



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudkyně Veroniky Juříčkové a soudce Jana Kratochvíla v právní věci žalobkyně **SAGITEX CZ s.r.o.**, sídlem Wurmova 3294/28, Přerov, zastoupené JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 7. 2019, č. j. 28122/19/ 5300-21442-712715, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 21. 12. 2021, č. j. 65 Af 26/2019-51,

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] Platebním výměrem ze dne 2. 7. 2018 správce daně (Finanční úřad pro Olomoucký kraj) vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2015 ve výši 908 863 Kč a dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 7. 2018 jí doměřil DPH za zdaňovací období květen 2016 ve výši 84 298 Kč a stanovil penále ve výši 16 859 Kč. Správce daně neuznal žalobkyni uplatněný nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění pro nesplnění podmínek § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala použití v rámci své ekonomické činnosti u přijatých zdanitelných plnění pohonné hmoty a přepravní služby od dodavatele EKO Agrostav a. s., materiál od dodavatele Lasisvak, s. r. o. a další pohonné hmoty nakoupené na různých čerpacích stanicích. Druhým

důvodem odepření uplatněného nároku na odpočet DPH bylo nesplnění podmínky dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.

[2] Žalovaný o odvolání žalobkyně rozhodl tak, že „*odvolání se zamítají a napadená rozhodnutí ... se mění takto ...*“. Změna spočívala ve zvýšení vyměřeného nadměrného odpočtu za 4. čtvrtletí 2015 a snížení doměřené daně za květen 2016 a penále z ní. Žalovaný uznal možnost žalobkyně prokazovat vznik nároku na odpočet kopiemi daňových dokladů. Ve vztahu k neprokázání použití zdanitelných plnění k uskutečnění ekonomické činnosti ponechal žalovaný závěr správce daně beze změny.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobkyně podala žalobu ke krajskému soudu.

[4] Krajský soud nejprve zdůraznil, že prokazování přijetí zdanitelného plnění je sice prvotně záležitostí dokladovou (formální), je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (splnění hmotněprávních podmínek). Jestliže není prokázáno, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením daňového dokladu, byť formálně správného. V této souvislosti krajský soud připomněl právní úpravu rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně v daňovém řízení.

[5] Krajský soud rovněž zdůraznil, že hmotněprávní podmínka vzniku nároku na odpočet DPH na vstupu u přijatého zdanitelného plnění v podobě jeho použití v rámci ekonomických činností plátce není splněna toliko zjištěním, že daňový subjekt pořídil zboží či služby, které ke své činnosti s ohledem na její zaměření může logicky potřebovat. Podle zákona je plátce daně oprávněn k odpočtu daně na vstupu jen u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby. Plátce daně je povinen takové použití prokázat. Využití pohonných hmot, stavebního materiálu, přepravy nákladu či jakéhokoli jiného zdanitelného plnění pro soukromou aktivitu plátce daně, či pro realizaci zakázek, jejichž výnos daňový subjekt řádně nezdaní, totiž není nijak nepředstavitelné, nereálné a v praxi ojedinělé.

[6] Krajský soud nesouhlasil s požadavkem žalobkyně, aby správce daně za situace, kdy má prokázané dosažení nějakého výnosu, zohlednil náklady, byť v esenciální výši. Krajský soud především uvedl, že o nákladech, výnosech a zisku lze hovořit u daně z příjmů, nikoli při posuzování nároků na odpočet DPH. S odkazem na judikaturu rovněž uvedl, že esenciální náklady lze zohlednit jedině v situaci, kdy jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. V případě žalobkyně však bylo možné stanovit daň dokazováním, pro zohlednění tzv. esenciálních nákladů tedy nevznikl prostor.

[7] Pochybnosti správce daně ohledně **použití pohonných hmot** nakoupených od společnosti **EKO Agrostav a. s.** vyvolané tím, že žalobkyně měla tyto pohonné hmoty tankovat do vozidel, která neměla v dlouhodobém majetku, ani nedoložila doklady o jejich pronájmu, shledal krajský soud opodstatněnými. Ke splnění hmotněprávní podmínky přiznání nároku na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění v podobě konkrétních nákupů pohonných hmot nemůže stačit zjištění, že existovala vozidla, do nichž žalobkyně mohla daný typ pohonných hmot načerpat, ani obecné tvrzení, že ke

pokračování

splnění svých zakázek při práci na lesních cestách potřebovala vozidla, která ke svému provozu potřebovala pohonné hmoty. Žalobkyně nepředložila evidenci motohodin, řádně vyplněnou knihu jízd ani podobný důkaz, který by umožnil 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 souhlasil i s hodnocením svědeckých výpovědí zaměstnanců žalobkyně ze strany žalovaného.

[8] Krajský soud považoval za oprávněné i pochybnosti správce daně týkající se **přepravených služeb**, které žalobkyně pořídila od společnosti **EKO Agrostav a. s.** I v tomto případě žalobkyně splnila své prvotní důkazní břemeno doložením faktur, které po formální stránce odpovídaly jejím tvrzením, nicméně z předložených dokladů nebylo zřejmé, na jaké trase byla přeprava uskutečňována, jaký náklad byl přepravován a ke které konkrétní zakázce uskutečňované žalobkyní se přeprava vztahuje. Svědek Michal Komínek, jednatel společnosti EKO Agrostav a. s., předložil výpisy GPS vozidel, avšak jednalo se o vozidla, která měla žalobkyně od této společnosti pronajata pro práci na výstavbě lesních cest, nikoli vozidla, která pro ni měla provádět přepravu materiálu či jiných strojů. 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. Krajský soud uvedl, že zákon sice neukládá plátcům povinnost členit svou evidenci pro účely DPH tak, aby byla jím přijatá zdanitelná plnění ihned „spárovatelná“ s jím uskutečněnými zdanitelnými plněními, pokud ale uplatňuje plátce u přijatých zdanitelných plnění nárok na odpočet daně na vstupu, je nezbytné, aby v případě pochybností správce daně při daňové kontrole prokázal, že tato přijatá plnění ve smyslu § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH skutečně použil v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování svých zdanitelných plnění. Dle krajského soudu by stačilo, aby žalobkyně uvedla a v případě pochybností doložila, co konkrétně a na jakou stavbu pro ni společnost EKO Agrostav a. s. ve dnech uvedených na fakturách přepravovala. Takové údaje přitom žalobkyně potřebovala i pro fakturaci svým odběratelům, požadavek dotvrzení a doložení tedy nebyl nesplnitelný. I přes výzvu správce daně však žalobkyně pouze obecně argumentovala zjevnou nutností přepravy strojů.

[9] Ohledně **dalších pohonných hmot**, k nimž žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně na základě mnoha daňových dokladů o nákupu, krajský soud uvedl, že žalobkyně nepředložila žádnou dokumentaci k použití čerpaných pohonných hmot, mezi údaji uvedenými v žalobkyní dodatečně doložených záznamech o provozu některých strojů a dalšími zjištěnými skutečnostmi byly četné rozpory. Krajský soud též doplnil, že nepředložení řádně vyplněných knih jízd žalobkyně zdůvodňovala nevěrohodným příběhem o krádeži knih jízd z kanceláře účetní. Žalobkyně nebyla schopna přiřadit jednotlivé přijaté daňové doklady ke svým zakázkám. Dodatečně předložené záznamy o provozu některých vozidel správce daně přesvědčivě zpochybnil.

[10] K dodávkám **stavebního materiálu od společnosti Lasisvak, s. r. o.** krajský soud poukázal na zjištění správce daně. Úvahy a závěry správce daně a žalovaného shledal krajský soud logickými a podloženými. Nákup značného množství stavebního materiálu

stavební firmou, která zaměstnává pouze tři osoby, jejichž náplň práce je popisována především jako řídicí a koordinační, je skutečností způsobitou vyvolat pochybnosti o tom, že tento materiál byl použit k ekonomické činnosti dané stavební firmy, neboť vyvolává otázku, kdo s tímto materiálem fakticky pracoval. Správce daně pojal oprávněnou pochybnost o splnění hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH a zcela důvodně vyzval žalobkyni k prokázání jejího splnění. Následná zjištění důvodnost těchto pochybností ještě prohloubila.

[11] K námitce, že správce daně mohl uplatněné nároky na odpočet DPH odepřít pouze v případě prokázání daňového podvodu, krajský soud shrnul, že již žalovaný srozumitelně a věcně správně žalobkyni vysvětlil, že nosnými důvody nepřiznání jí uplatněných nároků na odpočet DPH nebyly okolnosti, které mohly svědčit o účasti žalobkyně na podvodném dodavatelsko-odběratelském řetězci, nýbrž nevyvrácení prvotní pochybnosti o existenci zdanitelného plnění, případně o použití tohoto plnění k uskutečňování ekonomické činnosti žalobkyně.

[12] Z výše uvedených důvodů krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[13] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost dle § 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní. V ní uplatnila shodné či obdobné námitky, jako ve věci projednávané Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 6 Afs 213/2022. Dále proto soud jen stručně shrnuje stěžejní okruhy stížních námitek.

[14] Za klíčovou stěžovatelka označila otázku, zda pořídila zdanitelná plnění s cílem je použít pro svou ekonomickou činnost. Stěžovatelka měla za to, že výklad § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH krajským soudem není správný.

[15] Podle stěžovatelky platí, že nárok na odpočet DPH není možné odepřít, je-li předmět přijatých plnění zcela evidentně v příčinné souvislosti s podnikatelskou činností stěžovatelky. Obdobně tomu tak podle stěžovatelky je i v případě, kdy předmětné činnosti samy o sobě nepředstavují ekonomickou činnost, jsou-li tyto aktivity uskutečňovány v rámci podnikání.

[16] Není-li sporu o tom, že plnění na vstupu stěžovatelka přijala, že realizovala plnění na výstupu, pro které objektivně plnění přijaté na vstupu potřebovala, a jestliže stěžovatelka tvrdí, že právě toto plnění použila, přičemž správce daně netvrdí, že se plnění na výstupu uskutečnilo jinak, pak jsou závěry o neprokázání použití plnění k ekonomickým činnostem neudržitelné. Krajský soud pochybil, neboť otázku důkazního břemene posuzoval v intencích nesplnitelného důkazního standardu. Existuje vysoká pravděpodobnost, že sporná plnění byla použita v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky. Není tedy možné tvrdit, že stěžovatelka nesplnila podmínku dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.

[17] Ohledně pohonných hmot nakoupených od dodavatele EKO Agrostav a. s. stěžovatelka namítala, že pochybnosti správce daně nelze konstruovat pouze na

pokračování

základě toho, že před vydáním výzvy k prokázání skutečností nedoložila důkazy o pronájmu strojů. Před vydáním výzvy totiž stěžovatelku důkazní břemeno netížilo. Daňové orgány neunesly své důkazní břemeno, které je dle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, tížilo. Skutečnost, že stěžovatelka není vlastníkem dotčených vozidel, není způsobila vyvolat pochybnosti o použití pohonných hmot pro její ekonomickou činnost. Žalovaný ani nezdůvodnil souvislost mezi svými zjištěními a vyvozovanými závěry. Je přitom patrné, že stěžovatelka musí ke své činnosti stroje využívat a logicky k tomu potřebuje i pohonné hmoty. Pokud by tato společnost zajistila vše formou subdodávky, je otázka, na co by stěžovatelka vůbec pohonné hmoty nakupovala.

[18] Stěžovatelka též trvá na tom, že rozporuje-li žalovaný použití pohonných hmot k ekonomické činnosti, musí rovněž upravit daňovou povinnost stěžovatelky na výstupu. K tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2021, č. j. 7 Afs 73/2020-35. Svědecká výpověď zaměstnance P. neodporuje záznamům o provozu vozidla, správce daně se svědka neptal, proč je uveden v záznamech o provozu vozidla, ani na okolnosti obsluhy traktorbagru. Stěžovatelka nesouhlasila s argumentací krajského soudu, že mohla položit doplňující otázky. Stěžovatelka nemohla vědět, jakým směrem bude správce daně své pochybnosti směřovat.

[19] Obdobnou argumentaci stěžovatelka zopakovala také ve vztahu k dalším pohonným hmotám (nakoupeným na různých čerpacích stanicích, nikoli u společnosti EKO Agrostav a. s.). Zjištění správce daně, že jeden ze zaměstnanců stěžovatelky by musel dle evidence motohodin pracovat déle než 40 hodin týdně, je bez významu a nemůže zpochybnit použití veškerých pohonných hmot k ekonomické činnosti stěžovatelky. Práce přesčas není nestandardní, stejně jako skutečnost, že týž strojník průběžně obsluhuje několik strojů.

[20] Ve vztahu k přepravě poskytnuté společností EKO Agrostav a. s. stěžovatelka uvedla, že nelze očekávat, že se na faktuře od dodavatele uvede označení zakázky pro jejího odběratele, aby bylo možné faktury spárovat. Způsob specifikace zdanitelného plnění v daňovém dokladu neodporuje zákonu o DPH. Skutečnost, že zdanitelné plnění nebylo specifikováno dle představ správce daně, nemůže založit pochybnosti o použití plnění v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky. Mezi tvrzeními stěžovatelky a obsahem faktur není žádný rozpor. S ohledem na charakter plnění je vyloučeno, aby bylo použito jinak než k ekonomické činnosti stěžovatelky. Stěžovatelka má za to, že je evidentní, co a kam bylo přepravováno. S ohledem na náročný terén nebylo možné dopravu realizovat běžnými nákladními vozidly, a bylo tak nutné využít služeb společnosti EKO Agrostav a. s. I z výpovědi svědka Komínka plyne, že společnost EKO Agrostav a. s. stěžovatelce pronajímala stavebně-mechanizační prostředky a zajišťovala jejich přepravu. Stěžovatelka nesouhlasila s argumentací krajského soudu, že výpověď byla obecná. Jestliže není pochyb o tom, že stěžovatelka výstavbu lesních cest realizovala a potřebovala na místo stavebních prací dopravit těžkou techniku, jsou závěry krajského soudu o neprokázání využití přepravy v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky nelogické. Pokud se tak nestalo prostřednictvím služeb společnosti EKO Agrostav a. s., je otázka, jak k tomu došlo. Stěžovatelka zopakovala, že není možné vyloučit daň na vstupu, aniž by byla snížena daň na výstupu plynoucí z plnění, které stěžovatelka realizovala díky přepravě stavební

techniky. Stěžovatelka uvedla, že daňové orgány neunesly své důkazní břemeno a neprokázaly důvodné pochybnosti o použití přepravy od dodavatele EKO Agrostav a. s. I kdyby správce daně důkazní břemeno unesl, použití přepravy v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky bylo prokázáno.

[21] K použití stavebního materiálu od dodavatele Lasisvak, s. r. o. stěžovatelka uvedla, že počet jejích zaměstnanců nemůže vyvolávat žádné pochybnosti, zda přijaté plnění bylo použito k ekonomické činnosti. Není pochyb o tom, že stěžovatelka stavební zakázku realizovala, a není tak možné podivovat se nad tím, k čemu využívá stavební materiál. Stavět „z ničeho“ nelze. Je notoriitou, že lidé vykonávající stavební práce často pracují jako osoby samostatně výdělečně činné. Mezi tím, jaké zaměstnance stěžovatelka zaměstnává, a pochybnostmi o použití stavebního materiálu k ekonomické činnosti, není příčinná souvislost. Jestliže je nesporné, že nákup zboží se uskutečnil, že došlo k jeho zaplacení, že v rámci své ekonomické činnosti stěžovatelka vykonávala stavební práce na zakázkách ZŠ a MŠ Předmostí Přerov a prováděla výstavbu lesních cest, je evidentní, k jakým plněním stěžovatelka pořízené zboží a materiál použila. Jestliže daňové orgány nemají pochybnosti o tom, že k provedení stavebních prací skutečně došlo, je zcela logické, že stěžovatelka musela pro realizaci stavebních prací nakoupit i stavební materiál. Rovněž svědek Vypllel (zaměstnanec společnosti Lasisvak, s. r. o., pozn. NSS) potvrdil, že tato společnost stěžovatelce dodávala ochranné pracovní pomůcky, nářadí a stavební materiál potřebný pro výstavbu lesních cest. Stěžovatelka uvedla, že požadavky daňových orgánů jsou absurdní a účelově zneužívají důkazní břemeno v její neprospěch. Krajský soud pochybil, když se se závěry daňových orgánů ztotožnil.

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

[23] **Žalovaný** se ve svém vyjádření ztotožnil s posouzením provedeným krajským soudem.

[24] Stěžovatelka měla na základě výzvy k prokázání skutečností ze dne 19. 6. 2017 předložit důkazní prostředky, nicméně setrvala pouze u tvrzení. Na svou důkazní povinnost rezignovala. Důkazní povinnost daňového subjektu nelze nahrazovat logickými dedukcemi správce daně.

[25] Žalovaný nepožadoval, aby stěžovatelka prokázala, jak použila konkrétní litr pohonných hmot. Stěžovatelka však měla povinnost relevantním způsobem doložit svá tvrzení. 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 a.s. Krajský soud neurčoval, jaké konkrétní důkazy měla stěžovatelka předložit.

[26] K námitce týkající se zohlednění závěrů také u daně na výstupu žalovaný odkázal na rozhodnutí o odvolání, v němž uvedl, že neshledal důvod pro snižování zdanitelných plnění na výstupu, neboť o jejich rozsahu nepanovaly pochybnosti.

[27] K použití přepravy od dodavatele EKO Agrostav a. s. žalovaný shrnul, že nebylo zřejmé, na jaké trase byla přeprava uskutečňována, jaký náklad byl přepravován a ke které konkrétní zakázce se přeprava vztahovala.

pokračování

[28] Pochybnosti správce daně nevznikly pouze na základě předložených faktur, byly založeny i tím, že stěžovatelka předložila neúplný přehled uskutečněných zakázek, v němž nebyla uvedena přijatá plnění související s jednotlivými zakázkami. Stěžovatelka tvrdí, že vysvětlila, že plnění se týká zakázky na výstavbu lesních cest, bylo však povinností stěžovatelky toto tvrzení také relevantním způsobem doložit.

[29] Ohledně použití stavebního materiálu od dodavatele Lasisvak, s. r. o. žalovaný uvedl, že skutečnosti ve výzvě k prokázání skutečností byly dostatečné. Ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění stěžovatelka stavební materiál přiřadila k položce lesní cesty nebo MŠ a ZŠ Předmostí, k těmto tvrzením však nepřipojila žádné důkazní prostředky, ani nekonkretizovala jednotlivé zakázky na výstavbu lesních cest, ke kterým měl být použit materiál. Ze skutečností zjištěných v průběhu daňové kontroly navíc vyplynuly rozpory mezi tvrzeními stěžovatelky a v předchozím průběhu daňové kontroly předloženými položkovými soupisy prací a dodávek na zakázky. Absence důkazních prostředků a rozporné skutečnosti nelze překlenout obecným tvrzením stěžovatelky, že musela pro realizaci stavebních prací nakoupit i stavební materiál.

[30] Ve vztahu k použití dalších pohonných hmot k ekonomické činnosti žalovaný uvedl, že ani v tomto případě nebyly zdrojem pochybností pouze předložené daňové doklady. Stěžovatelka v reakci na výzvu ze dne 2. 10. 2015 uvedla, že pohonné hmoty byly použity do traktorbagru, ke kterému byla vedena evidence motohodin, tuto evidenci však nepředložila. Na základě uvedeného vznikly správci daně důvodné pochybnosti, které vtělil do výzvy k prokázání skutečností ze dne 19. 6. 2017.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[31] 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.

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

[33] Úvodem Nejvyšší správní soud konstatuje, že nepřehlédl formulaci výroku rozhodnutí žalovaného nepřipustně kombinující výroky podle § 116 odst. 1 písm. a) a c) daňového řádu. Stěžovatel tuto skutečnost v žalobě sice konstatoval (v její rekapitulační části), mezi žalobními důvody ji však neuvedl, žalovanému ji nevytkl a neuvedl ani, že by se v jejím důsledku cítil být jakkoliv dotčen na svých právech; v kasační stížnosti již tuto vadu neuvedl vůbec. Nejvyšší správní soud proto pouze *ex officio* dospěl k závěru, že krajský soud zřejmě popsanou vadu hodnotil jako chybu v psaní, která nebrání srozumitelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, a nezpůsobuje ani jeho nepřezkoumatelnost či nezákonnost. S ohledem na jinak zjevný obsah rozhodnutí žalovaného a skutečnost, že ani v řízení před soudem tato vada nebyla překážkou soudního přezkumu, Nejvyšší správní soud uzavřel, že rozhodnutí žalovaného není v důsledku popsané vady nepřezkoumatelné, a nepřezkoumatelný není ani rozsudek krajského soudu.

[34] Jak už bylo uvedeno, v obdobné věci stěžovatelky týkající se jiných zdaňovacích období na základě týchž kasačních námitek rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022-43. Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci neshledal důvod se od závěrů přijatých v uvedeném rozsudku odchýlit, a proto z nich vycházel. Dále své závěry stručně shrnuje a v podrobnostech odkazuje na citovaný rozsudek vydaný ve věci týchž účastníků.

[35] 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.*

[36] Podle § 5 odst. 3 zákona o DPH v rozhodném znění se *ekonomickou činností pro účely DPH rozumí činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovní právní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti.*

[37] Účelem úpravy odpočtů stanovené směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 26. 11. 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. 3. 2012, věc C-153/11, *Klub OOD*). Jak uvedl Soudní dvůr EU například v rozsudku ze dne 26. 5. 2005, věc 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 (srov též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 86/2013-34, či ze dne 25. 9. 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. 2. 2013, věc 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).

[38] 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).

[39] S ohledem na uvedené nemůže být důvodná stěžovatelčina námitka, že vykonává-li 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

pokračování

daně na vstupu z pořízení těchto plnění. Přijetí této argumentace by vedlo k nutnosti přiznat nárok na odpočet z jakýchkoli pořízených plnění, která daňový subjekt obvykle ke své činnosti potřebuje, na základě zcela obecného tvrzení. To však odporuje principu neutrality DPH i judikatuře Soudního dvora (obdobně 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 nebýt této činnosti, nepořídila by je).

[40] Ostatně, důvodnost pochybností správce daně potvrzuje i sama stěžovatelka, klade-li (si) v kasační stížnosti otázku, na co by vůbec pohonné hmoty nakupovala, pokud by zajistila vše formou subdodávky (obdobně k dalším požadavkům žalovaného a závěrům krajského soudu). Nesprávnost jejího zdánlivě logického závěru, že samotný fakt realizace činností, k nimž jsou potřeba (vlastní či pronajaté) dopravní prostředky a pohonné hmoty pro ně nebo dodavatelsky realizovaná přeprava či jiné práce, opravňuje k uplatnění odpočtu ze všech takových zdanitelných plnění na vstupu bez ohledu na prokázání jejich objemu a souvislosti s plněními na výstupu, tedy musí být zjevná i stěžovatelce samotné.

[41] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2022, č. j. 2 Afs 401/2020-74, z něž stěžovatelka citovala, 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).

[42] 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).

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

[44] 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.*

[45] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[46] 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 měl povinnost prokázat, jak tvrzené obchodní případy proběhly ve skutečnosti. Tuto povinnost měl a nadále má daňový subjekt.

[47] Nejvyšší správní soud proto shodně jako v rozsudku č. j. 6 Afs 213/2022-43 vyhodnotil jako nedůvodnou argumentaci stěžovatelky týkající se formulace výzev k prokázání skutečností, resp. otázky, v jakou chvíli mohl správce daně stěžovatelku vyzývat k prokázání jakých skutečností. 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. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či usnesení rozšířeného senátu téhož soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, 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. 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. 5. 2019, č. j. 5 Afs 192/2019-29).

[48] Pochybnosti správce daně vůči tvrzením stěžovatelky jsou formulovány srozumitelně, mají oporu v provedeném dokazování a lze je považovat za dostatečně závažné. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, na který odkazovala stěžovatelka, se týkal odlišné situace.

[49] Přisvědčit nelze ani námitce, že žalovaný v daňovém řízení nastavil nepřiměřeně vysoký důkazní standard. Stěžovatelka neměla prokázat využití každého litru pohonných hmot, jak uváděla v kasační stížnosti. Žalovaný neuznal jí uplatněný nárok na odpočet DPH proto, že v důkazech, jimiž dokládala, že přijatá plnění použila v rámci své ekonomické činnosti, shledal 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, jak stěžovatelka s odkazem na rozsudek ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66, dovozovala. S podnikáním je však spojen požadavek, aby si podnikatel ve vlastním zájmu opatřoval nad rámec svých běžných obchodních potřeb takový soubor důkazů, jimiž prokáže splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně dle zákona o DPH (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 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.

[50] 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 stěžovatelka takto zdaněnou ekonomickou činnost vykonávat.

[51] Krajský soud správně uvedl, že judikaturu požadující zohlednit při stanovení daně z příjmů tzv. esenciální náklady nelze použít v režimu DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 6 Afs 29/2021-38). Stěžovatelka však nevedla svou

pokračování

argumentaci pouze tímto směrem, požaduje též snížení DPH na výstupu s ohledem na neuznané odpočty.

[52] Rozsudek ze dne 26. 10. 2021, č. j. 7 Afs 73/2020-35, z nějž stěžovatelka citovala, se týkal specifické situace fiktivního přeprdeje zboží v řetězci dodavatelů. Nejvyšší správní soud tehdy s odkazem na judikaturu Soudního dvora konstatoval, že je třeba umožnit plátcí opravu vyfakturované daně na vstupu, a není-li již oprava možná, musí správce daně tyto okolnosti zohlednit v rozhodnutí o stanovení daně. V projednávaném případě stěžovatelky však je sporná vazba (přímá a bezprostřední souvislost ve smyslu výše citované judikatury Soudního dvora) mezi přijatými plněními a ekonomickou činností stěžovatelky. Jde tedy o situaci odlišnou od té, kterou Nejvyšší správní soud posuzoval v citovaném rozsudku.

[53] 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. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 355/2017 Sb. NSS, bod 27). Není-li totiž prokázáno přijetí zdanitelného plnění, jen stěží může daňový subjekt totéž plnění následně dodat svým dodavatelům. V případě stěžovatelky však správce daně nepochybnil ani samo přijetí plnění, ani uskutečňování zdanitelných plnění stěžovatelkou. Zároveň stěžovatelka sama nenamítala, že by plnění na výstupu byla fiktivní. Stěžovatelka také vystavila daňové doklady na plnění na výstupu (resp. jejich vystavení nerozporovala), tudíž i z tohoto důvodu byla povinna daň na výstupu přiznat v plné výši dle § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH [resp. v době realizace plnění dle § 108 odst. 1 písm. i)]. Ke snížení DPH na výstupu tudíž nebyl důvod.

[54] Nejvyšší správní soud následně přistoupil k vypořádání dílčích námitek stěžovatelky vůči skutkovým závěrům žalovaného a krajského soudu. Je to však především krajský soud, který je oproti kasačnímu Nejvyššímu správnímu soudu soudem 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. 3. 2017, č. j. 6 As 256/2016-79, bod 21, ze dne 30. 5. 2018, č. j. 6 Afs 94/2018-52, bod 25, ze dne 20. 12. 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. 2. 2019 č. j. 6 Afs 354/2018-23, bod 9).

[55] Stejně jako ve věci sp. zn. 6 Afs 213/2022 Nejvyšší správní soud takové vady neshledal. I v nyní projednávané věci krajský soud pečlivě zhodnotil skutková zjištění žalovaného a posoudil je v kontextu žalobních námitek stěžovatelky. Jeho závěry jsou srozumitelné a přesvědčivé.

[56] Co se týče pohonných hmot pořízených od společnosti EKO Agrostav, a. s., 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, není s ohledem na citovanou zákonnou úpravu relevantní. 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 výhradně evidence motohodin či knihy jízd, nýbrž připouštěl i jiný obdobný důkaz (bod 26 napadeného rozsudku); neuplatňoval tedy legální teorii důkazní, jak namítala stěžovatelka.

[57] Tím spíše, že stěžovatelka stavební zakázku plnila částečně subdodavately (mj. prostřednictvím společnosti EKO Agrostav a. s.), přičemž nebylo zřejmé, jakou část prováděla stěžovatelka a jakou subdodavatelé. Krajský soud správně dovodil, že za takové situace 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.

[58] Nejvyšší správní soud rovněž 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 i bez přímého dotazu nevzpomněl na desítky hodin strávené obsluhou traktorbagru (bod 31 rozsudku krajského soudu). Stěžovatelka na tyto závěry nijak kvalifikovaně nereaguje, v podstatě jen opakuje, že jde o nepodstatné nesrovnalosti. S tím však Nejvyšší správní soud nesouhlasí.

[59] K dalším pořízeným pohonným hmotám lze nad rámec již uvedeného poukázat především na další zjištěné rozpory v předložených důkazech, k nimž se stěžovatelka nijak nevyjádřila. Zaměstnanci sice jistě mohou pracovat déle než 40 hodin týdně, v případě strojíka D. však šlo o téměř dvojnásobek zákonem stanovené týdenní pracovní doby (bod 42 rozhodnutí žalovaného), což stejně jako žalovaný a krajský soud považuje i Nejvyšší správní soud za nestandardní. Nepochybně nelze vyloučit, že jeden strojík může obsluhovat (přínejmenším během pracovní směny) více stavebních strojů, avšak i při akceptaci tohoto vysvětlení zůstala nevyjasněna řada nesrovnalostí na to, aby pochybnosti žalovaného obstály.

[60] K námitkám stěžovatelky týkajícím se přepravních služeb pořízených od společnosti EKO Agrostav a.s. lze uvést, že pochybnosti správce daně ohledně předložených faktur nevyvolala skutečnost, že nespécifikovaly zakázky pro stěžovatelčiny odběratele, s nimiž měla přeprava souviset. Z předložených dokladů nebylo zřejmé ani to, jaký náklad byl přepravován (doklady 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 Komínek potvrdil využívání přepravních služeb společnosti EKO Agrostav a.s. jen v obecné rovině, jeho výpověď však neprokázala, k jakému účelu byla přeprava použita. Nejvyšší správní doplňuje, že správce daně v některých případech z předložených důkazů dovodil, o jakou přepravu šlo, a v těchto případech stěžovatelce nárok na odpočet uznal. Důkazní standard v daňovém řízení tedy zjevně nebyl nastavený nesplnitelně.

[61] Ohledně plnění zboží pořízeného od dodavatele Lasisvak, s. r. o. 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, a to na pozicích popisovaných spíše jako řídicí a koordinační, jeví se nákup velkého množství stavebního materiálu jako pochybný. Námitka, že lidé vykonávající stavební práce často pracují jako

pokračování

osoby samostatně výdělečně činné, není přípustná, neboť ji stěžovatelka uplatnila poprvé až v kasační stížnosti (§ 104 odst. 4 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 V. potvrdil, že společnost Lasisvak, s. r. o. stěžovatelce stavební materiál a další zboží dodávala, tuto okolnost však žalovaný nezpochybňoval. Využití plnění k ekonomické činnosti stěžovatelky však výpověď neprokázala. Správce daně navíc v průběhu daňové kontroly shledal řadu nesrovnalostí (viz bod 42 rozsudku krajského soudu), k nimž se stěžovatelka nijak nevyjádřila.

IV. Závěr a náklady řízení

[62] Z výše uvedených důvodů shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalobkyně nedůvodnou, pročež ji zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Rozhodl tak bez jednání v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s.

[63] 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. Proto se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 22. března 2023

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu