



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **Prácheňská lesní a dřevařská s.r.o.**, sídlem U Trojice 1042/2, Praha 5, zastoupená JUDr. Zdeňkem Vlčkem, advokátem, sídlem Na Roudné 443/18, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 11. 2021, č. j. 45429/21/5300-22441-701296, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 1. 2023, č. j. 6 Af 1/2022-38,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] V souzené věci je mezi účastníky řízení veden spor o to, zda žalobkyně prokázala přijetí zdanitelných plnění v rozsahu deklarovaném na sporných daňových dokladech od společností Anselm Build s.r.o. (ke dni 24. 9. 2019 v likvidaci, ke dni 29. 4. 2020 vymazána z obchodního rejstříku, dále jen „dodavatel Anselm“) a společností PE-INVEST s.r.o. (ke dni 1. 4. 2020 v likvidaci, ke dni 8. 3. 2022 vymazána z obchodního rejstříku, dále jen „dodavatel PE-INVEST“), spočívajících v nákupu kulatiny a dřevní hmoty ke štěpkování, a splnila tak hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[2] Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vznikly na základě dokazování provedeného v rámci daňové kontroly (před vyměřením daně) pochybnosti, zda žalobkyně přijala zdanitelná plnění od uvedených dodavatelů a v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech. Oba dodavatelé vykazali v podaných daňových přiznáních za dotčené zdaňovací období měsíce října 2017 vysoké hodnoty přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění s nízkou daňovou povinností, na výzvy správce daně nijak nereagovali. V případě dodavatele Anselm nebyly v živnostenském rejstříku zjištěny žádné provozovny, tedy kde konkrétně vykonával ekonomickou činnost a jakou; v přiznání dodavatel uváděl pouze poskytování poradenství v oblasti řízení. K prokázání plnění od tohoto dodavatele byla žalobkyní jako svědek navrhována osoba, která byla v době uskutečnění zdanitelného plnění již více než rok mrtvá; přijetí plnění nebylo prokázáno ani platbou, která neproběhla. Dodavatel Anselm od roku 2016 nezveřejňoval účetní závěrky; z předchozích závěrek pak vyplynulo, že předmětem činnosti tohoto dodavatele nebyl prodej zboží. Rovněž druhý z dodavatelů PE-INVEST uváděl jako hlavní ekonomickou činnost pouze poradenství v oblasti řízení (nikoli prodej zboží), v živnostenském rejstříku neměl evidovanou žádnou provozovnu a při místním šetření bylo zjištěno, že se nejméně po dobu dvou let nezdržuje na adrese sídla, které má virtuální povahu. Jednatele uvedeného dodavatele, který měl v rozhodné době bydliště na ohlašovně, se nepodařilo kontaktovat a provést jeho výsledky.

[3] Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť v případě obou dodavatelů doložila pouze formální důkazní prostředky, které byly relevantně zpochybněny. Rámcové kupní smlouvy byly uzavřeny až po uplynutí dotčeného zdaňovacího období a nebylo prokázáno, kdo konkrétně je za prodávajícího ani za kupujícího podepsal. Předloženou skladovou evidenci správce daně vyhodnotil jako nevěrohodnou a neprůkaznou, neboť nebyla vedena v KČ, obsahovala pouze konečnou sumu zboží v měrných jednotkách, nikoli však data nákupu a prodeje zboží, ani počáteční a konečný stav zásob dřeva. Neprůkaznost vedené skladové evidence umocnily také zjištěné rozdíly v množství jednotlivých druhů zboží a rozporů mezi skladovou evidencí a vyhotovenou tabulkou SKLAD, včetně rozporů v jednotkové ceně zboží v tabulce SKLAD oproti obsahu daňových dokladů (podrobný popis zjištěných rozporů obsahuje odůvodnění rozhodnutí žalovaného). Nebylo tedy možno ztotožnit nakoupené a prodané zboží, včetně toho, zda se nachází na skladě, anebo již bylo prodáno. Rozpory a neprůkaznost vedené skladové evidenci neodstranily ani doložené záznamy o provozu vozidla přepravce Prácheňská WOOD s.r.o. Žalobkyně nedoložila dodací listy, které by prokazovaly tvrzený rozsah dodávek; doložené pokladní doklady se týkaly pouze pohybu hotovosti u jiného zboží a v jiném zdaňovacím období.

[4] Na základě výsledků daňové kontroly vydal prvostupňový správce daně platební výměr ze dne 26. 8. 2020, č. j. 6609151/20/2005-53524-110122, proti němuž se žalobkyně bránila odvoláním. Rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku žalovaný prvostupňový platební výměr změnil tak, že nově stanovil odpočet daně ve výši 68 683 Kč (namísto 29 862 Kč) a vyměřil daň ve výši 87 158 Kč (namísto 124 979 Kč).

[5] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Městský soud v Praze v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Městský soud zdůraznil, že prokázání obchodů (přijetí zdanitelných plnění, z nichž žalobkyně nárokovala odpočet daně) bylo povinností žalobkyně, a nic na tom nemění ani skutečnost, že dodavatelé sporná plnění formálně

pokračování

vykázali v kontrolních hlášeních a v daňové evidenci. Stran obezřetnosti ve výběru dodavatelů se městský soud ztotožnil se závěry daňových orgánů, že okolnosti, které u žalobkyně měly a mohly vyvolat pochybnosti (existence sídla, provozoven, rozdílný předmět činnosti dodavatelů), byly běžně zjistitelné z veřejně dostupných zdrojů, a tedy jejich ověření nebylo spojeno s nepřiměřenými obtížemi a nekladlo na žalobkyni nepřiměřené nároky. Pokud žalobkyně stran užití zboží argumentovala charakterem své podnikatelské činnosti spočívající v nakládání se dřevem a dřevní štěpkou, městský soud upozornil na povahu zboží určeného druhově. S tím se dle městského soudu pro účely prokázání nároku na odpočet DPH pojí zvýšený požadavek dostatečně věrohodně prokázat, že ke konkrétnímu plnění skutečně došlo. K tomu dle městského soudu slouží např. vedení dostatečně průkazné skladové evidence, kterou však žalobkyně v souzené věci nepředložila. K námitce žalobkyně, že v řízení doložila řadu důkazů prokazujících přijetí zdanitelných plnění, městský soud s ohledem na obecnost takto formulovaného žalobního bodu odkázal na obsah odůvodnění rozhodnutí o odvolání, kde žalovaný podrobně vyhodnotil jednotlivé důkazy včetně uvedení konkrétních důvodů, proč nedošlo k odstranění vzniklých pochybností. Městský soud ve shodě s daňovými orgány uzavřel, že v řízení nebylo prokázáno, že přijatá zdanitelná plnění byla poskytnuta v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech, ani to, zda je skutečně poskytl dodavatelé uvedení na daňových dokladech.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Namítala, že městský soud se ztotožnil s formálním přístupem daňových orgánů k provedeným důkazům, které byly účelově vyhodnoceny v její neprospěch. Stěžovatelka zopakovala, že předložila listiny, které se vztahovaly ke konkrétním přepravám zboží přepravcem Prácheňská WOOD, tyto listiny však nebyly v řízení zohledněny. Stěžovatelka zdůraznila, že je obchodní korporací, která podniká za účelem dosažení zisku. Není tedy zřejmé, za jakým jiným účelem by nakoupené zboží mohlo být pořízeno. Stěžovatelka se dále domnívala, že logickým a věrohodným způsobem vysvětlila také údajné rozpory v předložené skladové evidenci. Měla za to, že v průběhu daňového řízení aktivně předkládala relevantní důkazy, jejichž vyhodnocení však konstantně probíhalo v její neprospěch. V souvislosti s předloženými důkazy opětovně zdůraznila, že kontrolním hlášením dodavatelů měla být přiznána odpovídající důkazní síla. Stěžovatelka poukázala na nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, v němž postrádá náležité hodnocení důkazů. V závěru kasační stížnosti stěžovatelka zpochybnila také hloubku prověřování zvolených dodavatelů. Dle jejího názoru toto prověřování (např. kontrola sídla) odporuje běžným obchodním zvyklostem a v reálném obchodním styku je nelze provádět. Stěžovatelce rovněž není zřejmé, jaký vliv má na spolehlivost obchodního partnera skutečnost, že je jeho sídlo virtuální.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu. Po stěžovatelce nebyl požadován nadměrný důkazní standard v podobě podrobného prověřování smluvních partnerů. Postačovalo např. zběžné prověření, že jednatel dodavatele PE-INVEST, kterému stěžovatelka dle vlastních tvrzení předávala hotovost ve statisícových částkách jako úhradu plnění, má bydliště na ohlašovně obecního úřadu. Žalovaný neshledal ani namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Zároveň doplnil, že ani případná

daňová tvrzení jiných daňových subjektů nejsou dostatečná k prokázání stěžovatelčiných tvrzení, že má nárok na odpočet daně. V daném případě stěžovatelka dle žalovaného naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik a uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH neprokázala.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[9] Před vlastním posouzením věci samé se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku městského soudu, neboť případná nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro namítaný nedostatek důvodů) je vadou natolik závažnou, která znemožňuje jeho věcný soudní přezkum. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku však Nejvyšší správní soud neshledal, neboť v něm městský soud náležitě a přezkoumatelně vypořádal všechny žalobní námítky a z jeho odůvodnění je seznatelné, na základě jakých konkrétních úvah dospěl k vysloveným závěrům. Hodnocení důkazů ve vztahu ke sporným zdanitelným plněním přijatým od dodavatelů Anselm a PE-INVEST, které stěžovatelka v napadeném rozsudku postrádá, se městský soud v napadeném rozsudku věnoval, subjektivní stěžovatelčin nesouhlas se závěry městského soudu a s jeho argumentací nepřezkoumatelnost rozsudku nezakládá.

[10] V nyní projednávané věci je mezi účastníky řízení veden spor o oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně. Nárok na odpočet daně upravuje § 73 zákona o DPH co do formálních podmínek, ustanovení § 72 téhož zákona pak vymezuje hmotněprávní podmínky, jejichž naplnění přiznání nároku na odpočet daně podmiňuje. Mezi hmotněprávní podmínky se řadí faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ze kterého je nárokován odpočet daně, přičemž plnění musí být využito k ekonomické činnosti daňového subjektu. Pro přiznání nároku na odpočet daně nicméně nepostačuje pouze to, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, nýbrž je třeba prokázat jeho provedení v deklarovaném rozsahu. Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76, nebo ze dne 9. 3. 2023, č. j. 6 Afs 307/2021-29). Od něho se odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Již samotné neprokázání rozsahu plnění přitom postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63).

[11] Pokud se jedná o hmotněprávní podmínku týkající se dodavatele zdanitelného plnění, rozšířený senát v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, v návaznosti na rozsudek Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, oba ve věci *Kemwater ProChemie*, uzavřel, že SDEU potvrdil to, „že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně“.

pokračování

[12] Ačkoli byl rozsudek SDEU vydán před podáním žaloby v dané věci (žaloba byla městskému soudu doručena dne 7. 1. 2022), rozšířený senát ve věci *Kemwater ProChemie* rozhodl ve věci samé v březnu 2022, tedy až po podání žaloby. Za takové procesní situace měl městský soud dát stěžovatelce prostor reagovat na citovanou judikaturu, pokud tak ovšem v daném případě neučinil, nemá tato skutečnost vliv na zákonnost jím vydaného rozsudku. V souzené věci se totiž vydaná rozhodnutí neopírají pouze o závěr, že nebylo prokázáno přijetí zdanitelných plnění od dvou uvedených dodavatelů, ale také o neprokázání rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Jak bylo uvedeno výše, neprokázání rozsahu plnění samo o sobě postačuje k neuznání stěžovatelčina nároku na odpočet daně. Závěry žalovaného potvrzené městským soudem proto v daném případě ob stojí (shodně viz např. rozsudek ze dne 12. 7. 2022, č. j. 6 Afs 403/2020-63, nebo již zmiňovaný rozsudek č. j. 6 Afs 307/2021-29).

[13] Nejvyšší správní soud dále připomíná, že v daňovém řízení nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Činí tak primárně svým účetnictvím a v něm obsaženými daňovými doklady. Prokáže-li správce daně, že existují důvodné pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností, je povinností daňového subjektu doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost daňových dokladů vztahujících se ke spornému plnění, popř. prokázat tvrzení jinými prostředky. Zpravidla tak bude daňový subjekt činit jinými důkazními prostředky, které nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné daňové doklady (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83). Dokazování v daňovém řízení je tak založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, resp. co tvrdit měl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS).

[14] Je to pak především krajský soud (zde městský soud), kdo plní úlohu soudu „nalézacího“ a hodnotí žalobou napadené rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany Nejvyššího správního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se toliko na vady řízení a dokazování (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 As 256/2016-79, bod 21). Takových vad se ovšem městský soud v souzeném případě nedopustil. Naopak řádně a srozumitelně v napadeném rozsudku odůvodnil a vysvětlil, jak skutkový stav posoudil a z jakých konkrétních důvodů dospěl k závěru, že stěžovatelka ohledně sporných plnění důkazní břemeno neunesla.

[15] Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti pouze v obecné rovině namítá, že předkládala hodnověrné důkazy, které byly daňovými orgány a následně městským soudem hodnoceny účelově v její neprospěch, není tato námitka způsobitelná bližšího soudního přezkumu. Pokud stěžovatelka nespecifikuje, k jakému konkrétnímu pochybení mělo dojít při hodnocení jakých konkrétních důkazů, nemůže soud za účastníka domýšlet jeho argumentaci.

[16] Uvedené závěry platí obdobně také pro stěžovatelčinu námitku, že ačkoli předložila listiny, které se vztahovaly k přepravě zboží prováděné přepravcem Prácheňská WOOD, nebyly tyto listiny v předchozím řízení zohledněny. Stěžovatelka však neuvedla, která konkrétní listina měla být v rámci dokazování či hodnocení důkazů opomenuta a k jaké přepravě a kterého konkrétního zboží se vztahovala. Nejvyšší správní soud podotýká, že

neurčitost shodně uplatněné žalobní námitky vytkl stěžovatelce již městský soud v napadeném rozsudku (viz bod 24). Přesto stěžovatelka ani v kasační stížnosti tuto námitku blíže nekonkretizovala.

[17] Dle stěžovatelky postupoval městský soud (a žalovaný) nesprávně také při hodnocení tvrzení, že k prokázání přijetí zdanitelných plnění postačovalo, že byla vykázána v kontrolních hlášeních stěžovatelčiných dodavatelů. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry městského soudu, že formální vykázáni sporných zdanitelných plnění u dodavatelů nic nemění na povinnosti stěžovatelky prokázat, že k přijetí plnění došlo a že se sporná plnění fakticky uskutečnila v tvrzeném rozsahu. V souzené věci však stěžovatelka nepředložila relevantní důkazy, které by uskutečnění plnění v jí tvrzeném rozsahu osvědčily.

[18] Městský soud v této souvislosti ve shodě s žalovaným správně poukázal na skutečnost, že k prokázání rozsahu sporných zdanitelných plnění, a sice dodávek kulatiny a dřevní hmoty ke štěpkování (tj. zboží určeného druhově), mohla přispět náležitě a průkazně vedená skladová evidence, doložené dodací listy apod. Dodací listy však stěžovatelka nedoložila a ve vztahu ke skladové evidenci městský soud (ve shodě s daňovými orgány) podrobně popsal konkrétní důvody, pro které tuto evidenci nelze považovat za průkaznou a věrohodnou. Pokud stěžovatelka nově až v kasační stížnosti uplatňuje námitku, že údajné rozpory, které ve skladové evidenci spatřovaly daňové orgány, logickým způsobem vysvětlila, je nutno konstatovat, že se opětovně jedná o obecně formulovanou námitku, která není způsobilá bližšího soudního přezkumu; a navíc ji stěžovatelka neuplatnila v podané žalobě, až tak učinit mohla. S ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. se tedy Nejvyšší správní soud nemohl touto námitkou zabývat pro její nepřipustnost.

[19] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka neprokázala, že došlo k dodávkám kulatiny a hmoty ke štěpkování v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech od dodavatelů Anselm a PE-INVEST, je nadbytečné zabývat se stěžovatelčinou polemikou nad tím, zda a případně k čemu bylo toto zboží použito.

[20] Ke stěžovatelčině námitce směřující proti neopatrnosti a neobezřetnosti při výběru a prověřování jejích dodavatelů (ověřování existence reálného sídla, provozoven, osob statutárních orgánů, rozdílnost v předmětu činnosti podnikání apod.), Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem pouze v krátkosti uvádí, že se jedná o údaje poměrně snadno ověřitelné z veřejně dostupných zdrojů. Městským soudem naznačený rozsah prověřování tedy zjevně nelze považovat za nepřiměřený a kladoucí na stěžovatelku nepřiměřené nároky. Je nepochybně ve vlastním zájmu daňového subjektu, a to nejenom s ohledem na případné daňové souvislosti, aby možná rizika spojená s volbou obchodních partnerů včas identifikoval. K namítané nemožnosti ověřování existence reálného sídla Nejvyšší správní soud doplňuje, že nemusí být vždy prováděno fyzickou kontrolou na místě samém, ale zcela postačuje zběžné nahlédnutí do veřejně dostupných mapových podkladů, údajů o stavbách evidovaných v katastru nemovitostí, do evidence živnostenského rejstříku (stran existence zřízených provozoven), to vše v návaznosti na údaje obsažené v obchodním rejstříku, případně v listinách obsažených ve sbírce listin. Protože otázka míry prověřování stěžovatelčiných dodavatelů nebyla nosným důvodem rozhodnutí žalovaného, nýbrž pouze podpurným argumentem, nepovažoval Nejvyšší správní soud za potřebné se jí v tomto rozsudku podrobněji zabývat.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud tak neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[22] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 11. ledna 2024

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu