



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Michala Bobka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **Metakon s.r.o. v likvidaci**, se sídlem Nové sady 988/2, Brno, zast. Mgr. Ing. Ondřejem Dlouhým, advokátem se sídlem Opletalova 600/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 1. 2021, č. j. 2074/21/5300-22441-708656, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 9. 2022, č. j. 31 Af 15/2021 - 256,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a předcházející řízení

[1] Žalobkyně uzavřela s dodavatelem Karlem Melkusem dne 3. 2. 2014 smlouvu o dílo, jejímž předmětem byla kompletní dodávka, instalace, a uvedení do provozu technologické linky na výrobu tvarových doplňků střešní krytiny (dále jen „smlouva o díle“). Linku měla žalobkyně dále dodat společnosti TŘI PYRAMIDY, s. r. o. V daňových přiznáních za období měsíců březen až červen 2014 uplatnila žalobkyně nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatého zdanitelného plnění (dodání technologické linky podle smlouvy o dílo). Finančnímu úřadu pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště v Třebíči (dále „správce daně“) vznikly pochybnosti o dodání technologické linky v deklarovaném rozsahu a v souladu se smlouvou o dílo, tedy i o tom, že nárok na odpočet daně žalobkyně

uplatnila v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění od 1. 1. 2014 (dále jen „zákon o DPH“).

[2] Dne 6. 2. 2017 zahájil správce daně u žalobkyně kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců leden až červen roku 2014. V rámci vyhledávací činnosti zjistil od subjektů podílejících se v rámci dodavatelského řetězce na výrobě a montáži technologické linky, že v deklarovaných termínech nemohla být technologická řešení dodána Karlem Melkusem v rozsahu uvedeném v dokladech (fakturách a předávacích protokolech) předložených žalobkyní. Proto správce daně žalobkyni dne 4. 12. 2018 podle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), vyzval k prokázání skutečností odůvodňujících oprávněnost nároku na odpočet daně. Vyjádření žalobkyně v reakci na výzvu správce daně pochybnosti správce daně nicméně neodstranilo.

[3] Správce daně provedl v rámci daňové kontroly řadu důkazů obstaraných vlastní vyhledávací činností a převzatých podle § 93 odst. 2 daňového řádu z jiných daňových řízení, především svědeckými výpověďmi osob podílejících se na výrobě a montáži linky a listinami předloženými subjekty z dodavatelského řetězce. Provedl také některé z důkazních prostředků v průběhu kontroly navržených žalobkyní. Dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala faktické přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu od dodavatele Karla Melkuse, a tedy ani uplatnění nároku na odpočet daně v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 zákona o DPH.

[4] Na základě výsledků daňové kontroly správce daně vydal dne 10. 12. 2019 čtyři dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty, jimiž žalobkyni doměřil daň ve výši neuznaného odpočtu na DPH a uložil penále. Konkrétně žalobkyni za zdaňovací období březen 2014 doměřil daň ve výši 960 750 Kč a uložil penále 192 150 Kč, za období duben 2014 doměřil daň 992 250 Kč a uložil penále 198 450 Kč, za období květen 2014 doměřil daň 992 250 Kč a uložil penále 198 450 Kč a za období červen 2014 doměřil daň 1 023 750 Kč a uložil penále 204 750 Kč.

[5] Odvolání žalobkyně proti všem dodatečným platebním výměrům žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 1. 2021 zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil. Konstatoval, že předmětem smlouvy o dílo bylo kompletní dodání technologické linky do 20. 6. 2014. Podle předávacího protokolu ze dne 18. 6. 2014 měla být montáž linky k tomuto datu kompletní a linka připravena k uvedení do provozu. Na základě důkazních prostředků obstaraných správcem daně vlastní vyhledávací činností a převzatých z jiných daňových řízení vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, tj. zda se tato plnění fakticky uskutečnila tak, jak deklarováno na sporných daňových dokladech a v související dokumentaci. Správce daně tak v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl důkazní břemeno ohledně prokázání vážných a důvodných pochybností o správnosti údajů na žalobkyní předložených daňových dokladech, následkem čehož ve smyslu judikatury NSS tyto doklady ztratily důkazní hodnotu předvídanou § 73 zákona o DPH.

[6] Bylo tudíž na žalobkyni, aby prokázala skutečnosti svědčící o dodání linky podle stavu deklarovaného doklady, tedy unesla důkazní břemeno ohledně prokázání důvodnosti nároku na odpočet přenesené na ni výše uvedeným postupem správce daně. Správce daně současně v rámci daňové kontroly provedl řadu listinných důkazů a důkazů výslechy svědků

pokračování

– osob provádějících práce na technologické lince a členů orgánů společností, které byly součástí dodavatelského řetězce. Z těch vyplynulo, že jednatel odběratele žalobkyně spol. TŘI PYRAMIDY s.r.o. pan Aram Mezhlumyan fakticky vystupoval jako jednatel jednoho ze subdodavatelů žalobce, spol. EREBUNI, s.r.o., a významně se podílel na řízení celé transakce – zajišťoval dodávky materiálu, řídil práce na lince. Některé součásti technologické linky dodaly osoby jiné, než deklarovaný dodavatel Karel Melkus, a to přímo spol. TŘI PYRAMIDY, jíž také vystavily daňové doklady. Správce daně rovněž zjistil, že technologická linka nemohla být k deklarovanému dni předání kompletní a plně funkční. V kontextu uvedených důkazů žalobkyní předložené důkazní prostředky dodání linky v deklarovaném rozsahu k datu 18. 6. 2014 od dodavatele Karla Melkuse neprokázaly. Bylo přitom na žalobkyni, aby si i nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďovala důkazní prostředky prokazující, že posuzovaná plnění se skutečně uskutečnila tak, jak deklarováno na sporných daňových dokladech.

[7] K jednotlivým námitkám žalobkyně poté žalovaný mimo jiné konstatoval, že případy, kdy daňový subjekt neprokáže naplnění podmínek nároku na odpočet daně, nelze považovat za porušení daňové neutrality. Případnou účastí žalobkyně na daňovém podvodu se správce daně nezabýval, neboť tato otázka by vstupovala do úvahy teprve při prokázání nároku na odpočet. Nebylo ani povinností správce daně prokazovat rozsah fakticky poskytnutého plnění (dodání linky), neboť povinnost prokázat, jak se účetní případ odehrál, tížila žalobkyni. Vady zjištění skutkového stavu a hodnocení důkazů správcem daně žalovaný neshledal.

[8] Žalobkyně rozhodnutí žalovaného napadla žalobou u Krajského soudu v Brně (dále „krajský soud“). Namítala, že důkazní břemeno unesla a skutečné přijetí zdanitelného plnění prokázala. Z provedených důkazů včetně výslechů svědků plyne, že linka byla kompletně dodána 18. 6. 2014. Řetězec dodávek nebyl zatížen podvodem, nebyla zjištěna chybějící daň, odepření nároku na odpočet je v rozporu se zásadou neutrality. I v případě přijetí stanoviska žalovaného by žalobkyni musel vzniknout nárok na část daňového odpočtu, respektive v pozdějším období.

[9] Krajský soud shora uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. Nejprve shrnul ustálenou judikaturu NSS k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně v případě prokazování důvodnosti nároku na odpočet DPH. Její závěry následně aplikoval na předmět sporu spočívající ve zjištění, zda žalobkyně prokázala dodání kompletní technologické linky dodavatelem Karlem Melkusem v deklarovaném čase. Pochybnosti správce daně o dodání linky v souladu s předloženými doklady, které správce daně stěžovatelce přdestřel ve výzvě k prokázání nároku na odpočet, krajský soud považoval za dostatečné z hlediska unesení důkazního břemene podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobkyně poté na ni přenesené důkazní břemeno ohledně skutečností prokazujících vznik nároku na odpočet DPH neunesla.

[10] Správce daně v řízení provedl řadu důkazů, především svědeckých výpovědí osob podílejících se na dodání linky. Krajský soud se s daňovými orgány ztotožnil v hodnocení těchto důkazů, z nichž dokonce přímo vyplynulo, že plnění nebylo poskytnuto tak, jak žalobkyně deklarovala. Žalobkyně v řízení před správcem daně navrhla důkazy svědeckými výpověďmi a listinami, z nichž některé správce daně provedl. Žalobkyní navržené důkazní prostředky však pochybnosti správce daně neodstranily. Neprokazovaly dodání zdanitelného plnění v rozsahu, čase a od dodavatele deklarovaného žalobkyní. Některé

z žalobkyní navržených a provedených svědeckých výpovědí soud ve shodě s daňovými orgány hodnotil jako nevěrohodné.

[11] Vady dokazování v podobě odmítnutí provést některé žalobkyní navržené důkazy krajský soud neshledal. Výslech dalších žalobkyní navrhovaných osob nemohl podle jeho názoru prokázat sporné skutečnosti. Daňové orgány současně neprovedení navržených důkazů odůvodnily v souladu s požadavky judikatury NSS. Některé z navržených listinných důkazů navíc daňové orgány provedly a hodnotily. Krajský soud nepřisvědčil ani namítanému porušení daňové neutrality a účelovému neprokázání podvodu na DPH ze strany daňových orgánů. Existencí podvodu je možno se zabývat teprve poté, co daňový subjekt prokáže vznik nároku na odpočet. K tomu však v projednávané věci nedošlo. Povinnost zjistit, zda v dodavatelském řetězci nebyla odvedena daň, tíží správce daně pouze v případě prokazování existence podvodu na DPH. Ani zbylé žalobní námitky krajský soud neshledal důvodnými.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[12] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podává kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, alternativně aby NSS zrušil také rozhodnutí daňových orgánů obou stupňů.

[13] Skutková podstata, z níž vycházely daňové orgány, nemá dle stěžovatelky oporu ve spisech. Zjištění stran skutkového stavu učiněná daňovými orgány neplynou z výpovědí svědků J., H., V., F. a M. Daňové orgány opomenuly, že práce na technologické lince po jejím předání a zprovoznění dále probíhaly, což se stěžovatelka snažila prokázat dokumentem „Grafická tabulka transakcí“. Výpověď svědka W. byla nesprávně hodnocena, její rozpor s ostatními svědeckými výpověďmi lze vysvětlit časovým odstupem a nepochopením dodatečných změn technologické linky bez účasti stěžovatelky. Správce daně, jehož závěry v tomto rozsahu potvrdil krajský soud, dále nesprávně vyhodnotil stěžovatelkou předloženou fotodokumentaci. Konstatoval, že absentuje údaj o době pořízení fotografií, podle stěžovatelky lze ovšem takový údaj zjistit z metadat. Krajský soud nesprávně aproboval také důvody neprovedení důkazů navržených stěžovatelkou. Podle rozsudku NSS ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019 - 68, je nepřípustné hodnotit důkazy bez jejich provedení, což ve vztahu k návrhu vyslechnout svědky, kteří se účastnili realizace posuzované zakázky, učinil správce daně.

[14] Napadený rozsudek je nezákonný, neboť vyšel z nesprávného posouzení otázky rozložení, respektive unesení důkazního břemene stěžovatelkou. Stěžovatelka v rámci správního řízení i řízení před soudem prokázala potřebné skutečnosti a důkazní břemeno unesla. Správcem daně tři roky po realizaci zakázky zjištěné nedostatky v subdodavatelském řetězci Karla Melkuse nelze klást k tíži stěžovatelky. Dodání v deklarováném rozsahu stěžovatelka prokázala, daňové orgány fakticky zpochybňovaly pouze dodání v deklarováném čase a od dodavatele Karla Melkuse. Absolutní odepření nároku na odpočet DPH tudíž odporuje § 104 odst. 2 zákona o DPH. Pokud pak krajský soud i daňové orgány dospěly k závěru, že stěžovatelka neprokázala dodání technologické linky od dodavatele Karla Melkuse, ani následné dodání linky stěžovatelkou jejímu odběrateli, nemohlo dojít k převzetí (části) díla a tím samým ve smyslu § 21 odst. 5 zákona o DPH ani k uskutečnění zdanitelného plnění. V té souvislosti stěžovatelka poukázala na rozsudek NSS ze dne

pokračování

26. 20. 2021, č. j. 7 Afs 73/2020 - 35, podle něhož v případě neuznání daňového odpočtu DPH na vstupu z důvodu fiktivního plnění je třeba s ohledem na zásadu neutrality opravit výši daně na výstupu a podle § 108 odst. 1 písm. g) zákona o DPH (ve znění do 28. 7. 2016 – pozn. soudu) daň nestanovit.

[15] Konečně považuje stěžovatelka napadený rozsudek za nepřezkoumatelný. Vedle toho, že se krajský soud založil své rozhodnutí na skutečnostech, které neplynou ze spisu, opomenul vypořádat některé námitky stěžovatelky, například námitku dobré víry.

[16] Žalovaný s argumentací stěžovatelky nesouhlasí a navrhuje kasační stížnost zamítnout. Dle jeho názoru není zřejmé, jak by měly provedené svědecké výpovědi svědků H., J., V., M. a F. prokazovat, že technologická linka byla k datu 18. 6. 2014 kompletně dodána – naopak z nich vyplývá, že linka k tomuto datu nebyla provozuschopná. Dodání linky v uvedené době neprokazuje ani stěžovatelkou předložená fotodokumentace, neboť dobu pořízení fotografií lze zjistit pouze u části fotografií, na kterých ovšem linka není zachycena kompletní. Námitka směřující na zohlednění metadat předložených fotografií však podle žalovaného není přípustná, neboť nebyla uplatněna v žalobě. Krajský soud nepochybil ani při posouzení otázky neprovedení důkazů navržených stěžovatelkou. Nedošlo k hodnocení důkazních návrhů před jejich provedením, hodnocena (jako nedostatečná) byla pouze jejich důkazní potence.

[17] Podle žalovaného by nárok na odpočet DPH stěžovatelce bez dalšího nevznikl, ani pokud by sice přijetí plnění prokázala, avšak ne v daném rozsahu a čase. Případná skutečnost, že na dodané lince byly prováděny práce po jejím zprovoznění, rovněž není podstatná. Stěžovatelka jako podnikatel – profesionál měla postupovat s dostatečnou mírou obezřetnosti. Pokud tak neučinila a nebyla schopna rozptýlit důvodné pochybnosti správce daně o dodání zdanitelného plnění, nelze to klást k tíži daňových orgánů. Ohledně námitky porušení neutrality DPH a rozporu s § 104 odst. 2 zákona o DPH se žalovaný ztotožnil s názorem krajského soudu, že není povinností správce daně prokazovat, jak se účetní případ skutečně udál. Pokud má stěžovatelka za to, že její daňová povinnost na výstupu v daném zdaňovacím období či na vstupu v jiném zdaňovacím období byla odlišná, než jak tvrdila, měla postupovat dle mechanismů předvídaných daňovým řádem pro úpravu daňových tvrzení. Závěry stěžovatelkou odkazovaného rozsudku NSS č. j. 7 Afs 73/2020 - 35 pro věc nejsou přiléhavé, neboť se zde nejedná o fiktivní plnění.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud předně shledal, že kasační stížnost je přípustná. Byla podána osobou oprávněnou, ve lhůtě dle § 106 odst. 2 s. ř. s., v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. je v ní namítán důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Není dán ani jiný z případů nepřípustnosti podle § 104 s. ř. s. a Nejvyšší správní soud neshledal jiné nedostatky podmínek řízení, které by bránily dalšímu postupu ve věci. Napadený rozsudek proto přezkoumal v rozsahu a z důvodů vymezených v kasační stížnosti s přihlédnutím k případným vadám, které je povinen zkoumat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Úvodem Nejvyšší správní soud připomíná, že rozhodnutím žalovaného, které napadeným rozsudkem aproboval krajský soud, bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti čtyřem platebním výměrům, jimiž správce daně doměřil daň za zdaňovací období

měsíců březen až červen 2014. Předmětem sporu mezi stěžovatelkou a daňovými orgány je vznik nároku na odpočet daně podle § 72 zákona o DPH, ve znění od 1. 1. 2014, uplatněný za uvedená zdaňovací období.

[21] Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce daně oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění spočívajících v dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle § 72 odst. 3 téhož zákona vzniká nárok na odpočet daně plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Povinnost přiznat daň vzniká v souladu s § 21 zákona o DPH ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je podmínkou uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči plátcí uplatnil jiný plátce, držení daňového dokladu. Podle § 21 odst. 2 písm. b) zákona o DPH se při dodání zboží zdanitelné plnění považuje za uskutečnění dnem převzetí, je-li zboží dodáno na základě jiné než kupní smlouvy (tj. mimo jiné smlouvy o díle).

[22] Úprava zákona o DPH vycházela v relevantním období ze směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347/1 ze dne 11. 12. 2006). Soudní dvůr Evropské unie poté při výkladu podmínek vzniku, respektive uplatnění nároku na odpočet podle čl. 167 této směrnice rozlišuje mezi věcnými a formálními podmínkami. Pokud jde o věcné podmínky stanovené čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112, osoba uplatňující nárok na odpočet musí být zaprvé „osobou povinnou k dani“ ve smyslu směrnice. Dále je třeba, aby byly zboží nebo služby, pro které je nárok uplatňován, na vstupu dodány nebo poskytnuty jinou osobou povinnou k dani a aby na výstupu toto zboží nebo tyto služby osoba povinná k dani použila účely svých zdaněných plnění. Pokud se týče formálních podmínek, čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112 stanoví, že osoba povinná k dani musí mít fakturu vystavenou v souladu s jejími články 220 až 236 a články 238 až 240 (srov. např. rozsudek ze dne 11. 11. 2021, *Ferimet*, C-281/20, bod 26 a tam citovanou judikaturu). Tyto podmínky v zásadě odpovídají citované úpravě § 72 a § 73 zákona o DPH.

[23] Podle článku 167 směrnice 2006/112 vzniká nárok na odpočet daně okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně, přičemž tato daňová povinnost vzniká podle článku 63 této směrnice dodáním zboží nebo poskytnutím služby. Jak opakovaně konstatoval Soudní dvůr, nárok na odpočet naučtované DPH je proto obecně spojen s uskutečněním zdanitelného plnění (viz citovaný rozsudek ve věci *Ferimet*, bod 30 a judikaturu tam citovanou), a tedy rovněž podmíněn předložením důkazu o uskutečnění plnění (srov. rozsudek ze dne 25. 5. 2023, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie*, C-114/22, bod 31 a judikaturu tam citovanou). Pokud tedy nedošlo ke skutečnému dodání zboží nebo poskytnutí služeb, respektive pokud uskutečnění těchto zdanitelných plnění nebylo prokázáno, nemůže vzniknout nárok na odpočet (citovaný rozsudek ve věci *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie*, body 33 a 34). Soudní dvůr také konstantně judikuje, že důkazní břemeno v tomto směru nese osoba povinná k dani, která je povinna předložit objektivní důkazy, že zboží nebo služby jí byly skutečně dodány nebo poskytnuty na vstupu jinou osobou povinnou k dani pro účely jejich plnění podléhajících DPH, z nichž skutečně odvedla DPH (rozsudky ze dne 21. listopadu 2018, *Vădan*, C-664/16, bod 44; či ze dne 16. února 2023, *DGRFP Cluj*, C-519/21, bod 100).

pokračování

[24] K rozložení důkazního břemene při prokazování nároku na odpočet DPH existuje rovněž bohatá judikatura NSS (srov. rozsudky NSS ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, ze dne 21. 12. 2016 č.j. 6 Afs 147/2016 - 28, ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017 - 61, ze dne 1. 7. 2021, č. j. 7 Afs 44/2021 - 29). Uplatní se předně základní zásada daňového řízení vyjádřená § 92 odst. 3 daňového řádu, tedy že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je tudíž především na osobě, která uplatňuje daňový odpočet, aby prokázala splnění podmínek nároku na odpočet (srov. též rozsudek Soudního dvora ze dne 15. 9. 2016, *Barlis O6 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, bod 46 a tam citovanou judikaturu). Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy, proto i prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou. Současně je však třeba „*respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno.*“ (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103).

[25] I když tedy daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží *důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb*. Správce daně nemá 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*“, a mimo jiné tedy označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (srov. rozsudky NSS ze dne srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně takové skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt. Je poté na daňovém subjektu, aby prokázal *soulad účetnictví se skutečností*, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, *anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal*. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).

[26] Pokud se týče projednávané věci, NSS z obsahu spisu ověřil, že stěžovatelka uzavřela s Karlem Melkusem, plátcem DPH, dne 3. 2. 2014 smlouvu o dílo, jejímž předmětem byla kompletní dodávka, instalace a uvedení do provozu linky na výrobu tvarových doplňků střešní krytiny specifikované v příloze č. 1 této smlouvy, a to v termínu do 20. 6. 2014. Příloha smlouvy obsahovala seznam strojů a zařízení linky spadajících pod kategorie „*mezioperační doprava*“, „*dávkovací a lisovací sekce*“, „*sekce výroby fotovoltaických tašek*“, „*balicí zařízení*“, „*sekce drcení odpadního materiálu z výroby*“ a „*sekce drcení PET*“. Stěžovatelka v přiznáních za výše uvedená zdaňovací období uplatnila nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu na základě čtyř daňových dokladů (faktur) vystavených Karlem

Melkusem v celkové výši 3 969 000 Kč. Konkrétně šlo o faktury ze dne 5. 2. 2014, 31. 3. 2014 a 22. 5. 2014 za platbu záloh podle smlouvy o díle, a fakturu ze dne 30. 6. 2014 za konečné vyúčtování ceny za dílo.

[27] Správce daně v roce 2017 zahájil u stěžovatelky daňovou kontrolu týkající se uvedených zdaňovacích období. V jejím rámci stěžovatelka předložila mimo jiné předávací protokol ze dne 18. 6. 2014, který měl k danému datu osvědčovat dodání technologické linky podle parametrů smlouvy o díle a připravenost linky k trvalému provozu. Správce daně však pojal pochybnost, že technologická linka byla v předmětné době stěžovatelce skutečně dodána Karlem Melkusem v rozsahu deklarovaném na uvedených fakturách ve spojení se smlouvou o díle. Pochybnosti zakládal v prvé řadě na zjištění, že jeden ze subjektů dodavatelského řetězce spol. HYDROCOM, spol. s r.o., vystavila fakturu na dodání hydraulických komponentů linky společnosti EREBUNI (šubdodavatele Karla Melkuse) s datem uskutečnění zdanitelného plnění 19. 6. 2014. Ze svědeckých výpovědí dále správce daně zjistil, že některé subjekty dodavatelského řetězce prováděly dodávky a práce na technologické lince po deklarovaném termínu jejího předání a uvedení do provozu (18. 6. 2014) a tyto fakturovaly přímo konečnému objednateli linky spol. TŘI PYRAMIDY.

[28] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem (srov. odst. 44 napadeného rozsudku) nepochybuje o tom, že uvedené pochybnosti správce daně o uskutečnění stěžovatelkou deklarovaného zdanitelného plnění byly vážné a důvodné, správce daně je dostatečně prokázal a stěžovatelce také dostatečně konkrétně předestřel ve výzvě ze dne 4. 12. 2018. Jinými slovy tedy správce daně unesl důkazní břemeno ohledně skutečností uvedených v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, čímž přenesl (objektivní) důkazní břemeno stran prokázání skutečností odůvodňujících nárok na odpočet na stěžovatelku. To ostatně stěžovatelka v kasační stížnosti nijak nerozporuje. Spornou otázkou v projednávané věci tudíž je, zda stěžovatelka prokázala naplnění věcných podmínek vzniku nároku na odpočet, konkrétně podmínky faktického přijetí zdanitelného plnění na vstupu od osoby, která měla postavení plátce daně.

[29] Stěžovatelka na výzvu správce daně ze dne 4. 12. 2018 reagovala nejprve vyjádřením ze dne 12. 12. 2018, v němž setrvala na svých původních tvrzeních ohledně rozsahu přijatého zdanitelného plnění a uplatněného nároku na odpočet, který dle svých slov prokázala. Daňová tvrzení stěžovatelka nekorigovala ani ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 17. 9. 2019, v němž rovněž trvala na prokázání důvodnosti nároku na odpočet. Důvodnost nároku na odpočet stěžovatelka podporovala mimo jiné tvrzeními, že linka byla dodána s ústním dojednáním odstranění nedodělků a že stěžovatelce nebylo známo, že práce na lince prováděli též dodavatelé přímo pro spol. TŘI PYRAMIDY (mimo řetězec, jehož byla stěžovatelka předposledním článkem). Správci daně předložila několik listinných důkazních prostředků, mimo jiné fotodokumentaci výrobní linky, a navrhla provedení výslechu několika svědků, mimo jiné jednatele stěžovatelky a p. M.

[30] V kasační stížnosti pak stěžovatelka předně namítá, že důkazní břemeno ohledně prokázání uskutečnění zdanitelného plnění unesla. Daňové orgány nesprávně hodnotily provedené důkazy a vycházely ze skutkového stavu, který nemá oporu ve spise, protože měl krajský soud jejich rozhodnutí zrušit.

pokračování

[31] K této námitce NSS na prvním místě uvádí, že řízení o kasační stížnosti není vystavěno na principu apelačním, nýbrž na principu kasačním. Těžiště zjišťování skutkového stavu se v rámci rozhodování o veřejných subjektivních právech osob obecně nachází v řízení před správními orgány, doplněné přezkumem skutkových otázek krajskými soudy v řízení o žalobě proti rozhodnutí v plné jurisdikci (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2007, čj. 1 As 32/2006 - 99). V řízení o kasační stížnosti se NSS zásadně omezuje, při posouzení námitek spadajících pod důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., na hodnocení souladnosti skutkových závěrů správních orgánů s obsahem spisu a dodržení zákonnosti při provádění dokazování těmito orgány. Současně předmět přezkumu v řízení o kasační stížnosti tvoří rozhodnutí krajského soudu. Stěžovatel tudíž musí v souladu s § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. také přednést argumenty, že a proč měl krajský soud pro důvodně vytykanou vadu zjišťování skutkového stavu rozhodnutí správního orgánu zrušit.

[32] Stěžovatelka namítá především nesprávné hodnocení výpovědí svědků J., H., V., F. a M. provedených v roce 2019. Z protokolů o výslechu uvedených osob NSS zjistil následující. Svědek J. prováděl práce na dávkovací a lisovací sekci a sekci drcení PET (zde konkrétně výrobu a montáž její součásti) v měsíci červenci a srpnu 2014, přičemž faktury za tyto práce vystavil v srpnu a září 2014 odběrateli TŘI PYRAMIDY. Svědek H. uvedl, že na lince realizoval zapojení elektroinstalace v sekci mezioperační výroby a dávkovací a lisovací sekci. Najal si jej a práce přebíral Aram Mezhlumyan, jednatel spol. TŘI PYRAMIDY. Svědek uvedl, že si nepamatuje dobu uvedení linky do provozu, 19. 6. 2014 však linka byla kompletní a schopná výroby. Potvrdil nicméně, že dne 5. 3. 2015 vystavil spol. TŘI PYRAMIDY fakturu za „elektroinstalační práce – instalace lisu“; tyto práce probíhaly zhruba od poloviny roku 2014 a před jejich započítáním linka výroby schopná nebyla. Svědek V. prováděl montáž tlakového vedení hydraulického lisu linky. Práce započal v červnu a ukončil v srpnu. Vypověděl, že při ukončení prací linka nebyla hotová, byla v rozpracovaném stavu, pročež linku nebyl schopen ani identifikovat na fotografiích. Na fotografii nicméně označil část hydraulického lisu, jejíž montáž prováděl. Potvrdil vystavení faktury za montáž tlakového vedení hydraulického lisu s datem uskutečnění plnění 1. 8. 2014 spol. EREBUNI. Svědek F. pracoval u spol. EREBUNI od ledna do srpna 2014 na základě nabídky p. Mezhlumyana, který také po celou dobu určoval jeho pracovní úkoly. V souvislosti s linkou svědek prováděl spíše drobné práce (nátěry) a opravy. Ke dni ukončení pracovního poměru u EREBUNI dne 7. 8. 2014 nebyla podle svědka F. linka provozuschopná. Svědek M. vypovídal především ke svému působení ve spol. EREBUNI. Ve společnosti působil jako jednatel pouze formálně, nebyla mu známa existence smlouvy o díle ani okolnosti týkající se dodání linky a spolupráce spol. EREBUNI s Karlem Melkusem, kterého neznal. Dále uvedl, že teprve po spuštění linky byla instalována zařízení sekce drcení PET, sekce drcení odpadu z výroby a dávkovací a lisovací sekce.

[33] Ve spisu se nachází též protokoly o výslechu svědků J., H., V. a M. z roku 2018, které správce daně podle § 93 odst. 2 daňového řádu převzal z jiných řízení. Z výpovědi svědka H. vyplývá, že linka před započítáním jeho prací v polovině roku 2014 nebyla dokončená. Práce řídil a přebíral pan Mezhlumyan, svědek H. rovněž fakturoval spol. TŘI PYRAMIDY. Na lince pracovala řada fyzických osob, svářečí práce prováděl p. J., hydraulické komponenty dodávala spol. HYDROCOM. Pro účely fotodokumentace se linka naaranžovala tak, aby vypadala funkční. Svědek J. vypověděl, že práce na lince prováděl od jara do podzimu 2014. Mimo jiné sestavoval drtící zařízení a zařízení na zpracování PET, práce vykonával dle pokynů p. Mezhlumyana. Potvrdil fakturaci za uvedené práce

společnosti TŘI PYRAMIDY, a to 12. 8. 2014 a 15. 9. 2014. Bez výroby a montáže uvedených zařízení nebyla linka provozuschopná. Stavba linky probíhala i po dobu prací svědka J. Svědek V. vypověděl, že na části linky zapojoval vedení hydraulického lisu. Práce ukončil v červenci 2014, v dané době linka nebyla kompletní a schopná výroby. První fázi prací sice fakturoval spol. EREBUNI (a to 1. 8. 2014), celou dobu však jednal s p. Mezhlumyanem, který práce poptával a řídil. Druhou fázi prací provedl svědek V. v prosinci, fakturu vystavil 30. 12. 2014 spol. TŘI PYRAMIDY. V této době byla část linky, na které svědek V. podílel (hydraulický lis), stále rozpracovaná. Svědek Martenek vypověděl, že jako jednatel ve společnosti EREBUNI působil pouze formálně. O spolupráci s Karlem Melkusem ani o zakázce na technologickou linku neměl informace, faktury vystavené spol. EREBUNI Karlu Melkusovi nepodepisoval.

[34] Ve spisu jsou dále založeny faktury vystavené J. J. za výrobu zařízení pro zpracování PET a výrobu a montáž drticího zařízení vystavené spol. TŘI PYRAMIDY s datem vystavení 12. 8. a 15. 9. 2014, dále faktura vystavená V. H. za instalaci lisu spol. TŘI PYRAMIDY dne 5. 3. 2015, faktury vystavené O. V. za montáž tlakového vedení hydraulického lisu spol. EREBUNI dne 1. 8. 2014 a spol. TŘI PYRAMIDY dne 30. 12. 2014, a faktura vystavená dne 19. 6. 2014 spol. HYDROCOM za dodání hydraulických bloků odběrateli spol. EREBUNI s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 19. 6. 2014. Součástí spisu správce daně je taktéž stěžovatelkou předložená kopie emailové komunikace mezi jejím jednatelem R. W. a V. H. týkající se úpravy projektu linky ze dnů 26. 3. 2014 až 27. 5. 2014, dále pak fotografie, na nichž jsou zachyceny jednotlivé části (sekce) technologické linky.

[35] Namítaný rozpor skutkových závěrů daňových orgánů s obsahem spisu NSS na podkladě právě uvedeného neshledal. Daňové orgány správně dovodily, že z provedených důkazů nevyplývá převzetí technologické linky v rozsahu a době uvedené na daňových dokladech stěžovatelkou od dodavatele Karla Melkuse. Stěžovatelkou citovaná izolovaná tvrzení ze svědeckých výpovědí skutkovou verzi stěžovatelky neprokazují. Dovojuje-li z nich stěžovatelka, že svědčí o dodání linky v souladu s deklarovanými údaji, taková interpretace nemůže obstát ani v celkovém kontextu jednotlivých svědeckých výpovědí, natož v kontextu všech provedených důkazů.

[36] Není ani správné tvrzení stěžovatelky, že výpověď svědka M. sloužila daňovým orgánům za primární důkaz prokazující nepravdivost skutečností dokládaných stěžovatelkou. K hodnocení výpovědi svědka M. se vyjádřil žalovaný především v odst. 45 svého rozhodnutí, kde pouze konstatoval, že pan M. nepotvrdil spolupráci spol. EREBUNI s Karlem Melkusem. Hodnocení výpovědi jednatele stěžovatelky pana W. jako nevěrohodné pak v kontextu ostatních důkazů ob stojí. Jak uvedl krajský soud v bodu 38 napadeného rozsudku, tvrzení svědka W. jsou v rozporu s tvrzeními ostatních svědků i předloženými daňovými doklady.

[37] Uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s předloženými doklady stěžovatelka neprokázala ani předloženou fotodokumentací linky. V protikladu k názoru stěžovatelky daňové orgány vzaly v potaz dobu pořízení fotografií (zjistitelnou případně z metadat souborů obsahujících fotografie). Jak ovšem uvedl žalovaný zejména v bodu 137 jeho rozhodnutí, data pořízení byla zřejmá pouze u části fotografií, na kterých se ovšem nenachází kompletní technologická linka, nýbrž pouze části dávkovací a lisovací sekce a sekce mezioperační dopravy. Fotodokumentace ve složce „Publicita projektu“ pak sice

pokračování

zachycuje strojní vybavení odpovídající zbývajícím sekcím linky, ovšem u těchto fotografií datum pořízení zjistit nelze, stejně jako z nich neplyne, že se skutečně jedná o části předmětné linky. Konečně je sice pravdou, že krajský soud se hodnocením stěžovatelkou předložené fotodokumentace v bodu 42 napadeného rozsudku zabýval stručně, rozsah reakce krajského soudu však předurčovala strohost a obecnost formulace příslušné žalobní námitky (na s. 7 žaloby).

[38] Odmítnutím provést k důkazu některé stěžovatelkou navržené důkazní prostředky se krajský soud podrobně zabýval v bodech 46 až 53 napadeného rozsudku. Stěžovatelka však se závěry krajského soudu nijak konkrétně nepolemizuje, proto NSS v podrobnostech odkazuje na uvedenou pasáž odůvodnění napadeného rozsudku. Tvrzení stěžovatelky, že daňové orgány hodnotily důkazní prostředky navržené stěžovatelkou bez jejich provedení k důkazu, podpořené odkazem na rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019 - 68, je poté nutno odmítnout. Stěžovatelka sama hned v následující větě na s. 5 kasační stížnosti uznává, že daňové orgány hodnotily pouze důkazní potenci dotčených důkazních návrhů. To je zcela v souladu s požadavky kladenými judikaturou NSS i Ústavního soudu na daňové orgány v případě, že hodlají odmítnout důkazní návrhy daňového subjektu (srov. krajským soudem citovaný rozsudek NSS ze dne 15. 10. 2020, č. j. 7 Afs 399/2019 - 73).

[39] Nejvyšší správní soud tak k tomuto okruhu námitek konstatuje, že daňové orgány zjistily skutkový stav dostatečně, v souladu s pravidly rozložení důkazního břemene podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázaly skutečnosti zpochybňující stěžovatelkou předložené doklady. Důkazy, včetně těch předložených stěžovatelkou, hodnotily v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Neprovedení zbylých stěžovatelkou navržených důkazních prostředků poté zdůvodnily v souladu s požadavky judikatury NSS.

[40] Pokud se poté týče otázky zákonnosti, tj. posouzení otázky prokázání nároku na odpočet, NSS v návaznosti na výše uvedené uvádí, že daňové orgány i krajský soud dospěly ke správnému závěru, že stěžovatelka ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu neunesla (objektivní) důkazní břemeno ohledně uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění, přenesené na ni postupem správce daně podle § 92 odst. 4 a odst. 5 písm. c) daňového řádu. Proto stěžovatelku stíhá následek v podobě odepření nároku na odpočet deklarované daně na vstupu, neboť nebyla prokázána základní podmínka uplatnění tohoto nároku (srov. výše odst. [22] až [25]).

[41] Správce daně stěžovatelce ve výzvě ze dne 4. 12. 2018 dostatečně konkrétně předestřel pochybnosti ohledně uskutečnění zdanitelného plnění. Bylo proto na stěžovatelce, aby v souladu s judikaturou připomenutou výše v odst. [24] případně korigovala svá původní tvrzení ohledně svých daňových povinností, anebo naopak za situace, kdy setrvala na tvrzeních původních, předložila natolik přesvědčivé důkazy, aby byla s to pochybnosti správce daně vyvrátit.

[42] Jak již řečeno, stěžovatelka svá tvrzení nekorigovala, nadále tvrdila daňové povinnosti ve výši původně tvrzené v daňových přiznáních. Takto uplatňovaný nárok na odpočet k výzvě správce daně podpořila tvrzeními a prokazovala důkazními prostředky, které však vážné pochybnosti správce, podpořené mimo jiné výše rekapitulovanými důkazy, nebyly způsobilé vyvrátit. Stěžovatelka přitom zajisté měla možnost navrhnout například

vyslechnutí dalších osob, které se podílely na výrobě a montáži linky, nebo předložit fotodokumentaci kompletní linky ze dne převzetí díla, a tím prokázat, že se obchodní případ skutečně odehrál v souladu s předloženými doklady uváděným stavem. K tomu NSS dále připomíná, že ve smyslu jeho ustálené judikatury a v souladu s výše uvedenými zásadami rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání (srov. např. rozsudky NSS ze dne 25. 9. 2014 č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, a ze dne 4. 12. 2019, č. j. 4 Afs 282/2019 - 42).

[43] NSS však v zásadě rovněž souhlasí se závěrem žalovaného a krajského soudu, že z provedených listinných důkazů a svědeckých výpovědí vyplývají nejen pochybnosti o uskutečnění sporné transakce podle údajů předložených stěžovatelkou, ale spíše to, že *fakticky k dodání zdanitelného plnění tak, jak deklarováno v předložených dokladech, nedošlo* (srov. zejména bod 36 rozhodnutí žalovaného a odst. 44 napadeného rozsudku). Pokud stěžovatelka za této situace zvolila strategii nekorigovat svá původní tvrzení (spolu s případnými kroky učiněnými směrem ke korekci daně, kterou stěžovatelce fakturoval její dodavatel) a stále uplatňovat nárok na odpočet v původním rozsahu, případné negativní následky plynoucí z neprokázání uskutečnění plnění podle deklarovaných údajů jdou pouze k její tíži. Daňové orgány nejsou povinny namísto stěžovatelky zjišťovat a prokazovat okolnosti určitého účetního případu, natož z vlastní iniciativy provádět korekce uplatněných nároků na odpočet podle toho, v jakém rozsahu k přijetí zdanitelného plnění stěžovatelkou došlo, a v jakém nikoli. Je to daňový subjekt, kdo má v současném systému správy daní přiznat daň, a to jak prostřednictvím řádných daňových tvrzení, tak tvrzení opravných či dodatečných.

[44] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále prezentuje námitky, jejichž podstatu lze shrnout následovně: stěžovatelka byla v době uskutečnění transakce v dobré víře ohledně dodání linky Karlem Melkusem, případné nesrovnalosti v subdodavatelském řetězci ji nelze klást k tíži. Krajský soud také námitku dobré víry podle stěžovatelky opomněl vypořádat.

[45] K tomuto okruhu námitek NSS nejprve konstatuje, že stěžovatelka v žalobě žádnou explicitní námitku týkající se zohledňování dobré víry daňového subjektu při posuzování důvodnosti nároku na odpočet neformulovala. Otázku vědomosti o okolnostech transakce předeštrěla výhradně v souvislosti s posuzováním podvodu na DPH. Žalobní námitky týkající se prokazování účasti stěžovatelky na daňovém podvodu však souhrnně vypořádal krajský soud především v odst. 57 napadeného rozsudku, kde srozumitelně vyložil nutnost rozlišovat situace, kdy daňovému subjektu nárok na odpočet nevznikne, protože neprokáže naplnění podmínek pro vznik nároku na odpočet, od situací, kdy tyto daňový subjekt sice prokáže, avšak posléze je nárok na odpočet odepřen z důvodu účasti na daňovém podvodu.

[46] Především však pro účely odepření nároku na odpočet DPH povinnost prokázat daňovému subjektu, že nejednal v dobré víře, daňové orgány nestíhá (srov. citovaný rozsudek Soudního dvora ve věci *Ferimet*, bod 58, dále rozsudek ze dne 14. dubna 2021, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, body 30 a 31). Jak již bylo připomenuto výše, je to daňový subjekt, který musí v případě uplatnění nároku na odpočet daně prokázat skutečnosti, jejichž rozsah vyplývá z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 zákona o DPH. V souladu s judikaturou citovanou výše v odst. [42] je poté na daňovém subjektu, aby v rámci svého podnikání činil potřebná

pokračování

opatření za účelem unesení břemene tvrzení i břemene důkazního ohledně skutečností, které posléze uvede v daňovém přiznání. Argument stěžovatelky, že jí v době uskutečnění transakce nesrovnalosti v dodavatelském řetězci nemohly být známy, tak neobstojí již jen z toho důvodu, že pokud stěžovatelka tvrdila a předloženými doklady podporovala převzetí kompletní linky, měla též učinit taková opatření, aby takto deklarovaný stav následně prokázala.

[47] Po stěžovatelce přitom správce daně ve výzvě ze dne 4. 12. 2018 nepožadoval prokázání okolností mimo její sféru (srov. např. rozsudky NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 - 30, či ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38). Stěžovatelka měla prokázat jí tvrzené skutečnosti spočívající v tom, že od Karla Melkuse skutečně ke dni 18. 6. 2014 převzala technologickou linku v rozsahu odpovídajícím údajům v předložených dokladech, tedy tak jak bylo uvedeno v předávacím protokolu ze dne 18. 6. 2014 a závěrečné faktuře, která odkazovala na smlouvu o dílo. NSS nemá pochybnosti o tom, že tyto skutečnosti by daňový subjekt, za předpokladu souladu skutečného stavu obchodního případu se stavem deklarovaným, byl schopen prokázat standardními důkazními prostředky shromažďovanými v průběhu rozumně nastaveného podnikání (ať již kupř. průběžnou dokumentací prací, fotodokumentací přiloženou k předávacímu protokolu, v němž by byl podrobně zaznamenán stav předmětu plnění s uvedením případných nedodělků, nebo výpovědí pracovníků přítomných při předání).

[48] Poslední okruh námitek stěžovatelky se týká porušení zásady neutrality DPH. Podle stěžovatelky předně bylo v daňovém řízení prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu došlo, sporný byl pouze časový okamžik dodání linky a osoba dodavatele. Absolutní odepření nároku na odpočet DPH odporuje § 104 odst. 2 zákona o DPH.

[49] Ani této námitce však NSS nepřisvědčil. Případná skutečnost, že zdanitelná plnění ve skutečnosti stěžovatelce nedodal deklarovaný dodavatel Karel Melkus, by za okolností projednávané věci skutečně nebyla stěžejní. Jak totiž vyplývá z rozsudku Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, a na něj navazujícího rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, v duchu základní zásady neutrality DPH musí být odpočet DPH na vstupu přiznán, jestliže jsou splněny věcné podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým podmínkám formálním. Nárok na odpočet lze tudíž při nesplnění podmínky prokázání konkrétního dodavatele zdanitelného plnění na vstupu odepřít pouze tehdy, pokud současně s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nemá správce daně k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani.

[50] Dokazování provedené daňovými orgány v projednávané věci ovšem svědčí jednak pro závěr, že část stěžovatelkou deklarovaných plnění *nebyla dodána stěžovatelce*, nýbrž přímo konečnému odběrateli spol. TŘI PYRAMIDY. Tuto část plnění proto stěžovatelce dodavatel Karel Melkus fakturoval pouze fiktivně. Ve skutečnosti byla některá plnění, která měl podle smlouvy o díle poskytnout Karel Melkus stěžovatelce, poskytnuta jinými subjekty, a to mimo dodavatelský řetězec (tj. nikoli Karlu Melkusovi nebo některému z jeho subdodavatelů) přímo konečnému odběrateli stěžovatelky spol. TŘI PYRAMIDY. Jednak stěžovatelka neprokázala uskutečnění předmětu *plnění v celém rozsahu*. V protikladu k přesvědčení stěžovatelky přinejmenším u sekce drcení odpadu z výroby a sekce drcení PET (srov. bod [26] tohoto rozsudku) stěžovatelka neprokázala nejen to, *kdy* došlo k jejich

dodání, ale též to, *zda vůbec* k jejich dodání došlo a zda nebyla pro provoz linky využita již existující zařízení v areálu spol. TŘI PYRAMIDY.

[51] Z uvedeného důvodu v otázce uznatelnosti nároku stěžovatelky na odpočet DPH nemohla nic změnit ani případná skutečnost, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění nebo jeho části v jiné než daňovými doklady deklarované době, ačkoli by tato okolnost za určitých podmínek odůvodňovala postup podle § 104 odst. 2 zákona o DPH (ve znění od 1. 1. 2014), jehož použití se domáhá stěžovatelka. Nadto již vzhledem k tomu, že v daňovém řízení stěžovatelka v návaznosti na pochybnosti předestřené správcem daně netvrdila jiný než původně deklarovaný skutečný okamžik dodání zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu, je bezpředmětné se případným použitím § 104 odst. 2 zákona o DPH zabývat.

[52] Stěžovatelka však dále namítá, že pokud daňové orgány i krajský soud v konečném důsledku dospěly k závěru, že stěžovatelka dílo od deklarovaného dodavatele nepřevzala a dále odběrateli nedodala, tedy že k uskutečnění zdanitelného plnění nedošlo, stěžovatelce nemohla vzniknout daňová povinnost na výstupu. Za této situace by stěžovatelce obecně svědčila možnost provést opravu podle § 43 zákona o DPH, s ohledem na uplynutí zákonných lhůt však tohoto postupu již využít nemůže. Správce daně měl proto v duchu rozsudku NSS ze dne 26. 10. 2021, č. j. 7 Afs 73/2020 - 35, v souladu se zásadou neutrality přistoupit k úpravě daně.

[53] Námitku neprovedení opravy výše daně na výstupu podle citovaného rozsudku NSS č. j. 7 Afs 73/2020 - 35 však stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač ji v tom nic nebránilo, z tohoto důvodu je nutno ji ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. odmítnout jako námitku nepřijatelnou. Ve vztahu k dani na vstupu, jejíž odpočet stěžovatelka nárokuje, NSS pouze znovu připomíná výše uvedené, a sice že stěžovatelka neprokázala základní podmínku vzniku nároku na odpočet a v návaznosti na správcem daně prokázané pochybnosti svá tvrzení ohledně daňových povinností nekorigovala. Povinnost správce daně z vlastní iniciativy provést opravu daně podle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH (ve znění od 1. 1. 2014), kterou za určitých okolností připustil citovaný rozsudek NSS č. j. 7 Afs 73/2020 - 35, pak zaprvé dopadá pouze na případy fakturace fiktivních plnění, především se však za druhé týká daně fakturované na výstupu, tedy v případě stěžovatelky daně fakturované jejímu odběrateli spol. TŘI PYRAMIDY, nikoli odpočitatelné daně placené stěžovatelkou na vstupu.

[54] Skutečnost, že stěžovatelce nenáleží nárok na odpočet daně na vstupu, se ovšem nijak nedotýká případného soukromoprávního nároku stěžovatelky vůči jejímu dodavateli např. na vrácení bezdůvodného obohacení vzniklého tehdy, pokud by u tohoto dodavatele došlo k opravě daně fakturované stěžovatelce. V této souvislosti se poté případně uplatní závěry dovozené Soudním dvorem v rozsudku ze dne 15. 3. 2007, *Reemtsma*, C-35/05, podle něhož pokud by vrácení DPH uvedeným způsobem bylo nemožné či nepřiměřeně náročné (např. z důvodu insolvence dodavatele), členské státy musí upravit nástroje potřebné k tomu, aby měl příjemce plnění možnost získat zpět bezdůvodně naúčtovanou daň, tedy v zásadě umožnit daňovému subjektu požadovat vrácení zaplacené daně přímo po daňových orgánech. V tomto směru ovšem stěžovatelka ničeho netvrdila.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[55] Z uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[56] O nákladech řízení rozhodl NSS podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s (ve spojení s § 120 s. ř. s). Stěžovatelka neměla v řízení o kasační stížnosti úspěch. Nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 10. listopadu 2023

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu