



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **The President. s. r. o.**, se sídlem Svatopluka Čecha 1077/25, Lovosice, zast. Mgr. Michalem Staňkem, advokátem, se sídlem Opletalova 1525/39, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 1. 2. 2022, č. j. 57 Af 6/2021-92,

t a k t o:

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**

O d ů v o d n ě n í:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2020, č. j. 43039/20/5300-22444-712153, jímž byla podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „daňový řád“), potvrzena odvoláními napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 4. 2018, č. j. 458918/18/2401-50523-403139 a ze dne 4. 5. 2018, č. j. 553169/18/2401-50523-403139, ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen a říjen 2017; stěžovateli byla vyměřena daň z důvodu neuznání odpočtu z vykázaných zdanitelných plnění.

[2] V **žalobě** stěžovatel namítal, že mu byla doměřena daň, která nebyla spolehlivě zjištěna na základě dokazování, a proto je na doměřenou daň třeba pohlížet jako na

nezákonnou; poukázal na to, že podal daňové přiznání k DPH za srpen 2017 v řádném termínu dne 25. 9. 2017 a v rámci tohoto daňového přiznání deklaroval nadměrný odpočet ve výši 1 535 686 Kč. Ačkoliv byl dne 19. 10. 2017 dle informací uvedených v daňové informační schránce stěžovatele nadměrný odpočet v tvrzené výši vyměřen, bylo hned 20. 10. 2017 správcem daně vydáno oznámení o zahájení daňové kontroly za zdaňovací období srpen 2017; tento postup je rozporný se zásadou hospodárnosti daňového řízení a předvídatelností práva. I přes oznámení o zahájení daňové kontroly byl dne 25. 10. 2017 vyplacen přeplatek odpovídající plně výši nadměrného odpočtu tvrzeného za období srpen 2017. Správce daně nicméně daňovou kontrolu nezahájil a dne 19. 4. 2018 vydal dodatečný platební výměr, na základě kterého doměřil DPH ve výši odpovídající tvrzenému nároku na odpočet ze všech přijatých plnění v rámci zdaňovacího období srpen 2017. Stěžovatel dále namítal, že uplynula lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu; daňové přiznání za období srpen 2017 bylo podáno dne 25. 9. 2017; lhůta pro stanovení daně by proto měla skončit dne 25. 9. 2020, nenastala-li některá ze skutečností uvedených v § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu; v příslušném správním spise žádná taková skutečnost evidována není.

[3] Ve vztahu ke zdaňovacímu období říjen 2017 uvedl, že podal daňové přiznání k DPH, v němž deklaroval nadměrný odpočet v řádném termínu dne 24. 11. 2017; dne 20. 12. 2017 bylo správcem daně vydáno oznámení o zahájení daňové kontroly; správce daně nicméně daňovou kontrolu nezahájil a dne 4. 5. 2018 vydal platební výměr ve výši uplatněného nadměrného odpočtu; platební výměr byl vydán podle § 87 odst. 5 daňového řádu; správce daně nestanovil daň dle pomůcek, ale podle dokazování, ačkoli poukazoval na obstrukční jednání stěžovatele. Poukázal na to, že správce daně díky systému kontrolních hlášení požadované údaje o předmětných zdanitelných plněních měl a mohl je tedy ověřit. Současně namítal, že pokud by se i přesto správce daně rozhodl provádět dokazování, mohl jej vyzvat k předložení dokladů ke sporným plněním. Správce daně však tyto důkazy neprovedl; dle stěžovatele se správce daně nepokoušel dohledat a provést jakékoliv důkazy pro stanovení daně v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu. Dle stěžovatele měl správce daně stanovit daň podle pomůcek, a nikoli dokazováním; k tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86; v daném případě mělo dojít k situaci, kdy intenzita pochybností dosáhla takového rozsahu, že zcela zatemnila obraz o hospodaření daňového subjektu, zvláště pak v situaci, kdy se stěžovatel dle tvrzení správce daně měl chovat po celou dobu obstrukčně a znemožňoval řádný výkon správy daní.

[4] Dále stěžovatel namítal, že mu nebylo umožněno vyjádřit se ke skutečnostem v rámci odvolacího řízení; že mu žalovaný v seznámení se zjištěnými skutečnostmi neposkytl žádné informace ohledně konkrétního hodnocení předložených důkazů a nesdělil žádné konkrétní pochybnosti ohledně nároku na odpočet u žádného z konkrétních plnění; pouze shrnul, že ani předložené důkazy nejsou dostatečné pro prokázání nároku na odpočet. Jediná konkrétní pochybnost, která měla být sdělena, vycházela ze skutečnosti, že stěžovatel prokazoval svůj nárok na odpočet mimo jiné dokladem od své mateřské společnosti za jí poskytnuté plnění.

[5] **Krajský soud** žádné z námitek stěžovatele nepřisvědčil. V návaznosti na skutková zjištění učiněná ze správního spisu soud konstatoval, že mezi účastníky řízení nebylo v prvé řadě sporu o tom, že v obou zdaňovacích obdobích nebyla zahájena daňová kontrola a daň byla stanovena dokazováním; dále nebylo sporné ani to, že stěžovatel v prvostupňovém

pokračování

řízení před správcem daně nepředložil žádné účetní či daňové doklady vztahující se k uplatněným nárokům na odpočet DPH; poprvé tak učinil až v odvolacím řízení a to v rámci ústního jednání konaného před žalovaným dne 2. 8. 2018. Konečně pak bylo nesporné ani to, že zmocněným zástupcem stěžovatele byla od počátku daňového řízení společnost GOODWILL PARTNER s. r. o., zastoupená jednatelem Viktorem Šmejkaem, přičemž ke změně zástupce stěžovatele došlo dne 30. 3. 2020, kdy stěžovatel udělil generální plnou moc společnosti BG taxes & advisory s.r.o., zastoupené jednatelem Mgr. Ing. Pavlem Galuškou. Naproti tomu předmětem sporu byla otázka (ne)zákonnosti napadeného rozhodnutí, resp. jemu předcházejících prvostupňových rozhodnutí, jimiž byla stěžovateli doměřena (za zdaňovací období srpen 2017), resp. vyměřena (za zdaňovací období říjen 2017) DPH, a to z důvodu, že správce daně neuznal všechny odpočty DPH nárokované za předmětná dvě zdaňovací období, když v části stěžovatel nesplnil formální podmínku nároku na odpočet dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty (tj. vůbec nedoložil daňové doklady) a ve zbývající části nesplnil podmínku uplatnitelnosti nároku na odpočet DPH dle § 72 odst. 1 ZDPH (nevyvrátil pochybnosti správce daně o reálnosti deklarovaného smluvního vztahu a faktické existenci zdanitelného plnění, k němuž se vztahovaly v odvolacím řízení doložené daňové doklady).

[6] Krajský soud při posouzení věci vyšel z četné a ustálené judikatury správních soudů ve vztahu k důkaznímu břemenu v daňovém řízení se zaměřením na nárok na odpočet DPH; odkázal především na zevrubné shrnutí této judikatury v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, podstatné části jeho odůvodnění citoval. Krajský soud dále podrobně popsal průběh řízení, akcentoval přitom skutečnost, že stěžovatel svým obstrukčním jednáním neumožnil provedení daňové kontroly (srov. § 87 daňového řádu).

[7] Ve vztahu k namítané prekluzi daňové povinnosti za období srpen 2017 krajský soud ze správního spisu konstatoval, že správce daně učinil dne 20. 10. 2018 oznámení o zahájení daňové kontroly plánované na 7. 11. 2017 v 10:00 hodin. V tomto oznámení bylo rovněž mimo jiné uvedeno, že pokud by závažné důvody znemožňovaly zahájení daňové kontroly v uvedeném termínu, pak měl daňový subjekt tuto skutečnost správci daně oznámit, včetně navržení náhradního termínu. Jelikož na toto oznámení správce daně stěžovatel nereagoval (a tedy nesdělil do stanoveného data místo konání daňové kontroly) a současně se ani nedostavil dne 7. 11. 2017 na sdělené „náhradní“ místo pro zahájení daňové kontroly (tj. sídlo správce daně), správce daně důvodně vydal dne 10. 11. 2017 výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 2 daňového řádu, s tím, aby stěžovatel ve lhůtě 15 dnů od doručení výzvy sdělil správci daně datum a čas, kdy bude připraven k zahájení daňové kontroly; výzva byla stěžovateli doručena dne 14. 11. 2017. Stěžovatel sice následně adresoval správci daně dvě písemnosti (doručené dne 15. 11. 2017 a 20. 11. 2017), ovšem v žádné z nich na výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly požadovaným způsobem nereagoval, nesdělil správci daně den a hodinu, kdy by byl připraven k zahájení daňové kontroly; tudíž zahájení daňové kontroly ve vztahu k období srpen 2017 neumožnil. Krajský soud se ztotožnil s žalovaným, že došlo k marnému uplynutí lhůty stanovené ve výzvě správce daně ze dne 10. 11. 2017 k umožnění zahájení daňové kontroly, kterou správce daně učinil řádně a v souladu s § 87 odst. 2 a 3 daňového řádu; proto v souladu s § 87 odst. 6 daňového řádu ve spojení s § 148 odst. 3 daňového řádu začala prekluzivní lhůta pro stanovení daně běžet znovu ode dne 30. 11. 2017. Její konec tak připadal až na 30. 11. 2020,

nikoli na 25. 9. 2020, jak argumentoval stěžovatel. Vzhledem k tomu, že k pravomocnému doměření daně došlo dne 22. 11. 2020, stalo se tak před uplynutím prekluzivní lhůty.

[8] Krajský soud neshledal pochybení správce daně, stanovil-li daň dokazováním a nikoli podle pomůcek, a to i přes nesoučinnost a obstrukční jednání stěžovatele. Z obsahu správního spisu krajský soud především vzal za prokázané, že veškeré kroky, které stěžovatel (prostřednictvím svého původního zástupce) v průběhu daňového řízení před správcem daně činil, směřovaly ke zmaření zahájení a provedení daňové kontroly, a dále i to, že stěžovatel byl po celou dobu řízení před správcem daně absolutně nečinný, pokud jde o tvrzení a dokazování směrem k vyvrácení pochybností správce daně ohledně jím uplatněných nároků na odpočet DPH; zástupce stěžovatele při soudním jednání skutečnosti, které soud na základě obsahu správního spisu a podání účastníků vymezil jako nesporné, nijak nezpochybnil. Krajský soud ze spisu konstatoval, že u správce daně na základě analýzy údajů uvedených v kontrolním hlášení vznikly pochybnosti, zda v předmětných zdaňovacích obdobích byla přijatá zdanitelná plnění skutečně realizována a tedy, zda stěžovatel byl oprávněn uplatnit odpočet DPH v souladu s § 72 a § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (zdrojem pochybností bylo zejména zjištění o personálním a ekonomickém propojení stěžovatele a jeho dodavatele a dále zjištění o výrazném navýšení hodnot přijatých zdanitelných plnění, aniž by došlo také k navýšení uskutečněných plnění, a to ve srovnání s předchozími pěti zdaňovacími obdobími – vše podrobně popsáno ve správním spise). S těmito pochybnostmi, jakož i se záměrem neuznat oprávněnost odpočtů DPH byl stěžovatel seznámen ve sdělení ze dne 20. 3. 2018 o stanovení daně za zdaňovací období srpen 2017, resp. ve sdělení ze dne 5. 4. 2018 o stanovení daně za zdaňovací období říjen 2017; v obou případech bylo stěžovateli nabídnuto se seznámit se způsobem stanovení daně zaznamenaném v úředních záznamech, které byly založeny ve správním spise; na sdělené pochybnosti, resp. na sdělení o stanovení daně stěžovatel nikterak důkazně nereagoval.

[9] Krajský soud při posouzení oprávněnosti způsobu stanovení daně vycházel z četné relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu, zejm. poukázal na usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29 a dále na rozsudek ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020-39, v něm soud zdůraznil, že stanovení daně je založeno na přednosti procesního postupu stanovení daně dokazováním; pokud však nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomoci důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý, náhradní způsob stanovení daně podle pomůcek. Samotné neunesení důkazního břemene přitom nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012-35). Z právní úpravy a judikatury krajský soud dovodil, že v obecné rovině správce daně má v případech, kdy daňový subjekt neumožní zahájení a provedení daňové kontroly, možnost, nikoli však povinnost, stanovit daň podle pomůcek. I v těchto případech platí obecné pravidlo, že stanovení daňové povinnosti dokazováním má přednost před náhradním postupem prostřednictvím pomůcek. Krajský soud poukázal na to, že správce daně činil kroky směřující ke stanovení daně ve správné výši, provedl analýzu kontrolních hlášení, vyžádal u UniCredit Bank Czech Republic a Slovakia, a.s. informace o transakcích na bankovních účtech stěžovatele za relevantní období; upozornil stěžovatele, že nárok na uplatněný odpočet musí být v prvé řadě prokázán řádným daňovým dokladem ve smyslu § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, nicméně stěžovatel žádné daňové doklady prokazující uplatněné nároky na odpočet DPH nepředložil. Krajský soud konstatoval, že za tohoto stavu stěžovatel

pokračování

neprokázal základní podmínku pro uznání nároku na odpočet DPH, tudíž správce daně postupoval zcela správně, pokud uplatněné nároky na odpočet neuznal a daňovou povinnost stanovil na základě zjištěných zdanitelných plnění bez takto uplatněných nároků na odpočet. V dané fázi daňového řízení bylo zřejmé, že nárok na odpočet nelze stěžovateli přiznat (pro nesplnění základní zákonné podmínky), a tudíž i bez součinnosti s ním bylo možno stanovit daň dokazováním. Namítaná skutečnost, že správce daně neměl za prokázané 100 % uplatněného nároku na odpočet, je z hlediska správnosti postupu správce daně při stanovení daně irelevantní, neboť podstatné je, že okolnosti případu odůvodňovaly správci daně, aby stanovil daň dokazováním. Krajský soud dodal, že ani v rámci odvolacího řízení, v němž stěžovateli bylo umožněno doplnit dokazování, stěžovatel pochybnosti o reálnosti deklarovaného smluvního vztahu, k němuž se vztahují v odvolacím řízení doložené daňové doklady, nerozptýlil (veškeré daňové doklady, ze kterých byl nárokován odpočet DPH, vystavila společnost PRESIDENT HOTELS s. r. o., která měla stejného jednatele, stejné sídlo i stejný předmět podnikání jako stěžovatel, přičemž fakturace byla v předmětných zdaňovacích obdobích výrazně vyšší než v obdobích předcházejících; to vše umocněné obstrukčním jednáním stěžovatele směřujícím ke znemožnění provést u něj daňovou kontrolu); podáními a stížnostmi stěžovatel pouze napadal dílčí procesní kroky správce daně; svým obstrukčním jednáním zmařil i místní šetření, které se mělo konat dne 20. 3. 2019, jak je patrné z úředního záznamu (č. j. 238121/19/2401-60563-401780), jež tvoří součást správního spisu; žalovaný v rámci odvolacího řízení zaslal stěžovateli seznámení se zjištěními skutečnostmi a výzvu k vyjádření dle § 115 odst. 2 daňového řádu, stěžovatel opět nic dalšího nedoložil. Krajský soud shledal neopodstatněnou námitku, že stěžovatel se nemohl v odvolacím řízení vyjádřit; nepřivěděl ani námitce zaujatosti správce daně, neboť tato nemá oporu ve spise. Správce daně poskytl stěžovateli dostatečný prostor k prokázání uplatněného nároku na odpočet DPH, stejně jako k uplatňování všech procesních práv; skutečnost, že stěžovatel od počátku zvolil obstrukční přístup, který vedl k znemožnění zahájení a provedení daňové kontroly, jde k tíži stěžovatele, nikoli správce daně.

[10] V **kasáční stížnosti** stěžovatel uvádí, že napadá rozsudek krajského soudu a současně s tím postup správců daně; za zásadní společný argument pro celé řízení označil nezákonně stanovenou daňovou povinnost vycházející z nezákonného řízení vedeného jak prvostupňovým správcem daně, tak žalovaným, což nebylo krajským soudem korigováno.

[11] Stěžovatel předně považuje za nezákonný postup správce daně a v rozporu se zásadou hospodárnosti, pokud správce daně nejprve vyměřil daň dle podaného daňového přiznání za zdaňovací období srpem 2017, a poté zahajoval daňovou kontrolu; i přes zahájení daňové kontroly byl stěžovateli vyplacen uplatněný nadměrný odpočet. Poté byl na základě daňové kontroly vydán dodatečný platební výměr, jímž mu byla doměřena daň z přidané hodnoty za období srpen 2017 ve výši ve výši 3.924.619 Kč; částka, kterou správce daně stěžovateli doměřil, odpovídá veškerému tvrzenému nároku na odpočet ze všech přijatých plnění v rámci zdaňovacího období srpen 2017. Stěžovatel podal řádné daňové přiznání k DPH za říjen 2017, v něm deklaroval nadměrný odpočet ve výši 724.883 Kč. Tento nadměrný odpočet již vyměřen správcem daně nebyl a nebyl ani proplacen. Naopak, správce daně stěžovateli zaslal oznámení o zahájení daňové kontroly (doručeno dne 28. 12. 2017), kterou nicméně nezačal a dne 19. dubna 2018 vydal platební výměr, na základě kterého stěžovateli vyměřil daň z přidané hodnoty za období říjen 2017 ve výši ve výši 2.273.714 Kč. Částka, kterou správce daně vyměřil, odpovídá veškeré tvrzené dani na výstupu ze všech

uskutečněných plnění v rámci zdaňovacího období říjen 2017, aniž by byl zohlednil jakýkoliv nárok na odpočet z jakéhokoliv přijatého zdanitelného plnění.

[12] Stěžovatel namítá, že v obou případech správce daně vyměřil (doměřil) daň na základě dokazování, ačkoli v návaznosti na svá tvrzení, že stěžovatel zahájení daňové kontroly neumožnil, avizoval, že mu bude stanovena daň dle § 87 odst. 5 daňového řádu, tedy dle pomůcek. Výsledkem stanovení daně prvoinstančním správcem daně bylo vyměření daně na výstupu ve výši deklarované stěžovatelem, to protože prvoinstanční správce daně neměl o uskutečnění a povaze těchto plnění, kterými de facto jsou hotelové služby, žádné relevantní pochybnosti, co se daně na vstupu týče, tak zde dosáhly pochybnosti prvoinstančního správce daně takové intenzity, že neuznal byt jediný stěžovatelem deklarovaný nárok na odpočet, a to ani v částečné výši, která mohla být nesporná; to vše s odkazem na pochybnosti správce daně vůbec o realizaci deklarovaných přijatých plnění. Tuto argumentaci považuje stěžovatel za čistý protimluv. Je jistě nesporné, že aby mohl stěžovatel provozovat hotel, a uskutečnit tak pro své hosty a jiné klienty zdanitelná plnění, která navíc správce daně považuje za nesporná, musí pro zajištění lidských, materiálních a jiných zdrojů pro tyto služby nějaká plnění přijmout od jiných subjektů. Důvod, proč správce daně odpočty z těchto přijatých plnění nepřiznal, spatřuje správce daně ve formální absenci prokázání nároku na odpočet primárně pomocí předložených daňových dokladů. Dle stěžovatele však proti tomuto formálně-právnímu pojetí uplatňování nároku na odpočet, který vychází z gramatického výkladu ustanovení zákona, je v konkrétním případě potřeba postavit materiální cíle a pojetí správy daní (cílem správy daní je podle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daní a zajištění jejich úhrady; srov rozsudek NSS č. j. 5 Afs 148/2006-57, ze dne 21. září 2007, podle kterého při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené). Stěžovatel dále rozebírá princip fungování daně z přidané hodnoty, poukazuje na to, že nárok na odpočet nemusí být vždy nutně vázán na předložení daňového dokladu, zejména v situacích, ve kterých nedojde ke stanovení daně na základě standardního dokazování. Stěžovatel nijak nezastírá, že v rámci řízení u prvoinstančního správce daně nepředložil žádný doklad nebo dokument, nicméně je základní povinností správce daně stanovit daň ve správné výši. To dle názoru stěžovatele znamená stanovit ji nejen v souladu s kogentními ustanoveními zákona a konstantní judikaturou, ale i v souladu s principy zdanění v rámci té které daně, a to alespoň v hrubých rysech. V tomto konkrétním případě však správce daně ostentativně ignoroval principy zdanění v rámci daně z přidané hodnoty a stanovil daň dokazováním, byt měl pochybnosti o veškerých plněních na vstupu. V důsledku této skutečnosti měl správce daně přejít na pomůcky, aby pochybnosti překonal a mohl stanovit daň v souladu s předmětem zdanění v rámci DPH. Stěžovatel dále obsáhle popisuje skutečnosti, které zcela logicky z hlediska provozu hotelu byly a musely být správci daně známy; dále popisuje průběh odvolacího řízení vč. doplňování dokazování. Postup daňových orgánů považuje za zaujatý.

[13] V další části kasační stížnosti stěžovatel rekapituluje závěry krajského soudu v kontextu s obsahem žalobní argumentace; opětovně se dovolává zásady neutrality DPH a zásady proporcionality při stanovení dně, odkazuje na judikaturu Soudního dvora EU, která tuto zásadu potvrzuje. Stěžovatel dále komentuje rozsudek NSS č. j. 5 Afs 55/2012-45, z něhož krajský soud vycházel; v polemice s tímto judikátem uvádí, že je možné mít pochybnost pouze ohledně dílčích plnění týkajících se daně na vstupu. Domnívá se však na

pokračování

rozdíl od tehdejšího rozhodujícího senátu, že dojde-li ke zpochybnění a následnému nepřiznání veškerého nároku na odpočet, pak tím není možné říci, že nedošlo k zatemnění obrazu o hospodaření daňového subjektu; s uvedeným názorem stěžovatel souhlasí, ale pouze za předpokladu, že je zpochybněna pouze dílčí část odpočtu a není zpochybněna deklarovaná přidaná hodnota jako celek nebo její esenciální část. Stěžovatel nesouhlasí ani s dílčím závěrem, že se koncepce minimálních nutných nákladů v rámci nepřímých daní neuplatní, přičemž dále tuto svoji teorii rozvíjí. Stěžovatel dále rovněž komentuje rozsudek NSS ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020-39, na který krajský soud rovněž na podporu své argumentace odkázal. Na rozdíl od závěrů krajského soudu je stěžovatel ve vztahu k testu na pomůcky dle tohoto rozsudku názoru, že podmínky pro přechod na pomůcky naplnil; jednoznačně nesplnil svou důkazní povinnost, když si jak prvoinstanční tak i odvolací správce daně stěžují, že stěžovatel neumožnil zahájení daňové kontroly, nepředložil většinu relevantních dokladů, když už něco předložil, bylo to často irrelevantní pro předmětná tvrzení; bez další součinnosti stěžovatele správním orgánům nezbylo nic jiného, než konstatovat, že existují pochybnosti ohledně veškerých nároků na odpočet. V kontextu chápání předmětu zdanění dle této kasační stížnosti ve světle evropské judikatury a doktríny dle stěžovatele lze uzavřít, že takové tvrzení s sebou implicitně nese, že správce daně není schopen ani v hrubých rysech určit přidanou hodnotu, která je principiálním předmětem zdanění DPH. Stěžovatel dodává, že správce daně neměl pochybnost o obratu stěžovatele na výstupu; to mohl použít jako pomůcku ve smyslu § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu a za použití dalších pomůcek, např. esenciálních výdajů pro provoz obdobného hotelu nebo přímo z evidence dle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty mohl stanovit daň z přidané hodnoty v souladu principiálním předmětem zdanění DPH a § 1 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel se na rozdíl od krajského soudu nedomnívá, že správce daně může stanovit daň podle pomůcek, ale že za nastalých podmínek tak učinit musí.

[14] Stěžovatel dále nesouhlasí s tím, jak se krajský soud vypořádal s hodnocením důkazů, které správce daně provedl. Ani správce daně, ani krajský soud nijak nezmnili, jaké pochybnosti měli při posuzování přijatých plnění, u nichž se daň odvádí v režimu přenesené daňové povinnosti. Tato skutečnost rezonuje o to silněji v kontextu provizí odváděných společností Booking.com. Správce daně s posvícením krajského soudu totiž tato plnění bez jakýchkoliv pochybností uznal jako zdanitelná, tedy uskutečněná na výstupu, uznal dokonce i veškeré poskytnuté služby na výstupu, ale pro pochybnosti o realizaci přijatého zdanitelného plnění a absenci dokladu, byť jeho uskutečnění lze prokázat i jinak, tato plnění nebyla na vstupu uznána. Toto hodnocení stěžovatel považuje za zmatečné. Dle stěžovatele provedené dokazování a jeho závěry spíše směřují svým skutečným obsahem nikoliv k tomu, že pochybnost správce daně nespočívala v tom, zda plnění proběhlo, případně kým bylo poskytnuto. To vzhledem k výše uvedenému smysl nedává. To, že stěžovatel poskytoval ubytovací a stravovací služby a služby jinak související s hotelem v pronajatých prostorech, a že šlo o prostor, ve kterém se nachází HOTEL PRESIDENT a že tento prostor patří společnosti PRESIDENT HOTELS s.r.o., byly a jsou veřejně dostupné informace, ke kterým měl správce daně přístup. Jako smysluplnější hodnocení se jeví být pochybnost správce daně o výši tohoto plnění, neboť historicky probíhalo – to nebylo zpochybněno.

[15] Stěžovatel uzavírá, že je zjevné, že správce daně se nepokoušel dohledat a provést důkazy pro stanovení daně v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu; v rámci dokazování pak

přehlížel veškeré skutečnosti svědčící pro alespoň částečné uznání nároku na odpočet, a to jednak v návaznosti na plnění, která musela pro uskutečnění plnění, o nichž nebylo sporu, jistě proběhnout anebo ve vztahu k přijatým plněním, u nichž se daň vybírala formou přenesené daňové povinnosti. Stejně tak jako nárok na odpočet u poskytnutých (zaplacených) záloh na přijatá plnění. Tyto skutečnosti nebyly v rámci hodnocení dokazování nikde zmíněny a vypořádány. To v konečném důsledku vedlo k excesivnímu jednání na obou stranách a ke stanovení daně mimo jakýkoliv zákonný rámec. Stěžovatel požaduje, aby v dané věci jako poslední oprávněná instance zasáhl a umožnil oběma stranám vady, které v tomto řízení vznikly jako důsledek zaujetí vůči druhé straně, odstranit a stanovit daň v souladu se zákonem a principem správného stanovení daně.

[16] Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí; uvedl, že i nadále setrvává na právním názoru uvedeném v žalobou napadeném rozhodnutí, a proto v plném rozsahu odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný je rovněž toho názoru, že kasační stížností napadené rozhodnutí netrpí stěžovatelem vytýkanými nezákonnostmi. Současně žalovaný považuje za nutné uvést na pravou míru skutkový stav, jenž byl zjištěn v daném případě, a to z toho důvodu, že stěžovatel jej v podané kasační stížnosti popisuje značně zavádějícím způsobem.

[17] Jádrem sporu mezi stěžovatelem a žalovaným spočívá v tom, zda žalovaný a správce daně postupovali zákonně při stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen a říjen 2017 dokazováním. V rámci tohoto dokazování stanovil správce daně stěžovateli daň z přidané hodnoty takovým způsobem, že stěžovateli odmítl veškerý jím deklarovaný nárok na odpočet daně. Správci daně vznikly v průběhu vyměřovacího řízení pochybnosti ohledně uskutečnění určitých zdanitelných plnění, která měl stěžovatel přijmout od svých dodavatelů. Proto vyzval stěžovatele k umožnění zahájení daňové kontroly. Stěžovatel však svým postupem zahájení této daňové kontroly znemožnil. Správce daně proto, jakkoli byl oprávněn stanovit daň prostřednictvím pomůcek, přistoupil ke stanovení daně na základě dokazování, neboť disponoval dostatečným množstvím informací ohledně uskutečnění zdanitelných plnění stěžovatelem, která nebyla, na rozdíl od zdanitelných plnění přijatých, předmětem pochybností. Správce daně tedy neuznal stěžovateli jím deklarovaný nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění z toho důvodu, že stěžovatel nesplnil formální podmínku nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Následně v odvolacím řízení stěžovatel předložil řadu písemností včetně daňových dokladů k přijatým zdanitelným plněním. Po přezkoumání stěžovatelem předloženým daňových dokladů správcem daně však bylo zjištěno, že většina těchto předložených daňových dokladů není relevantní pro šetřená zdaňovací období, tedy pro zdaňovací období srpen a říjen 2017. Současně také bylo zjištěno, že daňové doklady relevantní pro šetřená zdaňovací období, byly vystaveny výhradně mateřskou společností, PRESIDENT HOTELS s.r.o.; z tohoto důvodu vznikly správci daně, navzdory předložení daňových dokladů, pochybnosti ohledně oprávněnosti nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Proto dne 15. 1. 2019 vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností, v níž identifikoval svoje pochybnosti ohledně přijatých zdanitelných plnění od PRESIDENT HOTELS s.r.o., IČO: 25057031, a vyzval stěžovatele k doložení důkazních prostředků, které by osvědčily u těchto přijatých zdanitelných plnění uplatnění nároku na odpočet daně v souladu s § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. U zbývajících přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období srpen a říjen 2017 pak správce daně vyzval stěžovatele k prokázání toho, že nárok na odpočet daně

pokračování

na vstupu byl z těchto zdanitelných plnění uplatněn v souladu s § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Na výzvu stěžovatel nijak věcně nereagoval a nedoložil žádné důkazní prostředky, které by byly schopny prokázat uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Tímto svým jednáním, resp. nejednáním, stěžovatel neprokázal, že by se šetřená zdanitelná plnění přijatá od společnosti PRESIDENT HOTELS s.r.o. fakticky uskutečnila a stěžovatel je použil ke své ekonomické činnosti, a proto nelze mít za prokázané, že stěžovatel u předmětných zdanitelných plnění prokázal naplnění této hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Rovněž, s ohledem na skutečnost, že stěžovatel nedoložil daňové doklady ke zbývajícím částem zdanitelných plnění, ze kterých si nárokoval odpočet daně za předmětná zdaňovací období, uzavřel žalovaný jako odvolací orgán tak, že u těchto zbývajících zdanitelných plnění stěžovatel neunesl své důkazní břemeno a neprokázal nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty; tudíž ani u této části uplatněného nároku na odpočet daně nebylo možno stěžovateli jím uplatněný nárok na odpočet daně přiznat.

[18] Žalovaný podotýká, že správce daně, tak také žalovaný, činili v průběhu celého řízení řadu úkonů k tomu, aby stěžovatel jako daňový subjekt uplatňující si nárok na odpočet daně své důkazní břemeno unesl. Dle žalovaného tak není možno ani uvažovat o tom, že by snad správce daně měl zneužívat možnosti zpochybnit přijatá zdanitelná plnění s cílem automaticky bez možnosti další obrany doměřit daňovým subjektům daň z přidané hodnoty, jak se snaží podsunout stěžovatel. V této souvislosti se žalovaný ohrazuje proti stěžovatelem několikrát zmiňované snaze doměřit daň v maximální možné výši, či změně názoru naoko a zaměření se pouze na prokázání daně na výstupu. Jak plyne z průběhu celého řízení, jak správce daně, tak žalovaný, v průběhu celého řízení dali stěžovateli řadu příležitostí k prokázání nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Rovněž veškeré pochybnosti, které orgánům finanční správy vznikly v průběhu daňového řízení, byly zákonným způsobem identifikovány a sděleny stěžovateli, aby je tento mohl odstranit a unést tak své důkazní břemeno. Žalovaný proto považuje tvrzení stěžovatele ohledně toho, že se nevěnoval prokazování daně na vstupu, za nepravdivé.

[19] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud především předesílá, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, publ. pod č. 4051/2020 Sb. NSS, „*aby vůbec byla kasační stížnost způsobilá k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána, a nikoli nějaký jiný akt (byť třeba i věcně související nebo předcházející napadenému rozhodnutí krajského soudu).*“ Důvody kasační stížnosti se vztahují nikoli k napadenému správnímu rozhodnutí, ale k rozhodnutí soudu. Nejvyššímu

správnímu soudu nepřisluší vyvíjet vlastní aktivitu směrem ke zjištění, které ze žalobních námitek by mohly rovněž obstát jako důvody následné kasační stížnosti. Námitky, které stěžovatel v kasační stížnosti vznáší, se však fakticky shodují s těmi, které uplatnil v daňovém řízení, resp. v žalobě. Nejvyšší správní soud současně musí korigovat názor stěžovatele, má-li za to, že kasační soud může rozhodovat ve věci jakožto soud poslední instance. Jak již bylo uvedeno, soudní řízení není pokračováním daňového řízení. Na tom nic nemění ani fakt, že v rámci dokazování dle § 77 s. ř. s. může krajský soud za účelem zjištění skutkového stavu provedené důkazy zopakovat, či provést důkazy, které správní orgán neprovedl. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, konstatoval: „*Ustanovení § 77 s. ř. s. zakládá nejenom pravomoc soudu dokazováním upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také pravomoc dalšími důkazy provedenými a hodnocenými nad tento rámec zjistit nový skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce. Přitom soud zváží rozsah doplňování dokazování tak, aby nenabrazoval činnost správního orgánu. (...) Podle § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, leží v daňovém řízení důkazní břemeno na daňovém subjektu; jestliže ten nesplnil svou zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem, nemůže taková skutečnost být k tíži správního orgánu.*“

[22] Na základě analýzy údajů uvedených v kontrolním hlášení vznikly u správce daně pochybnosti, zda přijatá zdanitelná plnění byla skutečně realizována, a tedy, zda stěžovatel byl oprávněn uplatnit odpočet DPH v souladu s § 72 a § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (zdrojem pochybností bylo zejména zjištění o personálním a ekonomickém propojení stěžovatele a jeho dodavatele a dále zjištění o výrazném navýšení hodnot přijatých zdanitelných plnění, aniž by došlo také k navýšení uskutečněných plnění, a to ve srovnání s předchozími pěti zdaňovacími obdobími). Ze správního spisu se podává, že stěžovatel byl s těmito pochybnostmi, jakož i se záměrem neuznat oprávněnost odpočtů DPH uvedených v daňových přiznáních, řádně seznámen, bylo mu umožněno vyjádřit se k závěrům správce daně a pochybnosti odstranit; to neučinil. Stěžovatel se nemůže již za výše popsaného skutkového stavu dovolávat toho, aby důsledky jeho nesoučinnosti v daňové řízení byly „zhojeny“ v řízení soudním.

[23] Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše zdanitelného plnění i ohledně jeho účelu nese daňový subjekt, v daném případě tedy stěžovatel. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, citovaném již krajským soudem v kasační stížnosti napadeném rozhodnutí, konstatoval: „*V souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu nese každý daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení totiž není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Pokud jde o obsah povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní ve vztahu k nároku na odpočet DPH, je nezbytné vycházet zejm. z § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť právě tato ustanovení nárok na odpočet daně a podmínky pro jeho uplatnění upravují. Z těchto ustanovení vyplývá, že chce-li daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnit, je povinen tvrdit, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem DPH, přijal určité zboží či služby, které zákon označuje jako zdanitelná plnění [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Současně musí svá tvrzení prokázat, což činí zpravidla svým účetnictvím. Daňový subjekt proto splní svou povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání, předloží-li ke*

pokračování

konkrétním transakcím daňový doklad s předepsanými náležitostmi.“ Obdobně v rozsudku ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007-60, Nejvyšší správní soud výslovně uvedl: *„Pokud tento subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevychází, přičemž tato okolnost umožňuje správci daně uložit mu povinnost zaplatit daň ve vyšší částce, než by odpovídalo údajům jím uvedeným v daňovém přiznání. Je tak zcela na daňovém subjektu, který se domáhá svého nároku na odpočet daně ve smyslu § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty v jím prokázané výši, a, by tento svůj nárok prokázal.“*

[24] V nyní posuzovaném případě stěžovatel v důsledku své pasivity důkazní břemeno neunesl. Nejvyšší správní soud podotýká, že úvahy stěžovatele o tom, že by snad správce daně nebo žalovaný měli za stěžovatele vyhledávat důkazy či kontaktovat jeho dodavatele za účelem zjištění podrobností o přijatém zdanitelném plnění, je nutno odmítnout. „Vyhledávací“ činnost správce daně v tomto směru nemůže suplovat stěžovatelovu povinnost tvrzení a povinnost důkazní ve vztahu k tvrzeným nárokům na odpočet daně na vstupu (§ 92 odst. 3 daňového řádu). K odkazu stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-35 a související námitce stěžovatele, že předložením evidencí podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty stěžovatel de facto označil své dodavatele a správce daně je měl proto oslovit, Nejvyšší správní soud podotýká, že v případě řešeném daným rozsudkem se jednalo o jiný skutkový stav a tento rozsudek proto není pro situaci stěžovatele případný. V daném případě daňový subjekt správce daně informoval o tom, že mu byly daňové doklady odcizeny, současně také na rozdíl od stěžovatele věcně reagoval na výzvy správce daně. Naproti tomu stěžovatel na výzvy správce daně nereagoval, a naopak zvolil v průběhu celého řízení značně obstrukční postup. Nadto Nejvyšší správní soud podotýká, že evidence dle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty bez dalšího neprokazuje faktické uskutečnění plnění, ale dokládá toliko skutečnost, že si stěžovatel z konkrétního zdanitelného plnění uplatnil nárok na odpočet daně v tom kterém daňové přiznání. Obdobně, výpisy z bankovního účtu stěžovatele sice zachycují provedení plateb za daná plnění, nicméně to dokládá pouze to, že mezi subjekty byl proveden určitý peněžní převod, nikoli však již to, zda fakticky bylo plnění provedeno.

[25] Nejvyšší správní soud konstatuje, že samotné zpochybnění přijatých zdanitelných plnění a následné neunesení důkazního břemene stěžovatelem, automaticky neznamená, že správce daně je povinen stanovit daň dle pomůcek. Nejvyšší správní soud např. již v rozsudku ze dne 30. 8. 2013, č. j. 5 Afs 55/2012-43, konstatoval: *„Stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně a přednostně je uplatňován způsob stanovení daně dokazováním. Správce daně přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek teprve poté, kdy daň dokazováním stanovit nelze a v dané věci se o takový případ nejedná. Správce daně měl totiž k dispozici daňová přiznání, ze kterých jsou seznatelné údaje pro vyměření daně z přidané hodnoty na výstupu, přičemž správce daně měl i ověřeno v rámci místního šetření, že podklady pro sestavení daňového přiznání měl stěžovatel k dispozici. Skutečnost, že stěžovatel nereagoval na výzvy a neprokázal, jaká uskutečněná zdanitelná plnění jím byla zahrnuta v daňovém přiznání, nezakládá předpoklady pro stanovení daně dle pomůcek ohledně vyměření daně na výstupu. Správce daně měl dostatečné podklady pro vyměření daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období, neboť stěžovatel podal daňová přiznání, ve kterých vyčíslil jak základ daně, tak i výši daně na výstupu, jakož i základ daně z přijatých zdanitelných plnění a výši nároku na odpočet, z čehož je nutno učinit závěr, že daň bylo možno stanovit dokazováním.“*

Skutečnost, že stěžovatel nesplnil některou ze svých povinností uloženou mu zákonem, ještě neznamená, že pro tuto okolnost nelze daň stanovit dokazováním. V daném případě, kdy stěžovatel neprokázal daň na vstupu, neznamená, že by daň na výstupu nešla stanovit dokazováním na základě daňového přiznání. Správce daně měl totiž pochybnosti pouze ohledně daně na vstupu, o ostatních rozhodných skutečnostech nepochyboval, což vyplývá z výzvy vydané ve vytykáčím řízení. Daňovou povinnost tak bylo možno stanovit dokazováním a k uplatněné dani na vstupu, jejíž oprávněnost stěžovatel k výzvě správce daně neprokázal, nebylo možno přihlídnout.“ Nejvyšší správní soud neshledal důvodu se od uvedených závěrů odchýlit. V případě stěžovatele bylo možné stanovit daň na výstupu dokazováním, a to na základě daňového přiznání jako řádného důkazního prostředku. Nepředložení daňových dokladů ohledně daně na vstupu nebrání tomu, aby daň na výstupu byla stanovena podle daňového přiznání (dokazováním).

[26] Tvrzení stěžovatele, že by neunesení důkazního břemene ve vztahu k nároku na odpočet daně na vstupu již samo o sobě znamenalo nemožnost stanovení daně dokazováním, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Skutečnost, že stěžovatel v daném případě neunesl své důkazní břemeno ohledně nároku na odpočet daně na vstupu, nemůže mít automaticky za následek rovněž zpochybnění zdanitelných plnění na výstupu v takové míře, že by nebylo možno stanovit daň dokazováním a bylo nutno stanovit daň pomůckami. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 2. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-35, uvedl: „*Pokud tedy daňový subjekt i přes širokou možnost, jak prokázat přijatá zdanitelná plnění, neunesl své důkazní břemeno, musí přijmout následky s tím spojené. Z povinnosti správce daně zároveň v takové situaci nevyplývá, že by měl při stanovení daňové povinnosti krátit odpovídajícím způsobem výši uskutečněných zdanitelných plnění.“* V nyní posuzovaném případě byl stěžovatel správcem daně a žalovaným opakovaně vyzván k prokázání svého nároku na odpočet daně, na tuto povinnost však stěžovatel rezignoval, proto také nyní musí nést nepříznivé následky spojené s neunesením důkazního břemene, a nikoliv se dožadovat stanovení daně prostřednictvím pomůcek.

[27] Nejvyšší správní soud konstatuje, že zpochybnění přijatých zdanitelných plnění a následné neunesení důkazního břemene stěžovatelem není možno ztotožňovat s nemožností stanovit daň dokazováním, jak uvedl také Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku sp. zn. 5 Afs 55/2012. Na rozdíl od stěžovatele se Nejvyšší správní soud nedomnívá, že v důsledku aplikace tohoto rozsudku by měl správce daně volnou ruku k doměřování odpočtů v případech, kdy by nebyla zpochybněna uskutečněná zdanitelná plnění. V tomto svém tvrzení stěžovatel záměrně opomíjí skutečnost, že aby mohlo dojít k doměření daně na základě odepření nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, musí nejprve dojít k situaci, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno. Tuto skutečnost přitom nelze předpokládat u každého daňového subjektu, neboť ne každý daňový subjekt zcela rezignuje na své povinnosti shodně, jako stěžovatel. Dle Nejvyššího správního soudu veškeré pochybnosti, které vznikly v průběhu daňového řízení, byly zákonným způsobem identifikovány a sděleny stěžovateli, aby je tento mohl odstranit a unést tak své důkazní břemeno; správce daně řádně a dostatečně identifikoval své pochybnosti na základě stěžovatelem předložených dokladů a snažil se o jejich odstranění. Nejvyšší správní soud uzavírá, že skutečnost, že stěžovatel v důsledku své pasivity neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, nemůže být bez dalšího důvodem pro stanovení daně dle pomůcek.

pokračování

[28] Pokud se stěžovatel dovolává doktríny esenciálních výdajů, Nejvyšší správní soud konstatuje, že její použití nemůže mít v případě daně z přidané hodnoty místo, a to s ohledem na princip nároku na odpočet daně (viz např. rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 214/2022, či sp. zn. 7 Afs 139/2022). Stěžovatelem uváděná myšlenka, že jak zisk, tak DPH jsou rozdílové veličiny, je sice pravdivá, avšak stěžovatel nerozlišuje zásadní skutečnost, že pro vznik nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění je nutno, aby tato přijatá plnění splňovala zákonné požadavky uvedené v § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty; tímto se zásadně liší přidaná hodnota a zisk, jakkoliv oboje jsou rozdílové veličiny. K dosažení zisku bude vždy potřebné vynaložit určité náklady, kterými jsou právě ony esenciální výdaje. Avšak v případě přidané hodnoty nemusí nutně každý náklad představovat přijaté zdanitelné plnění, ze kterého by stěžovateli plynul nárok na odpočet daně, resp. nemusí být nutně na každé uskutečněné zdanitelné plnění vynaloženo přijaté zdanitelné plnění. Obdobně se vyjádřil rovněž SDEU ve svém rozsudku ze dne 21. 11. 2018, ve věci C-664/16: „Vzhledem ke všem předchozím úvahám je třeba na položené otázky odpovědět tak, že směrnice o DPH, a zejména její články 167 a 168, čl. 178 písm. a) a článek 179, jakož i zásady neutrality DPH a proporcionality, musí být vykládány v tom smyslu, že za takových okolností, jako nastaly ve věci v původním řízení, nelze osobě povinné k dani, která není schopna předložením faktur nebo jakýchkoli jiných dokladů prokázat částku DPH, kterou zaplatila na vstupu, přiznat nárok na odpočet DPH pouze na základě odhadu vyplývajícího ze znaleckého posudku, jež si vyžádal vnitrostátní soud.“. Ve vztahu k tam zmiňovanému znaleckému posudku SDEU uvedl, že „(...) znalecký posudek (úlohou znalce bylo odhadnout částku odpočitatelné DPH na základě množství uskutečněných prací nebo pracovní síly využitě uvedenou osobou povinnou k dani, jež jsou nezbytné k výstavbě budov, které pak tato osoba povinná k dani prodala) by nebyl způsobilý prokázat, že L. H. Vádan skutečně tuto daň zaplatil z plnění uskutečněných na vstupu pro účely výstavby těchto budov.“. Jakkoliv se v tomto rozsudku Soudní dvůr EU vyjadřoval ke znaleckému posudku, mezi stanovením nároku na odpočet daně znaleckým posudkem a za použití esenciálních výdajů není zásadního rozdílu. Správce daně by při použití doktríny esenciálních výdajů de facto postupoval obdobně jako znalec a prostřednictvím srovnávací metody by stanovoval odčitatelnou daň na vstupu porovnáním s obdobnými subjekty, jak požaduje stěžovatel.

[29] Nejvyšší správní soud konstatuje, že ze správního spisu a z rozhodnutí žalovaného srozumitelně vyplývá postup, který vedl k doměření, resp. vyměření DPH za předmětná zdaňovací období, stejně jako výpočet nově stanovené daně. Správní orgány postupovaly vůči stěžovateli zákonným způsobem; v průběhu řízení bylo stěžovateli v dostatečné míře umožněno jednak doložit daňové doklady ve vztahu ke všem uplatněným odpočtům DPH, jednak reagovat na správcem daně sdělené a řádně odůvodněné pochybnosti o reálnosti deklarovaného smluvního vztahu, k němuž se vztahovaly v odvolacím řízení doložené daňové doklady; této možnosti nevyužil a oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH nedoložil.

[30] Nejvyšší správní soud neshledal v postupu správních orgánů žádná pochybení, resp. takové vady řízení, pro které by měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit. Rozsudek krajského soudu shledal Nejvyšší správní soud dostatečně odůvodněný, závěry krajského soudu mají dostatečnou oporu v zákoně, jakož i v relevantní judikatuře; kasační stížnost proto jako nedůvodnou dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[31] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu v řízení náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady v řízení o kasací stížnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 9. října 2023

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu