



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Faisala Husseiniho a Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **INTERIER 74, spol. s r. o.**, se sídlem Severovýchodní IV 1511/18, Praha 4, zastoupen Mgr. Ing. Tomášem Vítkem, advokátem se sídlem Přívozní 1054/2, Praha 7, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2023, č. j. 40960/23/5300-22443-702189, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2024, č. j. 17 Af 2/2024-57,

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.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu doměřil žalobci dvěma dodatečnými platebními výměry za zdaňovací období listopad a prosinec 2017 DPH v celkové výši 642 857 Kč včetně penále. Důvodem doměření DPH byl závěr správce daně, že žalobce u plnění od společnosti Konstanz spol. s r.o. v likvidaci (dále jen „Konstanz“) neprokázal, že posuzovaná plnění fakticky přijal, a neprokázal tak, že uplatnil nárok na odpočet DPH v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[2] Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku.

[3] Následně se žalobce obrátil na Městský soud v Praze, který zamítl jeho žalobu.

[4] Úvodem svého rozsudku se městský zabýval otázkou dodržení lhůt pro stanovení daně podle § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). K uvedené otázce soud ze správního spisu předloženého žalovaným zjistil, že daňová kontrola pro zdaňovací období listopad 2017 byla zahájena dne 15. 6. 2020, pro zdaňovací období prosinec 2017 dne 15. 1. 2021, tj. ve lhůtách stanovených § 148 odst. 1 daňového řádu. Dodatečné platební výměry byly žalobci prostřednictvím právního zástupce doručeny dne 8. 9. 2022, tj. ve lhůtě dle § 148 odst. 3 daňového řádu. Žalobce pak dne 7. 10. 2022 podal odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Doručením dodatečným platebních výměrů žalobci došlo dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok. Ke stanovení daně tedy došlo ve lhůtách stanovených zákonem.

[5] Dále městský soud upozornil, že žalobce ve své žalobě toliko opakuje námitky uplatněné v řízení před správcem daně a v podaném odvolání, a to aniž by jakýmkoliv způsobem reagoval na argumentaci žalovaného uvedenou v napadeném rozhodnutí. Námitky žalobce tak již vypořádal správce daně ve zprávě o daňové kontrole a následně žalovaný v napadeném rozhodnutí. Městský soud proto u jednotlivých námitek vycházel z podstaty vypořádání námitek ze strany daňových orgánů s tím, že v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí. K tvrzením žalobce učiněným v průběhu ústního jednání městský soud konstatoval, že s výjimkou tvrzení o neprovedení místního šetření, se jednalo o nová tvrzení, vybočující z jeho námitek uplatněných v podané žalobě. Tato tvrzení pak byla uplatněna po lhůtě stanovené § 72 odst. 1 s. ř. s. a městský soud k nim tedy nemohl přihlížet.

[6] Ohledně podstaty sporu městský soud souhlasil, že žalobce unesl primární důkazní břemeno, neboť k výzvě správce daně předložil zejména kopie daňových dokladů přijatých od společnosti Konstanz s předmětem plnění ploché sklo. Na základě žalobcem předložených dokladů a jeho vyjádření v průběhu daňové kontroly, informací, které byly správci daně známy z jeho činnosti, a důkazních prostředků získaných od Policie ČR však vznikly správci daně pochyby ohledně fyzické existence zboží deklarovaného na předmětných daňových dokladech přijatých od společnosti Konstanz. I podle městského soudu souhrn zjištěných skutečností, jejich význam a vzájemná provázanost postačovaly daňovým orgánům ke zpochybnění žalobcem deklarovaných zdanitelných plnění. Za této situace správce daně unesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, což mělo za následek, že důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce. Žalobce tak měl podle § 92 odst. 3 daňového řádu povinnost prokázat, že přijal plnění uvedená na daných daňových dokladech, to se však v posuzovaném případě ani podle městského soudu nestalo.

[7] Městský soud tedy neshledal jako důvodné žalobcovy námitky ohledně toho, a) že by žalovaný neposuzoval zjištěné skutečnosti komplexně a napadené rozhodnutí opřel o selektivně vybrané skutečnosti, které doplnil neověřenými domněnkami, b) že žalobcem předložené daňové doklady splňovaly všechny zákonem stanovené náležitosti, což mělo stačit k prokázání existence sporných plnění, c) že není v lidských silách si zapamatovat konkrétní dodávky a jejich okolnosti, d) že došlo k pochybení daňových orgánů spočívajícím v neprovedení žalobcem navrhovaného místního šetření, e) že žalobcem předložené dodací listy byly ve věci dostatečné, f) že se žalovaný dopustil účelových

pokračování

a nesprávných závěrů vyvozených z provedených svědeckých výpovědí a že celkově byly postupy daňových orgánů účelové, g) že došlo k libovůli při hodnocení žalobcem předložených výpisů z bankovního účtu, h) že bylo nesprávně vyhodnoceno důkazní břemeno ohledně skutečností týkajících se daňové povinnosti společnosti Konstanz, ch) že nebyl řádně vypořádan odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66, i) že nebyla vzata v potaz opakovaná upozornění žalobce na časový odstup od realizace sporných plnění a na délku daňového řízení.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

Kasační stížnost

[8] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (nyní již *stěžovatel*) kasační stížnost.

[9] V jejím úvodu stěžovatel upozornil, že daňové kontroly u něj byly zahájeny až v návaznosti na daňovou kontrolu, kterou správce daně konal u společnosti Konstanz. Daňová kontrola za zdaňovací období prosinec 2017 navíc byla u stěžovatele zahájena pouhých 10 dní před koncem lhůty podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Celá daňová kontrola nadto trvala extrémně dlouho a správce daně požadoval řadu dalších údajů a informací, které mu stěžovatel na výzvy dodával, a to i přes značný časový odstup od prověřovaných období. Rovněž i vydání zprávy o daňové kontrole a odvolací daňové řízení trvaly podle stěžovatele nepřiměřeně dlouho.

[10] Podle stěžovatele navíc vznikla pochybnost ohledně existence sporných plnění primárně v předchozím článku obchodního řetězce, tedy mezi společnostmi Konstanz a Rozkladovna s. r. o. v rámci daňové kontroly konané právě u společnosti Konstanz. Se svým údajným nárokem na odpočet DPH z důvodu údajně neexistujícího plnění se správce daně do likvidace společnosti Konstanz ale nikdy nepřihlásil. K tomu stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004-45, č. 599/2005 Sb. NSS, podle kterého nelze daňovému subjektu vytýkat, že v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností týkajících se daňové povinnosti jiného daňového subjektu.

[11] Daňové orgány podle stěžovatele pochybily zejména tím, že neposuzovaly každý důkaz v daném řízení jednotlivě a současně všechny důkazy ve vzájemné souvislosti a nepřihlížely ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Daňové orgány naopak důkazy hodnotily zcela selektivně a veškeré důkazy hodnotily výlučně v neprospěch stěžovatele. Daňové orgány rovněž nevycházely ze skutečného obsahu právních jednání, ale naopak tato právní jednání svévolně dezinterpretovaly. Rozhodnutí byla opřena o selektivně vybrané skutečnosti, které daňové orgány doplnily svými neověřenými domněnkami, aniž by se zabývaly zásadními skutečnostmi a důkazy, které stěžovatel v řízeních navrhoval. Městský soud tento postup aproboval.

[12] Stěžovatel nesouhlasí, že by neprokázal uplatnění nároku na odpočet DPH v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť neprokázal, že se posuzovaná plnění fakticky uskutečnila. Stěžovatel na prokázání svého nároku na odpočet DPH podle svého přesvědčení navrhl mnoho důkazních prostředků, o kterých však správce daně účelově uvedl, že nárok na

odpočet DPH neprokazují. Stěžovatel upozorňuje především na daňové doklady přijaté od společnosti Konstanz. Uvedené doklady splňují veškeré náležitosti, které má daňový doklad splňovat. Stěžovatel tedy dle svého přesvědčení splnil podmínky nároku na odpočet DPH.

[13] Žalovaný založil své pochybnosti ohledně existenci sporných plnění i na svědecké výpovědi stěžovatelova jednatele, který údajně nebyl schopen uvést bližší okolnosti provedených transakcí se společností Konstanz. Stěžovatel však upozorňuje, že tento výslech byl proveden více než rok po nyní sporné spolupráci a po stěžovatelově jednateleli nelze požadovat, aby si pamatoval konkrétní skutečnosti o všech spolupracích.

[14] Stěžovatel se navíc snažil správci daně vyjít maximálně vstříc a jeho domněnky mu vyvrátit, což učinil tím nejjednodušším způsobem, který se v případě fyzických dodávek stavebního materiálu (skel) nabízí, a sice návrhem místního šetření na jednotlivých stavbách, kde byly dodávky prováděny; stěžovatel byl připraven správci daně příslušná skla označit a prokázat jejich dodávku jejich fyzickým předvedením. Návrh na provedení místního šetření však byl daňovými orgány odmítnut a toto odmítnutí posvětil i městský soud. Stěžovatel navíc zpochybňuje i hodnocení dalších jím předložených důkazů jako dodacích listů, svědecké výpovědi jednatele společnosti Konstanz, výpisů ze svých bankovních účtů. Celkově podle stěžovatele daňové orgány porušily zejména § 5 odst. 3, § 86 odst. 2 písm. b), § 92 odst. 2 a § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

Vyjádření žalovaného

[15] Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný, který navrhl její zamítnutí. Žalovaný se ztotožnil s posouzením věci městským soudem a upozornil, že stěžovatelova kasační stížnost směřuje zejména vůči závěrům daňových orgánů, naopak polemika s rozsudkem městského soudu je pouze okrajová a stručná. Kasační stížnost tak neobsahuje téměř žádnou argumentaci a polemiku s hodnocením učiněným městským soudem.

[16] Žalovaný ve svém vyjádření tedy především zopakoval, že ke stanovení stěžovatelových daňových povinností došlo ve lhůtách podle § 148 daňového řádu, kvůli čemuž nedošlo k prekluzi stanovení daně. Dále žalovaný zopakoval, že k prokázání uskutečnění plnění nestačí formálně bezvadné daňové doklady, pokud daňové orgány představí pochyby ohledně existence sporných plnění, díky kterým dojde k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt. Dále žalovaný setrval na svých závěrech, proč nevyhověl stěžovateli a nenařídil místní šetření. Podle žalovaného rovněž není neobvyklé a v rozporu se zákonem, aby daňové orgány zohlednily poznatky z daňové kontroly u jiného daňového subjektu – navíc u bezprostředního dodavatele stěžovatele. Žalovaný odmítl tvrzení o tendenčním a selektivním hodnocení zjištěných skutečností, naopak zopakoval, že podle jeho přesvědčení se věci řádně a v úplnosti zabýval, snesl opodstatněné pochyby ohledně uskutečnění sporných plnění, které se stěžovateli nepodařilo rozptýlit, jak správně uzavřel i městský soud.

Stěžovatelova replika

[17] K vyjádření žalovaného zaslal stěžovatel ještě svou repliku. Stěžovatel je i nadále přesvědčen, že žalovaný nevyvrátil stěžovatelem namítaná pochybení a Nejvyšší správní

pokračování

soud by měl zrušit rozsudek městského soudu, který věc nesprávně posoudil. Stěžovatel především setrval na svém názoru, že daňová řízení trvala nepřiměřeně dlouho, což se negativně projevilo na jeho schopnosti prokázat existenci sporných plnění. Stěžovatel je rovněž nadále přesvědčen, že správce daně měl vyhovět jeho návrhu a provést místní šetření, které by umožnilo prokázat existenci sporných plnění. Požadavky daňových orgánů na administraci sporných plnění jsou podle názoru stěžovatele nepřiměřené a nadměrně zasahují do jeho podnikatelské činnosti.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

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

[19] Před samotným právním hodnocením konstatuje Nejvyšší správní soud to, na co opakovaně upozornil žalovaný ve svém vyjádření ke stěžovatelské kasační stížnosti i městský soud ve svém rozsudku. Stěžovatel v obou soudních řízeních v zásadě opakuje své námitky, které uváděl již v daňovém řízení. Jen omezeně tak reaguje na argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí a na argumentaci městského soudu v nyní přezkoumávaném rozsudku. Jeho polemika je navíc spíše obecná, čímž do značné míry zúžil prostor pro úvahy Nejvyššího správního soudu, jehož úkolem je ke konkrétním stěžovatelským námitkám přezkoumat především napadený rozsudek správního soudu, který se zabýval žalobou a v ní obsaženými námitkami.

[20] Úvodem svého právního hodnocení se Nejvyšší správní soud zaměřil na dodržení lhůt pro stanovení stěžovatelské daňové povinnosti podle § 148 daňového řádu. Byť je i ohledně této otázky stěžovatelova kasační polemika značně obecná a jedná se spíše o rekapitulaci průběhu daňového řízení s upozorněním na skutečnost, že stanovení daňové povinnosti trvalo ze strany daňových orgánů dlouho dobu, problematika prekluze stanovení daně je otázka, kterou se musí správní soudy zabývat z úřední povinnosti (k tomu srov. již nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. I. ÚS 1464/07).

[21] I podle Nejvyššího správního soudu byla stěžovateli doměřena daňová povinnost ve lhůtách podle § 148 daňového řádu. Jak konstatoval již městský soud v bodě 35 svého rozsudku, daňová kontrola pro zdaňovací období listopad 2017 byla zahájena dne 15. 6. 2020, pro zdaňovací období prosinec 2017 dne 15. 1. 2021, tj. ve lhůtě stanovené § 148 odst. 1 daňového řádu. Zahájením daňových kontrol začaly podle § 148 odst. 3 daňového řádu běžet lhůty pro stanovení daně znovu – tedy do 15. 6. 2023, resp. 15. 1. 2024. Dodatečné platební výměry byly stěžovateli prostřednictvím právního zástupce doručeny dne 8. 9. 2022, tj. ve lhůtě dle § 148 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatel pak dne 7. 10. 2022 podal odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Doručením dodatečného platebního výměru za zdaňovací období listopad 2017 stěžovateli došlo dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období listopad 2017 o 1 rok – lhůta tedy nově uplynula dne 15. 6. 2024. S ohledem na uvedené tedy i Nejvyšší správní soud uzavírá, že dne 7. 12. 2023, kdy bylo stěžovateli prostřednictvím jeho zástupce doručeno rozhodnutí žalovaného, lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 a odst. 3 daňového řádu neuplynula – pro zdaňovací období listopad 2017 končila lhůta pro stanovení daně dne 15. 6. 2024, pro zdaňovací období prosinec 2017 dne 15. 1. 2025.

[22] Ke stěžovatelským obecným kasačním námitkám ohledně údajně příliš pozdních a dlouho trvajících daňových kontrol, jakož i navazujících daňových řízení, tedy Nejvyšší správní soud uzavírá, že daňové orgány dodržely všechny lhůty pro stanovení daně (viz předchozí bod). Pochopitelný je i postup správce daně ohledně daňové kontroly za zdaňovací období prosinec 2017, kterou správce daně skutečně zahájil téměř před koncem lhůty pro stanovení daně. Ohledně této daňové kontroly a její půlročního časového odstupu od daňové kontroly za zdaňovací období listopad 2017 však daňové orgány opakovaně uvedly, že až v průběhu daňové kontroly za zdaňovací období listopad 2017 zjistily, že u části sporných plnění uplatnil stěžovatel nárok na odpočet DPH až v průběhu prosince 2017. Proto bylo i podle Nejvyššího správního soudu ze strany daňových orgánů odůvodněné, že v návaznosti na daňovou kontrolu za listopad 2017 zahájily daňovou kontrolu za prosinec 2017, která se týkala zbytku sporných plnění.

[23] V návaznosti na bod [19] pak Nejvyšší správní soud dodává, že s ohledem na podobné znění odvolání i žaloby bylo legitimní, pokud městský soud s příslušnými doplněními a reakcemi vyšel z argumentace žalovaného vyjádřené v napadeném rozhodnutí (městský soud tak zohlednil v potřebné míře všechny námitky, včetně např. té, která se věnovala otázce bezhotovostních plateb). Lze tu přiměřeně odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, dle kterého *„je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou“*. Obdobně pak Nejvyšší správní soud, s přihlédnutím k podobnosti žaloby i kasační stížnosti, závěry městského soudu přezkoumal v odpovídající míře podrobnosti [s ohledem na dispoziční zásadu ovládající řízení o kasační stížnosti preciznost ve formulaci stížnostních bodů a jejich odůvodnění předurčuje obsah a podobu – včetně míry detailnosti – rozhodnutí kasačního soudu (srov. např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 7. 2011 č. j. 1 As 67/2011-108)].

[24] Další právní hodnocení se již týká samotné podstaty nynějšího sporu, kterou je doměření DPH z důvodu neuznání odpočtů, neboť stěžovatel neprokázal existenci přijatých zdanitelných plnění (plochého skla, které stěžovatel dle svého tvrzení využíval v rámci své podnikatelské činnosti spočívající ve výstavbě obytných domů) od společnosti Konstanz. Stěžovatelova argumentace od odvolacího řízení až po řízení kasační spočívá v jeho přesvědčení, že existenci sporných plnění dostatečně doložil, daňové orgány naopak neunesly důkazní břemeno ohledně svých pochybností a stěžovateli byl odepřen odpočet, resp. doměřena DPH v rozporu se zákonem.

[25] S argumentací stěžovatele se městský soud neztotožnil a nyní se s ní neztotožňuje ani Nejvyšší správní soud. I podle Nejvyššího správního soudu se stěžovateli nepodařilo rozptýlit pochyby ohledně existence přijatého zdanitelného plnění, daňové orgány mu tedy neuznaly odpočet na DPH v souladu se zákonem.

[26] Principy daňového řízení, včetně rozložení břemena tvrzení a důkazního v jeho průběhu, se obsírně zabýval již žalovaný ve svém rozhodnutí a následně i městský soud ve

pokračování

svém rozsudku. S tímto vymezením Nejvyšší správní soud souhlasí, a proto opakuje, že daňové řízení je založeno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. I když 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, jak ostatně upozornil i žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, tedy skutečně 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“. Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno. Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Pokud se daňovému subjektu nepodaří rozptýlit pochybnosti správce daně, platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch (již bod 37 rozsudku městského soudu).

[27] V projednávaném případě stěžovatel uplatnil nárok na odpočet DPH. V tomto případě konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z § 72 odst. 1 písm. a) a § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Ve smyslu § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce povinen mít pro uplatnění nároku na odpočet daně daňový doklad. Podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění. Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je však nutno vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle které je prokazování nároku na odpočet daně sice 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 (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007-84, ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, a ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Nárok na odpočet DPH nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (viz § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na odpočet DPH je sice podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění, tj. daňovým dokladem se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě, kdy existují pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění. Zákon o DPH totiž nestojí pouze na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72).

[28] Z uvedeného je zřejmé, že se stěžovatel mylí, pokud spojuje unesení svého břemene tvrzení a břemene důkazního ohledně uskutečnění sporných plnění s předložením daňových dokladů. Jak již stěžovateli správně vysvětlil městský soud ve výše rekapitulovaných pasážích svého rozsudku, podmínky přiznání nároku na odpočet DPH nelze vykládat čistě formálně (tedy že stačí předložit formálně bezvadné účetní doklady), ale 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.

[29] Nejvyšší správní soud přitom souhlasí s městským soudem, že daňové orgány dostatečně vyjádřily své pochyby ohledně existence sporných plnění, čímž přešlo břemeno důkazní zpět na stěžovatele. Vyvrátit pochybnosti daňových orgánů a prokázat existenci sporných plnění se však stěžovateli ani podle Nejvyššího správního soudu nepodařilo.

[30] Již městský soud stěžovateli vysvětlil, že unesl primární důkazní břemeno, když k výzvě správce daně předložil zejména kopie příslušných daňových dokladů přijatých od společnosti Konstanz s předmětem plnění ploché sklo. Na základě stěžovatelem předložených dokladů a jeho vyjádření v průběhu daňové kontroly, informací, které byly správci daně známy z jeho činnosti, a důkazních prostředků získaných od Policie ČR však správci daně vznikly pochyby ohledně fyzické existence zboží deklarovaného na předmětných daňových dokladech. Tyto pochyby byly dány zejména následujícími skutečnostmi: (i) Společnost Konstanz v průběhu daňové kontroly neprokázala fakticitu pořízeného zboží, které měla dodat stěžovateli, a jednatel stěžovatele v průběhu daňové kontroly u společnosti Konstanz nedokázal uvést žádné bližší okolnosti k obchodní spolupráci se společností Konstanz (nevěděl, kdo předmětné zboží vozil, kdo zboží přebíral, pro jakého konkrétního zákazníka a na jakou zakázku bylo zboží určeno). (ii) Z důkazních prostředků předložených stěžovatelem a dále získaných od Policie ČR nevyplývají žádné konkrétní informace o předmětných dodávkách zboží (není zřejmé, jak byla skla objednávana, kdo a kde zboží předával a přebíral, jak probíhala doprava, jak bylo se zbožím nakládáno). Konkrétně dodací listy (předložené stěžovatelem a získané od Policie ČR) jsou opatřeny neidentifikovaným podpisem, není zde uveden počet a případně rozměry skel, kdo a kdy zboží přebíral, jako místo dodání je uvedena adresa Praha 8, Pod Hájkem 406/1a, a to přestože dle vyjádření jednatele stěžovatele byla skla dodávána na místa prováděných zakázek. „*Rámcová objednávka pro rok 2017*“ je všeobecná (obsahuje pouze objednávku na ploché sklo s opracováním dle potřeby v tloušťkách 8/10/12 mm a sklo lepené 88/2 a ceny jednotlivých tlouštěk), není však uvedeno datum jejího vystavení a ani žádné další podrobnosti např. o předání podkladů s přesnou specifikací skel. (iii) Listiny, které stěžovatel předložil v souvislosti se svými odběrateli, se (na rozdíl od listiny související se společností Konstanz) týkaly dodání přesných tvarů opracovaných skel, které byly konkrétně specifikovány včetně např. nákresů. Na základě uvedených skutečností tedy dospěl i městský soud k závěru, že ze strany správce daně byly jednoznačně identifikovány a specifikovány skutečnosti, které u něj vyvolaly pochyby o uskutečnění zdanitelného plnění. S tímto závěrem nyní souhlasí i Nejvyšší správní soud.

[31] Ani podle Nejvyššího správního soudu tedy není důvodná především obecná stěžovatelova polemika ohledně toho, že daňové orgány neposuzovaly každý důkaz v daném

pokračování

řízení jednotlivě a současně všechny důkazy ve vzájemné souvislosti a nepřihlížely ke všemu, co v řízení vyšlo najevo, resp. že daňové orgány hodnotily jednotlivé skutečnosti selektivně a v neprospěch stěžovatele.

[32] Ohledně této stěžovatelovy polemiky odkazuje Nejvyšší správní soud v první řadě na obsáhlé rozhodnutí žalovaného, který se i podle názoru Nejvyššího správního soudu zabýval všemi okolnostmi posuzovaného případu, okolnosti hodnotil jak jednotlivě, tak v jejich souhrnu a rovněž se žalovaný zabýval všemi argumenty i návrhy stěžovatele. Shodné měřítko poté snese i rozsudek městského soudu.

[33] Patrně nejvýraznější stěžovatelova věcná kasační námitka míří do odmítnutí provedení místního šetření daňovými orgány, které ve svém rozsudku následně aproboval i městský soud. Stěžovatel však nadále zastává názor, že pokud daňovým orgánům nestačily daňové doklady, měly vyhovět jeho návrhu a provést místní šetření na konkrétních stavbách, které by vedlo k prokázání existence sporných plnění. Daňové orgány provedení místního šetření odmítly, neboť dospěly k závěru, že místní šetření by ve věci nemohlo přinést požadované objasnění existence sporných plnění. Městský soud se s tímto závěrem ztotožnil a ke shodnému závěru dospívá i Nejvyšší správní soud.

[34] Již městský soud stěžovateli s odkazem na zprávu o daňové kontrole a na rozhodnutí žalovaného, ve kterých daňové orgány stěžovateli opakovaně a podrobně sdělily důvody neprovedení místního šetření, správně vysvětlil, že místním šetření nebylo možné ověřit, zda skla zabudovaná do určité stavby byla nakoupena právě na základě daňových dokladů od společnosti Konstanz. K uvedenému závěru daňové orgány dospěly na základě toho, že předmětné daňové doklady a dodací listy neuváděly konkrétní typ skel, jejich rozměr a počet a nebylo v nich uvedeno ani, na jaká konkrétní místa zakázek byla skla dodána. Jako místo dodání uváděly dodací listy Praha 8, Pod Hájkem 406/1a (což však bylo předchozí sídlo stěžovatele). Stěžovatel dle svého vyjádření navíc ani nevedl evidenci zakázek, na základě které by bylo možno ověřit, jaký konkrétní materiál nakoupený na základě konkrétních dokladů byl na určitou zakázku použit, přičemž jeho jednatel výslovně sdělil, že není schopen doložit, na jaké konkrétní zakázky byla předmětná skla použita. Konečně stěžovatel měl i jiné dodavatele skel a v jejich případech jím vystavované daňové doklady měly konkrétní předmět plnění (bod 43 rozsudku městského soudu). Nejvyšší správní soud tedy i zde dává za pravdu žalovanému, který ve svém vyjádření ke kasační stížnosti shrnul stěžovatelův návrh na provedení místního šetření tak, že navrhovaným místním šetřením by bylo možné ověřit maximálně skutečnost, že na daných stavbách byla zabudována nějaká skla, ale toto zjištění by žádným způsobem neprokázalo, že tato skla byla dodána na základě sporných dokladů.

[35] Nejvyšší správní soud tedy k této kasační námitce uzavírá, že daňové orgány se stěžovatelovým návrhem na provedení místního šetření bezesporu zabývaly a jeho neprovedení náležitě odůvodnily. Neprovedení navrhovaného důkazu (místního šetření) z důvodu jeho nezpůsobilosti potvrdit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost je přitom dle ustálené judikatury jedním ze zákonných důvodů pro odmítnutí provedení navrhovaného důkazu (k tomu srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09).

[36] Důvodná není ani stěžovatelova námitka ohledně údajně nepřiměřených nároků, které daňové orgány kladly při výslechu na jeho jednatele. Podle stěžovatele není možné, aby si jeho jednatel více než s ročním odstupem pamatoval detaily ohledně nyní sporných plnění.

[37] Již výše Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v nynějším sporu daňové orgány přednesly dostatečné pochyby ohledně uskutečnění sporných plnění, čímž ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přenesly břemeno důkazní ohledně uskutečnění sporných plnění zpět na stěžovatele. Za této situace tedy bylo na stěžovateli, aby prokázal uskutečnění sporných plnění způsobem, jakým deklaroval v původně předložených účetních dokladech (v posuzovaném případě zejména v tom směru, že sporná plnění od společnosti Konstanz skutečně přijal, resp. že tato sporná plnění skutečně existovala). Skutečnost, že si stěžovatelův jednatel nebyl schopen vzpomenout na žádné základní skutečnosti ohledně zde sporné obchodní spolupráce se společností Konstanz poté logicky představovala jednu ze skutečností, které u daňových orgánů založily další pochyby o stěžovatelově nároku na odpočet DPH. Jak přitom zdůraznil i žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti a rovněž představil i městský soud ve svém rozsudku (bod 39), nedůvěryhodnost výpovědi stěžovatelova jednatele představovala pouze jednu z vícera skutečností zakládajících pochyby o existenci sporných plnění, nikoli skutečnost jedinou.

[38] Ani tato kasační námitka tedy nebyla podle Nejvyššího správního soudu důvodná. I Nejvyšší správní soud naopak souhlasí s daňovými orgány, které legitimně vyhodnotily nejednoznačnou výpověď stěžovatelova jednatele jako jednu ze skutečností zakládající pochybnosti o uskutečnění sporných plnění. S žalovaným navíc lze souhlasit i v tom, že časová prodleva jednoho roku mezi výslechem stěžovatelova jednatele a údajným uskutečněním sporných plnění není natolik dlouhá, aby odůvodňovala neschopnost stěžovatelova jednatele vzpomenout si na jakékoli podstatné rysy nyní sporné spolupráce. Konečně daňovým orgánům lze přitakat i v tom, že neschopnost stěžovatelova jednatele vzpomenout si na nyní spornou obchodní spolupráci je do značné míry spojena i s absencí dostatečných podkladů zaznamenávajících obchodní spolupráci se společností Konstanz, což byla ostatně jedna z dalších skutečností vyhodnocených daňovými orgány jako skutečnost svědčící o pochybnostech v obchodní spolupráci a přenášející důkazní břemeno zpět na stěžovatele.

[39] Pro úplnost Nejvyšší správní soud konstatuje nedůvodnost ještě poslední stěžovatelovy kasační námitky spočívající v tom, že žalovaný postupoval v rozporu se zákonem, neboť prvotní pochybnosti ohledně existence sporného plnění mu vznikly v předchozím dodavatelském vztahu mezi společností Konstanz a jejím dodavatelem společností Rozkladovna s. r. o. I ohledně této námitky aprobejuje Nejvyšší správní soud postup daňových orgánů, neboť neshledává nic nezákonného v tom, když daňové orgány zohlední poznatky nabyté v rámci předchozí daňové kontroly provedené u jiného daňového subjektu. I podle Nejvyššího správního soudu tedy daňové orgány postupovaly v souladu se zákonem, a naopak naprosto racionálně, pokud na základě pochybností o existenci sporného plnění v předchozím dodavatelském vztahu mezi společností Konstanz a jejím dodavatelem společností Rozkladovna následně zahájily daňové kontroly i v obchodním vztahu mezi společností Konstanz a stěžovatelem.

pokračování

[40] Ani stěžovatelův odkaz na shora zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 131/2004-45 není pro daný spor přílehlavý. Věc posuzovaná Nejvyšším správním soudem v citovaném rozsudku se od nynějšího případu totiž podstatně lišila v klíčové skutečnosti, kterou bylo prokázání existence plnění ze strany daňového subjektu – k tomu srov. konstatování Nejvyššího správního soudu v citovaném rozsudku: „*V daném případě povinnost tvrzení, tj. uskutečnění dodávky, resp. vynaložení nákladu ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokázal daňový subjekt existencí dodavatele i existencí zboží a o těchto skutečnostech také účtoval na základě řádných dokladů.*“ Jak však Nejvyšší správní soud opakovaně upozornil v nyní posuzované věci, stěžovatel existenci zboží neprokázal, kvůli čemuž mu ostatně daňové orgány odmítly uznat nárok na odpočet DPH.

[41] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že neshledal stěžovatelovu kasační stížnost důvodnou. Městský soud věc řádně a v úplnosti posoudil, přičemž hodnotil jednotlivé stěžovatelem uváděné skutečnosti i věc jako celek. Nejvyšší správní soud opakuje, že předložení formálně bezvadných daňových dokladů nemusí být dostatečné pro uznání nároku na odpočet DPH. Pokud daňové orgány zpochybní sporná plnění, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který musí (z logiky věci zpravidla jinými) způsoby prokázat daňovými orgány zpochybněná plnění. To se stěžovateli v daném sporu ani podle Nejvyššího správního soudu nepodařilo, proto mu daňové orgány neuznaly odpočet na DPH v souladu se zákonem.

IV. Závěr a náklady řízení

[42] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[43] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 11. dubna 2025

David Hipšr
předseda senátu