



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Langáška a soudců Filipa Dienstbiera a Jana Kratochvíla v právní věci žalobkyně: **SAGITEX CZ s.r.o.**, IČO 29444250, sídlem Wurmova 3924/28, Přerov, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. července 2019 č. j. 27942/19/5300-21442-712715, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 21. prosince 2021 č. j. 65 Af 25/2019-65,

**t a k t o :**

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

**Odůvodnění:**

### I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) postupně zahájil v období mezi 15. zářím 2015 a 14. únorem 2017 daňovou kontrolu žalobkyně na dani z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2015 a leden, únor, duben, květen a červen 2016.

[2] Platebními výměry a dodatečnými platebními výměry ze dne 2. července 2018 správce daně žalobkyni vyměřil či doměřil DPH, resp. vyměřil nadměrné odpočty za uvedená zdaňovací období (s výjimkou 4. čtvrtletí 2015 a května 2016, rozhodnutí o nich

jsou předmětem samostatného řízení). Žalobkyně totiž **neprokázala, že zdanitelná plnění přijatá od dodavatelů EKO Agrostav a. s. (pohonné hmoty a přeprava), Lasisvak s.r.o. (stavební materiál, nářadí) J. R. (zámečnické práce – ocelové svodnice) použila v rámci své ekonomické činnosti.** Totéž platí pro pohonné hmoty, které žalobkyně nakoupila v průběhu kontrolovaných zdaňovacích období na různých čerpacích stanicích. Žalobkyně rovněž **neprokázala, že se zdanitelné plnění přijaté od dodavatele DERKEN GROUP s.r.o. (zámečnické práce – dodávka svodnic a lopat na traktorbagr, oprava lžice traktorbagru) uskutečnilo tak, jak je deklarováno na předložené faktuře, respektive že se vůbec uskutečnilo.** Žalobkyně tedy nesplnila podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[3] Odvolání žalobkyně proti platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v návěti. Žalobu proti tomuto rozhodnutí zamítl Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“) v návěti označeným rozsudkem. Zdůraznil, že k prokázání použití přijatého plnění k ekonomické činnosti nestačí zjištění, že daňový subjekt pořídil zboží či služby, které ke své činnosti s ohledem na její zaměření může logicky potřebovat. Využití například pohonných hmot či stavebního materiálu pro soukromou aktivitu plátce či pro realizaci zakázek, jejichž výnos plátce řádně nezdaní, není nepředstavitelné, nereálné ani v praxi ojedinělé. Žalobkyně *de facto* požaduje zohlednění tzv. esenciálních nákladů, které se uplatňují u daně z příjmů, nikoli DPH, a to jen v případě, kdy dojde ke zpochybnění podstatné části účetnictví daňového subjektu a daň je stanovena podle pomůcek, což v případě žalobkyně nenastalo.

[4] Pochybnosti správce daně ohledně **použití pohonných hmot** nakoupených od společnosti **EKO Agrostav** vyvolané tím, že žalobkyně měla tyto pohonné hmoty tankovat do vozidel, která neměla v dlouhodobém majetku, ani nedoložila doklady o jejich pronájmu, považoval krajský soud za opodstatněné. Nespokojil se s tvrzením žalobkyně, že existovala vozidla, do nichž mohla pohonné hmoty načerpat, respektive že k výstavbě lesních cest potřebovala vozidla, která zase potřebovala pohonné hmoty. Žalobkyně nepředložila evidenci motohodin, řádně vyplněnou knihu jízd ani podobný důkaz, které by umožnily spojit údaje o místě, čase a množství čerpání pohonných hmot do konkrétních vozidel. Z předložených faktur navíc není zřejmé, jakou část prací provedla žalobkyně vlastními zaměstnanci a jaká část byla provedena subdodavatelsky, ani to, jaké množství pohonných hmot bylo na jednotlivé zakázky spotřebováno a kterými konkrétními vozidly či stroji. Krajský soud přisvědčil i hodnocení svědeckých výpovědí zaměstnanců žalobkyně ze strany žalovaného.

[5] Ohledně **dalších pohonných hmot** (nikoli těch, které žalobkyně nakoupila od společnosti EKO Agrostav) krajský soud doplnil, že nepředložení řádně vyplněných knih jízd žalobkyně zdůvodňovala nevěrohodným a nelogickým příběhem o krádeži v kanceláři své účetní a nebyla schopna přiřadit jednotlivé přijaté daňové doklady ke svým zakázkám. Dodatečně předložené záznamy o provozu některých vozidel správce daně přesvědčivě zpochybnil.

[6] Krajský soud považoval za oprávněné i pochybnosti správce daně týkající se **přepravních služeb**, které žalobkyně pořídila od společnosti **EKO Agrostav**. Z předložených dokladů nebylo zřejmé, na jaké trase byla přeprava uskutečňována, jaký

pokračování

náklad byl přepravován a ke které konkrétní zakázce se přeprava vztahuje. Svědek M. K., jednatel společnosti EKO Agrostav, předložil výpisy GPS vozidel, avšak jednalo se o vozidla, která měla žalobkyně od této společnosti pronajata, nikoli vozidla, která pro ni měla provádět přepravu. Přepravu svědek potvrdil jen v obecné rovině. Na základě záznamů o provozu vozidel správce daně některé nároky na odpočet uznal, nicméně v řadě případů nebyla zjištěna žádná souvislost mezi přepravou strojů a pracemi, které tyto stroje měly provádět. Dle názoru krajského soudu postačilo, aby žalobkyně uvedla, popřípadě též doložila, co konkrétně a na jakou stavbu pro ni společnost EKO Agrostav ve dnech uvedených na fakturách přepravovala; takové údaje přitom žalobkyně bezpochyby potřebovala pro fakturaci svým odběratelům. To však ani přes výzvu správce daně neučinila a argumentovala pouze obecnou nutností přepravy strojů.

[7] K dodávkám **stavebního materiálu od společnosti Lasisvak** krajský soud poukázal na zjištění správce daně, která vyvracela tvrzení žalobkyně o použití tohoto materiálu. Nákup značného množství stavebního materiálu společností, která zaměstnává pouze tři osoby (tj. žalobkyní), jejichž práce je popisována především jako řídicí a koordinační, vyvolává pochybnosti. Není totiž zřejmé, kdo s tímto materiálem fakticky pracoval.

[8] Také použití **zámečnických prací přijatých od J. R.** k ekonomické činnosti žalobkyně žalovaný dostatečně zpochybnil. Tvrzení žalobkyně o použití svodnic nakoupených od tohoto dodavatele jsou v rozporu s listinami založenými ve spise. Zjištění, jaké množství určitého stavebního materiálu měla žalobkyně pořídit pro realizaci konkrétních zakázek, neodpovídají jeho spotřebě dle jejích tvrzení a předložených soupisů. Z fotografií, které žalobkyně předložila, nejsou zřejmé doba a místo jejich pořízení, nemohou tudíž sloužit jako důkaz o použití přijatých plnění.

[9] Krajský soud se ztotožnil i se závěrem žalovaného, že žalobkyně neprokázala faktické pořízení **zámečnických prací od společnosti DERKEN GROUP**. Tvrzení žalobkyně ohledně opravy přední lžice a dodání lopat na traktorbagr odporovala dalším zjištěným skutečností. Krajský soud poukázal především na nekontaktnost dodavatele, výpověď jeho jednatele Milana Procházky v jiném daňovém řízení, že nepodniká a nikdy za žádnou společnost nejednal, rozpor mezi tvrzením žalobkyně, výpovědí svědka B. a údaji uvedenými na předložených listinách, nedoložení vztahu svědka B. ke společnosti DERKEN GROUP a na rozpor mezi částkami uvedenými na faktuře předložené žalobkyní a na faktuře dodatečně doložené Milanem Procházkou. Vzhled lopat a lžice na předložených fotografiích nesvědčí o jejich čerstvé opravě, respektive novém pořízení. Navíc žalobkyně neprokázala úhradu dodávek. Žalovaný mohl převzít výpověď Milana Procházky učiněnou v jiném daňovém řízení, žalobkyně jeho výslech nenavrhovala. Písemné prohlášení pana Procházky, které předložila žalobkyně, hodnotil žalovaný v kontextu dalších důkazů. Tvrzení žalobkyně, že pan Procházka v jiných daňových řízeních lhal a vydával se za „bílého koně“, aby se vyhnul trestněprávním důsledkům krácení daně, je ničím nepodloženou spekulací.

[10] I tvrzení žalobkyně ohledně **nákupu ocelových svodnic od společnosti DERKEN GROUP** se ocitla v rozporu s dalšími zjištěnými skutečnostmi. Kromě již uvedených nesrovnalostí poukázal krajský soud na odlišné údaje o množství svodnic použitých na jednotlivé lesní cesty (podobně jako v případě dodávek od J. R.).

## II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[11] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Za klíčovou otázku označila, zda pořídila zdanitelná plnění s cílem použít je pro účely své ekonomické činnosti. Není sporu o tom, že stěžovatelka je stavební firmou, která vyvíjí ekonomickou činnost, v rámci níž realizovala zdanitelná plnění. Jestliže žalovaný nemá pochybnosti o tom, že k provedení stavebních prací skutečně došlo, je zcela logické, že stěžovatelka pro jejich realizaci musela nakoupit i související stavební materiál a pohonné hmoty, dopravit pracovní stroje na staveniště apod. Předmět přijatých plnění je tak zcela evidentně v příčinné souvislosti s podnikatelskou činností stěžovatelky. Skutkové závěry a jejich hodnocení musejí respektovat pravidla formální logiky, tento požadavek však napadená rozhodnutí nesplňují. Podle doktríny není možné odepřít nárok na odpočet DPH ani v případě, že předmětné činnosti samy o sobě nepředstavují ekonomickou činnost, ale jsou uskutečňovány v rámci podnikání. Smyslem podnikání není ničím neohraňované shromažďování důkazů pro účely potenciálního daňového řízení v budoucnu. Požadavek, aby stěžovatelka prokazovala, na které zakázce byla použita „která nakoupená cihla“ či konkrétní litr pohonných hmot, tj. plnění genericky určené, je přehnaný a nepřipustný. Výsledky dokazování nemohou spočívat v absolutní jistotě. Existuje přitom vysoká pravděpodobnost, že předmětná plnění byla použita v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky.

[12] Ohledně pohonných hmot nakoupených od dodavatele EKO Agrostav stěžovatelka namítla, že pochybnosti správce daně nelze konstruovat na základě toho, že před vydáním výzvy k prokázání skutečností nedoložila důkazy o pronájmu strojů. Před vydáním výzvy totiž stěžovatelku důkazní břemeno netížilo, primární důkazní břemeno unesla předložením bezvadného účetnictví. Správce daně tedy nemohl unést své důkazní břemeno poukazem na nedoložení důkazů, které stěžovatelka v danou chvíli předkládat nemusela. Skutečnost, že stěžovatelka není vlastníkem dotčených vozidel, není způsobilá vyvolat jakékoli pochybnosti o použití pohonných hmot pro její ekonomickou činnost. Žalovaný navíc nezduvodnil souvislost mezi svými zjištěními a vyvozovanými závěry. Je přitom patrné, že stěžovatelka musí ke své činnosti stroje využívat a zcela logicky k tomu potřebuje i pohonné hmoty. V daňovém řízení se neuplatní legální teorie důkazní. Závěr krajského soudu, že bez evidence motohodin či knihy jízd nelze uznat nárok na odpočet DPH, proto neobstojí. Z předložených záznamů z GPS, smlouvy, fotografické dokumentace, záznamů o provozu strojů a výpovědi svědka K. je zřejmé, že stěžovatelka stavební stroje používala, jakož i to, kde a kdy pracovaly. Na tom nic nemění využití společnosti EKO Agrostav jako subdodavatele. Správce daně vůbec neověřoval míru ingerence této společnosti na předmětných zakázkách. Pokud by tato společnost zajistila vše formou subdodávky, je otázka, na co by stěžovatelka vůbec pohonné hmoty nakupovala.

[13] Stěžovatelka též trvá na tom, že rozporuje-li žalovaný použití pohonných hmot k ekonomické činnosti, musí rovněž upravit daňovou povinnost stěžovatelky na výstupu, přičemž odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. října 2021 sp. zn. 7 Afs 73/2020. Zdůraznila též, že jí nebyl uznán nárok na odpočet z žádných

pokračování

nakoupených pohonných hmot. Provádět výstavbu lesních cest bez využití pohonných hmot však není možné. Výpověď svědka P. (jednoho ze zaměstnanců stěžovatelky, pozn. soudu) neodporuje záznamům o provozu vozidla, správce daně se ho neptal, proč je uveden v záznamech o provozu vozidla, ani na okolnosti obsluhy traktorbagru.

[14] Obdobnou argumentaci stěžovatelka uplatnila i ve vztahu k dalším pohonným hmotám (nakoupeným jinde než u společnosti EKO Agrostav). Zjištění správce daně, že jeden ze zaměstnanců stěžovatelky by musel dle evidence pracovat déle než 40 hodin týdně, je nepodstatné. Práce přesčas není nestandardní. Stejně tak je běžné, že týž strojník průběžně obsluhuje několik strojů.

[15] K přepravě poskytnuté společností EKO Agrostav stěžovatelka uvedla, že nelze očekávat, že se na faktuře od dodavatele uvede označení zakázky pro jejího odběratele, aby bylo možné faktury spárovat. To, že zdanitelné plnění nebylo specifikováno dle představ správce daně, nemůže založit pochybnosti o použití plnění v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky. Mezi jejími tvrzeními a obsahem faktur není žádný rozpor. S ohledem na charakter plnění je vyloučeno, aby bylo použito jinak než k ekonomické činnosti stěžovatelky. Je evidentní, co a kam bylo přepravováno (přepravované stroje byly na fakturách specifikovány). S ohledem na náročný terén nebylo možné dopravu realizovat běžnými nákladními vozidly, a bylo tak nutné využít služeb společnosti EKO Agrostav. I z výpovědi svědka K. plyne, že tato společnost stěžovatelce pronajímala stavebně-mechanizační prostředky a zajišťovala jejich přepravu. Technika se na místo výstavby musela nějak dostat. Pokud se tak nestalo prostřednictvím služeb společnosti EKO Agrostav, je otázka, jak k tomu došlo.

[16] Stěžovatelka dále uvedla, že počet jejích zaměstnanců nemůže vyvolávat žádné pochybnosti ohledně použití stavebního materiálu nakoupeného od společnosti Lasisvak. Není pochyb o tom, že stavební zakázky realizovala, a není tak možné podivovat se nad tím, k čemu využívá stavební materiál. Stavět „z ničeho“ nelze. Je notorií, že lidé vykonávající stavební práce často pracují jako osoby samostatně výdělečně činné. Mezi tím, jaké zaměstnance stěžovatelka zaměstnává, a pochybnostmi o použití stavebního materiálu, není příčinná souvislost. Svědek V. (zaměstnanec společnosti Lasisvak, pozn. soudu) potvrdil, že tato společnost stěžovatelce dodávala ochranné pracovní pomůcky, nářadí a stavební materiál potřebný pro výstavbu lesních cest.

[17] Stěžovatelka pokládá za nesprávné i závěry krajského soudu ohledně zámečnických prací (dodávky svodnic) od J. R.. S obdobnou argumentací jako v případě pohonných hmot pořízených od společnosti EKO Agrostav namítala, že správce daně nemohl své pochybnosti založit na tom, že stěžovatelka v prvotní fázi dokazování nepředložila jiné doklady než své účetnictví. Znovu též poukázala na skutečnost, že na výstupu realizovala plnění, pro které svodnice nezbytně potřebovala. Nic nenasvědčuje tomu, že by použila materiál od jiného dodavatele. Fotografie z výstavby, které doložila stěžovatelka, žalovaný rozporoval s tím, že na nich není uvedeno místo pořízení (tedy pro chybějící metadata). Stěžovatelka logicky dokládala fotografie ze zakázek, pro které pořízené svodnice použila. Tyto fotografie navazují na soupisy prací, použití plnění v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky tak bylo prokázáno. Žalovaný nehodnotil důkazy ve vzájemné souvislosti. Krajský soud uváděl, že množství pořízených svodnic přesahuje množství potřebné pro

stěžovatelčiny zakázky, avšak přehlédl, že stěžovatelka přebytečné svodnice prodala jiné společnosti. Nelze argumentovat tím, že stěžovatelka mohla použít svodnice od společnosti DERKEN GROUP, neboť pořízení tohoto plnění žalovaný zpochybnil. Bez pořízení svodnic však stěžovatelka nemohla zakázky realizovat, v rozhodnutí žalovaného je tedy vnitřní rozpor.

[18] Nakonec stěžovatelka zpochybnila i závěr, že neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti DERKEN GROUP. Vymezení fakturovaných služeb nezakládá žádný rozpor mezi jejími tvrzeními a deklarovaným plněním. Údajná následná nekontaktnost dodavatele nestačí k unesení důkazního břemene správce daně a aktivaci důkazního břemena daňového subjektu. Z ničeho neplyne, že dodavatel byl nekontaktní i v době realizace dodávek. Výslech svědka Procházky (jednatele DERKEN GROUP, pozn. soudu) v jiném daňovém řízení, jehož se stěžovatelka nemohla účastnit, není použitelný důkaz. Svědek mohl sledovat své vlastní zájmy a popřít svůj vztah ke společnosti DERKEN GROUP, aby se vyhnul trestnímu stíhání za krácení daně. Výpověď pana Procházky tak nelze nekriticky přejímat, zvláště za situace, kdy je v příkrém rozporu s jeho písemným prohlášením. Bylo tak namíste tohoto svědka vyslechnout. Stěžovatelka dále odkázala na výpověď svědka B., který potvrdil, že zná stěžovatelku i společnost DERKEN GROUP a že tato společnost pro stěžovatelku skutečně prováděla opravu lopaty na traktorbagr a dodala jí novou lopatu. Svědek též uvedl, že byl přítomen předání vyrobených svodnic. To, že se jeho výpověď zcela neshoduje s tvrzením stěžovatelky, je důsledek časového odstupu. Podezřelé by bylo, kdyby se výpověď svědka zcela shodovala s tím, co uváděla stěžovatelka. Taková situace by nasvědčovala tomu, že je výpověď smluvená. Výpověď svědka spolu s daňovým dokladem, předávacím protokolem, fotodokumentací, smlouvou a položkovým soupisem prací a dodávek představuje logický řetězec důkazů prokazujících přijetí svodnic od společnosti DERKEN GROUP.

[19] Žalovaný se ztotožňuje s posouzením provedeným krajským soudem. Stěžovatelka měla na základě výzvy k prokázání skutečností předložit důkazní prostředky, nicméně setrvala pouze u tvrzení a rezignovala na svou důkazní povinnost. Žalovaný nepožaduje, aby stěžovatelka prokázala, jak použila konkrétní cihlu či litr pohonných hmot. Stěžovatelka pouze měla svá tvrzení relevantním způsobem doložit. Prvotní pochybnosti správce daně spočívaly v tom, že stěžovatelka nedoložila titul k užívání vozidel, do kterých měla tankovat pohonné hmoty pořízené od společnosti EKO Agrostav. Krajský soud jí neurčoval, jaké konkrétní důkazy má předložit. Dále nebylo zřejmé, na jaké trase byla přeprava dodavatele EKO Agrostav uskutečňována a ke které konkrétní zakázce se vztahovala. Pochybnosti správce daně nevznikly pouze na základě předložených faktur, byly založeny i tím, že stěžovatelka předložila neúplný přehled uskutečněných zakázek. Stěžovatelka neprokázala, že se přepravní služby týkaly uváděných zakázek. Totéž platí pro stavební materiál od dodavatele Lasisvak. V průběhu daňové kontroly navíc vyplynuly rozpory mezi tvrzeními stěžovatelky a předloženými položkovými soupisy prací a dodávek, které nelze překlenout tvrzením, že stěžovatelka musela pro realizaci stavebních prací nakoupit i stavební materiál. K fakturám od dodavatele J. R. stěžovatelka nepředložila soupisy prací a dodávek, na které tyto faktury výslovně odkazují. Ani v tomto případě neprokázala, na které zakázky přijaté plnění použila. Místo určení na fakturách zcela neodpovídá tvrzení stěžovatelky. Ohledně dalších pohonných hmot stěžovatelka odkazovala na evidenci motohodin, kterou však nepředložila. Pochybnosti o přijetí plnění

pokračování

od společnosti DERKEN GROUP nebyly dány jen nekontaktností tohoto dodavatele. Svědek Milan Procházka se v jiném daňovém řízení nevyjadřoval k obchodní spolupráci se stěžovatelkou, ale k jeho vztahům ke společnosti DERKEN GROUP. Z porovnání výpovědi svědka B. a stěžovatelky vyplývají zásadní nesrovnalosti. V podrobnostech žalovaný odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí.

[20] Nejvyšší správní soud zaslal vyjádření žalovaného stěžovatelce na vědomí.

### III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[22] Na úvod je nutno podotknout, že v rozsáhlé kasační stížnosti se stěžovatelka poněkud nepřehledně postupně vyjadřuje ke všem přijatým plněním, u kterých jí žalovaný nepřiznal nárok na odpočet DPH, obecnější námitky se však v kasační stížnosti na různých místech v různých obměnách opakují. Nejvyšší správní soud pro přehlednost strukturuje své úvahy následovně: (1) obecnější úvahy k odpočtu DPH, (2) rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, (3) otázka snížení DPH na výstupu v návaznosti na odepření odpočtu DPH na vstupu a (4) zbývající námitky k jednotlivým plněním.

#### III.1. Obecně k odpočtu DPH

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

[24] Účelem úpravy odpočtů stanovené směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 26. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, „je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH se tak snaží stran daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky zaručit dokonalou neutralitu, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy rovněž podléhají DPH“ (bod 35 rozsudku Soudního dvora EU ze dne 22. března 2012 ve věci C-153/11 *Klub OOD*). Jak uvedl Soudní dvůr EU například v rozsudku ze dne 26. května 2005 ve věci C-465/03 *Kretztechnik*, k tomu, aby DPH byla odpočitatelná, musí mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a bezprostřední souvislost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet. „Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, také předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet“ (tamtéž, shodně například rozsudek ze dne 8. června 2000 ve věci C-98/98 *Midland Bank*, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. října 2014 č. j. 9 Afs 86/2013-34 či ze dne 25. září 2013 č. j. 1 Afs 70/2013-47). Existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi daným plněním a celkovou činností osoby povinné k dani pro účely určení toho, zda byly zboží a služby použity k ekonomické činnosti, závisí na objektivním obsahu zboží

nebo služby přijatých touto osobou (rozsudek ze dne 21. února 2013 ve věci C-104/12 *Wolfram Becker*), nejde tedy o prostou „příčinnou souvislost“ mezi náklady a ekonomickou činností plátce (BRANDEJS, T., DRÁBOVÁ, M., DUŠEK, M., HOLUBOVÁ, O. a TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2010. Cit. dle ASPI, § 72).

[25] Z uvedeného vyplývá, že nárok na odpočet DPH vzniká **jen za situace, kdy plátce pořízené plnění skutečně použije pro svou ekonomickou činnost** (což je třeba posoudit na základě objektivních okolností). Stěžovatelka tudíž nesprávně vymezila již výchozí otázku pro své úvahy, neboť označila za klíčové, zda pořídila zdanitelné plnění *s cílem* použít je pro svou ekonomickou činnost. Pouhý úmysl plátce v tomto směru nestačí (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. dubna 1995 ve věci C-4/94 *BLP Group*, bod 19, či výše citovaný rozsudek *Midland Bank*, bod 20). Z judikatury sice vyplývá, že zboží a služby mohou být pořízeny jednotlivcem jednajícím jako osobou povinnou k dani pro účely ekonomické činnosti, i když nejsou okamžitě užity pro tuto ekonomickou činnost (například rozsudky ze dne 11. července 1991 ve věci C-97/90 *Lennartz* či ze dne 22. října 2015 ve věci C-126/14 *Sveda*), tyto úvahy však Soudní dvůr činí v rámci posouzení otázky, zda plnění přijímá osoba povinná k dani, „která jedná jako taková“, což je rovněž skutkovou otázkou, která musí být posouzena s ohledem na všechny okolnosti případu (rozsudek ze dne 22. března 2012 ve věci C-153/11 *Klub OOD*, bod 41). Citované případy se navíc týkaly poměrně specifických situací nabývání investičního majetku, jimž nyní projednávaný případ neodpovídá. Zákonná konstrukce odpočtu DPH sice počítá s tím, že nárok na odpočet vznikne (a bude uplatněn) ještě před tím, než budou splněny všechny podmínky vymezené v § 72 odst. 1 zákona o DPH (tj. před použitím přijatého plnění pro ekonomickou činnost), neboť dle § 72 odst. 3 zákona o DPH vzniká příjemci plnění nárok na odpočet v okamžiku, kdy nastaly skutečnosti zakládající poskytovateli plnění tuto daň priznat. To však neznamená, že „plátcí daně, který nárok v souladu se zákonem uplatnil, tento nárok skutečně vznikl autonomně jednou pro vždy, bez ohledu na pozdější splnění podmínky, s níž je nárok na odpočet daně evidentně spojen. Oprávněnost nároku na odpočet daně nemůže být z povahy věci, kdy je tento nárok podmíněn dalším zákonem kvalifikovaným použitím přijatých plnění, posuzována izolovaně jediné k době, kdy je nárok uplatňován. Oprávněnost nároku na odpočet má celistvý, věcný význam, nelze jej redukovat pouze na právo uplatnit si odpočet daně na vstupu v daňovém priznání [...] Podmíněnost nároku na odpočet daně použitím přijatých plnění v souladu se zákonem je předpokladem pro neutralitu daně, která dává smysl nároku na odpočet [...] Zásada neutrality daně je proto narušena, jestliže na přijatá zdanitelná plnění nenavazují žádné ekonomické činnosti zdanitelné toutéž daní“ (již citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 86/2013-34, který se sice týká zákona účinného pro zdaňovací období 2007 – 2009, citované závěry jsou však přiměřeně použitelné i nadále).

[26] Soudní dvůr již také dovodil, že v některých případech má osoba povinná k dani nárok na odpočet DPH i v situaci, kdy neexistovala přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, a to za předpokladu, že vynaložené náklady byly součástí jejich režijních (obecných) výdajů, a jako takové byly spoluurčující pro cenu zboží nebo služeb, které tato osoba dodávala (rozsudek *Midland Bank*, bod 31). Takové plnění totiž má přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani



pokračování

(rozsudek *Kretztechnik*, bod 36). I v tomto případě je určující objektivní vztah mezi plněními a zdanitelnou ekonomickou činností (rozsudek *Wolfram Becker*), přičemž ekonomická činnost musí být výlučnou příčinou vzniku vynaložených výdajů (přijetí plnění). Nárok na odpočet nevznikne, pokud nelze jednoznačně dovodit, že osoba povinná k dani by dané plnění nepřijala, pokud by nevykonávala danou ekonomickou činnost (rozsudek Soudního dvora ze dne 8. února 2007 ve věci C-435/06 *Investrand*). Tato judikatura se však týká poměrně specifických případů různých poradenských služeb, jejichž „spárování“ s konkrétním plněním uskutečněným na výstupu může být skutečně obtížné (ne-li nemožné). Znovu jde o situace povahou plnění odlišné od té nyní posuzované.

[27] Navíc jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. listopadu 2019 č. j. 7 Afs 356/2018-34, náklady na vstupu mají přímou a bezprostřední souvislost s ekonomickou činností plátce, pokud jsou nedílnou součástí plnění na výstupu, popřípadě pokud jsou plnění na vstupu objektivně způsobilá podpořit ekonomickou činnost (a skutečně tomu tak v praxi je). To však ve spojení s posuzováním na základě objektivních hledisek, které vyžaduje Soudní dvůr, klade vysoké nároky na daňový subjekt, přičemž nestačí obecná tvrzení, že byla uvedena kritéria naplněna.

[28] S ohledem na uvedené nemůže být důvodná stěžovatelčina námitka, že vykonávali činnost, při které používá stavební materiál a stroje, jež pro svůj provoz potřebují pohonné hmoty a jež musí na stavenišťě nějak přepravit, musí jí žalovaný přiznat nárok na odpočet daně na vstupu z pořízení těchto plnění. Přijetí této argumentace by vedlo k nutnosti přiznat nárok na odpočet z jakýchkoli pořízených plnění, které daňový subjekt obvykle ke své činnosti potřebuje, na základě zcela obecného tvrzení, což však odporuje principu neutrality DPH i judikatuře Soudního dvora (obdobně již citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 356/2018-34, bod 39). Nejvyšší správní soud plně přisvědčuje krajskému soudu, že pohonné hmoty či přepravní služby lze použít i k jiným účelům než k ekonomické činnosti stěžovatelky (například u pohonných hmot se logicky nabízí jejich využití pro soukromou potřebu). Nelze proto tvrdit, že by stěžovatelka tato plnění mohla pořídit pouze pro svoji deklarovanou ekonomickou činnost (respektive že nebyť této činnosti, nepořídila by je).

[29] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. září 2022 č. j. 2 Afs 401/2020-74, kterým v tomto ohledu stěžovatelka argumentovala, se týkal zcela odlišné situace (správce daně neuznal odpočet kvůli pochybnostem, zda tehdejšímu stěžovateli plnění skutečně dodal deklarovaný dodavatel, ačkoli tomuto dodavateli z uskutečněného plnění vyměřil daň na výstupu). Stěžovatelka jeho závěry vytrhává z kontextu.

### III.2. Důkazní břemeno a důkazní standard

[30] Stěžovatelka dále zpochybňovala rozložení důkazního břemene mezi ni a správce daně, respektive aktivaci jejího důkazního břemene v důsledku toho, že správce daně zpochybnil její účetnictví (zejména předložené daňové doklady).

[31] Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle § 92 odst. 5 písm. c) téhož zákona *správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost,*

*správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.* Citovaná ustanovení vyjadřují základní pravidlo rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, které lze zjednodušeně vyjádřit tak, že daňový subjekt musí unést důkazní břemeno ve vztahu k daňové povinnosti, kterou sám tvrdí, a správce daně jeho tvrzení podpořené důkazy tvrzení může zpochybnit tak, že vyvrátí jejich věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost – aniž by však měl povinnost prokázat, jak tvrzené obchodní případy proběhly ve skutečnosti. Tuto povinnost měl a má i nadále daňový subjekt.

[32] K dokazování v daňovém řízení existuje bohatá a konstantní judikatura. Jak Nejvyšší správní soud uvedl například v rozsudku ze dne 11. února 2021 č. j. 8 Afs 24/2019-44, daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (má břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit (nese břemeno důkazní). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Nemá přitom 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“ (rozsudek ze dne 30. ledna 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). 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 ze dne 22. října 2008 č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně tyto skutečnosti prokáže, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. července 2010 č. j. 1 Afs 39/2010-124; dále viz například rozsudky ze dne 31. května 2007 č. j. 9 Afs 30/2007-73 či ze dne 30. dubna 2008 č. j. 1 Afs 15/2008 - 100).

[33] Nejvyšší správní soud zároveň zdůrazňuje, že „důkazní břemeno v průběhu řízení neputuje od daňového subjektu ke správci daně a naopak. Daňový řád v § 92 zcela jednoznačně a striktně stanoví, ohledně kterých skutečností důkazní břemeno nese daňový subjekt a ohledně kterých naopak správce daně. Rozsah tohoto břemene se v průběhu řízení u nich nemění, nepřechází z jednoho na druhého, každý si nese vždy své důkazní břemeno v zákonem stanoveném rozsahu. Daňový subjekt je stále v jakémkoli stádiu řízení povinen prokazovat pouze to, co uvedl ve svém daňovém přiznání, resp. ve svém účetnictví; jak listinnými důkazy, tak v případě pochybností jinými důkazními prostředky je povinen prokázat věrohodnost a správnost svých tvrzení. Jinými slovy, důkazní břemeno stíhá daňový subjekt a správce daně v průběhu celého řízení, a to vždy v limitovaném rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. 5 daňového řádu. Rozhodnou otázkou v řízení potom vždy je posoudit, kdo své a – právě jen své – důkazní břemeno unesl a kdo nikoli; od toho se poté odvíjí další procesní postup, potažmo i způsob stanovení daně a samotná výše daně“ (rozsudek ze dne 11. dubna 2019

pokračování

č. j. 5 Afs 133/2018-27). Byť se finanční orgány (či správní soudy) někdy vyjadřují tak, že zjištěnými pochybnostmi došlo k přenosu důkazního břemene na daňový subjekt, tato terminologická nepřesnost není vadou, která by mohla vyvolat nezákonnost rozhodnutí.

[34] Na základě uvedeného vyhodnotil Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou argumentaci stěžovatelky týkající se formulace výzev k prokázání skutečností (tj. otázky, v jakou chvíli ji mohl správce daně vyzývat k prokázání čeho). Na jednotlivé úkony v daňovém řízení totiž nelze pohlížet izolovaně, neboť řízení před správcem daně i následně odvolací řízení se posuzuje jako jeden celek (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. července 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či usnesení rozšířeného senátu téhož soudu ze dne 12. října 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, publ. pod č. 534/2005 Sb. NSS). Podstatné proto je, zda správce daně v rámci daňové kontroly jako celku (respektive žalovaný v odvolacím řízení v rámci doplnění dokazování) unesl důkazní břemeno ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost či správnost důkazů, které předložila stěžovatelka, tedy zda vyjevil vážné a důvodné pochyby o tom, že stěžovatelka přijatá zdanitelná plnění použila ke své ekonomické činnosti (či zda je skutečně přijala). Sdělovat či konkretizovat pochybnosti může správce daně (resp. i žalovaný) i jinými způsoby, než pouze prostřednictvím výzev, pokud je zachováno právo daňového subjektu se s pochybnostmi seznámit a reagovat na ně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. května 2019, č. j. 5 Afs 192/2019-29).

[35] Pochybnosti správce daně vůči tvrzením stěžovatelky jsou přitom formulovány srozumitelně, mají oporu v provedeném dokazování a lze je považovat za dostatečně závažné. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. července 2010 č. j. 1 Afs 39/2010-124, na který odkazovala stěžovatelka, se týkal odlišné situace – tehdy správce daně vytýkal daňovému subjektu neprokázání skutečného průběhu obchodních případů s argumentem, že samotná faktura nepostačuje, aniž předložené daňové doklady zpochybnil (na rozdíl od nyní posuzovaného případu); nakonec přitom konkrétní pochybnosti o správnosti a věrohodnosti daňových dokladů formuloval žalovaný v rozhodnutí o odvolání, což Nejvyšší správní soud aproboval (i citovaný rozsudek tedy otázku unesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu a správce daně hodnotí z pohledu na daňové řízení jako celek a nikoli na jeho jednotlivé fáze).

[36] Přisvědčit nelze ani námitce, že žalovaný v daňovém řízení nastavil nepřiměřeně vysoký důkazní standard. Stěžovatelka neměla prokázat využití každé nakoupené cihly či každého litru pohonných hmot, jak uváděla v kasační stížnosti. Žalovaný neuznal její nárok na odpočet DPH proto, že v důkazech, jimiž dokládala, že přijatá plnění použila v rámci své ekonomické činnosti, identifikoval závažné rozpory, které jej vedly k pochybnostem, zda stěžovatelka skutečně pořízené zboží a služby použila tak, jak tvrdila. Požadavky žalovaného nestaví do *centra* podnikatelské činnosti stěžovatelky shromažďování důkazů pro možná budoucí daňová řízení (ve smyslu rozsudku ze dne 19. dubna 2022 č. j. 3 Afs 223/2020-66, na který stěžovatelka odkazovala), jak stěžovatelka poněkud přepjatě dovozuje. S podnikáním je však spojen požadavek, aby si podnikatel ve vlastním zájmu opatřoval nad rámec svých běžných obchodních potřeb takový soubor důkazů, kterými prokáže splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně dle zákona o DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. února 2010 č. j. 1 Afs 103/2009-232). Stěžovatelka nedokázala rozpory, na které správce

daně poukazoval, uspokojivě vysvětlit, čímž se dostala do důkazní nouze. S ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení jde tato okolnost výhradně k její tíži.

[37] V podrobnostech Nejvyšší správní soud odkazuje níže na část III.4. a především na rozsudek krajského soudu.

### *III.3. Snížení DPH na výstupu v návaznosti na neuznání odpočtu*

[38] Stěžovatelka dále namítala, že měl žalovaný s ohledem na neuznání odpočtu daně na vstupu odpovídajícím způsobem ponížít daň na výstupu, jelikož bez přijatého plnění nemohla takto zdaněnou ekonomickou činnost vykonávat.

[39] Krajský soud správně uvedl, že judikaturu požadující zohlednit při stanovení daně z příjmů tzv. esenciální náklady nelze v režimu DPH použít (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. března 2022 č. j. 6 Afs 29/2021-38). Stěžovatelka však nevedla svou argumentaci pouze tímto směrem, požaduje též snížení DPH na výstupu s ohledem na neuznané odpočty.

[40] Rozsudek ze dne 26. října 2021 č. j. 7 Afs 73/2020-35, na který odkazovala stěžovatelka, se týkal specifické situace fiktivního přepravece zboží v řetězci dodavatelů. Nejvyšší správní soud tehdy s odkazem na judikaturu Soudního dvora konstatoval, že je třeba umožnit plátcům opravu vyfakturované daně na vstupu, a není-li již oprava možná, musí správce daně tyto okolnosti zohlednit v rozhodnutí o stanovení daně. Naproti tomu v projednávaném případě správce daně nezpochybnil, že stěžovatelka uskutečnila zdanitelná plnění, z nichž přiznala a odvedla DPH na vstupu, a s jedinou výjimkou nezpochybnil ani přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů. Sporná zůstala pouze vazba (přímá a bezprostřední souvislost ve smyslu výše citované judikatury Soudního dvora) mezi přijatými plněními a ekonomickou činností stěžovatelky, což je situace zcela odlišná od té, kterou Nejvyšší správní soud posuzoval v citovaném rozsudku.

[41] Obecně lze uvést, že ponížení DPH na výstupu v návaznosti na neuznání odpočtu DPH přichází v úvahu právě v situaci, kdy správce daně zpochybní existenci plnění jako takového (tedy v případě fiktivních dodávek, obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. srpna 2016 č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 355/2017 Sb. NSS, bod 27). Není-li totiž prokázáno přijetí zdanitelného plnění, jen stěžovatel může daňový subjekt totéž plnění následně dodat svým dodavatelům. V případě stěžovatelky však správce daně nezpochybnil ani přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů, ani uskutečňování zdanitelných plnění ze strany stěžovatelky. Zároveň stěžovatelka ani sama nenamítala, že by plnění na výstupu byla fiktivní. Stěžovatelka také vystavila daňové doklady na plnění na výstupu (resp. vystavení nerozporevala), tudíž i z tohoto důvodu byla povinna daň na výstupu přiznat v plné výši dle § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH (v době realizace plnění pod písm. i). Ke snížení DPH na výstupu tudíž nebyl důvod.

### *III.4. K jednotlivým přijatým plněním*

[42] Nakonec se bude Nejvyšší správní soud zabývat dílčími námitkami stěžovatelky vůči skutkovým závěrům žalovaného a krajského soudu. Připomíná však, že je to především krajský soud, který je oproti kasačnímu Nejvyššímu správnímu soudu soudem

pokračování

nalézacím a je povolán zhodnotit napadené správní rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany kasačního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se na vady řízení a dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (viz např. rozsudky ze dne 1. března 2017 č. j. 6 As 256/2016-79, bod 21, ze dne 30. května 2018 č. j. 6 Afs 94/2018-52, bod 25, ze dne 20. prosince 2018 č. j. 6 Afs 283/2018-39, bod 9, č. j. 6 Afs 295/2018-39, bod 5, a 6 Afs 306/2018-40, bod 13, ze dne 13. února 2019 č. j. 6 Afs 354/2018-23, bod 9, a jiné).

[43] Žádné takové vady Nejvyšší správní soud nezjistil. Krajský soud pečlivě zhodnotil všechna skutková zjištění žalovaného a posoudil je v kontextu žalobních námitek stěžovatelky. Jeho závěry jsou srozumitelné a přesvědčivé a s výjimkou dále uvedených okolností na ně Nejvyšší správní soud plně odkazuje.

[44] Co se týče pohonných hmot pořízených od společnosti EKO Agrostav, souhlasí Nejvyšší správní soud s krajským soudem, že počáteční nedoložení vlastnického či užívacího vztahu k vozidlům, do nichž měly být pohonné hmoty čerpány, zcela oprávněně vyvolalo pochybnosti správce daně. Argument, že nějaké stroje stěžovatelka ke své činnosti potřebovala, je zcela mimoběžný. V tomto rozsudku i v napadených rozhodnutích bylo již mnohokrát zopakováno, že stěžovatelka musí prokázat, k jaké činnosti pořízené pohonné hmoty využila. Krajský soud správně uvedl, že stěžovatelka měla doložit důkazy, které by umožnily propojit údaje o místě, čase a množství čerpání pohonných hmot do konkrétních vozidel. Nepožadoval předložení pouze evidence motohodin či knihy jízd, nýbrž připouštěl i jiný obdobný důkaz (bod 27 napadeného rozsudku); neuplatňoval tedy legální teorii důkazní, jak namítala stěžovatelka. Nejvyšší správní soud dále odkazuje na zjištění žalovaného, že stěžovatelka stavební zakázku plnila částečně subdodavately – mimo jiné prostřednictvím společnosti EKO Agrostav, která jí dodala pohonné hmoty – přičemž nebylo zřejmé, jakou část prováděla stěžovatelka a jakou její subdodavatelé. Krajský soud správně dovodil, že za takové situace (a při neexistenci důkazu, že stěžovatelka pořizovala pohonné hmoty i pro své subdodavatele) nelze bez průkazné knihy jízd (či jiného obdobného důkazu) stěžovatelce nárok na odpočet uznat. Nejvyšší správní soud dále odkazuje na zjištěné rozpory mezi výpověďmi zaměstnanců stěžovatelky a záznamy o provozu vozidla, jakož i na skutečnost, že svědek P. byl vyslýchán jen krátký čas poté, co měl pro stěžovatelku pracovat, takže je nepravděpodobné, že by si bez přímého dotazu nevzpomněl na desítky hodin strávené obsluhou traktorbagru (bod 32 rozsudku krajského soudu). Stěžovatelka na tyto závěry nijak nereaguje, v podstatě jen opakuje, že jde o nepodstatné nesrovnalosti. S tím však Nejvyšší správní soud nesouhlasí.

[45] K dalším pořízeným pohonným hmotám lze nad rámec již uvedeného poukázat především na další zjištěné rozpory v předložených důkazech (zejména údaje o době provozu vozidel na jedné ze zakázek, které neodpovídají období její realizace, záznamy obsahující údaje o práci na nerealizované zakázce a záznamy o čerpání pohonných hmot do strojů ve dnech, kdy podle záznamů neměly být v provozu). K těmto závažným rozporům se stěžovatelka nijak nevyjádřila. K jejím námitkám lze uvést, že zaměstnanci samozřejmě mohou pracovat déle než 40 hodin týdně, v případě strojíka Dorazila však šlo o téměř dvojnásobek zákonem stanovené týdenní pracovní doby (bod 51 rozhodnutí žalovaného), což lze ve shodě s krajským soudem označit za nestandardní. Nelze sice vyloučit, že by jeden strojík obsluhoval zároveň více stavebních strojů, avšak i při

pominutí této nesrovnalosti jich stále zůstává dost na to, aby pochybnosti žalovaného obstály.

[46] K námitkám stěžovatelky týkajícím se přepravních služeb pořízených od společnosti EKO Agrostav lze uvést následující. Pochybnosti správce daně ohledně předložených faktur nevyvolala skutečnost, že nespécifikovaly zakázky pro stěžovatelčiny odběratele, s nimiž měla přeprava souviset. Faktury nevymezovaly například přepravovaný náklad (specifikovaly pouze vozidla, která přepravu prováděla, nikoli však přepravované stroje). Navíc ani další doklady, které stěžovatelka předložila, neumožnily přijaté plnění spárovat se zakázkami prováděnými stěžovatelkou, svědek K. potvrdil přepravu jen v obecné rovině. Nejvyšší správní soud přitom zdůrazňuje, že správce daně v některých případech z předložených důkazů dovedl, o jakou přepravu šlo, a tehdy stěžovatelce nárok na odpočet uznal. Důkazní standard nastavený v daňovém řízení tedy v žádném případě nebyl nesplnitelný. Stěžovatelka se v kasační stížnosti táže, jak jinak než za pomoci společnosti EKO Agrostav se stavební technika dostala na místo výstavby. K tomu však Nejvyšší správní soud znovu uvádí, že správce daně není povinen prokázat, jak (jinak, než jak tvrdí daňový subjekt) se posuzované obchodní případy odehrály. Postačí, pokud důkazy předložené daňovým subjektem v dostatečné míře zpochybní, což se v tomto případě stalo.

[47] Ohledně plnění zboží pořízeného od dodavatele Lasisvak stěžovatelka namítala především to, že nízký počet jejích zaměstnanců nemůže vyvolávat žádné pochybnosti. S tím však Nejvyšší správní soud nesouhlasí a shodně s krajským soudem uvádí, že jelikož stěžovatelka zaměstnávala pouhé tři zaměstnance (navíc na pozicích popisované spíše jako řídicí a koordinační), jeví se nákup velkého množství stavebního materiálu jako pochybný. Námitka, že lidé vykonávající stavební práce často pracují jako osoby samostatně výdělečně činné, není přípustná, neboť ji stěžovatelka uplatnila poprvé až v kasační stížnosti [§ 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Navíc není zřejmé, jakým způsobem by měl soud tuto okolnost vzít v úvahu (snažila-li se stěžovatelka namítat, že pro ni na stavbách pracovaly osoby samostatně výdělečně činné, zůstává toto tvrzení zcela nepodložené). Svědek Vyplel sice potvrdil, že společnost Lasisvak stěžovatelce stavební materiál a další zboží dodávala, tuto okolnost však žalovaný nezpochybňoval. Správce daně navíc v průběhu daňové kontroly identifikoval řadu nesrovnalostí (viz bod 43 rozsudku krajského soudu), k nimž se však stěžovatelka nijak nevyjádřila.

[48] Stěžovatelka dále namítala, že žalovaný hodnotil jednotlivé důkazy shromážděné k dodávkám svodnic od J. R. izolovaně. S tím však Nejvyšší správní soud nesouhlasí, závěry žalovaného naopak svědčí o hodnocení důkazů ve vzájemné souvislosti (v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu). Žalovaný nezpochybňoval, že stěžovatelka realizovala stavební zakázku, při níž použila svodnice (tj. výstavbu lesních cest), měl však pochybnosti o tom, zda se jednalo o ty svodnice, které stěžovatelka pořídila od dodavatele J. R. Tyto pochybnosti pramenily především z odlišné tloušťky plechu svodnic použitých v rámci zakázky a svodnic dodaných J. R., jakož i z odlišného množství použitých svodnic dle tvrzení žalobkyně v porovnání se soupisem stavebních prací a ze skutečnosti, že na faktuře vystavené J. R. bylo uvedeno jiné místo určení než to, kde stěžovatelka zakázku realizovala. Tyto nesrovnalosti stěžovatelka nijak nevysvětlila, přičemž Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že nedatované fotografie nemohly pochybnosti

pokračování

žalovaného rozptýlit (přičemž není zřejmé, jak by měly nijak neoznačené fotografie svodnice a dělníka pokládajícího svodnici na cestu navazovat na předložený soupis stavebních prací). Žalovaný netvrdil, že stěžovatelka mohla na realizaci zakázky použít svodnice od společnosti DERKEN GROUP, jejichž faktické pořízení zpochybnil, nýbrž poukázal na skutečnost, že právě stěžovatelka uváděla, že měla na tutéž zakázku použít svodnice od obou dodavatelů (tj. více než dvojnásobné množství, než je uvedeno v soupisu prací). Namítaný vnitřní rozpor tedy není v rozhodnutí žalovaného, nýbrž v tvrzeních stěžovatelky.

[49] Nejvyšší správní soud souhlasí i se závěrem krajského soudu, že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelného plnění od dodavatele DERKEN GROUP. K tomu lze uvést, že nekontaktnost této společnosti nebyla jediným důvodem pro neuznání odpočtu, nýbrž přispěla k pochybnostem správce daně o uskutečnění deklarovaného plnění, což je zcela v pořádku. Kromě této okolnosti vyvolalo pochybnosti správce daně především to, že faktury vystavené společností DERKEN GROUP neobsahovaly cenu plnění, nýbrž odkazovaly na smlouvy, které stěžovatelka nepředložila. Tvrzení stěžovatelky byla v rozporu s výpovědí svědka B., přičemž důvodem nebylo, že by svědek vypovídal obecně a na řadu okolností si nevzpomínal. Naopak, svědek uvedl řadu podrobností (například ohledně předání plnění), které však neodpovídaly tomu, co uváděla stěžovatelka. Nejvyšší správní soud dále uvádí, že podkladem rozhodnutí správce daně mohou být i listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků podaných v jiných řízeních, není-li to na úkor práva daňového subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky, jehož výkonu správce daně nemůže účelově bránit. „V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Ačkoli by tedy bylo vhodnější, aby žalovaný rozpor mezi výpovědí jednatele společnosti DERKEN GROUP podanou v jiném daňovém řízení, kdy popřel jakoukoli faktickou činnost v rámci podnikání této společnosti, a písemným prohlášením jednatele, které předložila stěžovatelka, odstranil výsledkem jednatele, kterého by se mohl zúčastnit i zástupce stěžovatelky, neshledává Nejvyšší správní soud v postupu žalovaného vadu, která by zasáhla do samé podstaty práva stěžovatelky na projednání věci v její přítomnosti (čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod) a především která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Ve shodě s krajským soudem přitom poukazuje zejména na skutečnost, že stěžovatelka výslech jednatele společnosti DERKEN GROUP nenavrhl, ačkoli musela vědět, že jeho výpověď v jiném daňovém řízení je jedním ze zdrojů pochybností správce daně. Dále je podstatné, že tyto pochybnosti se opíraly i o další okolnosti (nejednoznačné faktury, rozpory mezi tvrzeními stěžovatelky a výpovědí svědka B.). Nejvyšší správní soud souhlasí i se závěrem krajského soudu, že tvrzení stěžovatelky o důvodech, proč jednatel společnosti DERKEN GROUP popřel jakoukoli činnost pro tuto společnost (snaha vyhnout se trestnímu stíhání za krácení daně), je čistou spekulací. Z ničeho totiž například nevyplývá, že by jednateli trestní stíhání hrozilo. Ani tato námitka tudíž není opodstatněná.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[50] Ze všech uvedených důvodů neshledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, pročez ji zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Rozhodl tak bez jednání v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s.

[51] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti, pročez se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 8. března 2023

JUDr. Tomáš Langášek, LL.M.  
předseda senátu