



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Sylvie Šiškeové a soudců Tomáše Kocourka a Karla Šimky v právní věci žalobce: **Martin Koňářík**, se sídlem Pod Žamboškou 271, Vsetín, zast. Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Opletalova 600/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 8. 2022, č. j. 31267/22/5300-22444-713021, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2024, č. j. 31 Af 46/2022-76,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á**.
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (správce daně) žalobci na základě daňové kontroly daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období leden až říjen 2017, prosinec 2017 a únor až červenec 2018 sedmnácti dodatečnými platebními výměry doměřil tuto daň včetně penále. Neuznal totiž jeho nárok na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění v podobě dodávek dřevní hmoty a manipulačních prací od společností Flash Business s.r.o. (dále „Flash“) a Baukomerz s.r.o. (dále „Baukomerz“), neboť žalobce neprokázal splnění podmínek podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“). Žalovaný zamítl odvolání žalobce a dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobce bránil u Krajského soudu v Brně, který žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobce (dále „stěžovatel“) v kasační stížnosti namítl, že krajský soud bagatelizoval procesní pochybení žalovaného a nesprávně vyložil otázky rozložení důkazního břemene a aplikace rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále „Soudní dvůr“) ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie*.

[4] Pochybnosti daňových orgánů, které krajský soud popsal v bodech 28-29 svého rozsudku, byly převážně mimo hranici zjišťovacích schopností stěžovatele, a tedy mimo jeho důkazní břemeno. Z rozsudku Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd*, plyne, že důkazní břemeno daňového subjektu je zásadně ohraničeno skutečnostmi, které je objektivně schopen zjistit a případně i ovlivnit.

[5] Stěžovateli musí být vyjeveny pochybnosti vztahující se k jeho důkaznímu břemenu, neboť je povinen prokazovat pouze skutečnosti, které uváděl ve svých daňových tvrzeních a jiných podáních. Stěžovatel netvrdil, že by se podílel na transakcích mezi dodavateli a jejich subdodavateli. Odstranění pochybností správce daně musí být v možnostech daňového subjektu.

[6] V bodě 42 napadeného rozsudku krajský soud potvrzuje stěžovatelovu premisu, že za odepřením nároku stojí skutečnosti, které nebyly předmětem jeho obchodních transakcí a daňových příznání. Jedná se o nezákonný přenos důkazního břemene.

[7] Pochybnosti správce daně spočívající v hotovostních platbách a v tom, že svědek Surý neznal místa nakládky a neuvedl bližší údaje o dodavatelích, nedosahují kvalifikované intenzity, na jejichž podkladu by bylo možné uzavřít, že žalovaný unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Hotovostní platba je jednou ze silnějších pochybností pouze za situace, pokud by stála sama o sobě. Součástí každé platby však byla její evidence v systému EET. To daňové orgány pominuly, ačkoli jde o důkaz svědčící o zachování auditní stopy. Vypořádání ze strany krajského soudu je nepřezkoumatelné, neboť se jedná o *ad hoc* argumentaci. Žalovaný ani krajský soud neřešili konkrétní dopad systému EET na meritum věci. Absentují konkrétní skutková zjištění i závěr, který by odůvodnil, proč daňové orgány nevyužily vlastní evidence EET.

[8] Krajský soud ve vztahu k systému EET předvídá okolnosti, které z něj *a priori* neplynou. Argumentace jde nad rámec stěžovatelova případu, neboť předpokládá negativní jednání ze strany dodavatele směrem k jeho daňovým povinnostem na vstupu. Pokud by dodavatel uplatňoval fiktivní nároky, nemá to bez dalšího vliv na to, že ze systému EET lze zjistit, zda je platba evidována, zda její výše odpovídá daňovým dokladům a proběhla v odpovídajícím termínu i zda je evidována u konkrétního subjektu, jenž je podle daňových dokladů v pozici dodavatele.

[9] Z důkazního návrhu, který měl sloužit k prokázání dodavatele, lze stěží dovodit, že systém EET nezabrání uplatňování fiktivních nároků na odpočet daně ze strany dodavatele. Krajský soud nesprávně přisvědčil daňovým orgánům. Ty zásadně procesně pochybily, neboť si neobstaraly doklady ze systému EET a nepoužily je jako důkaz faktické realizace

pokračování

sporných transakcí. Jde o plausibilní a věrohodný důkaz, na jehož základě lze identifikovat konkrétního poplatníka. Neuznání stěžovatelova nároku na odpočet je s ohledem na opomenutý důkaz minimálně předčasné.

[10] Závěry krajského soudu k aplikaci rozsudku *Kemwater ProChemie* popírají hmotněprávní podmínky nároku na odpočet. Spekulace, že deklarovaná plnění dodalo více dodavatelů a nejednalo se o jediný subjekt, jsou nepřezkoumatelné. Aby byla připuštěna mnohost dodavatelů, musely by existovat objektivní okolnosti, které by identifikovaly odchylky v obchodních případech. Je neobvyklé, aby více subjektů obchodovalo naprosto shodným způsobem. Krajský soud nestaví své závěry na žádných skutkových zjištěních; objektivní okolnosti svědčí o jediném dodavateli. Výklad krajského soudu popírá unijní právo. Stěžovatel poukázal na rozsah plnění u dvou dalších údajných odběratelů deklarovaných dodavatelů, jež pojí blízká věcná i časová souvislost. Jejich obchodní spolupráce byly navázány nezávisle na sobě, přesto mezi nimi panuje shoda v předmětu plnění i způsobu obchodní spolupráce. Shodují se ve vizuálu daňových dokladů, částečně ve formě úhrad, označují i konkrétní osobu, která za dodavatele vystupovala (pan Surý). Stěžovatel odkázal na tabulku, z níž dovozuje, že se muselo jednat o plátce DPH *ex lege*. Pokud by plnění dodal jeden subjekt (z nalézacího řízení plyne jediné pojítko v podobě pana Surého), pak by se prokazatelně rovněž stal plátcem. Jinak řečeno, jakákoli skutková varianta, která ze spisu plyne, svědčí o tom, že přijatá zdanitelná plnění uskutečnil plátec DPH.

[11] Stěžovatel zpochybnil odkazy krajského soudu na jeho rozsudky ze dne 12. 9. 2023, č. j. 31 Af 16/2022-90, a ze dne 23. 6. 2022, č. j. 30 Af 11/2021-80, v nichž se jednalo o částečně shodné subjekty (dodavateli měli být v případě prvně zmíněného rozsudku také Flash a Baukommerz, dále společnost JOHAL TRANS, s. r. o., v rozsudku č. j. 30 Af 11/2021-80 pak JOHAL TRANS, s. r. o. a Flash). Každé daňové řízení je jedinečné a individuální. V případě řešeném rozsudkem č. j. 31 Af 16/2022-90 byly identifikovány i jiné pochybnosti (nedostatečně vedená skladová evidence) a byla zde jiná forma přepravy. Ve věci č. j. 30 Af 11/2021-80 se primárně řešilo jiné zdaňovací období a jiný deklarovaný dodavatel. Zároveň stěžovatel poukázal na rozsudek krajského soudu ze dne 12. 10. 2023, č. j. 30 Af 65/2021-83, kde je shoda ve zdaňovacích obdobích i dodavatelích. Žalovaný zde dospěl k závěru o splnění hmotněprávních podmínek, což činí nepřekonatelný rozpor mezi těmito případy. Žalovaný ani krajský soud své odlišné závěry nevysvětlili.

[12] Závěrem stěžovatel navrhl, aby NSS položil Soudnímu dvoru tři předběžné otázky týkající se výkladu čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112“).

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svých závěrech a ztotožnil se s krajským soudem. Pro předložení předběžných otázek neshledává důvod.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

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

[15] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[16] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *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.*

[17] 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, 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. Ty stanoví § 29 zákona o DPH, patří mezi ně též rozsah a předmět plnění [§ 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH]. Tato úprava je provedením čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112. Podmínkou uplatnění nároku na odpočet daně je doložení faktury vystavené v souladu s články 220 až 236, 238, 239 a 240 této směrnice.

[18] Hmotněprávní podmínky vyžadované pro vznik nároku na odpočet jsou uvedeny v čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112. Zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny věcné podmínky týkající se uplatnění tohoto práva, i když osoby povinné k dani nesplnily určité formální požadavky (rozsudek ze dne 15. 9. 2016, *Barlis 06 – Inverimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, body 27 a 42). Mezi hmotněprávní podmínky se řadí faktické uskutečnění zdanitelného plnění dodaného plátcem DPH, ze kterého je nárokován odpočet daně, přičemž plnění musí být využito k ekonomické činnosti daňového subjektu. Pro přiznání nároku na odpočet daně nepostačuje, že se zdanitelné plnění reálně uskutečnilo, nýbrž je třeba prokázat také jeho provedení v deklarovaném rozsahu (viz např. rozsudky NSS ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, ze dne 12. 7. 2022, č. j. 6 Afs 403/2020-63, ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022-239, či ze dne 22. 3. 2023, č. j. 2 Afs 176/2022-46).

[19] 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).

[20] 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

pokračování

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.

[21] 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. B. Pochybnosti daňových orgánů

[22] Správce daně neuznal stěžovatele nárok na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění od společností Flash a Baukomerz. Žalovaný (body 34-57 napadeného rozhodnutí) se ztotožnil s některými jeho pochybnosti a formuloval také vlastní, s nimiž stěžovatele v průběhu odvolacího řízení seznámil. Dospěl k závěru, že z daňového spisu neplyne, že obchodní případy mezi stěžovatelem a deklarovanými dodavateli fakticky proběhly. Stěžovatel sice od někoho dřevo obdržel, ale jeho kvalitativní a kvantitativní přejímku realizoval až odběratel odběratele, rakouská společnost Holzindustrie Maresch GmbH. Takový postup nebyl osvědčen jako stěžovatelova obvyklá praxe, neboť v jiných případech disponoval věrohodnou auditní stopou. Nebylo prokázáno, zda dřevní kulatinu dodal plátce DPH, ani v jakém rozsahu. Ani u plnění v podobě doprovodných prací (společnost Baukomerz měla poskytnout manipulační práce, konkrétně pak sortimentaci dříví, čištění čel a úklid vagónů a společnost Flash pak těžbu, přiblížení dřev a pálení klestu) nebyl prokázán deklarovaný dodavatel ani faktické uskutečnění plnění.

[23] Krajský soud se ztotožnil s pochybnostmi daňových orgánů, jež popsal v bodech 28-30 svého rozsudku. U plnění, jež měla být přijata od dodavatele Flash, založilo pochybnosti správce daně zejména to, že všechny přijaté faktury v souhrnné hodnotě asi 11 500 000 Kč byly hrazeny v hotovosti a stěžovatel neuzavřel s tímto dodavatelem písemnou smlouvu. Ve zdaňovacích obdobích leden, únor, srpen, září, listopad a prosinec 2017 nemohla být deklarovaná plnění poskytnuta tak, jak tvrdí stěžovatel, neboť nebyly prokázány nákupy dřevní hmoty, kterou by mu mohl dodavatel dodat. Pan Surý, jednatel dodavatele Flash, neznal konkrétní odvozní místa kulatiny, nevěděl, kdo dřevo vytěžil, svážení dřeva na skládky nebyl přítomen, a především neuvedl konkrétního dodavatele své společnosti. Pouze uvedl, že jednal s Ivanem Dědkem, jednatelem společnosti PROG-SOFT spol. s r.o. (dále „Prog-soft“), kterého nebyl schopen blíže identifikovat. Jeho služby přefakturoval. Z výpovědi pana Dědka vyplynulo, že mezi společnostmi Prog-soft a Flash neprobíhala v roce 2017 spolupráce. Společnost Prog-soft od roku 2017 nevykonávala ekonomickou činnost. Podle kontrolních hlášení dodavatele Flash však byla v dubnu, září,

říjnu, listopadu a prosinci 2017 jediným dodavatelem dřevní hmoty právě společnost Prog-soft. Ta přitom od prosince 2016 nepodávala daňová přiznání, kontrolní hlášení, nekomunikovala se správcem daně ani nepřebírala korespondenci. Z daňové kontroly u tohoto deklarovaného dodavatele společnosti Flash vyplynulo, že tato společnost v měsících leden, únor, srpen, září a říjen 2017 neprokázala přijetí ani uskutečnění deklarovaných plnění; pro měsíce listopad a prosinec 2017 byl se stejným výsledkem ukončen postup k odstranění pochybností.

[24] U plnění, která měl dodat dodavatel Baukomerz, poukazoval správce daně především na to, že i zde byly přijaté faktury hrazeny v hotovosti, dodavatel neměl provozovnu a prezentoval se jako výrobce a prodejce stavební chemie. Za dodavatele měl na základě plné moci jednat pan Surý, ačkoli nebyl jeho zaměstnancem. Měl spolupracovat s L. F. a panem Z., které nebyl schopen blíže identifikovat. Od stěžovatele přebíral finanční prostředky, k čemuž ale nebyl zmocněn. Neznal konkrétní odvozní místa kulatiny, nevěděl, kdo dřevo vytěžil, dřevo přebíral na odvozních místech. Měření se mělo provádět až u stěžovatele. Spolupráce měla probíhat na základě nákupní smlouvy ze dne 20. 1. 2018 podepsané Pavlem Trlidou (jednatelem dodavatele) a stěžovatelem. Stěžovatel však vypověděl, že pana Trlidu nezná. Dodavatel nevystavoval dodací listy a pouze přefakturovával manipulační práce, které měli provádět dřevaři zajištění panem F. (společnost FORAGRO s.r.o.), a to bez písemné smlouvy. Z daňového řízení s dodavatelem vyplynulo, že neměl zaměstnance. Nebylo prokázáno, že v období od ledna do června 2018 přijal jakákoli zdanitelná plnění. Jednatel dodavatele nebyl přítomen u dodávek, nestaral se o ně. Pan Surý mu pouze vozil výkupní lístky. Platby v hotovosti přes limit podle zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, byly prováděny nadvakrát. Podrobnosti spolupráce se stěžovatelem neznal, pouze dostával provizi od pana Surého. Pan Surý vypověděl, že dřevo vytipovali pan F. a pan Z. Pocházelo od soukromníků a firem. Šlo o kalamitní dříví, z odvozních míst si dřevo odvážel stěžovatel vlastními dopravci, přejímka probíhala až u konečného odběratele. Dřevní hmota byla tedy dodávána bez faktické účasti deklarovaného dodavatele, který ani neověřil její kvalitu. K předání mělo docházet bez průvodních dokladů, z nichž by byl zřejmý konkrétní sortiment, množství, původ a kvalita dřevní hmoty. Její cena od dodavatelských společností se přitom měla odvíjet právě od těchto charakteristik.

[25] Podle stěžovatele se většina pochybností správce daně vztahuje ke skutečnostem, jež jsou mimo jeho zjišťovací schopnosti i důkazní břemeno. NSS souhlasí se stěžovatelem v tom, že důkazní břemeno daňového subjektu je ohraničeno. Správce daně je oprávněn vyzývat jej pouze k prokázání toho, co ve vztahu k deklarovaným skutečnostem daňový subjekt sám tvrdí. To však neznamená, že by se pochybnosti správce daně nemohly zakládat i na okolnostech stojících mimo sféru daňového subjektu.

[26] Pochybnosti správce daně se totiž nemusí zakládat jen na skutečnostech, o kterých má daňový subjekt vědomost a které jsou v jeho dispozici. V rozsudku ze dne 21. 2. 2023, č. j. 8 Afs 28/2021-49, posoudil NSS jako dostatečně závažné pochybnosti správce daně založené na tom, že deklarovaní dodavatelé úklidových služeb neměli v kontrolovaných zdaňovacích obdobích takový počet zaměstnanců, jaký byl potřebný k provádění úklidových prací. Takové zjištění samo o sobě nutně nevede k odepření nároku na odpočet DPH ve vztahu k dodávkám, které měl daný dodavatel pro daňový subjekt realizovat.

pokračování

Podporuje však pochybnosti správce daně o tom, zda dodavatel mohl dodat zboží v deklarovaném rozsahu.

[27] Obdobně to platí o situaci, kdy je obchodní partner daňového subjektu nekontaktní. NSS ustáleně judikuje, že tato okolnost sama o sobě nemůže vést k odepření nároku na odpočet DPH, může však založit pochybnosti správce daně o tom, že se plnění skutečně odehrálo tak, jak bylo deklarováno (rozsudky ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, bod 48, ze dne 18. 2. 2021, č. j. 1 Afs 180/2020-41, bod 24, či ze dne 8. 8. 2023, č. j. 4 Afs 221/2022-59, bod 50). Jednotlivé pochybnosti správce daně je nutné posuzovat ve vzájemné souvislosti, nikoli pouze izolovaně. V případě stěžovatele tedy mohlo pochybnosti správce daně v celkovém kontextu mj. vzbudit i to, že subdodavatel nepotvrdil obchodní spolupráci mezi ním a společností Flash, ačkoli se mělo jednat o jediného dodavatele, i to, že tato společnost neprokázala přijetí ani uskutečnění deklarovaných plnění. To, že subdodavatel společnosti Flash nepodával od prosince 2016 daňová přiznání ani kontrolní hlášení a nekomunikoval se správcem daně, tyto pochybnosti prohlubuje. U společnosti Baukomerz mohlo posílit pochybnosti správce daně mj. to, že mezi ní a subdodavatelem nebyly uzavřeny písemné smlouvy, že neměla vlastní zaměstnance, jednatel nebyl přítomen u dodávek a vše obstarával pan Surý. Společnost Baukomerz nevystavovala dodací listy a nákup dřevní hmoty probíhal fakticky bez její účasti, neboť si ji odvážel přímo stěžovatel z místa nakládky. Krajský soud podle NSS nepochybil, pokud se ztotožnil s pochybnostmi daňových orgánů (body 28-29 napadeného rozsudku).

[28] Vyvrácení pochybností správce daně přitom nespočívá v tom, že by daňový subjekt musel relevantně zpochybnit každou jednotlivou pochybnost, neboť to by mnohdy nebylo možné. Pokud však správce daně předestře důvodné pochyby o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti předložených dokladů, musí daňový subjekt předložit jiné důkazy, typicky jiné než své účetnictví, které dokládají, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak deklaruje. Má tedy jít o důkazy osvědčující tvrzení daňového subjektu ohledně jeho daňových povinností. Důkazní prostředky v takových případech pravidelně pocházejí ze sféry mimo účetnictví a mohou nahradit či doplnit nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (rozsudek NSS č. j. 2 Afs 24/2007-119).

[29] Daňové orgány po stěžovateli nepožadovaly prokázat skutečnosti týkající se obchodních transakcí mezi deklarovanými dodavateli a jejich dodavateli. Stěžovatel předložil evidenci pro účely DPH, přijaté faktury, pokladní doklady a odběratelské faktury. Doklady k přejímkám byly vyhotoveny až na základě zjištěného množství a kvality dřevní kulatiny podle přejímek u konečného odběratele. K plněním, která měla být přijata od společnosti Baukomerz, stěžovatel doložil také kupní smlouvu, kterou však měl údajně podepsat jednatel, o němž stěžovatel uvedl, že jej nezná. Tento podpis, jakož i podpisy na příjmových pokladních dokladech a fakturách u plnění údajně dodaných Baukomerz, správce daně zpochybnil (s. 31 zprávy o daňové kontrole). Daňové orgány stěžovatele pouze vyzvaly, aby uvedl a doložil podklady týkající se jeho daňových tvrzení, jako např. skladové evidence zásob, specifikaci místa nakládky a vykládky dřevní hmoty spolu s čísly daňových dokladů, data uskutečnění přepravy, údaje týkající se přepravy (přepravní doklady, faktury), smlouvy o poskytnutí služeb, dodací (výkupní) lístky k nákupu kulatiny. Tento požadavek nejde podle NSS nad rámec důkazního břemene daňového subjektu. Daňové doklady nelze v procesu dokazování vnímat izolovaně. Uschováním souvisejících informací, dokladů

a dokumentů od samotného počátku transakce vytváří daňový subjekt spolehlivou auditní stopu dokumentující tok plnění a tím i ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby (rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106). Stěžovatel však takovou spolehlivou auditní stopu sporných plnění nedoložil, ačkoli u jiných zdanitelných plnění měl průběh obchodních transakcí pečlivě zdokumentován.

[30] Tyto závěry nejsou v rozporu se stěžovatelem citovaným bodem 46 rozsudku Soudního dvora *Optigen Ltd* ani s body 39-40 rozsudku ze dne 25. 11. 2024, č. j. 3 Afs 30/2023-48, v nichž NSS popsal obecná východiska rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Kasační soud uzavírá, že námitka nezákonného přenosu důkazního břemene není důvodná.

[31] Stěžovatel dále namítal, že zbylé pochybnosti nedosahují takové intenzity, aby na jejich základě bylo možné konstatovat, že žalovaný unesl své důkazní břemeno. Jednalo se o hotovostní platby a fakt, že svědek Surý, který byl jednatelem společnosti Flash a společnost Baukomerz zastupoval na základě plné moci, neuvedl detaily obchodní spolupráce. NSS již vysvětlil, že daňové orgány mohou své pochybnosti založit i na skutečnostech mimo dispozici daňového subjektu. Ty je nutné hodnotit ve vzájemných souvislostech. S odkazem na to, co kasační soud uvedl v předchozí části tohoto rozsudku, lze uzavřít, že žalovaný své důkazní břemeno unesl.

[32] Vypořádání námítky nevyhodnocení plateb ze systému EET označuje stěžovatel za spekulace o systému EET, které nemají souvislost s jeho nárokem na odpočet DPH. Krajský soud v bodě 35 svého rozsudku konstatoval, že daňová přiznání k DPH od jeho dodavatelů, kontrolní hlášení či účtenky vydané v rámci systému EET by nemohly přispět k unesení stěžovatelova důkazního břemene. Elektronická evidence tržeb zajišťuje, že by se daňový subjekt neměl vyhýbat vykazání tržby ve svém účetnictví, ale nezabraňuje zaúčtování fiktivních nákladů. Podle stěžovatele je tento závěr nepřezkoumatelný, neboť chybějí konkrétní skutková zjištění i závěr, který by vysvětlil, proč daňové orgány nevyužily vlastní evidenci EET. S touto argumentací se NSS neztotožnil. Krajský soud totiž uvedl, že pokud neexistují důvodné pochybnosti o tom, že se obchodní případ odehrál tak, jak byl deklarován, postačí daňovému subjektu k unesení důkazního břemene předložení formálních dokladů. Vyvstanou-li však takové důvodné pochybnosti, jako se stalo v nyní posuzovaném případě, musí daňový subjekt realizaci plnění prokázat jinak. Konstatoval také, že stejně jako jakékoli jiné účetní doklady poskytují i daňová přiznání, kontrolní hlášení či vystavené účtenky dodavatelů pouze přehled o tom, jak jednotlivé daňové subjekty své transakce navenek deklarovaly, nikoli o tom, zda a jak tyto transakce ve skutečnosti proběhly. Daňové orgány podle krajského soudu nepochybily, pokud tyto doklady nepoužily jako důkaz faktické realizace transakcí (dodání zboží deklarovanými dodavateli).

[33] Napadený rozsudek tedy není nepřezkoumatelný. Krajský soud dospěl k závěru, že daňová evidence či účetní doklady (včetně účtenek ze systému EET) nemohou sloužit jako důkazy faktické realizace deklarovaného plnění (dodání zboží a služeb), neboť dokládají pouze stav formálně evidovaný a navenek deklarovaný. To, že deklarovaní dodavatelé uvedou sporná plnění ve svých daňových přiznáních, kontrolních hlášeních či vydají účtenku v rámci systému EET, je podle NSS dílčí okolností svědčící ve prospěch daňového subjektu. Jde o důkaz, z něhož lze usuzovat, že dodavatel v rozhodné době minimálně

pokračování

nepřímo potvrdil poskytnutí plnění. Nicméně nadále jde o dílčí důkaz nepřímý (střípek mozaiky), který je nutné hodnotit v provázaném komplexu dalších shromážděných důkazů a zjištění (přiměřeně rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023-37). Striktně vzato zanesení tvrzené platby od odběratele do systému EET dodavatelem neříká samo o sobě nic jiného než to, že dodavatel deklaruje přijetí platby (a implicitně přijímá daňové či jiné dopady takovéhoho přijetí), ovšem ne to, že platba také vskutku přijata byla (zanesení přijetí platby do evidence EET totiž vůbec nevylučuje, že žádná platba ve skutečnosti přijata nebyla, např. proto, že jde o fiktivní, toliko navenek deklarovanou platbu, třeba v rámci podvodu na DPH). S ohledem na veškeré pochybnosti správce daně nelze dospět k závěru, že by zmiňované důkazy samy o sobě mohly prokázat, že sporná plnění uskutečnili právě deklarovaní dodavatelé. Ve stěžovatelově případě bylo identifikováno množství pochybností o faktickém dodavateli deklarovaných plnění a jeho rozsahu (a částečně, v případě manipulačních prací, i o faktickém uskutečnění deklarovaných plnění). NSS tedy souhlasí s krajským soudem, že evidence ze systému EET by poskytla pouze přehled o tom, jak daňové subjekty deklarovaly sporné plnění navenek, ale nesvědčila by o jejich faktickém dodání. Vykázání v systému EET nevytváří v daných konkrétních skutkových souvislostech spolehlivou auditní stopu; k jejímu vytvoření by stěžovatel musel doložit další související dokumenty, což neučinil (výše bod [29]).

III. C. Aplikace rozsudku *Kemwater ProChemie*

[34] K argumentaci týkající se možnosti aplikace rozsudku *Kemwater ProChemie* odkázal krajský soud přílehuje na rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2024, č. j. 10 Afs 231/2022-53, podle něhož „závěry plynoucí z rozsudku *Kemwater ProChemie* nemají vést automaticky ke zrušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění, a daňový subjekt neměl dříve možnost takovou osobu označit“. Krajský soud uvedl, že stěžovatel mohl na závěry rozsudku *Kemwater ProChemie* reagovat. Nadále však tvrdil, že mu zdanitelná plnění poskytli dodavatelé Baukomerz a Flash. To však v řízení nebylo prokázáno.

[35] Podle krajského soudu nebylo prokázáno ani to, že dodavatelem byl ve všech případech pan Surý; nelze ani presumovat, že by skutečným dodavatelem byla jiná (neznámá) osoba v postavení plátce DPH. Stěžovatel tvrdil, že skutečnými dodavateli byly společnosti Flash a Baukomerz. Logicky tedy nemůže zároveň tvrdit, že by dodavateli byly jiné subjekty (ačkoli se tato varianta jeví jako pravděpodobnější). I s ohledem na obchodovanou komoditu však nelze zjistit, kolik oněch skutečných dodavatelů bylo. U dřevní hmoty totiž není zaručeno, že by byla získávána z jediného distribučního kanálu. Ani to, že okolnosti všech dodávek byly podobné, nemůže podle krajského soudu vést k závěru, že dodavatelem byl jediný subjekt. Pro posouzení této otázky nemůže být rozhodné ani to, že deklarovaní dodavatelé měli obchodovat také s dalšími subjekty, neboť nebylo prokázáno, že byli skutečnými dodavateli. S ohledem na charakter obchodované komodity a na to, že se stěžovateli ani nepodařilo prokázat konkrétnější okolnosti dopravy a předávání dřevní hmoty, krajský soud nepřijal závěr, že u každého z možných skutečných dodavatelů byla před uskutečněním transakcí překročena zákonná hranice 1 000 000 Kč

obratu za dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců (§ 6 zákona o DPH). Není proto možné ani nepřímou dovozovat, že by skuteční dodavatelé byli plátcí DPH.

[36] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nepřezkoumatelnost závěru, že plnění dodalo více dodavatelů, neboť v obchodních případech nebyly identifikovány odchylky. Není obvyklé, aby více subjektů obchodovalo stejným způsobem. Stěžovatel je přesvědčen, že závěry krajského soudu jsou v rozporu s unijním právem. S touto argumentací se NSS neztotožnil.

[37] Především, závěry krajského soudu nejsou nepřezkoumatelné. Podle krajského soudu byl stěžovatel povinen prokázat, že mu plnění poskytl plátec DPH, což se mu nepodařilo. S tímto závěrem NSS souhlasí. Podle rozsudku Soudního dvora ve věci *Kemwater Pro Chemie* a navazujícího rozsudku rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, dodavatel zboží či poskytovatel služeb nemusí být vždy konkrétně označen, pokud daňový subjekt prokáže nebo jinak ze skutkových okolností s jistotou plyne, že měl postavení plátce DPH. Pokud na daňovém dokladu není uveden skutečný dodavatel, musí daňový subjekt prokázat, že plnění poskytl plátec DPH.

[38] Stěžovatel měl tedy prokázat, že mu plnění poskytl plátec DPH. K tomu však nedostačuje, aby s poukazem na shodný vizuál zpochybněných daňových dokladů a to, že bylo obchodováno se stejnou komoditou a shodným způsobem, tvrdil, že je vyloučeno, aby dodavatelů bylo více. Nebylo úlohou krajského soudu identifikovat odchylky v obchodních případech. V souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu měl svá tvrzení prokázat stěžovatel. K tabulce, v níž stěžovatel uvádí plnění, která měli deklarovaní dodavatelé poskytnout dalším odběratelům, NSS ve shodě s krajským soudem podotýká, že tyto okolnosti nejsou pro posouzení věci rozhodné, neboť nebylo prokázáno, že deklarovaní dodavatelé byli skutečnými dodavateli stěžovatele. Na tom nic nemění tvrzení, že jednotlivé odběratele pojí blízká věcná a časová souvislost. NSS uzavírá, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno.

III. D. Poukazy na související rozhodnutí

[39] Podle stěžovatele nejsou na jeho věc přílehlavé rozsudky, na něž odkázal krajský soud. Je pravdou, že každé daňové řízení je individuální. Podle judikatury je třeba na každé daňové řízení nahlížet jako na samostatné. Každý subjekt prokazuje skutečnosti, k nimž jej správce daně vyzval. Správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu (rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012-40). To však neznamená, že by správce daně neměl zohledňovat zjištění jiného, úzce souvisejícího, daňového řízení (rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24). Ta je pak třeba posoudit individuálně ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu. Je možné, že ve věci č. j. 31 Af 16/2022-90 byly identifikovány i jiné pochybnosti, nicméně okolnosti zjištěné daňovými orgány ve věci stěžovatele považuje NSS za dostatečné (výše body [22]-[31]).

[40] Stěžovatel vytýká žalovanému i krajskému soudu, že nevysvětlili, jak je možné, že dospěli k odlišným závěrům ve věci pana D., kterou následně řešil podle něj přílehlavější rozsudek č. j. 30 Af 65/2021-83. Přes totožné plnění, formu spolupráce a dodavatele dospěl žalovaný k závěru, že hmotněprávní podmínky byly splněny. Podle NSS se k tomu žalovaný

pokračování

ani krajský soud nemohli vyjádřit, protože stěžovatel na tyto odlišné závěry neupozornil. Je sice pravdou, že zmíněný rozsudek byl vydán až po podání žaloby, avšak ani tak nelze krajskému soudu či žalovanému vytýkat, že údajné rozpory nevysvětlili. Stěžovatel v kasační stížnosti pouze namítl, že se jednalo o stejné dodavatele a stejné zdaňovací období, a tedy i stejnou formu spolupráce. Nespecifikoval však, v čem má spočívat onen nepřekonatelný rozpor v posouzení obou případů. Není zřejmé, jaké pochybnosti správce daně v dané věci identifikoval a jaké důkazy pan D. předložil. Lze tak opět poukázat na shora uvedené závěry, podle nichž je nutné na každé daňové řízení pohlížet odděleně. Správci daně mohou zcela zákonným způsobem, například z důvodu pasivity některého z daňových subjektů, dospět při posuzování identického skutkového děje k diametrálně odlišným závěrům. Navíc se v posuzované věci nejedná o totožný skutkový děj, ale o jiné obchodní transakce, byť se stejnými tvrzenými dodavateli. Pro úplnost lze podotknout, že ve věci pana D. byl zjištěn podvod na DPH (potvrzeno rozsudkem NSS ze dne 22. 11. 2024, č. j. 5 Afs 266/2023-41). NSS neshledal ani tuto argumentaci důvodnou.

III. E. Návrhy na položení předběžných otázek Soudnímu dvoru

[41] NSS neshledal důvod položit Soudnímu dvoru tři předběžné otázky formulované stěžovatelem. Stěžovatel tuto potřebu odůvodnil postupem krajského soudu a novostí posouzení právní otázky ve věci *Kemwater ProChemie*. NSS již výše uvedl, že postup krajského soudu byl správný a souladný s judikaturou NSS i Soudního dvora. Rovněž judikatura navazující na rozsudky ve věci *Kemwater ProChemie* se ustálila a její aplikace nevyvolává nejistoty s dopadem na posuzovanou věc.

[42] Stěžovatel navrhl položit Soudnímu dvoru otázku, zda pro splnění hmotněprávní podmínky uplatněného nároku na odpočet daně v podobě postavení dodavatele coby osoby povinné k dani postačuje, jestliže tento dodavatel podal daňové přiznání, v němž uskutečnění plnění ve prospěch plátce uplatňujícího si nárok na odpočet daně přiznal, nebo zda k tomu musí přistoupit i další okolnosti. Dále je podle něj třeba postavit najisto, zda směrnice 2006/112 ve spojení se zásadou proporcionality a daňové neutrality brání tomu, aby nebyl deklarovaný dodavatel, který podal daňové přiznání, na jehož základě byla daň vyměřena, v řízení u plátce uplatňujícího nárok na odpočet považován za faktického dodavatele. Stěžovatel se také domnívá, že v případě, kdy dodavatel potvrdí vystavení daňových dokladů a dodání zdanitelného plnění ve prospěch odběratele, přičemž zcela korelují i kontrolní hlášení a daňová přiznání k jednotlivým transakcím, je dodržena zásada neutrality daně. Směrnice 2006/112 podle stěžovatele ve spojení s touto zásadou, zásadou proporcionality a čl. 47 Listiny základních práv Evropské unie nebrání potvrzení nároku na odpočet daně pouze z důvodu, že si daňový subjekt nevzpomene na některé detaily obchodní spolupráce.

[43] NSS k tomu uvádí, že podle judikatury Soudního dvora je nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, jež je splatná či byla odvedena za zboží nebo služby, které obdržely na vstupu a použily pro potřeby zdanitelné činnosti, základní zásadou společného systému DPH. Nárok na odpočet upravený v člancích 167 a násl. směrnice 2006/112 je tedy nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen, pokud osoby povinné k dani, které mají zájem na jeho uplatnění, dodrží požadavky nebo podmínky jak věcné, tak formální povahy, jež se na tento

nárok vztahují. Zároveň Soudní dvůr judikuje, že základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým podmínkám formálním (rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 11. 2021, C-281/20, *Ferimet*).

[44] Rozsudek *Kemwater ProChemie* potvrzuje, že pro nárokování odpočtu DPH je nutné splnit hmotněprávní podmínky. Soudní dvůr při tom zdůraznil, že osoba povinná k dani, která uplatňuje nárok, musí doložit, že dodavatel zboží nebo poskytovatel služby byl v postavení osoby povinné k dani (byl plátcem DPH). Postavení dodavatele je právě onou hmotněprávní podmínkou pro vznik nároku na odpočet, zatímco jeho uvedení na faktuře je podmínkou formální. Za klíčový závěr Soudního dvora je nutné považovat to, že subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH musí prokázat, že mu plnění poskytl plátec DPH. Nemusí však svého dodavatele adresně identifikovat, pokud je postaveno najisto, že dodavatel musel být plátcem DPH. Za těchto podmínek tedy lze připustit, aby plnění poskytl i jiný dodavatel, než který je formálně uveden na daňových dokladech.

[45] Ve stěžovatelově případě byli deklarovaní dodavatelé zpochybněni. Pochybnosti daňových orgánů nebyly založeny pouze na tom, že by si jednatel deklarovaného dodavatele nevzpomněl na některé detaily obchodní spolupráce. V řízení kromě toho nebyly předloženy žádné důkazy, jež by potvrzovaly, že zboží fakticky dodali právě tvrzení dodavatelé, a nevyšel najevo ani alternativní dodavatel, který by byl plátcem DPH. Stěžovatel byl přitom povinen prokázat, že mu zdanitelná plnění dodal právě plátec DPH. Nebylo tedy osvědčeno splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH. Daňová přiznání deklarovaných dodavatelů jsou formálním dokladem, jenž nemůže prokázat naplnění hmotněprávních podmínek, což potvrzuje i judikatura Soudního dvora. Ten v rozsudku ze dne 4. 10. 2024, C-475/23, *Voestalpine Giesserei Linz GmbH*, upřesnil, že hmotněprávními požadavky jsou v případě nároku na odpočet požadavky vážící se k samé podstatě a rozsahu tohoto nároku, tak jak jsou stanoveny v kapitole 1 hlavy X směrnice 2006/112, nadepsané *Vznik a rozsah nároku na odpočet daně*. Formální požadavky nároku upravují jeho podmínky a kontrolu jeho uplatnění, jakož i řádné fungování systému DPH, a jsou jimi např. povinnosti týkající se účetnictví, fakturace a daňového přiznání (rozsudek Soudního dvora ze dne 28. 7. 2016, C-332/15, *Astone*, bod 47 a tam citovaná judikatura).

[46] Stěžovatel tedy neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH. Na posouzení této otázky nemá vliv, zda deklarovaný dodavatel podal daňové přiznání, na jehož základě byla daň vyměřena. Povinnost přiznat a uhradit DPH mu totiž vzniká na základě toho, že vystavil fakturu, kde DPH uvedl. Z judikatury Soudního dvora týkající se výkladu čl. 203 směrnice 2006/112, resp. čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté 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), přitom plyne, že 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“ (rozsudek Soudního dvora ze dne 31. 1. 2013, C-642/11, *Stroytrans EOOD*, bod 29), a „bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno“ (rozsudek Soudního dvora ze dne 31. 1. 2013, C-643/11, *LVK – 56 EOOD*, bod 42). Povinnost odvést daň uvedenou na faktuře existuje nezávisle na povinnosti odvést tuto daň z důvodu plnění podléhajícího DPH.

pokračování

Tím má být vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemce faktury (rozsudek NSS 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).

[47] NSS uzavírá, že s ohledem na individuální okolnosti projednávaného případu nemohou mít stěžovatelem formulované otázky vliv na správnost závěru, že daňové orgány stěžovateli důvodně odmítly jím uplatněný nárok na odpočet DPH. Je zřejmé, že daňové orgány o odepření nároku DPH rozhodly v souladu s vnitrostátní úpravou, unijním právem i judikaturou Soudního dvora. V takovém případě není položení předběžných otázek namístě (rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2023, č. j. 10 Afs 179/2021-90).

IV. Závěr a náklady řízení

[48] NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[49] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Neúspěšný stěžovatel 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 29. července 2025

Sylva Šiškeová
předsedkyně senátu