správcem daně. Podle stěžovatelky je nesmyslný důraz soudu na prokázání plnění předmětu smlouvy ve znění přílohy 1/1 smlouvy o dílo, když osm bodů této přílohy není uvedeno na daňovém dokladu a není o nich zmínka ani v předávacím protokolu. Podpisem předávacího protokolu se smluvní strany dohodly na změně předmětu plnění smlouvy, kdy si namísto osmi bodů jako předmět plnění sjednaly toliko část byty – nástavby.

[17] Městský soud nesprávně neaplikoval rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 19. 3. 2013, sp. zn. 32 Cdo 358/201, a zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. Sjednají-li si smluvní strany způsob a postup pro předání díla, k provedení, na něž obchodní zákoník v § 548 odst. 1 váže vznik práva (dodavatele – pozn. NSS) na zaplacení ceny díla, může dojít pouze způsobem a postupem dohodnutým ve smlouvě. Jde o projev autonomie vůle stran smlouvy, jehož respektování je v obchodněprávních vztazích primární. Stěžovatelka odkázala na § 536 odst. 1 a § 554 odst. 1 obchodního zákoníku. Podle čl. VI. odst. 1 smlouvy o dílo 20131002 je cena díla splatná nejpozději do 31. 12. 2014 a podle čl. VII. odst. 1 smlouvy bude dílo splněno jeho předáním objednateli na základě předávacího protokolu. Podpis předávacího protokolu ze dne 30. 9. 2014 stvrzuje splnění předmětu smlouvy ze strany stěžovatelky bez dalšího, stěžovatelka není povinna prokazovat přijetí podkladů dle přílohy 1/1 smlouvy o dílo.

[18] Stěžovatelka nesouhlasí s názorem soudu, že předávací protokol neslouží jako důkaz o přijetí díla ve sjednaném rozsahu. Stěžovatelka vedle předávacího protokolu předložila samotnou projektovou dokumentaci společně s příslušným daňovým dokladem a současně doložila užití této dokumentace pro své podnikatelské účely, naplnila tedy minimálně hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH.

[19] Zjištění žalovaného o sjednaném předmětu plnění smlouvy o dílo 20131002 v rozsahu osmi bodů přílohy 1/1 nemá oporu v dokazování. Žalovaný posuzoval oprávněnost nároku na odpočet daně z pohledu uskutečnění předmětu plnění smlouvy o dílo. Zdanitelné plnění sjednané v rozsahu přílohy smlouvy o dílo (v rozsahu osmi bodů přílohy č. 1/1) nevyplývá z žádného z provedených důkazů. Předmětem zdanitelného plnění dle daňového dokladu č. 14FVK00025 je Akce garáže Pod Stupni – nástavba 44 bytů. Dle předávacího protokolu, který je nedílnou součástí smlouvy o dílo, si smluvní strany předaly plnění v rozsahu části byty – nástavby. Projektová dokumentace nese název Garáže Pod Stupni, Nástavba bytového domu. Sjednaný rozsah plnění byl modifikován podpisem předávacího protokolu na předmět plnění v rozsahu části byty – nástavby.

pokračování

[20] Stěžovatelka namítala také nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu. S jejím odkazem na úpravu v obchodním zákoníku, judikaturu Nejvyššího soudu a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017-61, se městský soud nevypořádal dostatečně. Otázkou dělení podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH na podmínky hmotněprávní a formální se městský soud vůbec nezabýval.

[21] Pokud soud odmítá předávací protokol jako důkaz s odůvodněním, že se jedná o soukromoprávní ujednání, které nemusí být důkazem o skutečném přijetí díla, pak současně nemůže jako důkaz bez dalšího přijmout soukromoprávní ujednání smluvních stran o rozsahu předmětu díla ve smyslu přílohy 1/1 smlouvy o dílo, respektive osmi bodů této přílohy. Výklad městského soudu je rozporuplný a nepřezkoumatelný i z tohoto důvodu.

[22] Stěžovatelka splnila hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet daně z dokladu č. 14FVK00025, nárok nebyl žalovaným uznán pouze z důvodů formálních, neboť předmět plnění dle daňového dokladu, projektové dokumentace a předávacího protokolu doslovně nekoresponduje s výčtem osmi bodů dle přílohy smlouvy o dílo. Městský soud neodůvodnil, proč nezohlednil judikaturu Nejvyššího správního soudu k § 72 a § 73 zákona o DPH.

[23] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[24] Žalovaný ve svém vyjádření zdůraznil, že stěžovatelce byl nárok na odpočet daně uplatněný na základě daňového dokladu č. 14FVK00025 odepřen z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek, nikoli formálních podmínek, jak stěžovatelka tvrdí.

[25] Žalovaný poukázal na závěr městského soudu, že částka ve výši 2 850 000 Kč dle daňového dokladu č. 14FVK00025 představuje celkovou cenu za provedení díla specifikovaného ve smlouvě o dílo č. 20131002 a její příloze č. 1/1.

[26] Stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno. Přes řádně popsané pochybnosti správce daně ohledně přijetí zdanitelného plnění před správcem daně I. stupně ani v odvolacím řízení neprokázala, že fakticky přijala plnění od deklarovaného dodavatele INDOOR v deklarovaném rozsahu dle daňového dokladu č. 14FVK00025.

[27] Správce daně dostatečně jasně vyjevil, z jakých důvodů shledal podklady předložené stěžovatelkou neprůkaznými a vyzval ji k doložení konkrétních listin, jimiž by prokázala své tvrzení o přijetí zdanitelného plnění, k němuž se váže daňový doklad č. 14FVK00025. Stěžovatelka tyto listiny správci daně nepředložila a přes výzvu správce daně tak neučinil ani její dodavatel, společnost INDOOR. Pokud dodavatel skutečně dostal svým smluvním závazkům a stěžovatelce dne 30. 9. 2014 předal předmět díla specifikovaný v příloze 1/1 smlouvy o dílo, jak je deklarováno v předávacím protokolu, stěžovatelce nic nebránilo v tom, aby listiny tvořící předmět díla správci daně na základě výzvy předložila, a prokázala tak přijetí zdanitelného plnění podle daňového dokladu č. 14FVK00025.

[28] Žalovaný upozornil, že námitka, že rozsah plnění dle smlouvy o dílo byl modifikován podpisem předávacího protokolu, byla uplatněna až v kasační stížnosti.

[29] Námitka nepřezkoumatelnosti dle žalovaného není důvodná.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[30] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[31] Poté přezkoumal napadený rozsudek (městského) soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[32] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku městského soudu.

[33] Z judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelnost musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, jímž je nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, neboť z napadeného rozhodnutí nelze zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS).

[34] V tomto smyslu však rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný není. Soud nemá povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou či podrobně vysvětlovat, proč nejsou relevantní žalobní odkazy na soudní rozhodnutí v jiných věcech, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví ucelenou argumentaci, z níž vyplývá, že žalobní námitky neobstojí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38). Městský soud se v odůvodnění svého rozsudku vypořádal se zásadními právními a skutkovými otázkami nastolenými žalobou a důvody, pro které městský soud žalobu zamítl, jsou z rozsudku zřejmé a jsou konzistentní (srov. obdobně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2021, č. j. 5 Ads 350/2019-60, a v něm citovanou judikaturu). Městský soud výslovně reagoval rovněž na odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017-61, i odkaz na úpravu v obchodním zákoníku a rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 19. 3. 2013, sp. zn. 32 Cdo 358/2012, když vysvětlil, že správce daně není vázán soukromoprávním ujednáním stran smlouvy. Není ani pravda, že se městský soud nezabýval rozlišením formálních a hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Městský soud mj. výslovně uvedl požadavek souladu skutečného stavu se stavem formálním, neboť nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, nýbrž v existenci zdanitelného plnění, jehož přijetí je třeba náležitě prokázat.

[35] Nejvyšší správní soud tedy neshledal vadu nepřezkoumatelnosti, pro kterou by bylo třeba rozsudek městského soudu zrušit. Subjektivní nesouhlas stěžovatelky s rozhodnutím či jeho důvody nečiní rozhodnutí nepřezkoumatelným.

[36] Nejvyšší správní soud přistoupil k věcnému posouzení. Stížní argumentaci stěžovatelka vztahuje pouze k oprávněnosti nároku na odpočet daně z přijatého daňového dokladu č. 14FVK00025, který byl vystaven společností INDOOR, s. r. o. s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 9. 2014 za cenu 2 850 000 Kč, DPH 598 500 Kč.

[37] Dle § 72 odst. 1 zákona o DPH *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění*

pokračování

*v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.*

[38] Podle § 72 odst. 2 zákona o DPH platí, že daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona a) na zboží, které plátcem bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta, b) na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země, nebo c) v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b).

[39] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[40] Podle § 92 odst. 4 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje také další skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, byl-li k tomu správcem daně vyzván a vyžaduje-li to průběh řízení.*

[41] Žalovaný ve vztahu k daňovému dokladu č. 14FVK00025 uvedl, že stěžovatelka předložila správci daně smlouvu o dílo 20131002 ze dne 29. 5. 2013, jejíž nedílnou součástí je příloha 1/1. V příloze 1/1 (podepsané až dne 20. 4. 2014) je v části II. Předmět plnění smlouvy uvedeno, že společnost INDOOR (zhotovitel) provede „zajištění přípravných, projektových a architektonických prací včetně 3 variant ekonomického zhodnocení exteriérových i interiérových úprav objektu objednatel“. Konkrétní úkony byly sjednány v příloze 1/1 nazvané Rozpočet ke smlouvě o dílo 20131002, podle níž mají být provedeny „revize projektu (architektonická, inženýrsko-technická a inženýrsko-statika), kontrola revize původní dokumentace, prověření dodavatelů, zajištění studie nástaveb, prověření proveditelnosti nástaveb a prověření proveditelnosti uložení výkopku a spodní stavby“. Stěžovatelka však v průběhu daňového řízení podklady dle přílohy 1/1 nepředložila. Žalovaný tedy uzavřel, že stěžovatelka neprokázala, že přijala od dodavatele INDOOR plnění realizované na základě smlouvy o dílo 20131002 ze dne 29. 5. 2013 a její přílohy ze dne 20. 4. 2014 v rozsahu bodů 1 – 8 (odst. 46 rozhodnutí žalovaného).

[42] Městský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala, že zdanitelná plnění od společnosti INDOOR skutečně v deklarovaném rozsahu přijala. Korigoval pouze dílčí část odůvodnění ohledně průkaznosti doložené architektonické studie.

[43] Městský soud zdůraznil, že stěžovatelka věrohodně nevysvětlila, proč správci daně nedoložila přijetí celého předmětu díla v rozsahu přílohy 1/1 smlouvy o dílo, ačkoliv podle předávacího protokolu měla dílo převzít a dle daňového dokladu zaplatit částku představující celkovou cenu díla, jak byla sjednána ve smlouvě o dílo. Městský soud tedy akcentoval, že zdanitelné plnění s ohledem na fakturovanou částku má odpovídat celému předmětu díla specifikovanému ve smlouvě o dílo 20131002 ze dne 29. 5. 2013. Městský soud rovněž uvedl, že dle vyjádření společnosti INDOOR podklady, které měly být předány stěžovateli na základě předávacího protokolu ze dne 30. 9. 2014, byly údajně předány zahraniční společnosti CLAI UK LIMITED, která neměla nic společného s předmětným stavebním záměrem a jejímž jediným společníkem a jednatelem byl jinak

kontaktní Ing. Václav Kremer, jenž byl zároveň společníkem společnosti INDOOR. Městský soud dále k tvrzení stěžovatelky, že k prokázání nároku na odpočet daně z přijatého daňového dokladu č. 14FVK00025 na výzvu správce daně předložila i analýzu ekonomického zhodnocení projektu a investiční nabídku, uvedl, že zmíněné listiny („Ekonomická rozvaha projektu“ a „Nabídka investičního záměru pro projekt Novostavba podzemní garáže a BD, Pod Stupni, Praha“) nespádají do předmětu plnění podle smlouvy o dílo 20131002 ze dne 29. 5. 2013, a byly stěžovatelkou předloženy k prokázání přijetí zdanitelného plnění deklarovaného v daňovém dokladu č. 14FVK00046 na základě smlouvy o dílo ze dne 16. 6. 2014 (odst. 34 – 38 rozsudku městského soudu).

[44] Uvedené posouzení Nejvyšší správní soud neshledal nesprávným.

[45] Výše citovaná ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu jsou projevem tradičního principu daňového práva, že daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně skutečností, které tvrdí. Existence této povinnosti úzce souvisí s břemenem tvrzení. Důkazní břemeno znamená, že daňový subjekt může být povolán k prokázání všech skutečností, které ve svých podáních tvrdil nebo tvrdit měl. Dokazování v daňovém řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Konstantní judikatura zdůrazňuje, že s ohledem na tuto důkazní povinnost si má daňový subjekt ve svém vlastním zájmu zajistit důkazy, jimiž může uskutečnění sporného zdanitelného plnění v případě pochybností prokázat (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, nebo rozsudek ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232).

[46] Vzhledem k tomu, že v projednávané věci byly zjištěny skutečnosti, které založily pochybnost o přijetí zdanitelného plnění stěžovatelkou v deklarovaném rozsahu, správce daně výzvou dle § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 16. 5. 2017 vyzval stěžovatelku k prokázání konkretizovaných skutečností rozhodných pro správné stanovení DPH. V reakci na tuto výzvu však stěžovatelka poskytla pouze část požadovaných podkladů, konkrétně architektonickou studii. Stěžovatelka uvedla, že kompletní projektovou dokumentaci nemá k dispozici.

[47] Stěžovatelka namítá, že nárok na odpočet DPH jí nesprávně nebyl uznán pro nesplnění formálních podmínek, ačkoli hmotněprávní podmínky pro odpočet daně dle daňového dokladu č. 14FVK00025 splnila. Z rozhodnutí žalovaného nicméně jasně vyplývá, že důvodem pro neuznání nároku na odpočet daně bylo neprokázání skutečnosti, že stěžovatelka zdanitelné plnění od deklarovaného dodavatele INDOOR skutečně přijala v celém rozsahu. Důvodem tedy nebylo nesplnění formálních podmínek, nýbrž neprokázání splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně na vstupu ve smyslu § 72 zákona o DPH. Stěžovatelka ostatně sama odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž, uplatňuje-li daňový subjekt nárok na odpočet DPH, musí prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal plnění zákonem charakterizované jako plnění zdanitelné. Právě tuto povinnost však stěžovatelka nesplnila, neboť přijetí plnění pouze deklarovala (tvrdila), avšak jeho skutečný rozsah neprokázala; proto jí odpočet daně nebyl uznán. Stěžovatelka se rovněž dovolává principu neutrality, který vyžaduje, aby byl odpočet DPH přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky. Stěžovatelka však právě splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet daně neprokázala.

pokračování

[48] Dle „neuznaného“ daňového dokladu č. 14FVK00025 dodavatel INDOOR fakturoval „na základě smlouvy a předávacího protokolu“ plnění označené jako „*Akce garáže Pod Stupni – nástavba 44 bytů: vizualizace proveditelnosti a ekonomická analýza projektu*“. Nejvyšší správní soud (stejně jako městský soud) nepřehlédl, že označení plnění na daňovém dokladu č. 14FVK00025 není identické s označením jednotlivých částí díla dle smlouvy o dílo 20131002, resp. její přílohy 1/1. Nicméně jak správně poukázal městský soud, částka fakturovaná „neuznaným“ daňovým dokladem č. 14FVK00025 zněla na částku, která odpovídala smluvené celkové ceně díla, které se sestávalo z osmi dílčích částí specifikovaných v příloze 1/1 smlouvy o dílo, přičemž částky uvedené v rozpočtu u jednotlivých částí („kapitol“) měly být dle Rozpočtu ke smlouvě o dílo 20131002 ze dne 20. 4. 2014 maximální možnou a nepřekročitelnou cenou.

[49] Námitka stěžovatelky, že podpisem předávacího protokolu ze dne 30. 9. 2014 se smluvní strany dohodly na změně předmětu plnění smlouvy, kdy si namísto osmi bodů vyjmenovaných v příloze 1/1 smlouvy o dílo jako předmět plnění sjednaly toliko část byty – nástavby, nebyla uplatněna v žalobě. Tato námitka je tedy v kasační stížnosti nepřijatelná, neboť ji stěžovatelka mohla uplatnit v předcházejícím řízení před soudem (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). V předchozím řízení stěžovatelka neargumentovala tak, že skutečně převzala pouze část toho, co bylo ve smlouvě o dílo 20131002 (resp. její příloze 1/1) dohodnuto a pouze tuto část dodavatel INDOOR daňovým dokladem č. 14FVK00025 fakturoval, nýbrž argumentovala mj. tím, že projektovou dokumentaci má k dispozici zpracovatelská společnost INDOOR (která však na výzvu dále bez bližšího vysvětlení odkázala na zahraniční společnost CLAI UK LIMITED), případně tím, že z požadovaných podkladů doložila i analýzu ekonomického zhodnocení projektu a investiční pobídku (které však zároveň uváděla jako plnění dle smlouvy o dílo ze dne 16. 6. 2014 vázané k daňovému dokladu č. 14FVK00046). V řízení před městským soudem stěžovatelka v replice rovněž výslovně potvrdila, že předložená architektonická studie neprokazuje skutečnost, že zdanitelné plnění dle daňového dokladu č. 14FVK00025 od dodavatele INDOOR přijala v deklarovaném rozsahu, jak je uvedeno ve smlouvě o dílo, zároveň však tvrdila, že přijetí plnění v tomto rozsahu prokazuje předávací protokol ze dne 30. 9. 2014. Městský soud tedy zcela správně poukázal na rozporuplnost a nevěrohodnost argumentace stěžovatelky.

[50] Nejvyšší správní soud zcela souhlasí s městským soudem, že úprava smlouvy o dílo v obchodním zákoníku a její výklad Nejvyšším soudem není pro účely daňového práva relevantní. Správci daně obou stupňů a městský soud neposuzovali otázku, zda zhotoviteli vzniklo právo na zaplacení plné smluvní ceny v rovině závazkového práva, resp. zda objednatel byl povinen zhotoviteli zaplatit plnou smluvenou cenu, nýbrž posuzovali výlučně otázku oprávněnosti nároku na odpočet daně v režimu daňového práva. Stěžovatelka argumentuje smluvním ujednáním a autonomií vůle stran smlouvy. Zatímco v obchodněprávních vztazích může být autonomie vůle a dispozitivní ujednání účastníků závazkového vztahu primární, v daňovém právu, jež má kogentní povahu, tomu tak být nemůže. Městský soud správně uvedl, že správce daně byl oprávněn (a povinen) zjistit, zda stěžovatelka splnila podmínky pro přiznání veřejnoprávního nároku na odpočet daně. Námitka stěžovatelky, že není povinna prokazovat přijetí plnění (zde díla dle smlouvy o dílo), za něž dodavateli zaplatila, nemá oporu v zákoně.

[51] Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem rovněž ohledně hodnocení důkazní síly předávacího protokolu ze dne 30. 9. 2014. Za určitých okolností jistě může

předávací protokol i pro účely daňového práva posloužit jako jeden z důkazů o přijetí zdanitelného plnění. Je však rovněž zřejmé, že předávací protokol nemusí zachytit skutečný stav a stejně jako daňový doklad může určité skutečnosti pouze simulovat. Za situace, kdy správci daně nebyla doložena existence celé dokumentace, jež měla být vyhotovena, stěžovatelce předána a za niž stěžovatelka zaplatila cenu, z níž nárokuje odpočet DPH, předávací protokol ani ve spojení s daňovým dokladem není dostatečně průkazný ohledně rozsahu skutečného přijetí zdanitelného plnění.

[52] Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se závěrem městského soudu, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně oprávněnosti nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění dle daňového dokladu č. 14FVK00025.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[53] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, pročez ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[54] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 1. prosince 2022

JUDr. Filip Dienstbier Ph.D.  
předseda senátu