



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Kateřiny Štěpánové a Faisala Husseiniho ve věci žalobkyně: **Restpeja s. r. o.**, U Průhonu 466/22, Praha 7, zastoupené advokátem Mgr. Pavlem Jakimem, Velké náměstí 116/7, Písek, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 10. 2019, čj. 41996/19/5300-21442-809464, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského rozsudku v Praze ze dne 13. 4. 2022, čj. 8 Af 50/2019-31,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] V této věci soud řešil, zda žalobkyně prokázala, že skutečně přijala zdanitelné plnění od svého deklarovaného dodavatele a má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH). Dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno; žalovaný jí nárok na odpočet daně po právu odepřel.

1. Popis věci

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) vydal dne 15. 3. 2018 platební výměr, jímž žalobkyni stanovil nadměrný odpočet daně za zdaňovací období třetího čtvrtletí roku 2016 ve výši 247 743 Kč.

[3] Žalobkyně dle správce daně neprokázala, že přijala plnění od deklarovaného dodavatele (společnosti Alfosa, s. r. o.). Jednalo se o „zprostředkování možnosti pronájmu

nebytových prostor“ za celkovou částku 1 694 000 Kč (základ daně 1 400 000 Kč, daň v základní sazbě ve výši 294 000 Kč).

[4] Žalobkyně podala proti platebnímu výměru odvolání, které však žalovaný zamítl.

[5] Žalobkyně neuspěla ani se žalobou, kterou podala proti rozhodnutí žalovaného a kterou Městský soud v Praze zamítl se závěrem, že žalobní námitky nebyly „dostatečně konkrétní názorovou oponenturou vedoucí ke zpochybnění závěrů správních orgánů“. Uzavřel, že žalobkyně v daňovém řízení neunesla své důkazní břemeno a deklarované plnění neprokázala.

2. Kasační řízení

[6] Žalobkyně (nyní stěžovatelka) má rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný, neboť se soud nevypořádal se všemi žalobními body. Konkrétně s námitkou, že „*správce daně svou vlastní nečinností způsobil, že stěžovatelka v pozici daňového poddlužníka nezaslala nesplacenou část fakturované částky namísto společnosti Alfosa na účet správce daně*“. Stěžovatelka nesouhlasí s reakcí městského soudu v bodě [38] jeho rozsudku, v němž soud uvedl, že takovou námitku nemohl vypořádat, neboť její obsah „nedává smysl“. Stěžovatelka z toho dovozuje, že Městský soud v Praze „*problematicke DPH nerozumí*“. Dodává, že „*mohla, dle pokynu správce daně, vyrovnat svůj soukromoprávní závazek, a to na účet správce daně, a následně by správce takto provedenou platbu zoblednil v jejím nadměrném odpočtu DPH*“. Městský soud neměl určitou pasáž žaloby bez dalšího pominout, i pokud by se mu jevila nesrozumitelnou, zejména pokud ve věci bylo nařízeno jednání.

[7] Dále stěžovatelka nesouhlasí s posouzením řešené právní otázky:

- ohrazuje se proti závěru, že se společnost Alfosa na adrese svého sídla nenacházela, a poukazuje na rozdílnou povahu fyzických a právnických osob (např. „*právnícká osoba není koulí na noze svého jednatele*“, „*nedoprovází jej do kina, restaurace či k holiči*“);
- tvrdí, že unesla své důkazní břemeno, neboť prokázala, že dodavatelem byla právnická osoba, za kterou jednala konkrétní fyzická osoba (T. T.). Zdůrazňuje, že prokázala uskutečnění plnění T. T., coby fyzickou osobou, která fakticky plnění uskutečnila za právnickou osobu, a rozvádí teorii o tom, že soud rozhodoval v této souvislosti o „*námítce, která neexistovala*“;
- bagatelizuje pochybnosti správce daně a vyzdvihuje předložení řádného daňového dokladu;
- nakonec odmítá závěr městského soudu o tom, že by jednání bez písemné smlouvy bylo platné jen podle soukromého práva.

[8] Žalovaný setrval na svých postojích vyjádřených v napadeném rozhodnutí a souhlasil se závěry městského soudu. Jeho rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, které na ni přešlo, neboť neposkytla důkazy prokazující přijetí zdanitelného plnění.

3. Právní hodnocení

pokračování

[9] **Kasační stížnost není důvodná.**

[10] Předmětem posuzované věci je neuznaný nárok na odpočet daně z důvodu neprokázání podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z tuzemského zdanitelného plnění. Plátce daně je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které při svých ekonomických činnostech použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění blíže vymezených v § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Stěžovatelka dle finančních orgánů i městského soudu neprokázala, že plnění skutečně od dodavatele (společnosti Alfosa) přijala.

3. 1. Nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu

[11] NSS nejprve posoudil námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku; nepřisvědčil jí.

[12] Nepřezkoumatelnost rozsudku je objektivní překážkou, která zpravidla znemožňuje odpovědět na kasační námitky. O takový případ tu nejde. Platí, že soud není povinen vypořádat za všech okolností každý jednotlivý argument obsažený v žalobě. Podstatné je, aby reagoval na všechny základní námitky a žádnou nenechal bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námitky přitom v sobě může zahrnovat i odpověď na námitky dílčí a související (např. rozsudek NSS ze dne 21. 11. 2018, čj. 9 As 432/2017-38). Tak tomu bylo i v této věci. Z odůvodnění městského soudu je zjevné, že se jádrem sporu zabýval, shrnul judikaturu stran rozložení důkazního břemene, aplikoval ji na zjištěný skutkový stav a uzavřel, že stěžovatelka důkazní břemeno neunesla. Přednesl ucelený právní názor, který může NSS přezkoumat.

[13] V rozsudku nechybí reakce na žádnou z podstatných žalobních námitek. Jedná se o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek důvodů, z nichž je zřejmé, proč městský soud žalobu zamítl. Nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak měl soud rozhodnout, resp. jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje, aby ho přezkoumal (srov. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2017, čj. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, čj. 4 As 146/2017-35).

[14] Pokud jde o údajně nevypořádanou žalobní námitku týkající se „nečinnosti správce daně“, lze uvést, že míra precizace žalobních bodů předurčila, jaké se stěžovatelce u městského soudu dostalo právní ochrany. Poukazuje-li totiž stěžovatelka na nečinnost správce daně v řízení, v němž se primárně zkoumá, zda unesla důkazní břemeno, pak lze přisvědčit názoru městského soudu o nesmyslnosti takové námitky. Vysvětluje-li stěžovatelka až v kasační stížnosti, že mohla dle pokynů správce daně vyrovnat svůj soukromoprávní závazek na jeho účet a on by to pak zohlednil v nadměrném odpočtu DPH, není zjevné, jak tato námitka souvisí s otázkou unesení důkazního břemene. To stěžovatelku tížilo ve vztahu k uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem, jak bude rozebráno dále. Stěžovatelkou tvrzené vyrovnání by ostatně ani tak nemohlo prokázat, že plnění bylo poskytnuto společností Alfosa. Tato námitka opravdu nesouvisí s předmětem sporu. Tím, že ji městský soud odmítl, nezpůsobil nepřezkoumatelnost svého rozsudku. Rovněž to nepodpoří závěr stěžovatelky o tom, že městský soud problematice DPH nerozumí. Liché

jsou v tomto směru i vývody stěžovatelky, že ji snad měl městský soud u jednání vyzvat k upřesnění dané námítky. Žaloba byla projednatelná, žalobní body obsahovala; takováto výzva nebyla namístě.

3. 2. Nesprávné právní posouzení

[15] NSS obecně připomíná, že nárok na odpočet DPH vzniká automaticky. Pokud ho však daňový subjekt hodlá uplatnit (tj. zajistit zánik své pohledávky vůči správci daně splněním či započtením), musí tvrdit a prokázat, že jsou splněny formální a popřípadě i hmotněprávní podmínky.

[16] Formální podmínkou uplatnění nároku na odpočet DPH je zpravidla předložení daňového dokladu (se všemi předepsanými náležitostmi) na přijaté plnění (§ 73 odst. 1 zákona o DPH; rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2020, čj. 5 Afs 191/2019-32, bod 29). Hmotněprávní podmínkou pak je fakticita plnění: zdanitelné plnění musí být nejen podle dokladu, ale i fakticky poskytnuto ve vztahu osob povinných k dani a použito při ekonomické činnosti odběratele (§ 72 odst. 1 zákona o DPH; rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63; rozsudek rozšířeného senátu *Kemwater ProChemie* ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, bod 21).

[17] Stěžovatelce byl v nynější věci odepřen nárok na odpočet DPH proto, že nesplnila hmotněprávní podmínku: neprokázala, že jí zboží dodal dodavatel deklarovaný v dokladech (společnost Alfosa). Nejistota o dodavateli narušuje neutralitu DPH.

[18] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt je povinen jednak daň přiznat (břemeno tvrzení), jednak své tvrzení prokázat (břemeno důkazní).

[19] Účetní doklady, tj. příjmové doklady či faktury, však zpravidla samy o sobě neprokazují, že se opravdu uskutečnila operace, která je jejich předmětem (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011-103, bod 39). Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi totiž nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, zpochybní-li správce daně, že zdanitelné plnění se fakticky uskutečnilo tak, jak to stojí v dokladech. Daňový doklad je jen formálním důkazem o skutečně provedeném zdanitelném plnění. Jestliže se zdanitelné plnění neuskutečnilo tak, jak je plátce deklaroval, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením daňového dokladu, byť i formálně správného (nálezn Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99; rozsudky NSS ze dne 11. 12. 2013, čj. 9 Afs 75/2012-32, a ze dne 27. 11. 2014, čj. 9 Afs 47/2014-74).

[20] Správce daně prokazuje důvodné pochybnosti o tom, že tvrzení daňového subjektu a doklady jím předložené jsou věrohodné, úplné, průkazné a správné [§ 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu]. Není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví zaznamenány v rozporu se skutečností, musí však prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Podaří-li se správci daně takové pochybnosti prokázat, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt; ten je pak povinen rozptýlit pochybnosti správce daně. Daňový subjekt bude zpravidla prokazovat sporné skutečnosti jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi

pokračování

(například rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, a navazující judikatura). Správce daně samozřejmě není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale jen k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, č. 130/1996 Sb.).

[21] O splnění formálních podmínek nebylo v nyní projednávané věci sporu. Stěžovatelka doložila nárok na odpočet DPH fakturou přijatou od společnosti Alfosa na celkovou částku 1 694 000 Kč, tedy formálně bezvadný listinný důkaz. Tím stěžovatelka unesla své prvotní důkazní břemeno.

[22] Již výše ovšem bylo zdůrazněno, že účetní doklady zpravidla samy o sobě neprokazují, že se opravdu uskutečnila operace, která je jejich předmětem. Takto prostě lze reagovat na argument stěžovatelky, že správci daně přece předložila řádný daňový doklad, čímž se snaží bagatelizovat pochybnosti o uskutečnění deklarovaného plnění. Takováto obrana nepostačí.

[23] Ve věci byla sporná fakticita zdanitelného plnění. Daňové orgány důvodně zpochybnily věrohodnost listinného důkazu. Ve výzvě k prokázání skutečností správce daně detailně popsal své pochybnosti a vyzval stěžovatelku k prokázání plnění od společnosti Alfosa. Důkazní břemeno k této otázce přešlo na stěžovatelku. Bylo na ní, aby pochybnosti daňových orgánů rozptýlila. Stěžovatelka sice navrhla svědecké výpovědi (které správce daně provedl), ani jimi ovšem tvrzené pochybnosti nevysvětlila.

[24] Daňové orgány neuznaly stěžovatelce odpočet daně z přidané hodnoty z plnění v podobě zprostředkování možnosti pronájmu nebytových prostor společností Alfosa. Měly za to, že existuje řada indicií, které ukazují, že skutečným dodavatelem plnění (zprostředkování) byla jiná osoba než společnost Alfosa. Vyslovily například tyto pochybnosti (nejedná se o kompletní výčet):

- společnost obchodovala s hutním materiálem;
- se společností stěžovatelka neuzavřela zprostředkovatelskou smlouvu;
- sama tvrdila, že plnění uskutečnil pan T. T.;
- T. T. nebyl jednatelem společnosti Alfosa ani jejím zaměstnancem;
- T. T. fakturu odeslal ze své soukromé e-mailové adresy, nikoli z adresy, kterou měla používat společnost;
- plnění bylo uhrazeno pouze částečně ve výši 1 400 000 Kč (2 x 700 000 Kč), což představuje částku základu daně – částka ve výši 294 000 Kč nebyla stěžovatelkou společností Alfosa uhrazena (jedná se o částku „na korunu přesně“ odpovídající DPH);
- navázání obchodní spolupráce se společností Alfosa, resp. s panem T. T., bylo nejasné;
- hodnota samotného předmětu fakturace byla nepřiměřeně vysoká, pokud se mělo jednat o provizi za zprostředkování možného pronájmu restaurace bez záruky dohody a písemné smlouvy.

[25] Ani stěžovatelkou navržené svědci pochybnosti nerozptýlili:

- výpověď svědka Karla Nekoly, jednatele společnosti Alfosa, byla bezobsažná. Správce daně dovodil, že se jednalo o tzv. bílého koně, který se fakticky obchodní činnosti nevěnoval [neznal příjmení T. (T.), vystavené faktury pouze podepisoval, nepamatoval si, zda společnost měla v roce 2016 nějaké zaměstnance či jinak spolupracující osoby, nevěděl, co bylo předmětem obchodní spolupráce se stěžovatelkou, neznal jednatele stěžovatelky, nepamatoval si, zda byla mezi těmito společnostmi uzavřena smlouva, vše „šlo mimo něj“, neměl přehled o tom, zda byly vystaveny faktury, případné nezaplacené částky nevymáhal, nebyl disponentem účtu společnosti];
- výpověď svědka T. T. neprokazuje uskutečnění deklarovaného plnění. Svědek vypovídal neurčitě, povrchně, z jeho výpovědi naopak vyšlo najevo, že plná moc, na základě které měl pro společnost plnění uskutečnit, byla vyhotovena až dodatečně za účelem předložení správci daně (plná moc je datována k 25. 5. 2016, kdy stěžovatelka existovala pod jiným názvem - Alimex spol. s r.o., v likvidaci).

[26] Stěžovatelka se v kasační stížnosti svou svéráznou úvahou o rozdílnosti fyzických a právnických osob snaží rozptýlit pochybnosti správce daně, jak byly potvrzeny městským soudem: konkrétně, zda se společnost Alfosa na adrese svého sídla skutečně nacházela. Zde NSS pouze připomene, že z místního šetření správce daně vyplynulo, že sídlo společnosti Alfosa je virtuální. To samo o sobě ještě neznámá, že deklarované plnění nebylo uskutečněno; pochybnosti o tom, zda společnost Alfosa skutečně vyvíjela deklarovanou obchodní aktivitu, to nicméně podpoří. O to více ve spojení s dalšími, výše popsány a nikterak nevyvrácenými pochybnostmi. Zjištění o virtuálním sídle bylo pouze jedno z mnoha podezření, které správce daně vyslovil.

[27] K nepřiliš srozumitelně vyznívající námitce stran vypořádání „neexistující námitky“ (zda plnění uskutečnil pan T. T., či zda tato osoba jednala za společnost Alfosa) je možno pouze odkázat na body [21] – [22] a [29]–[30] rozsudku městského soudu. Úvahy městského soudu jsou v tomto směru a v kontextu řešeného případu srozumitelné.

[28] Nesouhlasí-li pak stěžovatelka se závěry městského soudu o tom, že z daňových důvodů je potřeba vyhotovovat smlouvy písemně, možno připomenout, že uvedené městský soud dovozoval z pohledu řešené věci. Tím je právě nutnost, aby stěžovatelka unesla důkazní břemeno, a s ní související potřeba postavit najisto obsah ujednání stran v případě pochybností.

[29] Stěžovatelka v kasační stížnosti nepřináší žádné nové argumenty, s nimiž by se žalovaný a městský soud již nevypořádali. Stěžovatelka neformuluje svůj nesouhlas s právními závěry městského soudu příliš konzistentně, spíše se jedná o nesouvislé poznatky vytržené z kontextu projednávané věci. Tomu odpovídá i odůvodnění NSS, který nepovažuje za nutné potřeby opakovat závěry žalovaného a městského soudu, vůči nimž nemá žádné podstatné výhrady.

[30] V duchu judikatury citované výše bylo na stěžovatelce, aby prokázala, že deklarované plnění bylo uskutečněno. To se jí v souhrnu nepodařilo ani listinnými důkazy, jejichž věrohodnost daňové orgány důvodně zpochybnily, ani svědeckými výpověďmi, které

pokračování

navrhla, ani jinak. Stěžovatelkou navržené svědci vypovídali bezobsažně, nekonkrétně, neosvědčili stěžovatelkou tvrzené skutečnosti, ba i zpochybnili jí předložené důkazy. Ostatní stěžovatelkou vznášené námitky neobstojí a nejsou s to zvrátit rozhodnutí žalovaného, který jí nárok na odpočet daně po právu odepřel.

4. Závěr a náklady řízení

[31] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla, a soud proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[32] Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch (§ 60 odst. 1 a § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 29. února 2024

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu