



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Sylvie Šiškeové a soudců Karla Šimky a Tomáše Kocourka v právní věci žalobkyně: **CORPSTAV s.r.o.**, se sídlem Sokolovská 366/84, Praha 8, zast. Mgr. Jarmilou Holbovou, advokátkou se sídlem Hálkova 1229/44, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 10. 2023. č. j. 33224/23/5300-22442-710990, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 9. 2024, č. j. 8 Af 23/2023-65,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) na základě daňové kontroly doměřil žalobkyni pěti dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období ledna až května 2019 včetně penále. Neuznal totiž její nárok na odpočet DPH u deklarovaných zdanitelných plnění (inženýrských činností při stavebních akcích žalobkyně) přijatých od společnosti ROŽMBERK – rybníkářská obchodní společnost, s.r.o. (dále „dodavatel“), neboť žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro odpočet podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“). Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil. Podle něj žalobkyně neprokázala přijetí plnění v předmětu a rozsahu uvedeném na daňových dokladech.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Městského soudu v Praze, který žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Vzhledem k jejímu rozsahu shrne Nejvyšší správní soud (NSS) kasační námitky vždy v příslušné pasáži argumentační části odůvodnění, kde na ně také zareaguje.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na závěrech napadeného rozhodnutí a ztotožnil se s městským soudem.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[5] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

III. A. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[6] NSS nejprve posoudil, zda je napadený rozsudek přezkoumatelný. Z odůvodnění rozsudku krajského (městského) soudu jako celku musí být jasný názor soudu na podstatné aspekty rozhodované věci. Případné dílčí nedostatky či nízká kvalita rozsudku nepůsobí samy o sobě nepřezkoumatelnost (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Zrušení rozsudku pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (rozsudek NSS ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, bod 61).

[7] Krajský soud není povinen podrobně reagovat na každou dílčí námitku. Absence dílčí odpovědi na argument účastníka řízení v odůvodnění bez dalšího nezpůsobuje nepřezkoumatelnost. Zejména u velmi obsáhlých podání by tento přístup vedl k absurdním důsledkům a porušil zásadu efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez odpovědi. Odpověď na základní námitky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé dílčí a související námitky (rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130). Není porušením práva na spravedlivý proces, pokud soud nebuduje své závěry na podrobné oponentuře jednotlivě vznesených námitek, ale postaví proti nim vlastní ucelený argumentační systém (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). Nepřezkoumatelnost nemůže být projevem subjektivní představy účastníka řízení o tom, jak podrobně měl krajský soud rozsudek odůvodnit, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje jeho přezkum (rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24).

[8] Stěžovatelka namítla jeho nepřezkoumatelnost ve vztahu k pominutí judikatury, kterou uvedla v žalobě a při jednání městského soudu dne 4. 9. 2024. Zdůraznila rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 6. 9. 2017, č. j. 48 Af 14/2015-48 (dále „rozsudek

pokračování

č. j. 48 Af 14/2015-48“), který mj. odkazuje na rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78. Stěžovatelka na ně poukazovala ve vztahu k argumentaci, že vzhledem k pochybnostem ohledně konkrétního plnění a jeho rozsahu na ni nemohlo přejít důkazní břemeno. Při jednání městského soudu nesouhlasila s aplikací rozsudku NSS ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, na který žalovaný poukázal ve vyjádření k žalobě. Uvedla, že rozsudek předcházel rozsudku rozšířeného senátu ze dne 21. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS (dále „rozsudek *Kemwater ProChemie*“). Ten navazuje na rozsudek č. j. 48 Af 14/2015-48 zmiňovaný v žalobě, který by měl být aplikován. Stěžovatelka dodala, že v daňovém řízení byla aktivní. Správce daně a Finanční úřad pro Středočeský kraj u stěžovatelky a jejího dodavatele v podstatě dospěli ke stejným závěrům, avšak sporná plnění byla v daňovém tvrzení jejího dodavatele ponechána a daň tedy byla vybrána dvakrát.

[9] Ač se městský soud k uvedeným rozsudkům výslovně nevyjádřil, podle NSS lze seznat, proč je neaplikoval. V bodech 41-47 napadeného rozsudku uvedl, že správce daně nemá povinnost vyvracet tvrzení daňového subjektu. Stěžovatelka unesla primární důkazní břemeno. Správce daně však ověřil, že stěžejní činností dodavatele nebylo poskytování inženýrských prací, nýbrž provozování restaurace, penzionu a pronájem rybníku za účelem rybolovu. Stěžovatelka neobjasnila, jaké konkrétní činnosti byly pod tento pojem zahrnuty. Dodavatel měl jen pět zaměstnanců, kteří se na plněních pro stěžovatelku nepodíleli.

[10] Městský soud uzavřel, že správce daně učinil daňové tvrzení stěžovatelky dostatečně nevěrohodným a neprůkazným. Proto po ní v souladu se zákonem i judikaturou požadoval předložit další důkazy. Z nich ani ze svědecké výpovědi jednatele stěžovatelčina dodavatele Martina Kuchaře nebylo zjištěno, jaké konkrétní práce pro ni dodavatel vykonal. O jeho činnosti nebyly vedeny záznamy. Stěžovatelka nevytvořila auditní stopu plnění, nepředestřela konkrétní tvrzení ohledně obsahu sporných plnění a neunesla své důkazní břemeno.

[11] Městský soud v bodě 63 svého rozsudku uvedl, že rozsudek *Kemwater ProChemie* na věc nedopadá. Jeho podstatou je závěr, že dodavatel plnění nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností jasně plyne jeho postavení plátce DPH. Stěžovatelčin dodavatel identifikován byl, ale nebylo prokázáno, jaké konkrétní činnosti provedl u jednotlivých obchodních případů.

[12] Napadený rozsudek je přezkoumatelný. Je zjevné, proč městský soud nepřisvědčil námitce stěžovatelky, že na ni nemohlo přejít zpět důkazní břemeno. Na citované rozsudky přitom poukazovala právě v této souvislosti. Městský soud také vysvětlil, proč neaplikoval rozsudek *Kemwater ProChemie*.

III. B. Nárok na odpočet DPH a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení

[13] Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[14] Podle odst. 5 písm. c) téhož ustanovení *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[15] Nárok na odpočet DPH vzniká při splnění zákonem stanovených hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH. Podle něj má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijal zdanitelná plnění, která použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Z § 73 odst. 1 téhož zákona plyne povinnost daňového subjektu mít pro uplatnění nároku na odpočet DPH, který vůči němu uplatnil jiný plátce, daňový doklad splňující zákonem stanovené náležitosti.

[16] Tyto formální podmínky přiznání nároku na odpočet je třeba vykládat tak, že „*prokazování nároku na odpočet daně je 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.*“ (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, bod 42). Pokud daňový doklad ztratí svou důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o DPH, je třeba nárok na odpočet daně prokázat jiným způsobem (rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71).

[17] K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení NSS odkazuje na svůj rozsudek ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27. Objasnil v něm, že v daňovém řízení nedochází k přenosu či přechodu důkazního břemene. Důkazní břemeno totiž stíhá daňový subjekt a správce daně v průběhu celého řízení, a to vždy v limitovaném rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. 5 daňového řádu. Daňový subjekt je v jakémkoli stádiu řízení povinen prokazovat, co uvedl v daňovém přiznání, resp. v účetnictví. Správce daně prokazuje mj. skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Rozsah tohoto břemene se v průběhu řízení nemění, nepřechází z jednoho na druhého, každý si nese vždy své důkazní břemeno v zákonem stanoveném rozsahu.

[18] Lze shrnout, že břemeno tvrzení a břemeno důkazní ohledně toho, co uvedl v daňovém přiznání, nese daňový subjekt. Správce daně může požadovat, aby daňový subjekt doložil svá tvrzení jinak, než pouze formálními daňovými doklady. Předtím však musí správce daně unést své důkazní břemeno ohledně toho, že o souladu dokladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61). Pokud se mu to podaří, je na daňovém subjektu, aby doložil pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigoval. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

III. C. Pochybnosti správce daně

pokračování

[19] Správce daně neuznal stěžovatelce nárok na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění, neboť neprokázala přijetí inženýrských činností v předmětu plnění a rozsahu uvedeném na daňových dokladech ani to, že jí dodavatel poskytl službu spočívající v poskytování informací o potenciálních klientech. Podstatná část argumentace se věnuje sporným inženýrským činnostem.

[20] V daňových dokladech byla vždy uvedena fakturace za *inženýrskou činnost* spolu s konkrétní akcí, které se měla týkat (např. obytné území Na Malé Ruži, dostavba pivovaru Domažlice). Správce daně popsal své pochybnosti ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 5. 2. 2020. Uvedl, že předmět plnění je vymezen pouze obecně a není zřejmé, jakým způsobem jej stěžovatelka dále využila ke své ekonomické činnosti. Na faktuře uvedené množství bylo vždy „1“, ani rozsah plnění tedy nebyl konkretizován. Úhrady daňových dokladů podle příjmových pokladních dokladů probíhaly v hotovosti. Nebylo ale uvedeno, kdo finanční prostředky vydal a kdo je přijal. Hotovostní platby mohou vzbuzovat pochybnosti o tom, zda proběhly tak, jak je tvrzeno.

[21] O stěžovatelčině dodavateli správce daně zjistil, že od roku 2006 v obchodním rejstříku nezveřejnil účetní závěrku. Prostřednictvím běžných internetových vyhledávačů nebylo možné nalézt jeho webové stránky. Podle obchodního rejstříku byla předmětem podnikání dodavatele zemědělská výroba se zaměřením na živočišnou výrobu zahrnující chov hospodářských a jiných zvířat a chov ryb a vodních živočichů a pěstování rostlin ve vodním útvaru. Podle údajů z živnostenského rejstříku má dodavatel pět živnostenských oprávnění (hostinská činnost, výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, provádění staveb, jejich změn a odstraňování, prodej kvasného lihu, konzumního lihu a lihovin a koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej).

[22] Jednatel dodavatele pan Kuchař uvedl, že ekonomickou činností jeho společnosti je provoz restaurace s penzionem a pronájem pozemku pro rybolov. Společnost má pět zaměstnanců. Správci daně nebylo jasné, kdo mohl provádět inženýrské práce. Zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu založily jeho pochybnosti o tom, zda se plnění uskutečnilo tak, jak stěžovatelka deklarovala.

[23] V reakci na výzvu stěžovatelka zaslala vyjádření a navrhla provést další důkazy. Konkrétně šlo o rámcovou smlouvu o spolupráci uzavřenou s dodavatelem, daňové doklady k zakázkám spolu s výpisy z účtu a svědecké výpovědi jejích zaměstnanců (P. K. a L. Š.).

[24] Z rámcové smlouvy vyplynulo, že podmínky jednotlivých objednávek měly být konkretizovány v dílčích smlouvách. Ty byly podle stěžovatelky uzavírány ústně nebo prostřednictvím e-mailů, které však nejsou archivovány. Předmětem plnění měl být stavební dozor na konkrétních stavbách a poskytování informací týkajících se nových potenciálních klientů. Dodavatel tedy kontroloval stavební práce zaměstnanců stěžovatelky na akcích, jichž se nemohl zúčastnit ani jeden z jejích jednatelů. Dozor měl být vykonáván zejména se zřetelem na realizaci stavby podle projektové dokumentace, platných předpisů a norem. Stěžovatelka uvedla, na kterých stavbách měly být tyto činnosti prováděny. Dozor vždy

prováděl pan Kuchař, jednatel dodavatele, což měly potvrdit svědecké výpovědi pana K. a pana Š.

[25] Skutečné provedení prací měly prokázat daňové doklady, jež stěžovatelka vystavila svým odběratelům, neboť práce na zakázkách probíhaly v totožném termínu. Výpisy z účtů potvrzují úhrady zakázek ze strany odběratelů. K předávání plnění stěžovatelka uvedla, že jí pan Kuchař telefonicky sdělil, že práce na zakázce skončily a je možné je předat a vyfakturovat objednateli. Dodavatel měl podle stěžovatelky v obchodním rejstříku uvedeno, že mezi jeho předmět podnikání patří provádění staveb, jejich změn a odstraňování.

[26] Dodavatel ve vyjádření poskytnutém v rámci své daňové kontroly (přeneseném do daňového řízení stěžovatelky úředním záznamem ze dne 9. 3. 2022) uvedl, že stěžovatelce poskytoval kontakty na nové potenciální klienty a prováděl stavební dozor. Zejména šlo o kontrolu projektové dokumentace, zaměstnanců stěžovatelky při provádění stavby, staveniště a použitého materiálu, vše v souladu s projektovou dokumentací. Množství „1“ v daňových dokladech mělo znamenat množství dílčích smluv, nikoli jednotky či hodiny.

[27] Dne 16. 8. 2021 vydal správce daně druhou výzvu k prokázání skutečností, v níž požadoval předložit dokumentaci ke sporným plněním. Stěžovatelka totiž k poskytnutí plnění v podobě stavebního dozoru na stavbách nic nedoložila, stejně jako k tvrzenému poskytování informací o nových potenciálních klientech. Správci daně nebylo zřejmé, o jaké informace se mělo jednat a jak měly souviset s ekonomickou činností stěžovatelky. Provedení výslechu svědka Š. pochybnosti správce daně nevyvrátilo.

[28] Stěžovatelka ve vyjádření k výzvě uvedla, že do stavebních deníků nezasahovala. Dodavatel prováděl práce, které nespádaly pod stavební dozor ve smyslu zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), avšak deníky může vyžádat. K poskytování informací o potenciálních klientech uvedla, že shánění nových zakázek a klientů je nedílnou součástí její ekonomické činnosti. Navrhla výslech klientů, pro něž provedla práce na základě informací od dodavatele a jejichž seznam lze doložit.

[29] Ve sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění ze dne 10. 3. 2022 správce daně stěžovatelku seznámil s tím, že předložené důkazní prostředky bez dalšího neprokazují faktické uskutečnění zdanitelných plnění v konkrétním předmětu a rozsahu. Nepožadoval doložit stavební deníky, pokud podle stěžovatelky nemohly přispět k prokázání konkrétního rozsahu a předmětu jednotlivých zdanitelných plnění. Výslech svědků, jejichž seznam stěžovatelka navrhla doložit, shledal jako nezpůsobilý prokázat rozhodné skutečnosti. Poukázal také na to, že předmět plnění na dokladech byl uveden vždy za *inženýrskou činnost*. Stěžovatelka nespecifikovala, které daňové doklady a v jakém rozsahu se mají týkat zprostředkování, ani k nim nedoložila podklady, které by vytvořily jejich auditní stopu. Lze tedy uzavřít, že správce daně přdestřel řadu pochybností, které stěžovatelka v průběhu daňového řízení nevyvrátila.

III. D. Neunesení důkazního břemene stěžovatelkou

pokračování

[30] Žalovaný i městský soud se s pochybnostmi správce daně ztotožnili a dospěli k závěru, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno. Stěžovatelka s poukazem na rozsudky NSS ze dne 24. 9. 2021, č. j. 5 Afs 181/2020-42, a ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28, tvrdí, že splnila svou důkazní povinnost. Předložila doklady, které řádně zanesla do účetnictví a učinila je součástí daňových přiznání. Správce daně neprokázal vážné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti jejího daňového tvrzení. Sporná plnění byla řádně a konkrétně popsána s ohledem na obchodní zvyklosti prokázané v řízení. U každé faktury bylo uvedeno, za jakou zakázku či etapu akce bylo plnění poskytnuto. Požadavek konkrétnějšího vymezení jde nad rámec zákonných požadavků i obchodních zvyklostí mezi stěžovatelkou a dodavatelem. Správce daně neprokázal své pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu a na stěžovatelku nemohlo přejít důkazní břemeno. Městský soud založil přechod důkazního břemene na tom, že stěžejní činností dodavatele není poskytování inženýrských činností, a na tom, že stěžovatelka nevysvětlila, co tento pojem obnáší. Pominul však, že dodavatel měl v obchodním rejstříku zapsán jako předmět podnikání mj. výrobu, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Byl tedy oprávněn vykonávat i inženýrskou činnost.

[31] Jak NSS vysvětlil výše v bodech [17] a [18], důkazní břemeno v daňovém řízení nepřechází, nýbrž stíhá daňový subjekt a správce daně v průběhu celého řízení (§ 92 odst. 3 a 5 daňového řádu). Stěžovatelka sice předložila formální doklady, ale – jak správně uvedl městský soud – správce daně shledal její daňové tvrzení dostatečně nevěrohodným a neprůkazným. Stěžovatelka nebyla schopna konkrétně objasnit předmět sporných zdanitelných plnění, doložit relevantní dokumentaci ani vysvětlit, jak o nich účtovala. Ačkoli provádění inženýrských činností určitým způsobem potvrdil svědek Kuchař (jeho výpověď NSS posoudí v další části rozsudku), nevyvrátilo to pochybnosti správce daně. Stěžovatelka je přitom přesvědčena o unesení důkazního břemene právě na základě této výpovědi. Podle NSS nejsou závěry daňových orgánů ani městského soudu v rozporu s judikaturou, kterou stěžovatelka citovala. Stěžovatelka byla povinna předložit konkrétní důkazy potvrzující předmět a rozsah sporných plnění. Ohledně obchodních zvyklostí, předmětu podnikání a povinnosti prokázat předmět a rozsah zdanitelných plnění odkazuje NSS na body [37], [40], [46] a [69] tohoto rozsudku.

III. E. Hodnocení svědecké výpovědi jednatele dodavatele a obchodní zvyklosti

[32] Ohledně hodnocení svědecké výpovědi jednatele stěžovatelčina dodavatele pana Kuchaře se městský soud ztotožnil s hodnocením daňových orgánů. Svědek vypověděl, že určitou činnost pro stěžovatelku vykonával, což potvrdily i výpovědi svědků Š. a T. (zaměstnanců stěžovatelky). To však není v rozporu se závěry žalovaného, že nebylo prokázáno, v jakém předmětu a rozsahu bylo plnění poskytnuto.

[33] Stěžovatelka tvrdí, že žalovaný pouze odkázal na výslech pana Kuchaře v jiném daňovém řízení. Z protokolu neplyne, že by se jej správce daně dotazoval na stěžovatelku. Tato skutečnost spolu s nezakládáním účetních závěrek do obchodního rejstříku a absencí internetových stránek dodavatele nemohla odůvodnit pochybnosti správce daně.

[34] NSS se stěžovatelkou nesouhlasí. Výslech svědka proběhl dne 12. 5. 2022 v rámci stěžovatelčiny daňové kontroly, tedy v jejím daňovém řízení a za přítomnosti její

zástupkyně. Správce daně se dotazoval na spolupráci se stěžovatelkou. Zástupkyně stěžovatelky využila svého práva pokládat svědkovi otázky. Ty se týkaly také rozsahu provedených činností i toho, co obsahuje pojem *inženýrské činnosti*. Žalovaný se v bodě 58 napadeného rozhodnutí ztotožnil s hodnocením správce daně na s. 30-34 zprávy o daňové kontrole. Uvedl, že svědek nevysvětlil klíčové skutečnosti (předmět plnění, konkrétní činnosti s dostatečnou vazbou na konkrétní vyúčtování, resp. daňový doklad, a jejich rozsah) a vypovídal pouze v obecné rovině. Při konkretizaci činností ve vztahu k jednotlivým akcím, které byly uvedeny na daňových dokladech, odkázal na předtím uvedené. Správce daně poukázal také na to, že pan Kuchař nemá certifikované zkoušky ve stavebním oboru, nabídku inženýrských či stavebních prací veřejně neinzeroval a nevysvětlil, jak se zkontaktoval se stěžovatelkou. Nepředložil ani žádné podklady, jež by dokládaly poskytnutí deklarovaných služeb. Předání služeb ve stavebnictví bez předávacích protokolů správce daně hodnotil jako vysoce nestandardní (např. s ohledem na případné reklamace).

[35] Podle stěžovatelky je však ze s. 31-33 zprávy o daňové kontrole zjevné, že již v řízení před správcem daně byl obsah pojmu *inženýrská činnost* vyjasněn. Svědek také potvrdil, jaké činnosti pro stěžovatelku prováděl, a vysvětlil průběh fakturace.

[36] Je pravdou, že svědek vypověděl, že pod pojmem *inženýrská činnost* si představuje kompletní zajištění stavby od převzetí projektové dokumentace, její kontroly, kontroly připravenosti stavby, zajištění materiálu v potřebné kvalitě, dohodnutí případných víceprací, identifikace případných vad připravenosti stavby. Také uvedl, že tyto činnosti vykonával na jednotlivých akcích; u některých z nich sdělil, že řešil různé problémy, jako např. křivé základové desky. Podle NSS svědecká výpověď potvrzuje, že svědek pro stěžovatelku některé z těchto činností skutečně mohl vykonávat. Nepotvrzuje však provedení konkrétních činností na jednotlivých akcích ani jejich rozsah. Stěžovatelka nebyla v daňovém řízení schopna uvést, co pod inženýrskou činností spadalo. Lze poukázat také na to, že chybí jakákoli dokumentace – objednávky, předávací protokoly, cenové kalkulace, ceník, výkaz činností, doklady k nákupu materiálu (svědek uvedl, že materiál zajišťoval). Faktury podle výpovědi vystavoval svědek. Stěžovatelka tedy bez dalšího akceptovala částky v nich uvedené, aniž měla ponětí, na základě čeho byly vyfakturovány, resp. aniž měla před provedením zakázky alespoň orientační představu o výši budoucí úhrady. Jak městský soud upozornil, jednalo se navíc o částky v řádech statisíců korun českých. Stěžovatelka má pravdu v tom, že je věcí smluvních stran, jakou odměnu si za poskytnuté služby sjednají; ve světle těchto okolností se nicméně její postup jeví značně neobvyklým. Stěžovatelka neměla žádné písemné podklady pro případné řešení eventuálních problémů se stavbami. Pan Kuchař měl přitom vše zajišťovat, a logicky tak měl odpovídat za použité materiály i způsob provedení prací. Za této situace nelze podle NSS městskému soudu vytýkat, že upozornil na výši ceny za plnění. I on svůj argument pojil s tím, že o činnosti pana Kuchaře nebyly vedeny záznamy. Nemůže tak být důvodná ani stěžovatelčina námitka rozporu s rozsudkem NSS č. j. 4 Afs 58/2017-78, podle něhož není relevantní výše plnění, pokud si osoby zúčastněné v řetězci plní své daňové povinnosti. Městský soud ani daňové orgány svou argumentaci nestavěly na neobvyklé ceně. Argument výši ceny byl spojen s tím, že nebyly předloženy žádné důkazní prostředky prokazující uskutečnění konkrétních služeb a jejich rozsahu. NSS souhlasí, že je neobvyklé, aby o činnosti v těchto finančních objemech nebyly vedeny žádné

pokračování

záznamy, nadto pokud bylo plnění dodavatele způsobilé vyvolat např. práva z odpovědnosti za vady.

[37] Podle NSS lze obecně uvést, že je věcí obchodního rozhodnutí každého daňového subjektu, jak povede své podnikání. Nelze mu nařizovat, aby měl písemně sjednány podmínky fakturace či vyhotovoval předávací protokoly. Daňový subjekt by však měl dbát na to, aby byl schopen v případě potřeby doložit spolehlivou auditní stopu svých obchodních případů a zdokumentovat hodnověrně tok plnění. Zajistit to lze např. uschováním veškerých souvisejících informací, dokladů a dokumentů od počátku transakce (informací o získání obchodního partnera, objednávek, předávacích protokolů, ceníků, skladových evidencí a dalších dokumentů souvisejících s plněními). Takový ucelený souhrn relevantní dokumentace však stěžovatelka nezajistila. Kromě obecných daňových dokladů, rámcové smlouvy o spolupráci, daňových dokladů k vlastním zakázkám a výpisů z účtů nepředložila nic, co by objasnilo konkrétní předmět plnění a jeho rozsah. Navržené svědecké výpovědi sice potvrdily, že pan Kuchař pro stěžovatelku na některých akcích vykonával určité činnosti, avšak tato zjištění nebyla natolik konkrétní, aby bylo možno jasně určit předmět a především rozsah sporných plnění.

[38] Městský soud podle stěžovatelky pominul, že inženýrskou činnost byl dodavatel oprávněn vykonávat na základě zapsaného předmětu podnikání v obchodním rejstříku. Pochybnosti správce daně nelze odůvodnit tím, že stěžejní činností dodavatele není poskytování inženýrských činností, a že stěžovatelka nevysvětlila, co tato činnost představuje. Provádění inženýrské činnosti potvrdil i svědek Kuchař. Není zakázáno, aby dodavatel vedle své obvyklé činnosti podnikal i v oblasti poskytování inženýrské činnosti, a to prostřednictvím svého jednatel, nikoli zaměstnanců. Svědek Kuchař uvedl, že obdobnou činnost vykonával dříve pro České dráhy, a.s., a měl tedy zkušenosti. Popsal, na jakých akcích se podílel, označil jménem i některé zaměstnance, vysvětlil pojem inženýrské činnosti a potvrdil jejich provedení i vystavení faktur. Vypořádání soudu tak postrádá oporu v obsahu protokolu o výslechu svědka i v judikatuře.

[39] To, že inženýrská činnost nebyla hlavním předmětem podnikání, nebylo jedinou okolností, která založila pochybnosti správce daně. Ty je vždy nutné posuzovat jako celek. Lze poukázat na obecnost daňových dokladů, z nichž neplyne rozsah ani předmět plnění, na hotovostní platby, neexistenci jakékoli bližší dokumentace (dílčích objednávek, ceníků, e-mailové dokumentace apod.), a především na to, že stěžovatelka nebyla schopna specifikovat rozsah a předmět plnění (srov. výše body [19]-[29]). Skutečnost, že deklarovaná služba nebyla hlavním předmětem podnikání dodavatele, tyto pochybnosti pouze posílila. V řízení nebylo ani vysvětleno, proč a jak byla spolupráce navázána. Na tom nemění nic ani argument, že dodavatel měl mít zkušenost ze spolupráce s Českými drahami, a.s. NSS proto souhlasí s městským soudem, že postup správce daně, který po stěžovatelce požadoval další důkazy ke sporným plněním, byl v souladu se zákonem.

[40] Stěžovatelka také namítala, že výpověď svědka Kuchaře byla hodnocena v rozporu s rozsudkem NSS ze dne 24. 9. 2021, č. j. 5 Afs 181/2020-42. Svědek popsal průběh spolupráce a činnosti, které pro stěžovatelku zajišťoval. Ve spojení s dalšími důkazními prostředky, zejména s rámcovou smlouvou, bylo podle ní prokázáno poskytnutí konkrétní

činnosti označené jako *inženýrská činnost* dodavatelem v rámci konkrétních stavebních akcí či jejich etap. Svědek u každé faktury osvětlil, o jakou zakázku se jednalo. Správce daně nesprávně hodnotil svědkovy výroky jako obecná tvrzení, čímž porušil § 93 odst. 1 daňového řádu.

[41] Stěžovatelka v kasační stížnosti cituje část bodu 28 rozsudku č. j. 5 Afs 181/2020-42 pojednávající o důkazním břemenu v daňovém řízení. Konkrétně mělo jít o nutnost souladu skutečného stavu se stavem formálněprávním a povinnost daňového subjektu prokázat uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu. NSS není zřejmé, kde stěžovatelka spatřuje rozpor s hodnocením svědecké výpovědi, neboť sám žádný neshledal. Námitka tak není důvodná. Svědecká výpověď ani ve spojení s rámcovou smlouvou a ostatními předloženými důkazy věrohodně neprokazuje předmět a rozsah sporných plnění.

[42] Stěžovatelka také poukázala na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, podle něhož je třeba respektovat povahu obchodních vztahů a běžné obchodní zvyklosti. Svědek Kuchař shodně s vyjádřeními stěžovatelky potvrdil zadávání zakázek v souladu s obchodními zvyklostmi. Správce daně nepochopil způsob provádění činností ve stavebnictví, kde většina komunikace probíhá telefonicky a osobně přímo na místě stavby. Požadavek na předložení dalších důkazů je v rozporu s prokázanou praxí obchodních vztahů s dodavatelem i judikaturou.

[43] NSS v obecné rovině souhlasí, že je vhodné respektovat povahu obchodních vztahů a běžné obchodní zvyklosti. Stěžovatelkou citovaný rozsudek se týkal pohonných hmot a sporným byl i dodavatel. NSS v něm mj. konstatoval, že daňový subjekt nemůže být povinen prokázat, jakými mechanismy putuje pokyn, aby určité zboží bylo dodáno v určitý čas na určité místo, od statutárního orgánu dodavatele k osobě, jež mu zboží fyzicky předá. Dodal také, že daňový subjekt musí prokázat, že zboží převzal od osoby, o níž se jako profesionál běžně vystupující v obchodních vztazích s ohledem na informace, které měl v době předání zboží k dispozici, mohl důvodně domnívat, že její jednání je přičitatelné osobě, která má být podle jeho tvrzení dodavatelem.

[44] Ačkoli se jednalo o skutkově odlišnou situaci, z citovaného rozsudku podle NSS plyne, že po daňovém subjektu nelze požadovat prokázání skutečností, jež mu z povahy obchodních vztahů nemohou být známy (např. zmíněné interní předávání pokynů v rámci dodavatelské společnosti). Nelze z něj však dovodit, že by daňový subjekt mohl unést své důkazní břemeno bez dalšího poukazem na údajné obchodní zvyklosti, o což se snaží stěžovatelka.

[45] NSS nečiní sporným, že ve stavebnictví může domluva o průběhu prací probíhat operativně telefonicky či osobně. Stěží však lze považovat za běžnou praxi (a stěžovatelka neprokázala opak), aby o činnostech probíhajících na stavbě nebyly vedeny žádné záznamy, dílčí smlouvy byly uzavírány pouze ústně, nebyly písemně potvrzovány např. nákupy materiálu a předání služeb a aby předem (alespoň rámcově) nebyla sjednána cena za poskytnuté služby. Předmětem plnění měla být řada dílčích činností (stavební dozor obsahující škálu kontrolních činností a poskytování informací o potenciálních klientech).

pokračování

Jednotlivé akce měly být dohodnuty bez předchozí kalkulace a následného vykázání provedených činností a prací v zadaném čase. Ve stavebnictví se mnohdy uplatňují záruky za jakost díla, s čímž souvisí případné kontroly v budoucnu, a tedy možné revize provedených činností i jakosti použitých materiálů (a tedy i revize tvrzených kontrolních činností, jež měl zajistit pan Kuchař). Právě proto, že se mohou v budoucnu vyskytnout vady díla, potažmo provedených prací, lze písemnou dokumentaci považovat za spíše obvyklou. Mimo smluv bývají písemné i objednávky, cenové kalkulace, rozpočty, předávací protokoly, stanovuje se časový harmonogram. Žádný z těchto dokumentů stěžovatelka nepředložila. Tvrzení, že takto byla spolupráce s dodavatelem nastavena, nezabývá stěžovatelku povinností splnit podmínky § 72 a § 73 zákona o DPH. Jinak řečeno, je jisté možné a dobře představitelné, že vztahy mezi stěžovatelkou a údajným dodavatelem byly takové, jak stěžovatelka tvrdí, a že šlo o jakési mezi nimi praktikované zvyklosti; podstatné však je, že to pro účely nároku na odpočet DPH dostatečně konkrétně neprokázala. Námitku, že městský soud nezohlednil obchodní zvyklosti, NSS neshledal důvodnou.

[46] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že nárok na odpočet DPH nelze odepřít pouze na základě obecnosti faktury, pokud daňový subjekt prokáže uskutečnění deklarovaných plnění jiným způsobem. Obecnost daňových dokladů spolu s ostatními okolnostmi však založila pochybnosti správce daně, které stěžovatelka nevyvrátila. Předložené písemnosti jsou jen formálními důkazy, jejichž věrohodnost a průkaznost byla relevantně zpochybněna, a faktický rozsah a předmět plnění neprokázaly ani svědecké výpovědi. Není pravdou, že správce daně disponoval všemi údaji k ověření splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně.

III. F. Neprovedení svědeckých výpovědí

[47] Stěžovatelka opakuje, že unesla důkazní břemeno k prokázání obchodních zvyklostí své spolupráce s dodavatelem. Žalovaný měl v odvolacím řízení provést doplňující výslech Martina Kuchaře a I. T. Žalovaný i městský soud nesprávně hodnotili výpovědi svědka Kuchaře. V rámci této námitky stěžovatelka také tvrdila, že zvyklosti ve stavebnictví jsou takové, že většina úkolů a činností je prováděna na základě ústních pokynů. To městský soud ani daňové orgány nezohlednily.

[48] Ohledně obchodních zvyklostí a hodnocení svědecké výpovědi odkazuje NSS na předchozí část tohoto rozsudku. Pro úplnost dodává, že i kdyby přisvědčil tomu, že nemusel existovat písemný záznam o řešení špatné základové desky, nadále platí, že nelze považovat za běžné, pokud daňový subjekt nedisponuje k takovému obchodnímu případu prakticky žádnou relevantní dokumentací, neboť pak nemůže unést své důkazní břemeno. K námitce, že žalovaný neprovedl doplňující výslech svědků, městský soud uvedl, že nesouhlas stěžovatelky s hodnocením svědeckých výpovědí není důvodem pro jejich opakování. Z téhož důvodu nepřistoupil k provedení těchto svědeckých výpovědí ani městský soud. K navrhovanému výslechu jednatelů uvedl, že není nezbytný. Stejně je absence relevantních daňových tvrzení.

[49] NSS ve shodě s městským soudem zdůrazňuje, že navrhovaní svědci Kuchař a T. již byli vyslechnuti v daňovém řízení. Opakování výslechu svědka je zásadně možné pouze

tehdy, pokud výslech nebyl proveden v souladu zákonnými pravidly, pokud byl proveden v jiném daňovém řízení a jsou splněny podmínky § 93 odst. 3 daňového řádu, nebo pokud se má svědek vyjádřit k novým, dosud neprojednaným okolnostem věci (rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018-42, bod 28 a tam citovaná judikatura). Nic takového stěžovatelka netvrdila. V odvolacím řízení (stejně jako v žalobě) navrhovala výslech svědků *k prokázání jednotlivých plnění vymezených v jednotlivých fakturách a jejich rozsahu*. K tomu se však již svědci vyjadřovali. Zástupkyně stěžovatelky již při prvním výslechu svědka Kuchaře využila svého práva pokládat svědkovi otázky. Byly mu předloženy jednotlivé faktury a byl dotazován na rozsah jím provedených a deklarovaných činností, k čemuž se vyjádřil, avšak jeho výpověď předmět a rozsah sporných plnění nepotvrdila (viz také body [34] a [36] tohoto rozsudku). Zároveň daňové orgány ani městský soud nepominuly stěžovatelkou opakovaně zdůrazňované sdělení o doložení rámcové smlouvy, uzavírání dílčích smluv ústně apod. Ani v soudním řízení stěžovatelka netvrdila, že by se svědci měli vyjádřit k novým, dosud neprojednaným okolnostem věci. NSS tak v neprovedení výslechu neshledal ani pochybení městského soudu. Nesouhlas stěžovatelky s hodnocením svědeckých výpovědí (především s výpovědí svědka Kuchaře) není důvodem pro jejich opakování.

[50] V žalobě dále stěžovatelka navrhla výslech svých jednatelů a opětovně i svědka Kuchaře, a to *k prokázání existence obchodních zvyklostí* mezi ní a dodavatelem. K průběhu spolupráce se již svědek Kuchař vyjádřil, NSS proto odkazuje na závěry vyslovené v předchozím bodě tohoto rozsudku a ohledně obchodních zvyklostí také výše na bod [46]. Ve shodě s městským soudem nepovažoval NSS za nezbytný ani výslech jednatelů stěžovatelky.

[51] V daňovém řízení, v němž fyzická osoba (statutární orgán právnické osoby) vystupuje v pozici daňového subjektu (resp. osoby jednající za něj), nemůže současně vystupovat v pozici osoby třetí – osoby rozdílné od daňového subjektu – svědka (rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2023, č. j. 10 Afs 339/2021-53). Postavení svědka v jakémkoli řízení (správním či soudním) se obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoli jej samotného (rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 31/2013-52). Jednání fyzické osoby – člena statutárního orgánu – je totiž přímo přičítáno stěžovateli a jeho výslech jako svědka by mohl být mj. v rozporu se zásadou zákazu sebeobvinění (rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2010, č. j. 1 Afs 58/2009-541, č. 2119/2010 Sb. NSS). V případě stěžovatelčiných jednatelů by se tedy jednalo o výslech účastnický. Ten sice nelze *a priori* hodnotit jako druhořadý, ale s ohledem na to, že stěžovatelka se k průběhu spolupráce, a tedy i obchodním zvyklostem, ve svých podáních vyjadřovala, se jeví nadbytečným. Podstatné je, že stěžovatelce nebyla v daňovém řízení upřena možnost uplatnit svá práva a povinnosti a oba jednatelé mohli ke spolupráci uvést vše, co věděli. Zároveň stěžovatelka kromě zmíněných obchodních zvyklostí neuvedla nic, co by mohly tyto výsledky prokázat.

[52] Podle stěžovatelky městský soud pominul, že dne 6. 3. 2020 byla správci daně doručena její reakce na výzvu č. 1 k prokázání skutečností obsahující relevantní tvrzení k deklarovaným plněním i jednotlivým fakturám. Stěžovatelka doložila rámcovou smlouvu uzavřenou s dodavatelem i jeho vyjádření ze dne 10. 7. 2020. V něm dodavatel potvrdil uzavření této rámcové smlouvy, v níž se zavázal poskytovat inženýrské činnosti na základě

pokračování

dílčích smluv. Odůvodnění neprovedení důkazů v soudním řízení tak nemá oporu v daňovém spise.

[53] To, co stěžovatelka uvedla v reakci na výzvu k prokázání skutečností, ani vyjádření dodavatele není pro posouzení jejího důkazního návrhu rozhodné. V důkazním návrhu měla uvést, k prokázání jakých skutečností má jeho provedení sloužit. Ani v reakci na výzvu k prokázání skutečností stěžovatelka nespécifikovala předmět plnění. Pouze uvedla, že plnění spočívalo v provádění kontroly stavebních prací a poskytování informací týkajících se nových potenciálních klientů bez další specifikace (výše body [28]-[29]). Vyjádření dodavatele není daňovým tvrzením stěžovatelky specifikujícím sporný předmět plnění. Závěr městského soudu o absenci relevantních daňových tvrzení je tak správný.

III. G. Souvislost s daňovým řízením dodavatele

[54] Stěžovatelka poukázala na závěry Finančního úřadu pro Středočeský kraj v daňovém řízení jejího dodavatele, jež jsou podle ní stěžejní i pro nynější věc. Tamní správce daně i přes pochybnosti o rozsahu uznal zdanitelná plnění tak, jak je dodavatel deklaroval. Podle stěžovatelky nelze v jejím daňovém řízení dospět k odlišným závěrům. Nezohledněním těchto skutečností byla fakticky vybrána DPH dvakrát za totožné plnění.

[55] Městský soud tuto námitku vypořádal v bodech 52-56 napadeného rozsudku. Uvedl, že i pokud dodavatel daň řádně odvede, nezakládá to nárok jiného plátce daně na odpočet. Vznik takového nároku je podmíněn splněním formálněprávních i hmotněprávních podmínek, což se stěžovatelce nepodařilo prokázat. Městský soud odkázal na rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24, jenž klade důraz na procesní aktivitu daňového subjektu. Stěžovatelka nemůže argumentovat tím, že jinému plátcovi daně (byť šlo o jejího dodavatele) bylo jeho daňové tvrzení uznáno, pokud na její straně zcela chybí to základní, a sice konkrétní tvrzení, jaké práce jí byly dodány. Bez toho jí nelze přiznat nárok na odpočet.

[56] Stěžovatelka s odkazem na rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2023, č. j. 1 Afs 130/2022-30, argumentuje, že v řízení nebyla pasivní. Očekávala tak, že vzdor neprokázání konkrétního předmětu a rozsahu plnění mezi ní a dodavatelem bude její nárok na odpočet uznán. Daň byla vykázána, řádně a včas odvedena a sporná plnění byla v daňovém tvrzení dodavatele ponechána.

[57] Podle NSS je pro posouzení této námitky stěžejní, že zatímco u uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu u přijatého zdanitelného plnění je třeba splnit podmínky podle § 72 a § 73 zákona o DPH, u daně na výstupu je v souladu s § 108 odst. 1 písm. j) ve znění účinném do 31. 3. 2019 a § 108 odst. 1 písm. f) ve znění účinném od 1. 4. 2019 zákona o DPH povinen daň přiznat a uhradit daňový subjekt, který vystaví daňový doklad, na němž daň uvede.

[58] Výkladem tohoto ustanovení se NSS zabýval v rozsudku ze dne 12. 2. 2021, č. j. 5 Afs 50/2020-43. Uvedl, že do zákona o DPH bylo toto pravidlo zařazeno v důsledku implementace čl. 21 odst. 1 písm. c) směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci

právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS) [dále jen „šestá směrnice“]. Jeho cílem je zachování neutrality DPH a vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů s ohledem na to, že příjemce dokladu (faktury), na kterém je DPH uvedena, má právo na odpočet DPH, je-li plátcem této daně. Podle NSS „*tento závěr vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie týkající se výkladu čl. 203 směrnice 2006/112/ES, resp. čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice (srov. rozsudky ze dne 31. 1. 2013, Stroy trans EOOD, C-642/11; ze dne 31. 1. 2013, LVK – 56 EOOD, C-643/11; či ze dne 13. 3. 2014, FIRIN OOD, C-107/13). Osoba, která uvede na vystaveném dokladu DPH, má povinnost odvést tuto daň, bez ohledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění, jež je předmětem DPH*“ (viz citovaný rozsudek ve věci Stroy trans EOOD, bod 29), a „*bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno*“ (viz citovaný rozsudek ve věci LVK – 56 EOOD, bod 42). Povinnost odvést daň uvedenou na faktuře tak existuje nezávisle na povinnosti odvést tuto daň z důvodu plnění podléhajícího DPH; právě tím má být vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemce faktury (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014-30; či ze dne 20. 11. 2020, č. j. 5 Afs 408/2019-32)“.

[59] Z uvedeného plyne, že pro účely § 108 odst. 1 písm. j), resp. písm. f) zákona o DPH není rozhodné, zda došlo k uskutečnění plnění. Finanční úřad pro Středočeský kraj proto plnění v daňovém tvrzení stěžovatelčina dodavatele ponechal, ačkoli měl pochybnosti o jeho obsahu a rozsahu. Z takového postupu však nelze dovozovat stěžovatelčin nárok na odpočet DPH. Jak upozornil i městský soud, vznik nároku na odpočet podle § 72 a § 73 zákona o DPH je vázán na splnění formálněprávních i hmotněprávních podmínek. Nepostačuje tedy předložit jen formální doklady, pokud je správce daně věrohodně zpochybnil.

[60] Stěžovatelka sice v řízení nebyla zcela pasivní, zákonné podmínky však nesplnila. Její poukaz na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 130/2022-30 na těchto závěrech nic nemění. NSS dodává, že samotná aktivita daňového subjektu není zárukou, že se podaří prokázat splnění podmínek pro nárok na odpočet. Pokud daňový subjekt sice není pasivní, ale např. předloží důkazy, které nejsou způsobilé prokázat uskutečnění plnění tak, jak je deklaroval, správce daně nárok neuzná.

[61] Podle stěžovatelky žalovaný postupoval v rozporu s body 23-26 rozsudku NSS ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24, neboť stěžovatelka jej vyrozuměla o závěrech Finančního úřadu pro Středočeský kraj podáním ze dne 29. 8. 2023, a městský soud tuto námitku nesprávně vypořádal. Uvedl totiž, že stěžovatelka netvrdila, jaké plnění či práce jí byly poskytnuty. Pominul přitom její reakci na výzvu č. 1 doručenou správci daně dne 6. 3. 2020 a vyjádření dodavatele ze dne 10. 7. 2020. Stěžovatelka uzavírá, že byla aktivním daňovým subjektem ve smyslu rozsudku NSS č. j. 1 Afs 360/2018-24. Správce daně naopak neprokázal důvodné pochybnosti a důkazní břemeno tak nemohlo přejít zpět na stěžovatelku.

[62] NSS souhlasí s vypořádáním této námítky ze strany městského soudu. Za podstatné považuje, že vznik nároku na odpočet daně je vázán na splnění formálních i hmotněprávních podmínek, což se stěžovatelce nepodařilo prokázat. V daňovém řízení sice byla aktivní,

pokračování

ale nepředestřela relevantní důkazy a nebyla schopna objasnit obsah a rozsah přijatých plnění.

[63] NSS neshledal rozpor mezi rozsudkem č. j. 1 Afs 360/2018-24 a závěry vyslovenými v daňovém řízení. Podle bodů citovaných stěžovatelkou platí, že na různá daňová řízení je nutno pohlížet odděleně. Skutkové závěry z jiného daňového řízení nemohou v daňovém subjektu vzbudit legitimní očekávání prokázání skutkových okolností. To však neznamená, že by správce daně neměl zohledňovat zjištění z jiného, úzce souvisejícího, daňového řízení. V tamní věci považoval NSS za podstatné, že stěžovatelka v žádné fázi daňového řízení nepoukázala na výsledky jiného daňového řízení (ve věci svého jednatele), správci daně nenavrhla provést důkazy získané v rámci tohoto řízení a učinila tak až v řízení před soudem. NSS pouze konstatoval, že městský soud má tento návrh řádně vypořádat.

[64] Z citovaného rozsudku však nelze dovodit, že by bylo možné uznat stěžovatelčin nárok na odpočet DPH proto, že sporná plnění byla ponechána v daňovém tvrzení jejího dodavatele. NSS již vysvětlil rozdíly mezi § 108 a § 72 spolu s § 73 zákona o DPH (výše body [58]-[60]). To, že stěžovatelka poukazovala na závěry Finančního úřadu pro Středočeský kraj, nic nemění na konstrukci zákona o DPH. Není pravdou, že žalovaný nezohlednil závěry jiného správce daně. V bodech 62 a 63 napadeného rozhodnutí uvedl, že výsledkem tamního kontrolního postupu byl závěr, kdy nadále přetrvávaly pochybnosti o předmětu a rozsahu deklarovaných uskutečněných zdanitelných plnění, nicméně nelze vyloučit, že se nějaká plnění ve prospěch stěžovatelky uskutečnila. Tyto závěry se neliší od těch, které správce daně učinil v případě stěžovatelky. Rozdílné právní posouzení, tedy to, že daň byla ponechána v daňovém tvrzení dodavatele, plyne především z § 108 odst. 1 písm. j), resp. f) zákona o DPH, kdy dodavatel vystavil doklady, na nichž daň uvedl.

[65] Důvodná není ani námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Podle stěžovatelky nebylo zjevné, kdy a jak správce daně provedl důkaz sdělením Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 12. 7. 2022. Podle § 92 odst. 1 daňového řádu provádí dokazování příslušný nebo jím dožádaný správce daně. Za součást dokazování se pak v daňovém řízení považuje hodnocení důkazu ve smyslu odst. 7 tohoto ustanovení. Podle něj *správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení nevádí v jiné písemnosti založené ve spise.*

[66] Hodnocení důkazu je tedy logické posuzování informací vyplývajících z důkazního prostředku. Daňový subjekt se dozvídá o výsledku tohoto posouzení, nikoli o tom, kdy a jak je důkaz prováděn. Je sice pravdou, že rozhodnutí žalovaného o sdělení ze dne 12. 7. 2022 výslovně nepojednává. Stěžovatelka je však navrhovala k prokázání skutečnosti, která v řízení není sporná. Napadené rozhodnutí tak není nezákonné ani nepřezkoumatelné; odkázat lze na jeho body 29 a 62. Žalovaný vycházel ze zprávy o daňové kontrole u dodavatele, z níž zjistil, že v řízení vedeném u dodavatele se nepodařilo prokázat, o jaká konkrétní plnění se mělo jednat a v jakém rozsahu byla provedena, ale jejich provedení nebylo možné vyloučit. Daňová povinnost podle vystavených dokladů byla dodavateli ponechána. To jsou stejné skutečnosti, které stěžovatelka zamýšlela prokázat sdělením Finančního úřadu pro Středočeský kraj.

III. H. Stěžovatelkou poukazovaná judikatura

[67] Městský soud podle stěžovatelky opomněl zohlednit již zmiňovaný rozsudek č. j. 48 Af 14/2015-48 odkazující na rozsudek NSS č. j. 4 Afs 58/2017-78, bod 46. V bodě 63 napadeného rozsudku městský soud poukázal pouze na to, že rozsudek *Kemwater ProChemie* na danou věc nedopadá. Stěžovatelka namítá, že svou argumentaci primárně opírala o jinou judikaturu. V případě rozsudku *Kemwater ProChemie* považovala za aplikovatelný závěr uvedený v bodě 37. Městský soud tak nezjistil skutečnosti významné pro posuzovanou věc.

[68] Za podstatné NSS považuje, že skutková specifika situace řešená rozsudkem č. j. 48 Af 14/2015-48, potažmo pak rozsudkem *Kemwater ProChemie*, je od případu stěžovatelky skutkově zcela odlišná. Tamní žalobkyně prokázala přijetí zdanitelných plnění spočívajících v provedení propagačních služeb na sedmi golfových turnajích. Předložila totiž mj. DVD s audiovizuálním záznamem průběhu všech sedmi golfových turnajů, na nichž jí měly být poskytnuty propagační služby v souladu s předloženými smlouvami. Správce daně ověřil konání golfových turnajů a přihlášení dvou zaměstnanců dodavatele k účasti na důchodovém pojištění. Jeden z nich přitom zajišťoval činnost dodavatele související s organizací jednotlivých golfových turnajů, což potvrdily svědecké výpovědi, smlouvy o pronájmech a provedené platby. Správcem daně oslovení další partneři golfových turnajů předložili rovněž audiovizuální nahrávky z turnajů na DVD a propagační letáky turnajů. Jde tedy o zcela jinou situaci než v případě stěžovatelky, která kromě daňových dokladů a rámcové smlouvy ke sporným plněním nic nedoložila. Městský soud proto citovaný rozsudek na její věc neaplikoval; nelze z něj dovodit, že by důkazy předložené stěžovatelkou byly způsobilé prokázat, že se plnění událo tak, jak bylo deklarováno.

[69] Stěžovatelka poukazovala také na část citovaného rozsudku, v níž se Krajský soud v Praze zabýval argumentem žalovaného, že u služeb objednaných tamní žalobkyní u dodavatele nebyl v uzavřených písemných smlouvách sjednán rozsah a kvalita služeb, a nebylo ani prokázáno, že by se tak stalo následnými ústními dohodami. Obecně lze uvést, že NSS není rozhodnutím krajských soudů vázán (rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2022, č. j. 6 As 4/2021-75, bod 39). Nicméně stěžovatelka pomíjí zásadní skutečnost, že v jejím případě nebylo důvodem odepření nároku to, že by cena sporných plnění neodpovídala obvyklé ceně, a není tak podstatné, že se nejednalo o transakci mezi spřízněnými osobami ve smyslu § 36a odst. 3 zákona o DPH, a především to, že povinnost specifikovat předmět (obsah) a rozsah zdanitelného plnění je ustáleně judikována. NSS uvedl, že „*neprokázání rozsahu plnění, tedy množství dodaného zboží či poskytnutí služeb, samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně*“ (rozsudky ze dne 18. 4. 2024, č. j. 9 Afs 2/2024-39, č. j. 4 Afs 402/2020-63, bod 32, nebo ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022-239, bod 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. V případě stěžovatelky nebyl specifikován předmět ani rozsah plnění.

[70] Podle stěžovatelky není přílehlavý odkaz žalovaného na rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2019, č. j. 9 Afs 34/2012-40, který řešil odlišnou skutkovou situaci (pochybnost

pokračování

o osobě dodavatele). V nynější věci nebyl stěžovatelčin dodavatel sporný a jeho jednatel byl vyslechnut. Ani rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 8. 2016, č. j. 31 Af 79/2014-39, není přílehlavý, neboť v tamní věci dodavatel daňovému subjektu nepředal žádný materiál. V případě stěžovatelky jde pouze o předmět a rozsah plnění. Namíste není ani odkaz žalovaného na rozsudek NSS č. j. 4 Afs 402/2020-63, neboť v této věci bylo prokázáno, že k uskutečnění plnění došlo. Nadto je bod 32 uvedeného rozsudku podle stěžovatelky v rozporu s bodem 37 rozsudku *Kemwater ProChemie*.

[71] Ani tato námitka není důvodná. U rozsudků č. j. 9 Afs 34/2012-40 a č. j. 31 Af 79/2014-39 odkazoval žalovaný pouze na obecné závěry, že neuznání nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázání splnění hmotněprávních podmínek není narušením neutrality daně. Z tam řešených skutkových okolností nedovožoval (ne)splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet v případě stěžovatelky. U rozsudku č. j. 4 Afs 402/2020-63 žalovaný zdůraznil jen závěr, že neprokázání rozsahu deklarovaného plnění samo o sobě postačuje k odepření nároku na odpočet daně. S tím NSS souhlasí (výše bod [69]). NSS neshledal ani rozpor s rozsudkem *Kemwater ProChemie*; odkazovaný bod 37 se nezabývá věcným přezkumem kasační námitky, neboť ta nebyla řádně uplatněna.

IV. Závěr a náklady řízení

[72] NSS ze shora uvedených důvodů zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[73] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 25. července 2025

Sylva Šiškeová
předsedkyně

senátu