



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **SOLID PROPERTY a. s.**, se sídlem Kroftova 379/7, Praha 5, zastoupený JUDr. Vendelínem Mihalíkem, advokátem se sídlem Římská 2575/31, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 7. 2017, č. j. 31717/17/5300-21441-702127, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 1. 2021, č. j. 8 Af 37/2017-44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.
- IV. Žalobci **se vrací** zaplacený soudní poplatek za řízení o kasační stížnosti ve výši 5000 Kč, který mu bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 569 283 Kč. Na základě pochybností o správnosti a pravdivosti údajů vykázaných v tomto daňovém přiznání vyzval

Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 5 (dále jen „*správce daně*“) žalobce k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“). Dne 19. 11. 2015 pak správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu, na jejímž základě posléze vydal platební výměr ze dne 19. 12. 2016, č. j. 8594805/16/2005-52521-110121 (dále jen „*platební výměr*“), kterým žalobci vyměřil za uvedené zdaňovací období daň z přidané hodnoty ve výši 581 032 Kč. Správce daně přitom zpochybnil zejména dodávky materiálu a provedení prací při rekonstrukci jednotek č. 580/2 a 580/3 vlastněných žalobcem v budově na adrese Pavla Švandy ze Semčic 580/10, Praha 5, což měly pro žalobce realizovat společnosti Europa Workintense spol. s r.o. (dále jen „*Europa*“) a SOLID CONSTRUCTION GROUP a.s. (dále jen „*SOLID*“).

[2] Žalobce podal proti platebnímu výměru odvolání, které žalovaný zamítl a platební výměr potvrdil, a to rozhodnutím ze dne 25. 7. 2017, č. j. 31717/17/5300-21441-702127 (dále také jen „*rozhodnutí žalovaného*“).

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu k Městskému soudu v Praze. Ten ji zamítl rozsudkem ze dne 13. 1. 2021, č. j. 8 Af 37/2017-44, který nyní žalobce napadá kasační stížností. V tomto rozsudku městský soud dospěl k závěru, že správce daně svými zjištěními zpochybnil věrohodnost formálních dokladů předložených žalobcem, přičemž žalobce jiným způsobem neprokázal, že plnění bylo uskutečněno právě tím způsobem, jak tvrdí. Dle městského soudu to nebyl žalovaný, kdo řádně nezjistil skutkový stav, nýbrž žalobce, který nesplnil povinnost tvrzení a neunesl důkazní břemeno.

II. Kasační stížnost žalobce a obsah dalších podání

[4] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále jen „*stěžovatel*“) kasační stížnost, ve které jej navrhl zrušit z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „*s. ř. s.*“), a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[5] Podle stěžovatele městský soud ve věci nezákonně přesunul důkazní břemeno na stěžovatele, resp. nenapravit obdobně vadný postup daňových orgánů. V tomto smyslu stěžovatel uvedl, že žalovaný založil své rozhodnutí na přetrvávající pochybnosti ohledně uskutečněné rekonstrukce nebytových jednotek, neboť nebylo doloženo, o jaké stavební práce se jednalo, nebyla předložena objednávka či smlouva o dílo, nebyl předložen stavební deník ani předávací protokol. Stěžovatel však dle svého názoru prezentoval dostatek dokladů prokazujících jeho tvrzení, které ostatně v napadeném rozsudku zmiňuje i městský soud, zejména nabídku stavebních prací na akci „*Pavla Švandy ze Semčic 10/580, Praha 5–Smíchov*“, vystavenou společností Europa, zahrnující bourání, přesun hmot, sanační omítku, úpravu povrchů a ostatní konstrukce a práce, objednávku zajištění bouracích a stavebních prací dle dohody a nabídky zhotovitele ze dne 15. 7. 2014 a předávací protokol ze dne 30. 12. 2014. Z nich nelze učinit jiný závěr, než že tyto konkrétní práce byly provedeny.

[6] Závěry žalovaného jsou vnitřně rozporné, když na jedné straně žalovaný uznává, že stavební práce a dodávky materiálu na úpravy majetku (nebytových jednotek)

pokračování

stěžovatele se uskutečnily, avšak na druhé straně z jeho závěrů implicitně vyplývá, že tyto mohly být provedeny jinou osobou a v jiné době, než jak tvrdí a dokládá stěžovatel. K tomu však žalovaný neuvedl relevantní skutečnosti důvodně zpochybňující tvrzení a důkazy předložené stěžovatelem. Při seznámení s výsledky kontrolního zjištění ze dne 30. 11. 2016 správce daně pouze zopakoval, že u něho přetrvávají pochybnosti, neboť nebylo doloženo, o jaké stavební práce se jednalo. To je však v rozporu s doklady ve správním spise, kdy byla doložena přinejmenším nabídka, resp. objednávka stavebních prací a předávací protokol.

[7] V průběhu daňového řízení se neobjevila jakákoli indicie o tom, že prokazatelně nutný stavební materiál mohla dodat a lidskou činnost nezbytnou k jeho zpracování uskutečnit jakákoliv jiná osoba, pokud stěžovatel pomine možnost získání stavebního materiálu protiprávním jednáním či dobrovolnou výpomocí třetích osob. Má-li žalovaný za to, že stavební materiál na prokazatelně provedené stavební změny jednotek č. 580/2 a 580/3 dodaly jiné osoby nebo jej stěžovatel získal jinak, než jak tvrdí, nese důkazní břemeno k těmto pochybnostem.

[8] Jelikož žalovaným tvrzené pochybnosti nemají dostatečnou intenzitu proto, aby důkazní břemeno přešlo na stěžovatele, je tím nesprávné a nezákonné nejen rozhodnutí žalovaného, ale i rozsudek městského soudu, který takový postup shledal zákonným.

[9] Věcně i časově jsou, resp. mohla být, tvrzení stěžovatele o provedených stavebních pracích prokázána navrhovanými listinami, které jsou obsahem spisu Úřadu městské části Praha 5 (dále jen „*stavební úřad*“) týkajícího se řízení o odstranění nepovolené stavby jednotek č. 580/2 a 580/3 včetně stěžovatelem k důkazu navrhovaného oznámení stavebního úřadu ze dne 24. 4. 2015, č. j. OSU.Sm.580-15894/2015-Gre-ozn, o rozsahu stavebních změn jednotek č. 580/2 a 580/3 zjištěném při místním šetření stavebního úřadu dne 9. 4. 2015. Městský soud však žádný z těchto navržených důkazů neprovedl, ačkoliv tak podle stěžovatele učinit mohl a měl. Tyto navržené důkazní prostředky jsou způsobilé tvrzení stěžovatele o provedení konkrétních stavebních prací na jeho majetku prokázat a vyvrátit tak tvrzené pochybnosti žalovaného a současně tak být i důvodem ke zrušení rozhodnutí žalovaného.

[10] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje se závěry městského soudu a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[11] Podle žalovaného je předně třeba upozornit na skutečnost, že předmětem sporu není to, zda v nebytových jednotkách č. 580/2 a č. 580/3 v budově č. p. 580 na adrese Pavla Švandy ze Semčic 10, Praha 5, proběhly rekonstrukční práce. Skutečnost, že nějaké rekonstrukční práce skutečně provedeny byly, žalovaný nikdy nepopíral a za nespornou ji považoval rovněž městský soud. Předmětem sporu je pouze to, zda stěžovatel prokázal vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty uplatněný v souvislosti s nákupem stavebního materiálu a prací, tedy naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně z deklarovaných přijatých zdanitelných plnění, jimž by měly odpovídat konkrétní stěžovatelem předložené daňové doklady. V daňovém řízení však nebylo prokázáno kdy, kým, v jakém rozsahu a za jakou cenu byly stavební práce a materiál dodány. Nebyla tedy prokázána vazba mezi stěžovatelem předloženými daňovými doklady

a deklaroványi přijatými zdanitelnými plněními. Tyto závěry, tedy provedení nějaké rekonstrukce v objektech stěžovatele a neprokázání vzniku nároku na odpočet daně z plnění, které měly s danou rekonstrukcí souviset, tudíž zjevně nejsou ve vzájemném rozporu.

[12] V posuzovaném případě existovala celá řada nesrovnalostí, které zpochybňovaly skutkovou verzi stěžovatele o tom, který subjekt, v jakém rozsahu, kdy a za jakou cenu mu materiál a práce dodal. Je možné upozornit na neobvyklou personální propojenost stěžovatele a jeho dodavatele, kdy stavebním dozorem zhotovitel pověřil totožnou osobu, která za stěžovatele měla přebrat dílo. Stěžovatel ani neuhradil úplatu deklarovanému dodavateli za tvrzené provedení stavebních prací. Stavební materiál měl navíc být stěžovateli dle jím předložených dokladů dodán až poté, kdy měl být dle jeho tvrzení využit při provádění stavebních prací. Z předložených daňových dokladů (a jejich opravené verze) vyplynuly i pochybnosti o tom, kdy mělo k uskutečnění zdanitelných plnění dojít, popřípadě co bylo jejich předmětem, tedy zda pouze materiál, nebo i stavební práce. Tento příkladný výčet poukazuje na zásadní pochybnosti stran souladu stěžovatelem předložených daňových dokladů se skutečností. Podstatné pak je, že stěžovatel tato zjištění v kasační stížnosti zcela pomíjí, tedy svou argumentaci rozvíjí způsobem, jako by žádné pochybnosti neexistovaly. Tímto přístupem však nemůže relevantně zpochybnit zákonnost kasační stížnosti napadeného rozsudku ani rozhodnutí žalovaného.

[13] Dle žalovaného byla nastolena vcelku jednoznačná procesní situace, kdy stěžovatel měl prokázat svá tvrzení jinými důkazními prostředky než předloženými daňovými doklady, jejichž správnost, pravdivost a průkaznost byla v daňovém řízení zpochybněna. Toto důkazní břemeno stěžovatel neunesl, přičemž městskému soudu lze přisvědčit i v tom, že ve vztahu ke konkretizaci tvrzených přijatých zdanitelných plnění neunesl ani břemeno tvrzení. Stěžovateli nelze přisvědčit ani v tom, že by rozsah a předmět zdanitelných plnění nepochybně vyplýval z nabídky jeho dodavatele, neboť jejím obsahem byl toliko obecný výčet navrhovaných úkonů, pročež měla ve vztahu ke skutečně realizovaným pracím a dodanému materiálu v konkrétním období pouze mizivou vypovídací hodnotu. Nejednalo se tedy o dokument, který by byl způsobilý vyvrátit kvalifikované pochybnosti správce daně a žalovaného.

[14] Městský soud se pak dle žalovaného řádně vypořádal rovněž s návrhy stěžovatele na doplnění dokazování v řízení o žalobě. Městský soud správně uvedl, že v daném případě je nesporné, že nějaká rekonstrukce nebytových prostor zřejmě proběhla. Stěžovatelem navržené důkazy však nebyly způsobilé prokázat rozsah provedených prací, dodaného materiálu ani datum uskutečnění zdanitelných plnění. Ve vztahu ke stěžovatelem navrženému zadání znaleckého posudku pak městský soud dospěl ke správnému závěru, že jeho provedení by bylo bezpředmětné s ohledem na absentující skutková tvrzení stěžovatele.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a

pokračování

přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[16] Kasační stížnost **není důvodná** [§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.].

[17] V případě věcného posouzení sporu jde zejména o to, zda stěžovatel ve vztahu k deklarovaným přijatým plněním (práce a materiál v souvislosti s rekonstrukcí nebytových prostor) splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), tedy zda v rámci své ekonomické činnosti prokázal přijetí zdanitelného plnění od plátce DPH (konkrétně plnění od společností Europa a SOLID za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2015). Do toho spadají i otázky přechodu a unesení důkazního břemene, resp. zda napadené rozhodnutí vychází z náležitě zjištěného skutkového stavu.

[18] Z obecného hlediska soud uvádí, že podle § 92 odst. 2 daňového řádu „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“. Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (§ 92 odst. 3 daňového řádu). „Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

[19] Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto smyslu i městský soud v napadeném rozsudku vycházel z toho, že povinností správce daně je toliko prokázat to, že o souladu účetnictví daňového subjektu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[20] Konkrétní obsah tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. Ve vztahu k uplatnění nároku na odpočet daně z § 72 odst. 1 zákona o DPH. Dle něj musí daňový subjekt při uplatnění nároku na odpočet daně tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že toto následně použil pro uskutečňování své ekonomické činnosti.

[21] Pokud jde v této souvislosti o povinnost důkazní, vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu (opět např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86), že prokazování nároku na odpočet je prvotně záležitostí dokladovou. Tato skutečnost vyplývá také z § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, dle něhož musí plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně mít daňový doklad.

[22] Zároveň je však nutné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, či ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37). Nárok na odpočet daně totiž nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107). Dále v rozsudku ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„[d]aňový doklad proto per se není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění. Neodpovídají-li některé nebo dokonce všechny údaje uvedené na daňovém dokladu skutečnosti, nelze mechanismus předvídaný v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty využít. Jinými slovy obecně sice samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem.“* Jestliže tedy zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu, neboť daňový doklad v tomto případě pouze simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není však sám o sobě relevantním důkazem o jeho uskutečnění.

[23] Předpokladem pro uznání nároku na odpočet daně je faktické uskutečnění daňovým subjektem deklarovaného plnění mezi dodavatelem uvedeným na dokladu a daňovým subjektem.

[24] V návaznosti na výše uvedené tak Nejvyšší správní soud shrnuje, že pokud správce unese své důkazní břemeno spočívající v tom, že prokáže, že o souladu předložených daňových dokladů se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, je na daňovém subjektu, aby prokázal jiným způsobem, že tvrzené plnění přijal od (deklarovaného) plátce DPH, a to v takové konkrétní podobě, v jaké tvrdí. Zjištění skutkového stavu v daňovém řízení se odvíjí primárně od aktivity daňového subjektu, který má povinnost tvrzení a tíží jej důkazní břemeno. Tyto povinnosti nelze bez dalšího přenášet na správce daně.

pokračování

[25] Ve smyslu výše uvedeného dospěl městský soud k závěru, že nebylo sporu, že v dotčených nebytových jednotkách proběhla rekonstrukce, avšak stěžovatel neunesl důkazní břemeno k prokázání toho, že rekonstrukci provedla společnost Europa v roce 2014, a to dodáváním stavebních prací (včetně materiálu) za částku 1 260 140 Kč a 1 048 110 Kč, přičemž stěžovatel přesně neuvedl, jaké konkrétní práce byly provedeny a v čem přesně rekonstrukce spočívala. Stejně jako daňové orgány nepovažoval ani městský soud k prokázání této skutečnosti za dostačující předložení nabídky stavebních prací (ze strany společnosti Europa) a na ni navazující objednávky zajištění bouracích a stavebních prací (ze strany stěžovatele), kdy práce měly být vykonávány podle ústních dílčích objednávek. Dle městského soudu žalobce stále setrval na obecném pojmu rekonstrukce, aniž by, jak již bylo řečeno, uvedl, v čem tato rekonstrukce spočívala. Stěžovatel neuzavřel písemnou smlouvu o dílo. Městský soud dodal, že podle předávacího protokolu byly práce ukončeny a předány 30. 12. 2014 bez závad, avšak z obsahu této listiny nelze rovněž seznat, jaké práce byly předávány, přičemž za stěžovatele měl dílo převzít Ing. M., ačkoli byl pověřen ze strany zhotovitele stavebním dozorem. Podle městského soudu pak předložené výkresy ani fotodokumentace o realizaci stavby ničeho nedokládají. I když bylo v rámci stavebního řízení řešeno dodatečné povolení stavby, prokazuje to právě jen nesporné zjištění, že rekonstrukční práce byly v nějakém rozsahu provedeny. Nesrovnalost v časové souslednosti, kterou žalovaný shledal, nelze podle městského soudu označit za přepjatý formalismus. Pokud žalovaný konstatoval, že dle předložených dokladů a výsledků dokazování byl stavební materiál dodán až poté, co stavební práce byly uskutečněny, byl to opět stěžovatel, který měl hodnověrným způsobem prokázat, že stavební materiál byl řádně dodán před tím, než byl použit na stavební práce. Správce daně provedl místní šetření; jaké stavební práce, kdy a kým byly provedeny z výsledků šetření seznat nelze. Městský soud zopakoval, že povinnost tvrzení a v tomto směru i důkazní břemeno leželo výhradně na stěžovateli.

[26] S ohledem na popsané musí soud přinejmenším v obecné rovině odmítnout stěžovatelovu tezi, že za dané situace bylo povinností správce daně či žalovaného vyhledávat a provádět důkazy svědčící ve prospěch stěžovatele; bylo zejména na stěžovateli, aby navrhl důkazy, které potvrzují pravdivost jeho tvrzení (viz body [19] a [24] tohoto rozsudku). Správce daně a žalovaný unesli ve výše přiblíženém smyslu své důkazní břemeno, přičemž v případě deklarovaných plnění od společnosti Europa tyto žalovaný posléze přezkoumatelným způsobem vyjádřil především v bodech [29] a [30] napadeného rozhodnutí a u deklarovaných plnění od společnosti SOLID zejména v bodech [34] a [35] napadeného rozhodnutí. K tomu se rovněž přezkoumatelným způsobem vyjádřil i městský soud (vadu nepřezkoumatelnosti, byť by k ní za určitých podmínek musel Nejvyšší správní soud přihlídnout i z moci úřední, stěžovatel ani nenamítá). Tyto výhrady městského soudu ke stěžovatelově argumentaci přiblížil kasační soud v bodě [25] tohoto rozsudku.

[27] V těchto souvislostech pak Nejvyšší správní soud považuje za klíčové, že daňové orgány nijak nebránily stěžovateli v možnosti navrhnout relevantní důkazy. Vyplývá to ostatně i ze stěžovatelova odvolání proti platebnímu výměru, v němž konstatuje, že správce daně zmínil, že nebyli vyslechnuti žádní svědci, neboť stěžovatel výslech svědků nenavrhl. Za této situace se logicky nabízelo, že stěžovatel navrhne výslech vybraných svědků, přičemž se mohlo jednat o široký okruh osob (na základě poznatků pramenících z jeho vlastní činnosti konstatuje kasační soud, že v obdobných případech navrhuje daňové

subjekty výsledk zaměstnanců dodavatelů apod.). Okruh možných svědků a důkazních prostředků však byl i širší, přičemž stěžovatel v tomto směru nic nenavrhl ani neuvedl (vyjma chybné úvahy o důkazních povinnostech daňových orgánů). Žalovaný se tak v odvolacím řízení nemohl ani dopustit pochybení spočívajícího v tom, že by bezdůvodně odmítl vyslechnout svědky či provést jiné důkazy.

[28] Podobně jako daňové orgány i jako městský soud považuje Nejvyšší správní soud za nesporné, že určité rekonstrukční práce ve stěžovatelem uváděných nebytových prostorách proběhly. Vyplývá to nepřímou z předložených fotografií daných prostor, které svědčí o „moderní“ úpravě místností a přímějí také z nájemní smlouvy ze dne 17. 12. 2013 (a jejího dodatku ze dne 29. 1. 2015), kterou ohledně nájmu těchto prostor stěžovatel uzavřel – tato smlouvu hovoří o rekonstrukci místností na účet stěžovatele a obsahuje také přílohu *„popis standardů pronajímaných prostor“*, z čehož lze zhruba dovodit, jaká rekonstrukce bude probíhat. I tyto dokumenty, stejně jako nedatovaná *„nabídka stavebních prací akce „Pavla Švandy ze Semčic 10/580, Praha 5 Smíchov“* od společnosti Europa, se nesou ve velmi obecném duchu, který nevypovídá o konkrétním rozsahu a podobě rekonstrukce a použitých materiálů. To se týká rovněž předkládaných faktur, v souvislosti (nejen) s nimiž žalovaný v napadeném rozhodnutí citoval závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2008, č. j. 8 Afs 124/2006-23, dle kterých *„[j]estliže je předmět a rozsah zdanitelného plnění uveden na daňových dokladech natolik obecným způsobem, že není seznatelné, co bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu bylo plněno, má plátce daně povinnost prokázat, o jaký předmět plnění se jednalo a v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno“*.

[29] Nejvyšší správní soud dokonce považuje za pravděpodobné i to, že práce provedla společnost Europa, avšak stěžovatelem předkládané důkazy nemohly prokázat konkrétní rozsah provedených prací a použitého materiálu, což je také podmínkou pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (není tedy jasný např. výchozí stav rekonstruovaných prostor, k čemuž se rovněž nabízel kupř. svědecký výsledek, a jen od takového stavu by se pak mohly smysluplně odvíjet stěžovatelem zmiňované závěry znaleckého zkoumání použitého materiálu a provedených prací). Výhrady k takto předloženým podkladům vyjádřil žalovaný ve svém rozhodnutí a převzal je městský soud, přičemž v tomto směru kasační soud opět odkazuje na rekapitulaci uvedenou v bodě [25] tohoto rozsudku).

[30] Z pohledu soudního přezkumu pak Nejvyšší správní soud považuje za klíčové to, co již zmínil městský soud, a sice že podoba a důkladnost argumentace účastníka řízení předurčují také důkladnost a meze obsahu soudního rozsudku. Lze tak odkázat např. na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2011, č. j. 2 Afs 11/2011-90, dle kterého *„řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.), a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011–108, a ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004–54). Pro úspěch v kasačním řízení je tak rozhodující, jak kvalitně je stěžovatel schopen odůvodnit jím uplatněné námitky.“* Co přitom platí pro řízení o kasační stížnosti, platí i pro řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu a jde o výraz dispoziční zásady v řízení před správními soudy. V rámci zachování zásady

pokračování

rovnosti účastníků není soud oprávněn (a tudíž ani povinen) namísto žalobce či stěžovatele domýšlet a vyhledávat případné další nezákonnosti napadeného rozhodnutí, než které tento účastník řízení dostatečně detailně uvádí. Pakliže by to soud učinil, přestal by být nestranným rozhodcem sporu a stal se žalobcovým či stěžovatelovým advokátem, což je nepřípustné. Tyto závěry vážou jak Nejvyšší správní soud, tak krajské správní soudy, přičemž kasační soud v této souvislosti konstatoval např. to, že pokud soud zruší napadené rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem řádně a včas namítán, aniž byly splněny podmínky pro přihlídnutí k němu z moci úřední, zatíží tím řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, a je proto důvodem pro zrušení rozhodnutí soudu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. NSS 1 Afs 25/2004-69).

[31] Stručně pak tyto závěry shrnul Nejvyšší správní soud např. v bodě [13] svého rozsudku ze dne 31. 1. 2021, č. j. 7 As 216/2019-32, dle kterého *„řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011-108, nebo ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54). 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).“*

[32] V obecné rovině se tedy nenesla toliko stěžovatelova odvolací argumentace, ale též argumentace uváděná v žalobě a v kasační stížnosti. Proto v podobně obecné rovině i Nejvyšší správní soud opět uvádí, že není pochyb o tom, že nějaké rekonstrukční práce proběhly a že na ně musel být použit nějaký materiál. Dokonce lze říci, že s velkou pravděpodobností tyto práce provedla společnost Europa. Stále však není zřejmé, jaký konkrétní materiál byl použit a jaké konkrétní práce odvedeny. Stěžovatel i společnost Europa se stále odvolávali na obecné písemnosti v podobě zmiňované nabídky a objednávky; v případě předávacího protokolu vyjádřily daňové orgány pochybnosti, které nelze považovat za nicotné, a aproboval je městský soud. Ohledně prokázání těchto skutečností – konkrétní rozsah plnění – však daňové orgány důkazní břemeno netížilo (viz výše). Neproказuje to v potřebné kvalitě a preciznosti ani časová korelace stěžovatelových tvrzení o obdržených plněních s postupy stavebního úřadu či s tvrzeními deklarovaných dodavatelů (tuto argumentaci navíc stěžovatel uvedl toliko v žalobě, nikoli v kasační stížnosti). Podobně bylo problematické, pokud (opět jen) v žalobě stěžovatel vyčítal správci daně nedostatečné výsledky jeho místního šetření, včetně pořízené fotodokumentace, kterou měl správce daně porovnat s fotografiemi, které již poskytl žalobce – z těchto podkladů totiž mohl vyplynout pouze aktuální stav po tvrzené rekonstrukci, nikoli stav výchozí, který doznal v důsledku dodaných prací a materiálu změn. V tomto ohledu nelze přisvědčit ani stěžovatelově žalobní námitce, že daňové orgány měly uznat alespoň část odpočtu daně z přidané hodnoty, a to již proto, i přes zřejmě provedené práce a dodaný materiál, že nebylo možné v důsledku stěžovatelovy pasivity porovnat stav před rekonstrukcí a po rekonstrukci, a tedy jaký byl objem a podoba provedených prací a dodaného materiálu. To však Nejvyšší správní soud uvádí

toliko nad rámec věci, neboť takovou argumentaci stěžovatel v kasační stížnosti již opět neuvádí.

[33] K úspěchu kasační stížnosti nemůže vést pohříchu opět velmi obecná argumentace, že tvrzené pochybnosti správce daně neměly dostatečnou intenzitu. Pro vyhovění žalobě a nyní kasační stížnosti by bylo třeba tuto námitku vznést natolik konkrétním způsobem, aby soudy nemusely aktivně vyhledávat argumenty a důvody pro vyhovění stěžovatelovým podáním.

[34] Pakliže kasační soud již výše hovořil o stěžovatelově pasivitě v průběhu daňového řízení, tak ta nalezla průmět i do řízení před soudem. Nebylo možné klást městskému soudu k tíži neprovedení navrhaných důkazů, pakliže tyto důkazy stěžovatel mohl zcela zjevně navrhopat a předkládat již v daňovém řízení. V tomto směru se opakovaně vyslovila judikatura Nejvyššího správního soudu tak, že *„správní soudnictví stojí na principu plné jurisdikce. To znamená, že krajský soud je povinen se vypořádat i s nově navrženými důkazními prostředky a posoudit jejich relevanci. Veškeré předložené důkazy se přitom musejí vztahovat k časovému okamžiku, ve kterém rozhodoval správní orgán. V této souvislosti nelze odhlédnout od specifické povahy daňového řízení. Daňový subjekt v něm nese důkazní břemeno ohledně prokázání všech skutečností, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Koncepce daňového řízení je přitom založena na úzké součinnosti daňového subjektu a správce daně. Pokud správce daně pojme pochybnosti o správnosti daňových tvrzení, je povinen umožnit daňovému subjektu svá tvrzení prokázat. Pokud daňový subjekt navzdory řádné výzvě daňových orgánů nepředloží požadované důkazy k prokázání svých tvrzení, nemůže následné rozhodnutí vydané v daňovém řízení zpochybňovat v řízení před soudem předkládáním důkazů, které mohl předložit již v daňovém řízení. Je tomu tak proto, že řízení před správním soudem nemá nabrazovat řízení před daňovými orgány a daňový subjekt nemůže svou procesní liknavost napravit až v soudním řízení. Závěry tohoto rozsudku lze bezesbytku vztáhnout i na nyní projednávanou věc, neboť stěžovateli nic nebránilo předložit v žalobě navržené důkazy již v průběhu daňového řízení.“* (bod [23] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2015, č. j. 8 Afs 114/2015-30; srov. např. také bod [27] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 11. 2016, č. j. 7 Afs 141/2016-37, či bod [29] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2021, č. j. 3 Afs 209/2019-45).

[35] Důvodnost kasační stížnosti tedy nemůže založit skutečnost, že městský soud neprovedl důkazy, které v řízení o žalobě stěžovatel navrhoval, a to proto, že v řízení před soudem nemohl stěžovatel dohánět svou pasivitu v řízení před daňovými orgány. Tyto důkazy mohl stěžovatel navrhnout k provedení již v daňovém řízení.

[36] Nejvyšší správní soud doplňuje, že stížní argumentace se týká především plnění od společnosti Europa. K dodávce materiálu od společnosti SOLID neuvádí stěžovatel ani nic tak obecného jako ke korporaci Europa. To se týkalo i řízení před městským soudem a nakonec i řízení odvolacího. Pokud by tedy snad bylo možné uvažovat o tom, že určité práce a materiál dodala společnost Europa dle předložené nabídky, objednávky apod., pak v případě tvrzených dodávek materiálu od korporace SOLID zůstala stěžovatelova tvrzení naprosto vágní a nemající potenciál nyní (v souladu s popsány

pokračování

principy ovládajícími dokazování v daňovém řízení a samotné řízení před správními soudy) vést k úspěchu kasační stížnosti.

[37] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že důvody ke zrušení rozsudku městského soudu nevyplývají ani z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, *Kemwater Prochemie s. r. o.*, publikovaného pod č. 4336/2022 Sb. NSS, a judikatury na něj navazující. Dle tohoto rozsudku postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 zákona o DPH a čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty], přičemž dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně.

[38] K rozsudku rozšířeného senátu uvedenému v předchozím bodě kasační soud v souvislosti s nynějším případem uvádí, že jeho závěry nemohou stěžovateli svědčit, neboť v celém řízení před daňovými orgány ani před správními soudy stěžovatel nenaznačil, že by dodavatelem mohl být někdo jiný než společnost Europa (popř. SOLID); jelikož pak není prokázán ani celkový rozsah skutečně přijatých plnění, není důvod uvažovat o tom, že by tato plnění mohl dodat jiný dodavatel s postavením plátce daně z přidané hodnoty.

IV. Závěr a náklady řízení

[39] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[40] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II.). Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (výrok III.).

[41] Pokud jde o výrok IV., tedy o vrácení zaplaceného soudního poplatku, uvádí Nejvyšší správní soud, že takto rozhodl proto, že stěžovatel poplatek za kasační stížnost ve výši 5000 Kč zaplatil celkem dvakrát (15. 4. 2021 a 19. 4. 2021). Stěžovateli tak vznikl přeplatek ve výši právě 5000 Kč. Proto soud rozhodl dle § 10 odst. 1 věty druhé zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, že se mu tento přeplatek vrací.

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

V Brně dne 7. prosince 2022

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu