



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Tomáše Herce a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **Aleš Švaňhal**, se sídlem U Řeky 594, Ostrava, zastoupený JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 2. 2022, č. j. 7979/22/5300-22444-713071, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 10. 2023, č. j. 22 Af 12/2022-60,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :**I. Vymezení věci**

[1] Ve věci jde o posouzení podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně při prokazování tvrzení rozhodných pro uplatnění tohoto nároku podle § 92 odst. 2 a 3 a odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Sporné je, zda stěžovatel přijal od dodavatelů deklarovaných v daňových dokladech zdanitelné plnění, resp. zda toto deklarované plnění bylo vůbec uskutečněno.

[2] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) je podnikající fyzickou osobou registrovanou jako plátce DPH. Předmětem jeho činnosti v letech 2016 a 2017 byla výroba ocelových konstrukcí, kterou prováděl v pronajatých prostorách na adrese svého sídla za pomoci obchodních společností 1. KUBY STAV, s.r.o. (od 22. 8. 2019 „v likvidaci“; dále jen „společnost 1. KUBY STAV“) a AUTOCONSULT CZ, s.r.o. (od 11. 1. 2022 „v likvidaci“ až do 12. 5. 2022, kdy byla z obchodního rejstříku vymazána; dále jen „společnost AUTOCONSULT“). Tyto společnosti pro něj jako dodavatelé zajišťovaly pomocné práce

spočívající v tryskání, broušení a čištění, jež byly nezbytné za účelem očištění rozstříku kovu vznikajícího při svařování ocelové konstrukce. Odběrateli stěžovatele byly v uvedeném období obchodní společnosti TMETAL s.r.o., FERRMON s.r.o., Mostárna Lískovec s.r.o. a PARADOX STEEL s.r.o.

[3] Stěžovatel uplatnil za zdaňovací období březen 2016 až prosinec 2017 nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společností 1. KUBY STAV a AUTOCONSULT. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 14. 3. 2019 daňovou kontrolu na DPH za účelem posouzení, zda stěžovatel uplatnil uvedený odpočet v souladu s § 72 a 73 zákona o DPH. Důvodem byly pochybnosti o osobě dodavatele plnění deklarovaných na daňových dokladech vydaných v kontrolovaném období, jakož i o obsahu a rozsahu těchto plnění.

[4] Dne 6. 10. 2020 vydal správce daně 22 dodatečných platebních výměrů, kterými doměřil stěžovateli DPH za jednotlivá měsíční zdaňovací období březen 2016 až prosinec 2017, a to ve výši, která v součtu za všechna tato zdaňovací období činila 1 322 811 Kč. Současně stanovil penále z částky doměřené daně oproti poslední známé dani ve výši 20 %, které v součtu činilo 264 562 Kč. Odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům zamítl žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím a dodatečné platební výměry potvrdil.

[5] Z rozhodnutí správních orgánů vyplývá, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly předložil daňové doklady zahrnující faktury, všechny dodací listy k fakturám od společnosti 1. KUBY STAV, některé dodací listy k fakturám od společnosti AUTOCONSULT, účetnictví a evidenci pro účely DPH. Správce daně vyslechl bývalé jednatele společnosti AUTOCONSULT, jakož i svědka D. B., který jednal za obě uvedené společnosti na základě plných mocí. Následně dne 29. 11. 2019 vyzval stěžovatele výzvou podle § 92 odst. 4 daňového řádu k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně a k předložení důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Ve výzvě formuloval a odůvodnil své pochybnosti, že z předložených důkazních prostředků není zřejmá bližší specifikace předmětu plnění, jeho rozsah a způsob zpracování. Nebyly předloženy objednávky uvedené v předmětu fakturace a chybí jakékoli záznamy o provádění zakázek. Správce daně poukázal také na to, že tvrzení stěžovatele a svědka D. B. se rozcházela ohledně samotného průběhu zakázek, předmětu plnění, konkrétního zpracovatele zakázky, vlastnictví náradí, předávání klíčů od provozní haly, místa zpracování zakázek i samotné fakturace.

[6] V reakci na výzvu k prokázání skutečností stěžovatel uvedl, že ke každému plnění byl vystaven daňový doklad a následně pokladní doklad nebo potvrzení o bezhotovostní platbě a žádný právní předpis neukládá povinnost vystavovat objednávky a dodací listy. Na tuto argumentaci reagoval následně žalovaný ve svém rozhodnutí, v němž poukázal na to, že i když je prokazování nároku na odpočet daně primárně záležitostí dokladovou, je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno tak, jak je v dokladech deklarováno, nebo nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.

pokračování

[7] Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného. Zdůraznil v něm, že v řízení před správcem daně nebylo zpochybněno, že pomocné práce byly fakticky realizovány. Bylo ale sporné, zda toto plnění bylo fakticky realizováno deklarovaným způsobem. Stěžovatel neunesl důkazní břemeno, nevyvrátil konkrétně vymezené pochybnosti správce daně a neprokázal přijetí deklarovaného plnění. Předložené faktury shledal krajský soud nekonkrétními a nedostatečnými. Souhrnně totiž při označení dodávky obsahují jen velice stručný popis „*Fakturujeme Vám dle celoroční objednávky za tryskání, broušení, čištění,*“ a dále údaj o kalendářním měsíci, hmotnosti a ceně, u některé také odkaz na číselnou objednávku. V dokladech označované objednávky stěžovatel v řízení před správcem daně nejprve nepředložil. Až v reakci na sdělení výsledku kontrolního zjištění zaslal správci daně soubor objednávek a smluv, které se však týkají obchodních vztahů mezi stěžovatelem a jeho odběrateli, nikoli rozporovaných dokladů mezi stěžovatelem a dodavatelem pomocných prací, společnostmi 1. KUBY STAV a AUTOCONSULT. Těmito doklady se správce daně zabýval v úředním záznamu ze dne 30. 9. 2020, v němž našel nejen dílčí souvislosti mezi objednávkami odběratelů a fakturami vystavenými dodavatelem stěžovatele, ale také řadu nesrovnalostí v rozsahu zakázek (rozcházejících se i o tisíce kg), ve lhůtách pro dodání apod. a tyto nesrovnalosti reflektoval ve zprávě o daňové kontrole. Stěžovatel se k těmto skutečnostem v daňovém řízení blíže nevyjádřil.

[8] Nedostatek náležitostí dokladů a rozpory mezi tvrzeními stěžovatele a výpovědí svědka D. B. podle krajského soudu v souhrnu vyvracejí věrohodnost předložených dokladů. Současně zakládají důvodné pochybnosti správce daně o souladu formálního a faktického stavu, které je daňový subjekt povinen vyvrátit. Stěžovatel neprokázal, že plnění bylo poskytnuto deklarovaným plátcem a v deklarovaném rozsahu. Tím neunesl své důkazní břemeno a nárok na odpočet DPH mu přiznán nebyl.

[9] S námitkou stěžovatele týkající se neprovedení důkazu kontrolními hlášeními se podle krajského soudu vypořádal již správce daně, který uvedl, že fakticitu plnění jimi nelze bez dalšího prokázat. Odkaz stěžovatele na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, krajský soud nepovažoval za přílehlavý. V posuzované věci neexistovala žádná jiná skutková verze, ze které by bylo možné usuzovat, že dodavatelem pomocných prací byl nějaký další subjekt. Pochybnost navíc nevyvstala jen o totožnosti dodavatele, ale také o předmětu a rozsahu pomocných prací.

II. Kasační stížnost

[10] Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a navrhuje jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný. Krajský soud se nevypořádal s jeho námitkami, že unesl své primární důkazní břemeno předložením bezvadné daňové evidence a že správce daně netvrdil v dostatečné intenzitě skutečnosti, které by vyvracely věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložené daňové evidence, v důsledku

čehož se neaktivovala důkazní povinnost stěžovatele. Kromě toho uvedený soud nereagoval ani na žalobní námitku, že prokazování „rozsahu a obsahu“ není podmínkou nároku na odpočet DPH.

[12] Další okruh námitek se týkal tvrzené nesprávnosti závěru krajského soudu, že stěžovatel nedostal své důkazní povinnosti podle § 92 odst. 3 daňového řádu a neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH. Krajský soud dospěl k tomuto závěru navzdory tomu, že žalovaný „nerozporuje skutečnost, že plnění bylo fakticky provedeno“ (bod 50 rozhodnutí žalovaného). Přijetí zdanitelného plnění stěžovatel doložil při daňové kontrole bezvadnými daňovými doklady vystavenými dodavateli, evidencí pro účely DPH, dodacími listy a dalšími doklady, které obsahují veškeré formální náležitosti podle § 29 zákona o DPH. Tím unesl své prvotní důkazní břemeno. Za těchto okolností nelze dovozovat, že daňové doklady mají nedostatečně vymezený obsah či rozsah plnění. S přihlédnutím k povaze pomocných prací nelze na každém daňovém dokladu detailně rozepisovat každý kus kovu, jehož se tyto práce týkaly, ani hmotnost kovových konstrukcí.

[13] Z výpovědi někdejších jednatelek společnosti AUTOCONSULT je patrné, že veškeré záležitosti této společnosti řešil svědek D. B., který za tuto společnost i společnost 1. KUBY STAV jednal na základě plné moci. Tento svědek v minulosti zajišťoval pro stěžovatele dělníky z České republiky, Polska i Slovenska, kteří následně pracovali na úpravách ocelových konstrukcí. Výpověď svědka, jakož i doložené listinné důkazy ve svém souhrnu potvrzují, že práce v podobě tryskání, broušení a čištění ocelových konstrukcí uskutečnili deklarování dodavatelé. Dána je i souvislost věcná, jelikož výše platby přesně odpovídá cenám služeb, které jsou uvedeny na daňových dokladech vystavených deklaroványi dodavateli. Platby byly realizovány vždy v bezprostřední časové souvislosti s provedenými službami.

[14] Námitky stěžovatele směřují i do argumentace krajského soudu, že „zcela sporným však zůstal původ dodaných ocelových konstrukcí [...]. Žalobce sám v podstatě uvedl, že zhotovení delegoval na své dodavatele 1. KUBY STAV a AUTOCONSULT. Tito podle výpovědi D. B., který za oba dodavatele jednal, v blíže neurčeném rozsahu delegovali práce na jiné fyzické osoby, avšak jejich totožnost není známa.“ Stěžovatel netvrdil, že dodavatelé prováděli kompletní výrobu ocelových konstrukcí, neboť ty vyráběl sám. Z usnesení Soudního dvora ze dne 3. 9. 2020, ve věci C-610/19, *Vikingo Fővállalkozó Kft*, a rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“ nebo „kasační soud“) ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4 Afs 89/2021-74, vyplývá, že po daňovém subjektu nelze vyžadovat, aby byly zjištěny konkrétní osoby, které práce prováděly. Daňový subjekt netíží důkazní břemeno ohledně toho, jakým způsobem dodavatel jeho dodavatele uskutečnil zdanitelné plnění. Nejasnosti ohledně personálního či materiálního zázemí (např. ohledně osob, které práce provedly, nebo nástrojů k tomu využitých) nemohou vést k odepření nároku na odpočet DPH, resp. k závěru, že deklarováný dodavatel plnění neposkytl. K výpovědi svědka D. B. stěžovatel uvádí, že mezi zahájením spolupráce stěžovatele s deklaroványi dodavateli a výsledkem tohoto svědka byl časový rozestup v délce 3,5 roku. Sotva lze očekávat, že si svědek bude pamatovat detaily spolupráce.

[15] Jde-li o samotnou existenci daňově relevantních pochybností, stěžovatel namítá nesprávnost závěru krajského soudu, že „v důsledku existence pochybností o rozsahu

pokračování

provedených prací není vyloučeno, aby část prací provedl jiný subjekt nebo dokonce žalobce sám, čímž by byla neutralita DPH narušena“ (bod 21 napadeného rozsudku). Nic nenasvědčuje tomu, že by pomocné práce provedl přímo stěžovatel. Pochybnosti o rozsahu poskytovaného plnění nejsou podmínkami podle čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“) nebo § 72 a 73 zákona o DPH, pročež takováto argumentace správce daně nemůže vést k vyloučení odpočtu DPH. Podstatná je fakticita plnění. Uznal-li žalovaný, že plnění bylo uskutečněno, pak podle stěžovatele nelze dovozovat, že nebyly splněny podmínky odpočtu DPH. Za situace, kdy bylo prokázáno uskutečnění konkrétního plnění a dodavatel z tohoto plnění přiznal DPH na výstupu, by bylo právě odepření nároku na odpočet DPH z tohoto plnění porušením principu neutrality DPH.

[16] Krajský soud tím, že nepoužil právní názor vyslovený v rozsudku Soudního dvora *Kemwater ProChemie*, postupoval nesprávně. Nosným důvodem doměření DPH bylo totiž zpochybnění deklarovaného dodavatele. Podle tohoto rozsudku je nárok na odpočet DPH zachován i bez prokázání totožnosti, je-li z ostatních okolností patrné, že dodavatel měl postavení plátce. Žalovaný na posouzení této podmínky naprosto rezignoval. Povinností stěžovatele nebylo uvést „alternativního dodavatele“. K závěru krajského soudu, že ve věci nevyvstala jen pochybnost o dodavatelích pomocných prací, ale též o jejich obsahu a rozsahu, stěžovatel uvádí, že u nich o podmínku nároku na odpočet DPH nejde a daňový subjekt důkazní břemeno netíží. Tento požadavek jde nad rámec zákona o DPH a koliduje s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), podle něhož lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Přesto je stěžovatel přesvědčen, že v daňovém řízení byl prokázán také obsah a rozsah přijatého plnění. Z rozhodnutí žalovaného ani ze zprávy o daňové kontrole nelze dovozovat, že by daňové orgány nevěděly, o jaké práce šlo a čeho se týkaly. Pochybnosti o rozsahu plnění jsou navíc fakticky úvahou o přiměřenosti jeho ceny, což není daňově relevantní. Nejvyšší správní soud by měl Soudnímu dvoru předložit předběžnou otázku, zda lze odepřít nárok na odpočet DPH za situace, kdy je samotné plnění prokázáno, panují však pochybnosti o rozsahu.

[17] Závěrem stěžovatel namítá, že nebyl zjištěn skutkový stav potřebný pro správné stanovení daně, neboť nebyl proveden důkaz v podobě kontrolních hlášení dodavatelů 1. KUBY STAV a AUTOCONSULT za posuzovaná zdaňovací období. Bylo by nelogické, aby dodavatel navyšoval svou vlastní daňovou povinnost z plnění, která neprovedl. Jelikož sám žalovaný v jiných případech považuje kontrolní hlášení za způsobilý důkaz nejen o totožnosti dodavatele a rozsahu plnění, ale i o uskutečnění samotného plnění (seznamení žalovaného se zjištěnými skutečnostmi ze dne 23. 8. 2019, č. j. 35161/19/5300-21444-712153), vzniklo stěžovateli legitimní očekávání, že tak bude postupováno i v jeho věci.

III. Vyjádření žalovaného

[18] Žalovaný se ztotožňuje s posouzením věci krajským soudem a odkazuje na závěry, které vyslovil v žalobou napadeném rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozsudku nelze zaměňovat s vlastním nesouhlasem stěžovatele s posouzením věci krajským soudem. Krajský soud se zabýval otázkou rozložení důkazního břemene (viz body 16 a 18 napadeného rozsudku). Stěžovatel sice předložením daňových dokladů unesl své primární důkazní

břemeno, správci daně ale vznikly důvodné pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet DPH. Důkazní břemeno bylo přeneseno na stěžovatele výzvou k prokázání skutečností. Žalovaný se průběžně věnoval také otázce, zda prokazování rozsahu a obsahu plnění spadá mezi podmínky nároku na odpočet DPH (zejména v bodech 21 až 24 napadeného rozsudku).

[19] Pochybnosti správce daně se netýkaly faktického uskutečnění plnění, ale toho, zda pomocné práce měly obsah a rozsah deklarovaný na daňových dokladech a zda je provedli deklarovaní dodavatelé, společnosti 1. KUBY STAV a AUTOCONSULT. Nárok na odpočet daně totiž nespočívá ve formálně správných daňových dokladech, ale v samotné existenci zdanitelného plnění. Z výpovědi svědka D. B. žalovaný vyvodil závěr, že tento svědek potvrdil obchodní spolupráci se stěžovatelem jen ve velmi obecné rovině. Pomocné práce popsal podle předmětu fakturace jako „tryskání, broušení a čištění“, aniž by uvedl konkrétní skutečnosti nasvědčující tomu, že v období od března 2016 do prosince 2017 zakázky skutečně realizovaly uvedené společnosti. Poukázal také na některé rozpory mezi tvrzeními stěžovatele a výpovědí svědka. K časovému odstupu výpovědi svědka žalovaný upozornil na závěr krajského soudu, že stěžovatel se na jedné straně snaží této výpovědi dovolávat, na straně druhé ji bagatelizuje u závěrů, které mu nesvědčí. Stěžovatel své přesvědčení o prokázání totožnosti dodavatelů nelogicky staví na tom, že žalovaný netvrdí, kdo jiný by dodavatelem prací měl být. Důkazní břemeno ohledně prokázání dodavatele plnění ovšem leží na stěžovateli.

[20] Kromě daňových dokladů, některých dodacích listů a evidencí pro účely DPH nepředložil stěžovatel žádné další podklady, které by se vztahovaly k deklarovaným plněním a byla z nich zřejmá bližší specifikace předmětu plnění, jeho rozsah a způsob zpracování. Objednávky, podle kterých byly faktury vystaveny, stěžovatel nepředložil, dodací listy obsahují pouze údaje, které jsou uvedeny rovněž na příslušných daňových dokladech, a nejsou podepsány osobou, která plnění převzala. Stěžovatel namítá, že jej netíží důkazní břemeno za účelem prokázání konkrétních osob, které práce pro dodavatele provedly. Zaměřuje se však zcela izolovaně na jedno dílčí skutkové zjištění, aniž by doložil, o jaké konkrétní práce mělo jít, jakým nářadím se tyto práce prováděly, kdo toto nářadí vlastnil a kdo konkrétně tyto práce prováděl.

[21] K otázce neutrality DPH žalovaný podotýká, že nesplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH narušuje neutralitu DPH, přičemž jednou z hmotněprávních podmínek tohoto nároku je podle judikatury i prokázání rozsahu plnění. Odmítl-li krajský soud použít rozsudek Soudního dvora *Kemwater ProChemie*, podle žalovaného tak učinil z toho důvodu, že stěžovatel neodstranil pochybnosti správce daně o deklarovaných dodavatelích, byť jej tížilo důkazní břemeno, a z daňového řízení ani nevyplývalo, kdo by byl skutečným dodavatelem. Správce daně proto nemohl ověřit, zda takovýto dodavatel byl plátcem. Závěr učiněný v daňovém řízení, že stěžovateli nelze nárokovat odpočet DPH přiznat, ob stojí i po rozsudku Soudního dvora *Kemwater ProChemie* a následném rozsudku rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, vydaném ve stejné věci.

[22] Žalovaný upozorňuje na směrnici 2006/112/ES, z níž vyplývá, že daňový subjekt musí prokázat nejenom faktické přijetí zdanitelného plnění, ale i přijetí v deklarovaném rozsahu. Podle čl. 226 bodu 6 této směrnice musí daňový doklad obsahovat údaje o množství

pokračování

a druhu dodaného zboží nebo rozsahu a druhu poskytnuté služby. Tento článek byl transponován prostřednictvím § 29 zákona o DPH. Je-li rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, pak má plátce povinnost tento rozsah prokázat (např. rozsudky NSS ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133, ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017-25, nebo ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76).

[23] Neprovedení důkazů navrhaných stěžovatelem bylo podle žalovaného v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Kontrolní hlášení mohou prokázat nanejvýš to, že poskytnutí šetřených plnění bylo formálně vykázáno, nikoli jejich uskutečnění deklarovanými dodavateli a v deklarovaném obsahu a rozsahu, jak podsouvá stěžovatel.

IV. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

[24] Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost je přípustná, byla podána oprávněným navrhovatelem, včas a z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatel je zastoupen advokátem. Následně přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů, jakož i důvodů, ke kterým přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[25] Kasační stížnost není důvodná.

[26] Stěžovatel tvrdí, že splnil podmínky nároku na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, jakož i podmínky pro jeho uplatnění podle § 73 téhož zákona. Napadenému rozsudku vytýká jeho nepřezkoumatelnost. Jeho námitky se týkají také nedostatečně zjištěného skutkového stavu a především toho, že žalovaný měl dospět k nesprávnému závěru o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění. Podle stěžovatele to byl naopak žalovaný, kdo v tomto ohledu neprokázal daňově relevantní pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti stěžovatelem předložených daňových dokladů.

IV.a Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[27] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že nepovažuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný. Použití tohoto kasačního důvodu „*připadá v úvahu výjimečně, není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci*“ (např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, odst. [29]). V posuzované věci se krajský soud zabýval otázkou rozložení důkazního břemene mezi stěžovatele a správce daně, vysvětlil, na základě jakých skutečností správce daně zpochybnil věrohodnost předložených daňových dokladů, a vyjádřil se také k požadavku na prokázání obsahu a rozsahu pomocných prací, které měly podle daňových dokladů představovat uskutečněné zdanitelné plnění. Již z tohoto důvodu není námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku důvodná.

IV.b Podmínky nároku na odpočet DPH a rozložení důkazního břemene

[28] Jde-li o samotné posouzení nároku na odpočet DPH, tento nárok je upraven v § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, jenž stanoví, že „[p]látce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku“. Tento nárok představuje základní zásadu společného systému DPH v právu Evropské unie (např. rozsudek Soudního dvora ze dne 25. 10. 2001, ve věci *Komise v. Itálie*, C-78/00, bod 28, nebo již zmíněný rozsudek Soudního dvora *Kemwater ProChemie*, bod 27). Uvedená zákonná úprava je součástí transpozice směrnice 2006/112/ES, která v čl. 168 písm. a) stanoví, že „[j]sou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné k dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, [...] DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani“.

[29] Důkazní břemeno je při prokazování oprávněnosti nároku na odpočet DPH rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně. Daňový subjekt prokazuje „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (§ 92 odst. 3 daňového řádu), nebo, vyžaduje-li to průběh řízení, „skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně“, k jejichž prokázání jej vyzval správce daně, „a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Činí tak zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Jeho povinností není prokázat, že určité údaje zaznamenané v účetnictví nebo jiných povinných evidencích či záznamech jsou v rozporu se skutečností, nýbrž že o jejich souladu existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto důkazní prostředky nevěrohodnými, neprůkaznými, nesprávnými či neúplnými. Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě dospěl k tomuto závěru. Unese-li své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a věrohodnost, průkaznost, správnost nebo úplnost účetnictví nebo jiných povinných evidencí či záznamů, popř. aby svá tvrzení opravil. Zpravidla tak bude činit jinými než uvedenými důkazními prostředky (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb., ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, odst. [23], nebo ze dne 3. 3. 2022, č. j. 9 Afs 68/2021-70, odst. [27]).

[30] Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Platí však, že i když je „prokazování nároku na odpočet daně [...] sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je [...] 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, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“ (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, odst. [42]). Jinými

pokračování

slovy, nebylo-li zdanitelné plnění uskutečněno tak, jak je plátce deklaroval, nemůže být důkazní povinnost splněna pouhým předložením daňového dokladu, byť i formálně správného [srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (N 73/22 SbNU 131), nebo rozsudek NSS ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32]. Rozhodné je faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem. Pakliže daňový doklad ztratí svou důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o DPH, nárok na odpočet DPH je třeba prokázat jiným způsobem (rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71).

IV.c Použití rozhodné zákonné úpravy v konkrétním případě

[31] Stěžovatel předložil v daňovém řízení faktury vystavené společností 1. KUBY STAV za období od března do prosince 2016 a společností AUTOCONSULT za období od ledna do prosince 2017, podle nichž mu tyto společnosti poskytovaly plnění podle celoroční objednávky za tryskání, broušení a čištění. Jednotlivé faktury obsahovaly údaje o množství, jehož se tyto činnosti týkaly (v kg), jejich ceně a označení dodávky, ať už popisem plnění nebo odkazem na číslo objednávky. Stěžovatel předložil také dodací listy k fakturám od společnosti 1. KUBY STAV, některé dodací listy k fakturám od společnosti AUTOCONSULT, účetnictví a evidenci pro účely DPH.

[32] Správce daně měl pochybnosti, zda stěžovatel plnění deklarovaná na daňových dokladech skutečně přijal a zda se tak stalo právě od dodavatelů deklarovaných na daňových dokladech. Předložené daňové doklady totiž neobsahovaly bližší specifikaci předmětu plnění, jeho rozsah a způsob zpracování. Místo toho obsahovaly pouze souhrnný název předmětu plnění s odkazem na objednávky, které však nebyly správci daně předloženy. Množství bylo označeno souhrnně v desítkách tisíc kg, aniž by bylo zřejmé, jak bylo toto množství určeno. Obecné označení předmětu fakturace („dle objednávky“) neumožňovalo zjistit, co konkrétně bylo předmětem zdanitelného plnění, kdo a kde tato plnění realizoval.

[33] Uvedené pochybnosti správce daně prohloubily výpovědi svědka D. B. učiněné ve dnech 30. 8. 2019 a 21. 10. 2019. Správce daně shledal rozpory mezi výpověďmi tohoto svědka, který na základě plné moci jednal za společnosti 1. KUBY STAV a AUTOCONSULT, a tvrzeními stěžovatele učiněnými na ústních jednání dne 14. 3. 2019 a 14. 8. 2019. Tyto rozpory, stejně jako některé nejasnosti týkající se deklarovaného zdanitelného plnění, jsou podrobně popsány ve výzvě k prokázání skutečností.

[34] Hlavní a zásadní rozpor spatřoval správce daně mezi tvrzením stěžovatele, že si domluvil cenu a rozsah práce, předal klíče od prostor a o nic víc se nestaral, zatímco práce si měl řídit sám dodavatel, a výpovědí svědka D. B., podle níž si stěžovatel průběh zakázky včetně provozního režimu řídit sám. Právě stěžovatel měl podle svědka komunikovat s hlavním pracovníkem subdodavatele, kterému měl předávat zakázku k realizaci, odsouhlasit provedení prací a přebírat hotovou zakázku. Další rozpor se týkal toho, že stěžovatel považoval za poskytnuté plnění pomocné práce. Svědek je ale spatřoval v poskytnutí lidských zdrojů. Stěžovatel také tvrdil, že poskytl pouze prostory a elektrickou energii a že dodavatel pomocných prací měl všechno nářadí svoje. Svědek uvedl, že stěžovatel poskytl částečně i nářadí, které měl v hale. Z vyjádření stěžovatele ani z výpovědi svědka

není zřejmé, kdo konkrétně práce vykonával, kdy se tak mělo stát, o jaké práce mělo jít, s jakým nářadím byly prováděny a kdo toto nářadí vlastnil.

[35] Svědek D. B. ve své výpovědi uvedl, že se fakturovalo na základě odsouhlasení provedených prací mezi stěžovatelem a hlavním pracovníkem subdodavatele společností 1. KUBY STAV a AUTOCONSULT, tohoto subdodavatele však nebyl schopen označit. Podle stěžovatele se realizovaná zakázka od nikoho nepřebírala. Sám viděl v hale, že je zakázka hotová, a dodavatel pak na konci měsíce vystavil fakturu. Z tvrzení stěžovatele ani z výpovědi svědka není zřejmé, kdo komu předával klíče, kolik kusů a od čeho. Stěžovatel podle svých tvrzení předal klíče od haly někomu z vedení firmy, která pomocné práce prováděla. Svědek uvedl, že klíče, které obdržel od stěžovatele, předal hlavnímu pracovníkovi, který je měl po celou dobu trvání zakázky a po dokončení je vrátil svědkovi nebo stěžovateli. Rozpor se týká také místa, kde měly být práce prováděny. Podle stěžovatele se měly provádět v hale. Svědek uvedl, že konstrukce byly s ohledem na jejich velikost většinou venku všelijak naskládány. Na otázku správce daně, jak věděl, že jsou to právě konstrukce k úpravě, odpověděl, že nevěděl.

[36] Stěžovatel v kasační stížnosti opakovaně zdůrazňuje, že nárok na odpočet DPH prokázal již předloženými daňovými doklady. Význam uvedených rozporů relativizuje s poukazem na to, že výpověď svědka D. B. potvrzuje uskutečnění pomocných prací deklarovaných dodavateli. Z hlediska nároku na odpočet DPH naopak nemělo být podstatné prokázání dalších skutečností, které vyžaduje správce daně, tedy obsahu a rozsahu plnění či označení osob, jejichž prostřednictvím bylo zdanitelné plnění uskutečněno.

[37] Nejvyšší správní soud tyto námitky nepovažuje za důvodné. Ve shodě se skutkovými závěry krajského soudu a žalovaného konstatuje, že stěžovatel v období od března 2016 do prosince 2017 vyráběl ocelové konstrukce pro své tehdejší odběratele. Nebylo předmětem sporu, že při jejich výrobě musely být provedeny i pomocné práce spočívající v tryskání, broušení a čištění. Právě v tomto smyslu je třeba rozumět závěru žalovaného, že „*nerozporuje skutečnost, že plnění bylo fakticky provedeno*“ (bod 50 rozhodnutí žalovaného). To ale ještě neznamená, že tato činnost byla zdanitelným plněním, tedy od daně neosvobozeným poskytnutím služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku [§ 2 odst. 1 písm. b), odst. 2 zákona o DPH]. To, zda tomu tak bylo, muselo být v daňovém řízení prokázáno.

[38] Splnění povinnosti prokázat přijetí, resp. uskutečnění tvrzeného zdanitelného plnění, jež má v souvislosti s nárokem na odpočet DPH základ v § 92 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, může vyžadovat jeho bližší specifikaci. Musí být jednoznačné, v čem zdanitelné plnění spočívalo, čehož může být v závislosti na jeho povaze dosaženo právě tím, že daňový subjekt ve svých tvrzeních dostatečně specifikuje jeho předmět (obsah) a rozsah. Takováto povinnost daňového subjektu není ničím jiným než vyjádřením požadavku určitosti jeho tvrzení a její základ je dán v uvedených zákonných ustanoveních, pročez není v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny. Míra specifikace, ať už by se týkala času, množství, způsobu nebo místa plnění, závisí na konkrétních okolnostech. Podstatné je, aby stěžovatel tvrdil a prokázal skutečnosti, které ve svém celku umožní závěr o přijetí (uskutečnění) zdanitelného plnění odpovídajícího nároku na odpočet DPH.

pokračování

[39] Povinností specifikovat předmět (obsah) a rozsah zdanitelného plnění se kasační soud již zabýval ve své judikatuře. Konkrétně uvedl, že „*neprokázání rozsahu plnění, tedy množství dodaného zboží či poskytnutí služeb, samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně*“ (např. rozsudky NSS ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, odst. [32], nebo ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022-239, odst. [98]; srov. též rozsudek NSS č. j. 5 Afs 165/2006-133). Upozornit je třeba také na § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH, podle něhož jsou rozsah a předmět plnění náležitostí daňového dokladu, jakož i na čl. 226 bod 6 směrnice 2006/112/ES, který stanoví povinnost uvádět na fakturách množství a druh dodaného zboží nebo rozsah a druh poskytnuté služby. Kasační soud neshledal žádný prostor k tomu, aby požádal Soudní dvůr o rozhodnutí o stěžovatelem navržené předběžné otázce, zda lze odepřít DPH za situace, kdy je samotné plnění prokázáno, panují však pochybnosti o jeho rozsahu. Takto formulovaná otázka je velmi obecná a neodráží fakt, že u služby spočívající v tryskání, broušení a čištění ocelových konstrukcí nelze odlišovat pojmy zdanitelné plnění a jeho rozsah.

[40] Nejvyšší správní soud neshledává pochybení krajského soudu v tom, že přisvědčil hodnocení důkazů provedenému žalovaným. To platí pro posouzení věrohodnosti stěžovatelem předložených daňových dokladů, jakož i pro hodnocení výpovědí svědků, včetně výpovědi svědka D. B. Stěžovatel v posledně uvedené výpovědi spatřuje potvrzení jím tvrzených skutečností, k čemuž odkazuje na právní závěry rozsudku NSS ze dne 27. 7. 2022, č. j. 2 Afs 20/2019-46, odst. [32] a [33]. V něm kasační soud v kontextu jiných okolností vyslovil, že samotná obecnost výpovědi svědka – navíc provedená s odstupem několika let – nemá bez dalšího za následek její nedostatečnou důkazní hodnotu. Pro posuzovanou věc bylo ovšem rozhodné, že tato výpověď byla v mnoha směrech rozporná s tvrzeními stěžovatele, čímž se tato věc odlišuje od odkazovaného rozsudku. Provedené dokazování neumožnilo žalovanému zjistit, v čem konkrétně spočívalo deklarované plnění (jeho obsah a rozsah), a zda bylo vůbec uskutečněno a přijato stěžovatelem. Stejně tak nebylo zřejmé, kdo jej uskutečnil, tedy zda to byly společnosti 1. KUBY STAV a AUTOCONSULT, nebo jiná osoba, kterou svědek D. B. označoval za subdodavatele, byť ji blíže nespécifikoval, a zda tato osoba byla povinnou k DPH. Po stěžovateli nebylo nezbytně vyžadováno ztotožnění osob, které se měly na pomocných pracích podílet. Nárok na odpočet DPH mu nebyl odepřen z důvodu nevěrohodnosti faktur, která by byla následkem toho, že dodavatel, který tyto faktury vystavil, s ohledem na nedostatek materiálních a lidských zdrojů nemohl službu poskytnout (k čemuž směřoval odkaz stěžovatele na usnesení Soudního dvora *Vikingo Fővállalkozó Kft*, a rozsudek NSS č. j. 4 Afs 89/2021-74). Sdělení údajů o nich, resp. o subdodavateli dodavatelů stěžovatele, nicméně mohlo přispět ke zjištění rozhodných skutečností týkajících se samotného uskutečnění zdanitelného plnění.

[41] Stěžovatel sice poskytl správci daně doklady, jejichž prostřednictvím unesl primární důkazní břemeno, správce daně však v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost jím uplatněných důkazních prostředků. Výzvou k prokázání skutečností, v níž správce daně tyto pochybnosti formuloval, bylo důkazní břemeno přeneseno zpět na stěžovatele.

[42] Na uvedených závěrech nemění nic ani poukaz stěžovatele na rozsudek Soudního dvora *Kemwater Prochemie*. Nejvyšší správní soud připomíná závěr tohoto rozsudku, že směrnice 2006/112/ES „*musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně*“

z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl“.

[43] Stěžovatel považuje tento závěr za použitelný v posuzované věci. Podle jeho názoru není podmínkou uplatnění nároku na odpočet DPH, aby byla postavena najisto konkrétní osoba dodavatele zdanitelného plnění, bylo-li prokázáno, že skutečný dodavatel měl postavení plátce. Domnívá se, že správce daně nemohl vyvrátit věrohodnost jím předložených daňových dokladů toliko zpochybněním deklarovaného dodavatele. Podle kasačního soudu ale stěžovatel přehlíží, že hmotněprávní podmínkou uplatnění nároku na odpočet DPH je prokázání přijetí zdanitelného plnění, což u plnění, jež bylo poskytnutím služby spočívající v tryskání, broušení a čištění, z povahy věci předpokládá i prokázání rozsahu. Právě jím je totiž zdanitelné plnění identifikováno. Nejsou-li odstraněny pochybnosti ohledně rozsahu přijatého plnění, jak je tomu v tomto případě, pak není přílehlavá ani argumentace judikaturou ve věci *Kemwater Prochemie* (včetně rozsudku rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 334/2017-208), „*neboť by na posuzovanou věc nedopadala. Tato judikатурní linie je použitelná v situacích, kdy daňový subjekt prokáže rozsah plnění a sporný zůstává pouze deklarovaný dodavatel*“ (rozsudek NSS ze dne 17. 10. 2023, č. j. 2 Afs 148/2022-57, odst. [19]).

[44] Na výzvu k prokázání skutečností reagoval stěžovatel sdělením, ve kterém uvedl, že s pochybnostmi správce daně nesouhlasí. Předložené doklady považoval za dostatečné k uplatnění nároku na odpočet daně, a tudíž důkazní břemeno neunesl. Nejvyšší správní soud se v této souvislosti zabýval námitkou stěžovatele, že jako důkaz nebyla provedena kontrolní hlášení jeho dodavatelů (§ 101c a násl. zákona o DPH). Tato námitka není důvodná.

[45] Účelem kontrolního hlášení je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí DPH a ve spojení s dalšími údaji, které má správce daně k dispozici, zjistit riziková sdružení osob (řetězce, karusely) neoprávněně odčerpávající finanční prostředky z veřejných rozpočtů formou vyplácených nadměrných odpočtů [srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15 (N 232/83 SbNU 605; 40/2017 Sb.), bod 59]. Kasační soud se proto ztotožňuje se závěry krajského soudu a žalovaného, že vykázání šetřených plnění v kontrolních hlášeních neprokazuje faktické uskutečnění zdanitelného plnění deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu, ale pouze skutečnost, že toto plnění bylo formálně vykázáno. Tento závěr byl v napadeném rozsudku řádně odůvodněn (bod 22 napadeného rozsudku). Závěr obsažený v oznámení žalovaného č. j. 35161/19/53000-21444-712153, který stěžovatel cituje v kasační stížnosti, vypovídá pouze o tom, že zahrnutí určitého plnění do kontrolních hlášení může být důkazem o jeho uskutečnění. V kontextu dokazování provedeného v posuzované věci by ale takovéto zjištění nebylo způsobilé cokoli změnit na skutkových závěrech krajského soudu a žalovaného.

pokračování

[46] Lze proto uzavřít, že v posuzované věci nebylo prokázáno, že stěžovatel přijal zdanitelné plnění deklarované v jím předložených daňových dokladech. Odepřením nároku na odpočet DPH nebyla porušena zásada neutrality DPH. Tato zásada podle ustálené judikatury Soudního dvora vyžaduje přiznání odpočtu DPH na vstupu, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům, avšak jen za předpokladu, že jsou k jeho přiznání splněny hmotněprávní požadavky (rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 9. 2007, ve věci *Collée*, C-146/05, bod 31; z nedávné doby např. rozsudek Soudního dvora ze dne 17. 5. 2023, ve věci *Cezam*, C-418/22, bod 36; srov. též rozsudek NSS ze dne 6. 9. 2022, č. j. 2 Afs 401/2020-74, odst. [21]). Vzhledem k neprokázání přijetí zdanitelného plnění hmotněprávní požadavky splněny nebyly.

V. Závěr a náklady řízení

[47] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[48] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 18. dubna 2024

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu