



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **EVROPSKÁ VODNÍ DOPRAVA-SPED., s. r. o.**, se sídlem Nad Vavrouškou 696/19, Praha 8, zast. JUDr. Marií Martinovou, advokátkou se sídlem Roháčova 2614, Tábor, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 2. 2024, č. j. 4242/24/5300-22444-713021, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 6. 2024, č. j. 14 Af 2/2024-46,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dodatečnými platebními výměry ze dne 28. 4. 2023 Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) žalobkyni doměřil na základě daňové kontroly daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), včetně penále, za zdaňovací období měsíců května až srpna 2019 v celkové výši 281 251 Kč. Předmětem ekonomické činnosti žalobkyně byla v kontrolovaných zdaňovacích obdobích mimo jiné vnitrozemská vodní nákladní doprava.

[2] Správci daně vznikly pochybnosti týkající se zdanitelných plnění, která žalobkyně přijala od dodavatele BE-Vaňov s.r.o. (dále jen „BE-Vaňov“), co do rozsahu provedených prací a jejich ceny. Předmětem plnění byly stavební práce na vodní cestě, ostraha, úklid či manipulace s materiálem. Nárok na odpočet DPH žalobkyně opírala o následující daňové doklady vystavené BE-Vaňov:

- doklad č. 20190026, s datem uskutečnění zdanitelného plnění 27. 5. 2019, základ daně 381 294,21 Kč, za práce na akci „Zvýšení ponorů na Vltavské vodní cestě“ Chuchle LB, nakládka materiálu a uvedení pozemku do původního stavu od 1. 4 do 24. 5,
- doklad č. 20190029, s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 5. 2019, základ daně 179 000 Kč, za práce na akci „prohrábky Vltava deponie Modřany“ od 1. 5. do 31. 5., údržba zařízení staveniště, ostraha staveniště, úklid staveniště včetně deponie, provedené práce na akci „prohrábky Vltava Praha Holešovice/drtírna od 1. 5. do 31. 5. ostraha staveniště, úklid staveniště včetně deponie“,
- doklad č. 20190033, s datem uskutečnění zdanitelného plnění 5. 6. 2019, základ daně 242 000 Kč, za asistenci (zajištění nákladu) při nakládce lokomotiv Bremenhaven, asistence při vykládce lokomotiv v Děčíně včetně likvidace podkladového materiálu,
- doklad č. 20190036 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 6. 2019, základ daně 179 000 Kč, za provedené práce na akci „prohrábky Vltava deponie Modřany“ od 1. 6. do 30. 6. ostraha staveniště, úklid staveniště včetně deponie, provedené práce na akci „prohrábky Vltava Lužec nad Vltavou od 1. 6 do 30. 6, zřízení staveniště, ostraha staveniště, úklid staveniště včetně deponie“,
- doklad č. 20190039 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 7. 2019, základ daně 358 000 Kč, za provedené práce na akci „prohrábky Vltava deponie Modřany“ od 1. 7. do 31. 7., zřízení staveniště, ostraha staveniště, úklid deponie příprava na překládku.

[3] Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. Žalovaný doměřenou DPH potvrdil, avšak zároveň shledal, že daňové řízení bylo stíženo procesní vadou. Správce daně totiž pochybil, pokud před zahájením daňové kontroly žalobkyni nevyzval k podání dodatečných daňových přiznání k DPH. Uvedené pochybení však nemělo vliv na zákonnost doměření daně, proto žalovaný dodatečný platební výměr změnil pouze v části týkající se stanovení penále.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji zamítl kasační stížností napadeným rozsudkem.

[5] Městský soud s odkazem na judikaturu NSS uvedl, že pokud jde o uznání nároku na odpočet DPH, mezi hmotněprávní podmínky se řadí faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ze kterého je nárokován odpočet daně, přičemž plnění musí být využito k ekonomické činnosti daňového subjektu. Pro přiznání nároku na odpočet daně nicméně nepostačuje pouze to, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, nýbrž je třeba prokázat jeho provedení v tvrzeném rozsahu a ceně (rozsudek NSS ze dne 11. 1. 2024, č. j. 6 Afs 11/2023-26, bod 10). Rozsahem plnění se rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb. Od něho se odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Již samotné neprokázání rozsahu plnění přitom postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63). Podle městského soudu na uvedeném nic nemění ani odkaz žalobkyně na judikaturu Soudního dvora EU, která se týká problematiky podvodu na DPH (rozsudek ze dne 15. 5. 2017 ve věci C-624/15, „*Litdana*“ UAB, ECLI:EU:C:2017:389), či prokázání osoby dodavatele (usnesení ze dne 3. 9. 2020 ve věci C-610/19, *Vikingo*, ECLI:EU:C:2020:673).

pokračování

[6] Městský soud zdůraznil, že správce daně nezpochybnil, že žalobkyně přijala plnění od společnosti BE-Vaňov, ani skutečnost, že tento dodavatel mohl plnění poskytnout prostřednictvím subdodavatelů. Podstatou odepření nároku na odpočet DPH však byla skutečnost, že žalobkyně neprokázala přijetí sporného plnění v deklarovaném rozsahu a ceně. Žalobkyně sice doložila formálně bezvadné daňové doklady; ty však byly povšechné a nebylo z nich možné seznat skutečný rozsah deklarovaného plnění. Ani další předložené důkazy dostatečně nerozptýlily správcem daně vyřčené pochybnosti o rozsahu plnění a spolu s tím také o jeho ceně.

[7] Pokud jde o jednotlivé daňové doklady, tak daňový doklad č. 20190026 byl vystaven za nakládku materiálu a uvedení pozemku do původního stavu na akci „zvýšení ponorů na Vltavské vodní cestě“ v měrné jednotce 7 061. Z tohoto dokladu sice vyplývá údajné množství naloženého materiálu, avšak k tomuto plnění provedené svědecké výpovědi byly natolik obecné, že neprokázaly, zda rozsah nakládky tomuto tvrzení odpovídal. Zástupce subdodavatele J. K. nebyl schopen zodpovědět, jak dlouho dané množství nakládal, a to ani po předložení konkrétní faktury. Odkázal na zajištění prací prostřednictvím brigádníků, aniž by jejich práci dokázal blíže z hlediska jejího rozsahu popsat. Kromě toho z jeho tvrzení vyplynulo, že by za nakládku sedmi tun materiálu účtoval výrazně nižší částku. Uvedl, že běžně naloží jednu až dvě tuny materiálu denně, a to při účtování 750 Kč za hodinu práce. Při naložení sedmi tun by tedy podle městského soudu měla být účtována částka ve výši cca 52 500 Kč.

[8] K poukazu žalobkyně na to, že součástí plnění bylo i odvodnění materiálu a další práce, městský soud uvedl, že nejde o natolik konkrétní tvrzení, aby vyvrátilo pochybnosti o rozsahu plnění. Navíc nelze pominout, že zástupce subdodavatele, který práce prováděl, ve své svědecké výpovědi neuvedl nic o údajném odvodnění materiálu a dalších spojených pracích. Jestliže by se jednalo o natolik masivní odvodnění, úklid a uvedení pozemků do původního stavu, které by fakturovanou částku osminásobně navýšilo, tak by svědek tuto okolnost zmínil a rozvedl.

[9] Daňové doklady č. 20190029, č. 20190036 a č. 20190039 se týkaly zřizování a odstraňování stanovišť, ostrahy stanovišť, úklidu stavenišť, základní evidence pohybu dopravních prostředků, zajišťování pozemní techniky včetně obslužného personálu, čištění přístupových komunikací, organizace mezideponií materiálu a jeho ostrahy, manipulace na mezideponiích, dočišťování lodí, nákladních aut a jiné techniky. Ani u nich podle městského soudu nelze rozsah jednotlivých prací z daňových dokladů seznat a žalobkyně jej neprokázala ani poté, co na ni přešlo důkazní břemeno. Městský soud poukázal na objednávku k těmto plněním, v níž se uvádí, že „*skutečná potřeba prací a techniky bude upřesňována průběžně a vždy v dostatečném předstihu, jednotlivá měsíční plnění budou odsouhlasena na základě skutečného provedeného rozsahu prací.*“ Žalobkyně však nedoložila žádný doklad, kterým by prokázala rozsah provedených prací a využití techniky. Veškerý rozsah plnění se v daňových dokladech zúžil na konstatování provedení dané činnosti v množství „1“. Také v zápisech o odevzdání a převzetí díla není uvedeno nic konkrétního k rozsahu provedených prací.

[10] Městský soud dále uvedl, že je nestandardní, jestliže subdodavatel (K.T. Victoria) účtoval dodavateli (BE-Vaňov) ceny vyšší, než které účtoval BE-Vaňov žalobkyni (viz

položky zřízení stanoviště Lužec či úklid deponie ZS Modřany). Stejně tak je nestandardní, že subdodavatel v rámci plnění dodával BE-Vaňov dopravu materiálu, kterou však BE-Vaňov žalobkyni nepřefakturovala, ale nahradila položkou „ostraha“. Veškeré tyto skutečnosti podle městského soudu potvrzují pochybnosti, zda žalobkyně přijala plnění v deklarovaném rozsahu.

[11] K daňovému dokladu č. 20190033 městský soud uvedl, že byl vystaven za pomoc při nakládce a vykládce lokomotiv, včetně likvidace podkladového materiálu. Ani z tohoto dokladu však neplyne konkrétní rozsah provedených prací (opět bylo účtováno v jednotce „1“). Zástupci dodavatele a subdodavatele se ve svých svědeckých výpovědích neshodli v tom, zda dané plnění zahrnovalo též výrobu klínů a jejich dopravu a instalaci na podvozky lokomotiv. Správce daně z předložené fotodokumentace zjistil, že podvozky byly proti samovolnému posuvu zajištěny již při jejich přepravě do přístavu. Jestliže žalobkyně tvrdí, že rozsah plnění byl dostatečně prokázán svědeckými výpověďmi, tak podle městského soudu svědecké výpovědi nepřinesly takové informace, které by dostatečně prokázaly rozsah uskutečněného plnění. Svědci nedokázali konkretizovat jednotlivá plnění či dokonce vnesli pochybnosti o jejich faktickém uskutečnění. Za této situace měla žalobkyně předložit další důkazy, které by potvrdily oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH.

[12] Podle městského soudu ani další důkazy nebyly dostatečně průkazné co do rozsahu plnění. Ručně psané poznámky z období od 14. 4. 2019 do 31. 7. 2019 nemohou prokázat rozsah plnění, neboť jsou značně obecné. Totéž platí o dalších ručně psaných poznámkách, které byly v průběhu daňového řízení předloženy. Veškeré tyto poznámky jsou vedeny pouze ve formě data a jednoslovných obecných výrazů ohledně prováděných prací. Tyto informace tedy nevypovídají nic o rozsahu poskytnutého plnění a jeho ceně, ani k němu nepřinášejí žádné významné informace, takže nemohly rozptýlit pochybnosti správce daně, stejně jako další doložené faktury.

[13] Městský soud zdůraznil, že předmětem sporu nebyla skutečnost, zda plnění dodala BE-Vaňov. Stejně tak nebylo zpochybněno, že plnění byla fakticky uskutečněna subdodavatelsky. Pro věc nebylo významné, že zástupce subdodavatele J. K. věděl, že tyto služby vykonával pro BE-Vaňov. Sporný rozsah plnění nedokázal ani tento svědek dostatečně specifikovat. Městský soud dále uvedl, že nezpochybňuje věrohodnost jeho svědecké výpovědi, stejně jako ji nezpochybnil správce daně. Správce daně však shledal, že tato svědecká výpověď nepřinesla žádné konkrétní informace, které by prokazovaly rozsah uskutečněného plnění. Nebyla přitom nijak zpochybněna možnost dodavatele zajistit provedení plnění prostřednictvím subdodavatele, obzvláště v situaci, kdy dodavatel nemá dostatečné personální či materiální zázemí.

[14] Městský soud dále nepřisvědčil námitce, že by správce daně vytýkal žalobkyni zaměstnanecké poměry jejího dodavatele či subdodavatele. Správně však nepominul, že zástupci těchto společností nebyli schopni ani na přímé otázky věrohodně popsat rozsah provedených prací. Městský soud rovněž podotkl, že důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH nebyly skutečnosti týkající se dodavatele BE-Vaňov spočívající v tom, že nemá zveřejněné účetní závěrky ve Sbírce listin ani nemá webové stránky a nespolupracuje se správcem daně. Tyto skutečnosti pouze vyvolaly pochybnosti ohledně uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak žalobkyně deklarovala v daňových přiznáních. Podle městského soudu byla klíčovou skutečností nejednoznačnost rozsahu uskutečněného plnění; to vyplývá

pokračování

také z výzvy ze dne 4. 11. 2021, kterou správce daně jednoznačně žalobkyni vyzývá, aby prokázala, že přijala plnění od deklarovaného dodavatele v uvedeném rozsahu.

[15] K námitce, v níž se žalobkyně dovolává závěrů rozsudku NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, ve věci *Kemwater ProChemie*, městský soud uvedl, že jeho východiska na věc žalobkyně nedopadají. V citovaném rozsudku NSS konstatoval, že je možné daňově uznat deklarované plnění ve smyslu odpočtu DPH, i pokud není dodavatel jednoznačně identifikován, nicméně je postaveno najisto, že tento dodavatel měl postavení plátce DPH. Tato otázka však nebyla v posuzované věci jakkoli spornou. Správce daně nezpochybnul, že deklarovaná plnění přijala žalobkyně od společnosti BE-Vaňov. Dodavatel plnění tak byl jednoznačně specifikován, narozdíl od rozsahu uskutečněného plnění. Žalobkyně přitom nevyvrací svá opakovaná tvrzení, že sporná plnění přijala od dodavatele BE-Vaňov, respektive netvrdí, že by tato plnění přijala od jiného dodavatele. Teprve v replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že plnění mohla přijmout od V. M. a J. K. Toto své tvrzení však ničím nedoložila a v další části repliky opět uvedla, že plnění přijala od BE-Vaňov. Městský soud uzavřel, že jde o nepodložené tvrzení a ze všech provedených důkazů naopak jednoznačně plyne, že žalobkyně přijala plnění od dodavatele BE-Vaňov. Rozsudek NSS ve věci *Kemwater ProChemie* tedy na případ žalobkyně nedopadá, neboť jeho nosné závěry se týkají sporu o osobu dodavatele, nikoli o rozsah plnění.

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření žalovaného

II. a) Kasační stížnost žalobkyně

[16] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností s odkazem na § 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[17] Stěžovatelka se závěry městského soudu nesouhlasí a namítá, že ve výzvě ze dne 4. 11. 2021, č. j. 2238736/21/2501-60562-505271, správce daně požadoval prokázat přijetí plnění od dodavatele BE-Vaňov, nikoli rozsah uskutečněného plnění. Daňové doklady, které správci daně předložila, nejsou natolik obecné, aby zavdávaly pochybnosti o rozsahu a ceně plnění a o tom, v jakém období a kdo práce vykonával. Důkazní nároky na ni kladené jdou nad rámec toho, co lze ve smyslu bodu 38 rozsudku NSS ze dne 27. 9. 2022, č. j. 2 Afs 190/2020-42, po stěžovateli požadovat.

[18] Podle stěžovatelky je městským soudem formulovaná hmotněprávní podmínka na prokázání rozsahu plnění a ceny příliš přísná a v rozporu s judikaturou Soudního dvora EU ve věci *„Litdana“ UAB a Vikingo* (body 43 a 49). Hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně stěžovatelka splnila tím, že přijala plnění od dodavatele BE-Vaňov. Prokázání rozsahu plnění a jeho ceny podle stěžovatelky není hmotněprávní, nýbrž formální podmínkou. Tu pak splnila tím, že předložila daňové doklady. V tomto směru stěžovatelka odkazuje na body 38 a 39 rozsudku Soudního dvora EU ze dne 29. 9. 2022 ve věci *C-235/21, Raiffeisen Leasing*, ECLI:EU:C:2022:739.

[19] Stěžovatelka odkazuje na daňové doklady a svědecké výpovědi J. K. a V. M. Dovojuje, že tyto osoby mohly být tzv. náhradními dodavateli ve smyslu judikatury

Kemwater ProChemie a mohly prokázat rozsah provedených prací a jejich cenu. Správce daně však nevedl dokazování s cílem zjistit náhradního dodavatele a jeho výzva se týkala jen prokázání přijetí plnění od dodavatele BE-Vaňov.

[20] Stěžovatelka dále namítá, že na pochybnostech o dodavateli BE-Vaňov nelze stavět závěr o nejasnosti uskutečněných zdanitelných plnění. Pochybnosti musí být opřeny o skutečnosti týkající se zdanitelných plnění a nikoliv týkající se nestandardní povahy dodavatele BE-Vaňov. K tomu stěžovatelka odkazuje na závěry rozsudků NSS ze dne 17. 1. 2019, č. j. 1 Afs 69/2018-32, bod 36, ze dne 27. 9. 2022, č. j. 2 Afs 190/2020-42, bod 37, či ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4 Afs 89/2021-74, bod 53, stejně jako na usnesení Soudního dvora EU ze dne 6. 2. 2014 ve věci C-33/13, *Jagielto*, ECLI:EU:C:2014:184, a ve věci *Vikingo*.

[21] Stěžovatelka dále namítá, že V. M. a J. K. na dotazy správce daně, zda mají k dispozici doklady, odpověděli neurčitě, že možná ano. Pokud k tomu městský soud uvedl, že správce daně nepožadoval předložení dokladů po svědcích, nýbrž po stěžovateli, tak stěžovatelka k tomu uvádí, že nemá povinnost předložit doklady, které mohou mít v držení svědci. Správce daně pochybil, pokud nepožadoval předložení dokladů po svědcích, přestože k tomu byl podle stěžovatelky povinen ve smyslu bodu 39 rozsudku NSS ze dne 22. 9. 2023, č. j. 2 Afs 41/2022-38.

[22] K závěrům městského soudu ohledně nepoměru částky účtované za akci „zvýšení ponorů na Vltavské vodní cestě“ při ceně 750 Kč za hodinu práce, kterou zmínil J. K., stěžovatelka uvádí, že rozdíl v ceně odráží přeložení vytěženého materiálu k odvodnění, aby se zabránilo úniku tekutého materiálu z nákladních aut a tím znečištění komunikace, úklid deponie a komunikací, a uvedení pozemků do původního stavu (rekultivace ornice a celého poškozeného území). Tyto práce pro J. K. prováděli brigádníci. V případě pásového nakladače, který se pohyboval na jednotlivých deponiích a vykonával převážnou část fakturovaných prací, tomu odpovídá cena na faktuře č. 11/2019. Podle poznámek J. K. se tyto deponie převážely najatým autem, avšak tento svědek k tomu nepředložil doklady ani fotografie. Podle stěžovatelky správci daně nic nebránilo, aby svědka vyzval k předložení dokladů ve smyslu bodu 39 rozsudku NSS č. j. 2 Afs 41/2022-38. Pokud J. K. nepředložil mzdové listy, tak to podle stěžovatelky neznamena, že brigádníky neměl.

[23] Stěžovatelka dále namítá, že pokud městský soud považoval poukaz na odvodnění materiálu a další práce za málo konkrétní na to, aby vyvrátil pochybnosti o rozsahu plnění, tuto skutečnost lze přičítat k tíži správci daně za vadně vedenou svědeckou výpověď J. K. Správce daně nekladl svědkovi otázky směřující k vysvětlení nepoměru částek 52 500 Kč a 371 056 Kč. Stěžovatelka nesouhlasí se závěry městského soudu ohledně osminásobku fakturované částky oproti běžné ceně. Tato argumentace není namístě, což stěžovatelka dovozuje ze závěrů rozsudku NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, ve věci *Staviteľství Melichar*.

[24] Stěžovatelka uzavírá, že má na rozdíl od městského soudu za to, že prokázala přijetí zdanitelných plnění od dodavatele BE-Vaňov a tím i nárok na odpočet DPH uplatněný na základě přijatých daňových dokladů od tohoto dodavatele.

II. b) Vyjádření žalovaného

pokračování

[25] Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti s tím, že z výzvy k prokázání skutečností ze dne 4. 11. 2021, č. j. 2238736/21/2501-60562-505271, je patrné, že správci daně vznikly pochybnosti o faktickém přijetí plnění dle daňových dokladů v uvedeném rozsahu a čase od dodavatele BE-Vaňov. Správce daně je oprávněn daňový subjekt vyzvat též k prokázání rozsahu plnění, a to zejména jako v případě stěžovatelky, kdy byl rozsah plnění uvedený na daňových dokladech popsán obecným způsobem.

[26] Pokud jde o argumentaci o možných náhradních dodavatelích předmětných plnění, tak žalovaný poukázal na to, že jak v daňovém řízení, tak v žalobě stěžovatelka jako dodavatele označila BE-Vaňov. Pro posouzení věci je však podstatné, že nebyla prokázána hmotněprávní podmínka, v jakém rozsahu stěžovatelka zdanitelná plnění přijala, což samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně. Co se týče svědků J. K. a V. M., ti nebyli schopni věrohodně popsat rozsah provedených prací. Argumentace stěžovatelky, že mohli prokázat konkrétní rozsah provedených prací a jejich cenu, je podle žalovaného lichá a nereflektuje závěry městského soudu.

[27] Pokud jde o prokázání rozsahu plnění, nejde o formální podmínku pro uplatnění nároku na odpočet daně. Ze směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) vyplývá, že daňový subjekt musí prokázat nejenom faktické přijetí zdanitelného plnění, ale i přijetí v deklarovaném rozsahu. Žalovaný v tomto ohledu odkazuje na čl. 226 bod 6 Směrnice, podle kterého musí daňový doklad obsahovat údaje o množství a druhu dodaného zboží nebo rozsahu a druhu poskytnuté služby. Tento článek je pak do vnitrostátní právní úpravy transponován prostřednictvím § 29 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

[28] Pokud jde o daňový doklad č. 20190026, ten byl vystaven za nakládku materiálu a uvedení pozemku do původního stavu podle objednávky č. 29-04-2019-LH. Stěžovatelka nedoložila množství naloženého materiálu uvedené na daňovém dokladu, ani dokumenty, podle nichž bylo stanoveno jeho množství (7 061 tun). J. K. přitom pochybnosti o rozsahu prováděných činností neodstranil. Podle žalovaného správce daně při provádění svědecké výpovědi tohoto svědka nepochybil. Svědecká výpověď byla nekonkrétní a ani na základě předložené faktury nebyl J. K. schopen sdělit podrobnější informace.

[29] Žalovaný poukazuje na to, že v posuzované věci je sporným rozsah plnění, coby hmotněprávní podmínka nároku na odpočet daně; závěry rozsudku NSS č. j. 4 Afs 58/2017-78 ve věci *Stavitelství Melichar*, kterých se stěžovatelka dovolává, nejsou pro věc přílehlavé.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[30] NSS posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Takové vady NSS neshledal, přistoupil tedy k posouzení kasačních námitek a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[31] Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH je jednou z formálních podmínek uplatnění nároku na odpočet daně daňový doklad, který byl vystaven plátcem daně. Přestože lze stěžovatelce obecně přisvědčit v tom, že uplatnění nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, důkazní povinnost k tomuto nároku není naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30). Jak NSS uvedl v rozsudku ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, daňový doklad „*není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění.*“

[32] Na daňovém dokladu uvedené údaje musí odpovídat skutečnému stavu, a to i co do rozsahu plnění odpovídajícího ceně, za kterou bylo plnění daňovému subjektu jiným plátcem daně poskytnuto; přitom je nerozhodné, zda poskytnuté plnění bylo uskutečněno prostřednictvím subdodavatelů s jejich brigádníky, jako tomu bylo v případě stěžovatelky. Hodlá-li daňový subjekt z přijatého plnění uplatnit odpočet DPH, musí být připraven jeho předmět jednoznačně a bez pochybností prokázat. Nárok na odpočet DPH má základ v existenci zdanitelného plnění (rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, body 52 a 54).

[33] Má-li stěžovatelka na rozdíl od městského soudu za to, že rozsah poskytnutého plnění představuje formální podmínku přiznání nároku na odpočet daně a jeho prokázání jde nad rámec její důkazní povinnosti, NSS jí nemůže přesvědčit. Ve smyslu ustálené judikatury Soudního dvora EU je prokázání rozsahu a předmětu plnění uvedeného na daňovém dokladu jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, neboť předmět a rozsah plnění odráží jeho cena, z níž poté daňový subjekt uplatňuje nárok na daňový odpočet. Nejen poskytnutí plnění dodavatelem, jenž je plátcem daně, ale i prokázání předmětu plnění, je hmotněprávní podmínkou pro vznik nároku na daňový odpočet (body 22 až 26 rozsudku NSS ze dne 19. 7. 2024, č. j. 5 Afs 115/2024-24). Jak rovněž uvedl Soudní dvůr EU ve věci *Vikingo* v bodě 46, věcné podmínky nároku na odpočet jsou splněny pouze tehdy, pokud skutečně došlo k dodání zboží nebo poskytnutí služeb, jichž se předmětná faktura týká. Ověření toho, zda došlo ke zdanitelnému plnění, musí být podle Soudního dvora EU provedeno v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva na základě celkového posouzení všech důkazů a skutkových okolností daného případu. Odkazuje-li tedy stěžovatelka na daňové doklady, těmi se její důkazní povinnost k uplatněnému odpočtu DPH nevyčerpává. Zásada neutrality DPH totiž vyžaduje, aby byl odpočet DPH na vstupu přiznán tehdy, jsou-li splněny věcné podmínky. Ve smyslu bodu 49 rozhodnutí Soudního dvora ve věci *Vikingo*, na který se odvolává i stěžovatelka, musí být deklarované plnění skutečně dodáno.

[34] Pokud jde v této souvislosti o odkazy stěžovatelky na rozhodnutí Soudního dvora EU, tak jde o rozhodnutí, která závěry předestřené stěžovatelkou nijak nepodporují a nadto nejsou ve vztahu ke skutkovým poměrům posuzované věci případná. Jde-li o rozsudek Soudního dvora EU ve věci „*Litdana*“ *UAB*, ten se týká problematiky účasti na daňovém podvodu v situaci, kdy byl nárok na odpočet daně uplatněn na základě dodání použitého zboží, u něhož byl spor o tom, zda zboží jeho dodavatel skutečně poskytl v režimu deklarované ziskové přírážky. Stejně tak pokud jde o rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Raiffeisen Leasing*, ten se týká podmínek uplatnění nároku na odpočet daně na základě smlouvy o zpětném pronájmu, po jejímž uzavření nebyla vystavena faktura. Soudní dvůr

pokračování

EU dovodil, že přiznání odpočtu není v takovém případě vyloučeno, pokud smlouva obsahuje veškeré informace nezbytné k tomu, aby správce daně mohl určit, zda jsou v daném případě splněny věcné podmínky nároku na odpočet DPH. Ve věci *Jagiello* se Soudní dvůr EU zabýval otázkou odepření odpočtu z důvodů na straně deklarovaného dodavatele. Tyto případy se tudíž netýkají situací, kdy by byl sporný samotný předmět plnění co do jeho rozsahu, jako tomu bylo v případě stěžovatelky.

[35] Judikatura *Kemwater ProChemie*, které se stěžovatelka dovolávala již v žalobě, je ve vztahu k posuzované věci taktéž nepřijatelná, jak správně uvedl již městský soud.

[36] Rozšířený senát NSS v rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie* v návaznosti na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, ECLI:EU:C:2021:989, uvedl, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Za určitých podmínek nicméně nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH splněna, má k dispozici správce daně (bod 21 rozsudku rozšířeného senátu NSS ve věci *Kemwater ProChemie*). Aplikace závěrů judikatury *Kemwater ProChemie* tedy připadá v úvahu tehdy, kdy není sporu o rozsahu a ceně poskytnutého plnění, avšak není možné zjistit jeho dodavatele. Teprve poté se lze věnovat otázce, zda takové plnění poskytl subjekt v postavení plátce daně. S tím se situace stěžovatelky mýlí, neboť jak správně uvedl městský soud, stěžovatelka konkrétní rozsah plnění, které spočívalo v poskytnutí různých prací dodavatelem BE-Vaňov (viz bod 2 tohoto rozsudku), neprokázala daňovými doklady ani dalšími důkazními prostředky.

[37] NSS proto nemá co vytknout městskému soudu, ani pokud jde o vypořádání žalobní námitky, rozvinuté v replice k vyjádření žalovaného, že subdodavatelé plnění J. K. a V. M. mohli být jeho dodavateli ve smyslu judikatury *Kemwater ProChemie*. Stěžovatelka tuto námitku pouze opakuje v kasační stížnosti, přičemž na jiných místech v rozporu s tímto tvrzením za dodavatele plnění označuje BE-Vaňov. Nabízí tedy v řízení před soudem nekonzistentně jako dodavatele deklarovaného plnění BE-Vaňov nebo J. K. a V. M., což popírá samotnou podstatu výše shrnutých závěrů judikatury *Kemwater ProChemie*, která tkví v tom, že dodavatel plnění nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností případu s jistotou vyplývá, že nutně měl postavení osoby povinné k dani (plátce DPH). Na zopakovanou kasační argumentaci stěžovatelky tudíž plně dopadají již citované závěry městského soudu, které je nadbytečné znovu opakovat (viz bod 15 tohoto rozsudku). NSS k tomu pouze poznamenává, že ze spisového materiálu je zřejmé, že správce daně vyslechl J. K. a V. M. z toho důvodu, že šlo o subdodavatele BE-Vaňov, kteří v postavení svědků mohli přispět k unesení důkazního břemena stěžovatelky, pokud jde o rozsah poskytnutých prací. Jak již vysvětlil městský soud, jejich svědecké výpovědi však byly zčásti obecné a zčásti si v detailech odporují.

[38] Stěžovatelka dále odkazuje na výzvu správce daně ze dne 4. 11. 2021, č. j. 2238736/21/2501-60562-505271, kterou zpochybňuje závěr městského soudu, že předmět plnění byl co do jeho rozsahu v daňovém řízení sporný. Touto výzvou však správce

daně stěžovatelku vyzval, aby prokázala, že plnění deklarované na uvedených dokladech skutečně přijala „v rozsahu a čase od uvedeného dodavatele dle předložených daňových dokladů“; obsah stěžovatelkou citované výzvy správce daně tak nijak nevyvrací závěry městského soudu.

[39] Stejně tak městský soud dospěl ke správnému závěru, že údaje na daňových dokladech rozsah plnění dostatečně neprokazují. Stěžovatelka k tomu v kasační stížnosti odkazuje na předmět plnění vymezený jako „práce na akci prohrábky Vltavy deponie Modřany od 1. 5. do 31. 5. údržba zařízení staveniště“ v množství „1“, stejně jako na plnění dodané v totožném množství vymezené jako „úklid staveniště včetně deponie“, „práce na akci prohrábky Vltavy deponie Modřany od 1. 6. do 30. 6.“, „úklid staveniště včetně deponie“, „práce na akci prohrábky Vltavy deponie Modřany od 1. 7. do 31. 7. údržba ZS“ a „úklid staveniště včetně deponie“. Přestože nejde o zcela obecné vymezení fakturovaného plnění, tak NSS ve shodě s městským soudem uvádí, že z takto popsaného předmětu plnění konkrétní rozsah prací včetně jejich časového průběhu v rámci vymezených období neplyne. K tomu navíc městský soud zdůraznil na daňových dokladech uvedený nic nevypovídající údaj o množství přijatého plnění („1“) a dále odkázal na obsah objednávek k těmto plněním, v nichž bylo uvedeno, že *„skutečná potřeba prací a techniky bude upřesňována průběžně a vždy v dostatečném předstihu, jednotlivá měsíční plnění budou odsouhlasena na základě skutečného provedeného rozsahu prací.“* Městský soud dále nepřehlédl, že ani v zápisech o odevzdání a převzetí díla není uvedeno nic konkrétního k rozsahu provedených prací. Za této situace nemůže být stěžovatelka úspěšná s námitkou brojící proti závěrům městského soudu, pokud jde o vypovídací schopnost daňových dokladů.

[40] Jestliže faktický rozsah přijatého plnění není seznatelný z daňového dokladu, což může být typické právě pro dodávky v podobě prací, jako tomu bylo v nyní posuzované věci, má daňový subjekt povinnost jej prokázat jinými prostředky. To může prokazovat v zásadě jakkoli; způsob provádění a dokumentaci svých obchodů však musí uzpůsobit tomu, aby byl schopen unést důkazní břemeno ohledně jím tvrzených skutečností (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[41] Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěrem městského soudu, že skutečnosti zjištěné správcem daně týkající se dodavatele BE-Vaňov byly pouze důvodem pochybností o oprávněnosti uplatněného odpočtu DPH, nikoli důvodem jeho neuznání. NSS k tomu uvádí, že městský soud reagoval na žalobní námitku, že důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH nemohou být skutečnosti týkající se nekontaktnosti dodavatele BE-Vaňov. Nekontaktnost dodavatele či chybějící personální a strojní vybavení jsou přitom typickými důvody, o něž správce daně může opřít své prvotní pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, o uskutečnění plnění. NSS v této souvislosti nesouhlasí se zjednodušující interpretací závěrů rozsudku NSS č. j. 2 Afs 190/2020-42 předestřenou stěžovatelkou. Citovaný rozsudek se týkal daně z příjmů právnických osob a otázky přenosu důkazního břemena ve smyslu § 92 daňového řádu mezi daňovým subjektem a správcem daně. NSS posuzoval situaci, kdy účetní doklady vykazovaly běžné znaky, z nichž neplynulo opodstatnění pro to, aby správce daně požadoval detailní popisy jednotlivých plnění, nicméně správci daně vznikly oprávněné pochybnosti o nedostatečné vypovídací hodnotě předložených dokladů na základě jiných skutečností, týkajících se dodavatelů, které vedly k přenesení důkazního břemena zpět na daňový subjekt. NSS v citovaném rozsudku s odkazem na jiný svůj rozsudek ze dne

pokračování

26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, zdůraznil, že i samotná nekontaktnost dodavatelů patří mezi skutečnosti, na základě kterých mohou vzniknout pochybnosti o deklarovaných plněních. A tomu závěr městského soudu plně odpovídá.

[42] NSS dále uvádí, že to byla stěžovatelka, která byla povinna za pomoci vlastních důkazních prostředků prokázat rozsah prací, které pro ni byly vykonány, nikoli její subdodavatelé, jak se nyní snaží argumentovat. K unesení jejího důkazního břemena jistě mohly přispět i svědecké výpovědi osob, které práce organizovaly či přímo zajišťovaly, nebo doklady, které by tyto osoby byly schopny správci daně poskytnout. Namítá-li stěžovatelka v této souvislosti, že pokud J. K. nepředložil mzdové listy, neznamená to, že brigádníky neměl, tak shodnou námitku uplatnila již v žalobě. Městský soud však nepostavil hodnocení svědecké výpovědi J. K. na tom, že by J. K. neměl brigádníky, nýbrž zdůraznil obecnost jeho výpovědi a skutečnost, že nedokázal práci brigádníků z hlediska jejího rozsahu blíže popsat. Pokud stěžovatelka nesouhlasí s argumentací městského soudu ohledně osminásobku částky fakturované za práci se zeminou BE-Vaňov v porovnání s údaji uvedenými J. K., tak výpočet městského soudu přesně odráží obsah výpovědi svědka zachycené v protokolu č. j. 1945030/22/2501-60562-505271, jak byla shrnuta městským soudem. Městský soud tudíž nepochybil, pokud poukázal na uvedený matematický nepoměr.

[43] Namítá-li stěžovatelka, že správce daně měl vyzvat svědky k předložení důkazních prostředků a měl lépe vést jejich výsledek směrem k otázkám týkajícím se odvodnění materiálu a dalších prací na deponiích, tak uvedenou námitku stěžovatelka neuplatnila v řízení před městským soudem. V žalobě naopak namítala, že svědek nemusí svá tvrzení prokazovat dalšími doklady a že svědci dostatečně dosvědčili poskytnutí deklarovaného plnění. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. platí, že *kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Stěžovatelka mohla sama klást svědkům otázky a mohla v průběhu daňového řízení a v žalobě namítat vady postupu správce daně při vedení svědecké výpovědi. Předmětem kasační stížnosti není postup správce daně, nýbrž závěry městského soudu. NSS se proto touto námitkou pro její nepřípustnost blíže nezabýval a pouze uvádí, že pokud svědci správci daně i přes jeho snahu zjistit skutečný věcný a časový rozsah provedených prací potřebné informace a důkazy neposkytli, tak nelze než uzavřít, že rozsah plnění, z něhož si stěžovatelka nárokovala odpočet DPH, nebyl prokázán.

[44] Stěžovatelka na závěr kasační stížnosti na podporu své argumentace, v níž nesouhlasí s hodnocením svědecké výpovědi J. K. městským soudem ohledně odvodnění zeminy, odkazuje bez bližší právní argumentace na závěry uvedené v bodech 39 až 46 rozsudku NSS č. j. 4 Afs 58/2017-78 ve věci *Stavitelství Melichar*. Jde však o odkaz k nyní posuzované věci nepřiléhavý. V tomto rozsudku NSS vyslovil, že „i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět (...)“ (bod 42 rozsudku NSS č. j. 4 Afs 58/2017-78). V návaznosti na závěry obsažené v rozsudcích Soudního dvora EU a rozšířeného senátu NSS ve věci *Kemwater ProChemie* byly tyto závěry významně modifikovány, a to tak, že pouze v případě, že jsou splněny všechny hmotněprávní podmínky pro uplatnění odpočtu DPH,

lze přistoupit k odepření odpočtu daně z důvodu zapojení daňového subjektu do podvodu na DPH.

[45] V posuzované věci stěžovatelka splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH neprokázala, neboť není zřejmý konkrétní věcný a časový rozsah prací, které jí byly poskytnuty. Městský soud přitom nezpochybňoval, že BE-Vaňov mohl deklarované plnění stěžovatelce poskytnout i prostřednictvím subdodavatelů a za pomoci brigádníků. Odkazuje-li proto stěžovatelka na bod 53 rozsudku NSS č. j. 4 Afs 89/2021-74, ten není se závěry městského soudu v rozporu. NSS v tomto bodě odkázal na závěry rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci *Vikingo*, kterých se dovolává i stěžovatelka, že „*správce daně obecně nemůže vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalosti či úniku u plnění na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady (rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C 80/11 a C 142/11, EU:C:2012:373, bod 61).*“ NSS k tomu dále zdůraznil, že pouze ze skutečnosti, že dodavatel daňového subjektu neměl k dispozici potřebné materiální či lidské zdroje, nelze dovozovat, že ke zdanitelnému plnění nedošlo, jelikož tato skutečnost může být důsledkem pouhého využití subdodavatelů.

[46] Tak tomu bylo i v případě stěžovatelky, neboť správce daně prověřoval předmět a rozsah plnění u obchodních partnerů BE-Vaňov, kteří práce pro stěžovatelku fakticky vykonávali, aniž by možnost provedení prací subdodavately jakkoli zpochybňoval. V případě *Vikingo* šlo přitom o předmět plnění v podobě strojů (šesti balicích strojů a jednoho sáckovacího stroje), o jejichž dodání a uvedení do provozu nebylo sporu. NSS v citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 89/2021-74 v bodě 53 doplnil, že výše citované závěry Soudního dvora EU ve věci *Vikingo* je zároveň třeba chápat v souvislosti s podrobnějším vysvětlením obsaženým v rozhodnutí Soudního dvora EU a NSS ve věci *Kemwater ProChemie*.

[47] NSS proto uzavírá, že judikaturní odkazy, které stěžovatelka uplatnila, se s podstatou věci míjí, a bylo by na místě jimi argumentovat až v situaci, kdy by nebylo sporu o rozsahu předmětu plnění, z něhož nárok na odpočet daně uplatnila.

IV. Závěr a náklady řízení

[48] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek městského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[49] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak jemu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává.

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

pokračování

V Brně dne 19. května 2025

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu