



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **ERI-TRADE, s. r. o.**, se sídlem Syrovín 64, zastoupené JUDr. Adamem Valíčkem, MBA, advokátem se sídlem Brno, nám. Svobody 18, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 2. 2024, č. j. 62 Af 20/2022 – 75,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 3. 7. 2020, č. j. 3322271/20/3013-50521-705773, č. j. 3322509/20/3013-50521-705773, č. j. 3322589/20/3013-50521-705773, č. j. 3322652/20/3013-50521-705773, č. j. 3322687/20/3013-50521-705773, č. j. 3322715/20/3013-50521-705773, č. j. 3322754/20/3013-50521-705773 a č. j. 3322809/20/3013-50521-705773 (dále jen „dodatečné platební výměry“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen a prosinec 2018 a leden až červen 2019 (dále jen „předmětná zdaňovací období“). Důvodem pro doměření daně byla skutečnost, že žalobkyně neprokázala přijetí deklarovaného plnění od společnosti SORTIMENTER s.r.o. (dále jen „SORTIMENTER“) a nesplnila

tak podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 2. 2022, č. j. 7677/22/5300-22441-705341, zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou, kterou krajský soud rozsudkem označeným v záhlaví zamítl.

[3] Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozsudku, žalobkyně tvrdila, že přijetí zdanitelného plnění prokázala; v této souvislosti namítala pochybení správce daně při hodnocení důkazů. Dovolávala se též aplikace závěrů plynoucích z rozsudku Soudního dvora EU (SDEU) ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* (dále jen „*Kemwater*“), podle něž není nezbytné prokázat skutečného dodavatele, pokud je jisté, že plnění poskytl plátcе daně. Žalovaný i krajský soud však shodně uzavřeli, že žalobkyně nejen neprokázala, že k plnění došlo způsobem uvedeným v předložených dokladech, ale ani samotnou existenci plnění v deklarovaném rozsahu.

[4] Krajský soud uvedl, že nárok na odpočet DPH je podmíněn prokázáním skutečného uskutečnění zdanitelného plnění, přičemž soulad formální a faktické stránky musí prokázat daňový subjekt. Samotné formálně bezvadné daňové doklady nejsou dostačující, pokud existují vážné a důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění. V projednávané věci správce daně takové pochybnosti důvodně vyjádřil, zejména pro nesrovnalosti v listinných důkazech (smlouvy, data, podpisy, popisy plnění), neexistenci důkazů o osobách, které měly práce vykonávat, a nevěrohodnost svědecké výpovědi.

[5] Podle krajského soudu důkazní břemeno správce daně po prokázání jeho pochybností o existenci deklarovaných zdanitelných plnění přešlo zpět na žalobkyni, která jej neunesla. Správce daně nehodnotil věc jako účast žalobkyně na daňovém podvodu, ale pouze jako neprokázání zákonných podmínek nároku na odpočet. Odkaz žalobkyně na judikaturu *Kemwater ProChemie* označil krajský soud za nepřiléhavý, neboť v nyní projednávané věci nebyl zpochybněn jen skutečný dodavatel, ale i rozsah a samotné uskutečnění plnění.

[6] Žalobkyně, dále jen „stěžovatelka“ napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatelka předně namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku přenesení důkazního břemene. Tvrdí, že správce daně své pochybnosti o věrohodnosti předložených dokladů neodůvodnil konkrétními zjištěními, která by mohla odůvodnit přenos důkazního břemene na daňový subjekt. Stěžovatelka je toho názoru, že prokázala uskutečnění všech deklarovaných zdanitelných plnění poskytnutých společností SORTIMENTER prostřednictvím smluv, objednávek, předávacích protokolů, faktur i dokladů o úhradách. Dle jejího názoru správce daně ani krajský soud neprokázali žádné skutečnosti, které by tyto důkazy vyvracely nebo zpochybňovaly jejich věrohodnost.

pokračování

[8] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že existovaly vážné pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění. Má za to, že nelze pochybnosti zakládat na dílčích nesrovnalostech, jako jsou nečitelné podpisy na předávacích protokolech, virtuální sídlo dodavatele či „*drobné rozpory*“ ve výpovědi svědka K. Tyto skutečnosti samy o sobě nemohou zpochybnit, že zdanitelná plnění byla reálně provedena.

[9] V další námitce stěžovatelka uvádí, že krajský soud nesprávně aplikoval judikaturu týkající se důkazního břemene v daňovém řízení. Má za to, že daňový subjekt není povinen prokazovat skutečnosti, které se odehrávají mimo jeho sféru vlivu, zejména okolnosti týkající se subdodavatelů jeho dodavatele. Tvrdí, že splnila veškeré zákonné podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH, a krajský soud se nevypořádal s tím, zda pochybnosti žalovaného dosahovaly intenzity, která by mohla přenos důkazního břemene odůvodnit.

[10] Stěžovatelka rovněž namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku a vady řízení před krajským soudem. Podle jejího názoru se krajský soud nevypořádal se všemi žalobními námitkami, zejména s tvrzením o skutečném provedení prací, s existencí odpovídajících dokladů na straně dodavatele a s tím, že tento dodavatel odvedl DPH. Rozsudek podle ní neobsahuje dostatečné vysvětlení, které skutečnosti považoval soud za rozhodné pro přenesení důkazního břemene a proč považoval stěžovatelkou předložené důkazy za nevěrohodné.

[11] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek nepovažuje za nepřezkoumatelný. Podle jeho názoru krajský soud postupoval v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, pokud převzal a souhlasně odkázal na závěry žalovaného, neboť není povinen formulovat vlastní vypořádání námitek, s nimiž se ztotožňuje.

[12] K otázce důkazního břemene žalovaný zdůraznil, že daňové řízení stojí na zásadě, podle níž každý daňový subjekt nese břemeno tvrzení i důkazní. Předložením daňových dokladů stěžovatelka unesla pouze primární část důkazního břemene, nikoli však povinnost prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Pochybnosti správce daně vyplývaly z nesrovnalostí v předložených smlouvách, fakturách a předávacích protokolech, jejichž obsah nebylo možné propojit ani časově, ani věcně. Tyto pochybnosti považuje žalovaný za důvodné a dostatečně konkrétní, jak konstatoval i krajský soud.

[13] Ke tvrzení stěžovatelky, že správce daně neunesl své důkazní břemeno, odkázal žalovaný na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž správce daně nemusí prokazovat neexistenci obchodní transakce, ale postačí, prokáže-li existenci vážných a důvodných pochybností o souladu formálně vykázaného stavu se skutečností. Důkazní břemeno poté přechází zpět na daňový subjekt, který musí prokázat faktické uskutečnění plnění.

[14] Žalovaný rovněž odmítl, že by po stěžovatelce požadoval prokazování skutečností týkajících se jiného daňového subjektu. Po stěžovatelce bylo pouze požadováno, aby doložila, že deklarovaná plnění skutečně přijala v rozsahu uvedeném na dokladech. Vzhledem k tomu, že předložené důkazní prostředky nebyly způsobilé tyto skutečnosti

prokázat a svědecká výpověď označeného svědka byla vyhodnocena jako nevěrohodná, nelze uzavřít, že by se deklarovaná plnění fakticky uskutečnila.

[15] Dále žalovaný upozornil, že nárok na odpočet nebyl stěžovatelce odepřen z důvodu podvodu. Jakákoli argumentace v tomto smyslu je proto irelevantní. Stejně irelevantní je tvrzení, že dodavatel z poskytnutých plnění odvedl daň, neboť podle judikatury Nejvyššího správního soudu tato skutečnost sama o sobě nezakládá nárok jiného subjektu na odpočet.

[16] K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný uvedl, že rozsudek krajského soudu je dostatečně přezkoumatelný, neboť se vypořádal se všemi stěžejními žalobními námitkami, přičemž z odůvodnění je zřejmé, na základě jakých skutečností a proč soud rozhodl. Podle žalovaného kasační stížnost představuje spíše nesouhlas se skutkovými a právními závěry krajského soudu než tvrzení o jeho nepřezkoumatelnosti.

[17] Žalovaný proto navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

[18] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[19] Úvodem je nutné upozornit, že obsah a kvalita podané kasační stížnosti zásadním způsobem determinují rozsah přezkumu i obsah rozhodnutí soudu. Je proto na stěžovateli, aby v kasační stížnosti konkrétně, srozumitelně a právně relevantně vymezil důvody, pro které považuje rozhodnutí krajského soudu za nesprávné. Ačkoli stěžovatelka formálně brojí proti závěrům krajského soudu, její argumentace postrádá vyličení skutkových či právních okolností, které by mohly zpochybnit právě zákonnost napadeného rozsudku. Navíc je kasační stížnost místy formulována nejasně a jednotlivá tvrzení jsou vytržena z kontextu, což komplikuje jejich věcné vypořádání. Nejvyšší správní soud proto s ohledem na způsob koncipování kasační stížnosti považuje za nutné uvést, že požadavku na přezkoumatelnost svého rozhodnutí dostojí i tehdy, pokud své závěry postaví na ucelené argumentaci, která věcně pokryje všechny argumentační pozice stěžovatelky. Jinými slovy, není nezbytné, aby se soud výslovně vyjádřil ke každé dílčí námitce, pokud z celkového kontextu rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že se jí zabýval a že jeho právní závěry zahrnují i její (byť i jen implicitní) vypořádání. Tento přístup je v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž přezkoumatelnost rozhodnutí nevyžaduje mechanické reagování na každé jednotlivé tvrzení účastníka řízení, nýbrž postačuje, pokud je z odůvodnění rozhodnutí zřejmé, jakým způsobem soud dospěl ke svému závěru a jak se vypořádal s podstatou věci (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, či rozsudky tohoto soudu ze dne 23. 12. 2015, č. j. 2 As 44/2013 - 125, ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19, ze dne 30. 6. 2021, č. j. 10 Azs 74/2021 - 38, nebo ze dne 17. 3. 2022, č. j. 2 Afs 240/2021 - 34; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z www.nalus.usoud.cz, rozhodnutí tohoto soudu z www.nssoud.cz).

[20] Nejvyšší správní soud se nejprve vyjádří k namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, kterou stěžovatelka spatřuje v tom, že krajský soud bez vlastní úvahy přisvědčil závěrům správce daně o existenci pochybností, aniž by samostatně posoudil předložené důkazy a vypořádal se s uplatněnými námitkami.

pokračování

Podle stěžovatelky krajský soud mechanicky převzal skutkové závěry žalovaného, aniž se sám zabýval skutkovým stavem věci, zejména výpovědí svědka, čímž opomenul skutečnosti podporující tvrzení o reálném uskutečnění plnění.

[21] K otázce (ne)přezkoumatelnosti soudního rozhodnutí lze obecně uvést, že pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009-71). Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je třeba pokládat zejména takové rozhodnutí soudu, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, obdobně rozsudek téhož soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73). Otázku nepřezkoumatelnosti je přitom nutno posuzovat zdrženlivě, „*neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení [...] a koneckonců ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy, nemluvě o nákladech, jež jsou se soudním přezkumem spojeny.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25).

[22] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s tvrzením stěžovatelky, že krajský soud pouze mechanicky převzal závěry daňových orgánů. Naopak, krajský soud se zabýval jak samotnými pochybnostmi správce daně, které shledal dostatečnými pro přesun důkazního břemene zpět na stěžovatelku, tak i otázkou, zda stěžovatelka toto důkazní břemeno unesla, to vše v souladu se spisovým materiálem. Dospěl přitom k totožnému závěru jako daňové orgány, tj. že správce daně prokázal takové pochybnosti, které přesunuly důkazní břemeno zpět na stěžovatelku a stěžovatelce se jej nepodařilo unést. Námitce o mechanické či apodiktické aplikaci závěrů žalovaného proto nelze přisvědčit. I kdyby však krajský soud převzal závěry žalovaného, se kterými se ztotožnil, nečinilo by to jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným. Platí totiž, že „[p]okud je rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil“ (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Současně je vhodné uvést, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35). Povinností správního soudu přitom není reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (podpůrně srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05, IV. ÚS 787/06, III. ÚS 989/08, III. ÚS 961/09, IV. ÚS 919/14). Vzhledem k tomu, že napadeným rozsudkem byla přezkoumatelným způsobem vypořádána veškerá žalobní argumentace, jde o rozsudek přezkoumatelný a kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy naplněn není.

[23] Pokud jde o samotné skutkové a právní posouzení projednávané věci, v první řadě je sporným, zda došlo k přenosu důkazního břemene na stěžovatelku, a pokud ano, zda ta své důkazní břemeno unesla. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že stěžovatelka, obdobně jako v žalobě, směšuje institut přenesení důkazního břemene s jeho následným (ne)unesením, což se promítá i do jejího nesprávného výkladu závěrů napadeného rozsudku.

[24] Stěžovatelka uplatnila nárok na plný odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění v předmětných zdaňovacích obdobích, přičemž jako jejich dodavatele označila společnost SORTIMENTER, jak vyplývá z předložených daňových dokladů. Po ukončení postupu k odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2018 zahájil správce daně u stěžovatelky daňovou kontrolu za předmětná zdaňovací období, jejímž předmětem byla mimo jiné právě plnění přijatá od společnosti SORTIMENTER. Daňová kontrola byla ukončena dne 2. 7. 2020 se závěrem, že stěžovatelka neprokázala, že deklarovaná zdanitelná plnění byla fakticky realizována tak, jak bylo uvedeno na daňových dokladech. Správce daně proto dospěl k závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, které na ni přešlo v důsledku vážných a důvodných pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti předložených dokladů.

[25] K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení existuje konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém zdejší soud popsal rozložení důkazního břemene tak, že „[d]aňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy [...] I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují 'vážné a důvodné pochyby.' [...] Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.“ K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud například i v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62.

[26] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že na ni důkazní břemeno nepřešlo, neboť v průběhu daňového řízení aktivně spolupracovala se správcem daně, předkládala požadované dokumenty, které se dle jejího tvrzení shodují s doklady předloženými společností SORTIMENTER. Má za to, že nebylo prokázáno, že by spolupráce mezi ní

pokračování

a uvedenou společností byla fiktivní. Tvrdí, že předmětná plnění byla fakticky realizována, což má být doloženo předávacími protokoly a uskutečněnými platbami. Dále uvádí, že krajský soud při zjišťování skutkového stavu vycházel výlučně z vyjádření žalovaného, aniž by reflektoval její tvrzení a předložené důkazní prostředky.

[27] Nejvyšší správní soud s touto argumentací nesouhlasí. Krajský soud se otázkou přechodu důkazního břemene na stěžovatelku řádně zabýval, a to zejména v odst. 17 až 20 odůvodnění napadeného rozsudku. Zde poukázal na to, že daňové doklady předložené stěžovatelkou byly formulovány neurčitě, neobsahovaly konkrétní vymezení rozsahu, časového určení ani povahy deklarovaných plnění, a tudíž neumožňovaly jejich ověření. Správce daně proto oprávněně vyzval stěžovatelku k odstranění takto vzniklých pochybností. Následně předložené doklady však tyto pochybnosti nejen nevyvrátily, ale dále je prohloubily. Pochybnosti správce daně byly podloženy konkrétními nesrovnalostmi, mimo jiné ve smluvní dokumentaci, časových údajích, absenci seznamu pracovníků, nečitelností podpisů na předávacích protokolech, neurčitostí fakturačních údajů, nedostatečnou věrohodností dodavatele atd. Tyto skutečnosti byly krajským soudem vyhodnoceny jako postačující pro závěr o nevěrohodnosti účetnictví stěžovatelky, a tedy i pro přechod důkazního břemene zpět na ni.

[28] S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Ze správního spisu ověřil, že stěžovatelka skutečně předložila daňové doklady a další evidenci, čímž formálně unesla primární důkazní břemeno. Nicméně podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu pouhé předložení formálně správného daňového dokladu samo o sobě nezakládá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Například podle rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, *[p]rokazování nároku na odpočet daně je sice primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění*. Tento výklad je v souladu i s judikaturou Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, konstatoval, že *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu.“* Z uvedeného vyplývá, že v případě vzniku důvodných pochybností o faktickém uskutečnění plnění je na daňovém subjektu, aby tyto pochybnosti vyvrátil jinými relevantními důkazy, které prokážou reálné naplnění deklarovaného plnění.

[29] Jak plyne ze spisového materiálu, stěžovatelka nepředložila ani formálně bezvadné daňové doklady. Správce daně v nich identifikoval řadu konkrétních nesrovnalostí, které byly podrobně popsány v odůvodnění rozhodnutí žalovaného. První předložená *Smlouva o obchodních podmínkách pro dodávku plastové drtě* mezi stěžovatelkou a společností SORTIMENTER ze dne 1. 10. 2018 byla nepodepsaná, přičemž jako zástupce společnosti SORTIMENTER byl uveden Petr Kubačka, který však přestal být jednatelem této společnosti již dne 20. 8. 2018. Druhá předložená smlouva již sice byla podepsána jednatelem Fabiánem Dvořákem, jenž byl jednatelem SORTIMENTER v rozhodném období, avšak na její první straně byl nadále jako jednatel uveden Petr Kubačka. Dle této smlouvy měl

zhotovitel před zahájením prací předat objednateli seznam osob, které budou dílo provádět; stěžovatelka však uvedla, že takovým seznamem nedisponovala a jména pracovníků ji nezajímala, neboť to nebyli její zaměstnanci. V rozporu s tím svědek K. uvedl, že seznam pracovníků byl předán vedení společnosti SORTIMENTER i stěžovateli. Předložené objednávky, předávací protokoly a daňové doklady nebyly rovněž způsobilé prokázat faktické uskutečnění deklarovaného plnění, naopak vyvolaly další pochybnosti. Jednalo se o doklady obecné povahy („*Fakturujeme Vám za dodané zboží či služby*“), které neodkazovaly na konkrétní objednávky ani předávací protokoly. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020 - 76, uvedl, že „[a]čkoli obecně platí, že předmět a rozsah plnění nemusejí být na daňovém dokladu uvedeny vyčerpávajícím způsobem, stále je nutno trvat na tom, aby bylo patrné a určité, za jaká konkrétní plnění (v jakém množství a rozsahu) byla cena účtována. A to takovým způsobem, aby bylo možno ověřit, že účtovaná cena právě tomuto plnění a jeho rozsahu odpovídá.“ Tuto povinnost stěžovatelka nesplnila.

[30] Správce daně navíc zjistil další nesrovnalosti při snaze propojit jednotlivé doklady – například u objednávky č. 03122018 mělo k uskutečnění plnění dojít tři dny před jejím vystavením a devatenáct dní před jejím předáním (viz odst. 18 napadeného rozsudku). Kromě toho nečitelný podpis na předávacích protokolech neodpovídal podpisu jednatele dodavatele Fabiána Dvořáka uvedenému ve Sbírce listin společnosti SORTIMENTER. Stěžovatelka sama tvrdila, že protokoly podepisoval pan K., který však nebyl zákonným ani smluvním zástupcem této společnosti, a při výslechu uvedené tvrzení popřel. Dále bylo zjištěno, že společnost SORTIMENTER má pouze virtuální sídlo, nemá nahlášenou provozovnu, neprovozuje webové stránky, nedisponuje materiálním ani personálním zázemím pro poskytování služeb stěžovateli, a stejně jako její dodavatel TAMILONA House, nemá povolení Ministerstva práce a sociálních věcí ke zprostředkování zaměstnání. Tyto skutečnosti byly správním orgánem vyhodnoceny jako důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaného plnění, a Nejvyšší správní soud tak akceptuje závěr krajského soudu, že správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Důkazní břemeno tak přešlo zpět na stěžovatelku. První okruh námitek je proto nedůvodný.

[31] Pokud jde o další okruh námitek, ten se týká otázky následného (ne)unesení důkazního břemene stěžovatelkou, tedy prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění v jí deklarovaném rozsahu a způsobu. Nejvyšší správní soud ve shodě s daňovými orgány i krajským soudem konstatuje, že stěžovatelce se důkazní břemeno unést nepodařilo. Je třeba připomenout, že správce daně není povinen prokazovat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak tvrdí daňový subjekt, ani není povinen rekonstruovat skutečný průběh transakce namísto daňového subjektu. Jeho povinností je pro účely přenesení důkazního břemene prokázat, že existují vážné a důvodné pochybnosti o souladu deklarovaného stavu se stavem faktickým (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 18. 8. 2022, č. j. 1 Afs 79/2022 - 28). Jakmile takové pochybnosti vzniknou, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen prokázat, že zdanitelné plnění bylo skutečně realizováno a jak. Je tedy v jeho zájmu, aby si k jednotlivým obchodním případům opatřil dostatek průkazných a věrohodných důkazních prostředků (nad rámec povinné evidence), které umožní ověřit reálné uskutečnění transakce (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2021, č. j. 7 Afs 44/2021 - 29). Pokud daňový subjekt takové důkazy

pokračování

nepředloží, nelze za nastalé situace nárok na odpočet daně uznat. V daném případě stěžovatelkou předložené důkazní prostředky nebyly způsobilé rozptýlit vážné a důvodné pochybnosti správce daně. V daňovém řízení tak nebylo prokázáno, že deklarované zdanitelné plnění bylo skutečně realizováno tak, jak bylo uvedeno na daňových dokladech.

[32] K námitce stěžovatelky týkající se svědecké výpovědi svědka K., z níž má podle jejího názoru, navzdory určitým nesrovnalostem vyplývat existence tvrzeného obchodního vztahu mezi ní a společností SORTIMENTER, Nejvyšší správní soud konstatuje, že se s hodnocením této výpovědi provedeným krajským soudem plně ztotožňuje. Krajský soud se výpovědí svědka zabýval podrobně (odst. 21 napadeného rozsudku), stejně jako žalovaný (viz body 36–39 jeho rozhodnutí), přičemž jeho hodnocení nelze z hlediska logiky, úplnosti ani relevance ničeho vytknout.

[33] Svědek K. uvedl, že pro společnost SORTIMENTER pracoval na základě dohody o provedení práce, avšak nebyl schopen tuto dohodu předložit, ani uvést, kde se nachází (možná na Ukrajině). Nepamatoval si žádnou konkrétní osobu spojenou s uvedenou společností, s výjimkou tvrzení, že „ředitel“ se měl jmenovat F., a měl se s ním scházet mj. na čerpacích stanicích. Taková osoba však nebyla zmiňována ani stěžovatelkou a její existence nevyplývá ani z údajů veřejných rejstříků. Svědek dále opakovaně uváděl, že jím najatí pracovníci prováděli *třídění* plastů, zatímco podle smluvní dokumentace mělo být předmětem činnosti jejich *drcení*. Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná závěry vyslovené v rozsudku ze dne 16. 4. 2021, č. j. 5 Afs 35/2020 - 28, podle nichž *„jen stěží lze připustit, že by svědek mohl zapomenout samotnou povahu vykonávané činnosti“*. Takový rozpor nelze považovat za *drobnou nepřesnost* způsobenou časovým odstupem, ale je nutno jej hodnotit jako závažnou okolnost, která významně snižuje věrohodnost výpovědi. Výpověď svědka navíc nekorespondovala ani s dalšími provedenými důkazními prostředky, zejména s vyjádřeními společnosti SORTIMENTER a skutkovými tvrzeními samotné stěžovatelky, a to nejen v dílčích detailech, ale v podstatných aspektech tvrzeného obchodního vztahu. Lze zopakovat, že v rámci daňového řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno prokázat veškeré skutečnosti tvrzené v daňovém přiznání. Tuto skutečnost musí mít daňový subjekt na paměti již v době přijímání plnění od dodavatelů a placení za odvedenou práci, a má si proto pořizovat dostatečně průkaznou dokumentaci. Pokud se daňový subjekt spolehne při prokazování rozhodných skutečností výlučně na svědecké výpovědi namísto materiálních důkazů, pak musí počítat s tím, že případná nedokonalost lidské paměti půjde s ohledem na rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení k jeho tíži. Z uvedeného plyne, že i pokud by soud akceptoval tvrzení stěžovatelky o možném vlivu časového odstupu, šlo by o okolnost, která by nemohla zprostit stěžovatelku odpovědnosti za neunesení důkazního břemene. Žalovaný navíc přesvědčivě (a přiléhavě) odůvodnil, že rozpory ve výpovědi svědka vzhledem ke zjištěným skutečnostem a tvrzením stěžovatelky jsou natolik zásadní, že zkreslení způsobené plynutím času lze prakticky vyloučit.

[34] Stěžovatelka dále namítla, že jí nelze vytýkat neunesení důkazního břemene ohledně skutečností týkajících se jiného daňového subjektu. Uvádí, že byla v obchodním vztahu výlučně se společností SORTIMENTER, která se zavázala zajistit zpracování plastové drtě, aniž by stěžovatelka zjišťovala, zda tak činila prostřednictvím svých zaměstnanců či jiných osob. Nejvyšší správní soud k tomu konstatuje, že po stěžovatelce nebylo požadováno

prokazování skutečností týkajících se jiného daňového subjektu, jak sama naznačuje, přičemž ani neuvedla, jaké konkrétní skutečnosti by měly být předmětem takového dokazování.

[35] Je třeba zdůraznit, že předmětem dokazování v daňovém řízení nebyly okolnosti týkající se činnosti subdodavatelů společnosti SORTIMENTER, nýbrž samotné faktické uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaného stěžovatelkou. Nejvyšší správní soud ověřil, že po stěžovateli nebylo požadováno prokazování skutečností týkajících se jiného daňového subjektu, jak sama naznačuje, a s ohledem na neurčitost jejího tvrzení není zřejmé, o co by mělo jít. Pokud stěžovatelka poukazuje na nekontaktnost subdodavatelů společnosti SORTIMENTER, je nutno konstatovat, že tato skutečnost nebyla důvodem, pro který jí nebyl uznán nárok na odpočet DPH. Rozhodující bylo, že stěžovatelka neprokázala, že deklarované plnění bylo skutečně realizováno tak, jak bylo uvedeno na daňových dokladech. Zmíněná nekontaktnost byla jen okolností, pro kterou nebylo možné touto cestou verifikovat (jinak neprokázaná) tvrzení stěžovatelky. Jinak řečeno, nekontaktnost dodavatelů společnosti SORTIMENTER (tj. subdodavatelů stěžovatelky) sice sama o sobě nemůže být důvodem pro odmítnutí nároku na odpočet, avšak v situaci, kdy daňový subjekt (stěžovatelka) nepředloží žádné jiné objektivní důkazy o skutečném uskutečnění plnění, tato okolnost posiluje důvodnost pochybností správce daně. Stěžovatelka byla vyzvána, aby prokázala, že předmětná plnění přijala tak, jak byla uvedena na předložených dokladech. Měla možnost tak učinit jakýmkoli způsobem – předložením smluvní dokumentace, seznamem pracovníků, výkazy práce, záznamy o školení BOZP, fotografiemi, svědeckými výpověďmi či jinými relevantními důkazními prostředky. Jelikož však jí předložené doklady neprokazovaly uskutečnění deklarovaných plnění, správce daně (logicky) přistoupil k ověření reálnosti transakce i u dodavatelů společnosti SORTIMENTER. Ti však zůstali nekontaktní, a tudíž nemohli potvrdit ani vyvrátit uskutečnění deklarovaného plnění, čímž nijak nepřispěli k rozptýlení pochybností správce daně.

[36] V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že jednala-li stěžovatelka s osobou, u které si žádným způsobem neověřila její vztah k deklarovanému dodavateli (pan K.), nezajímala se o to, jací pracovníci u ní pracovali, kolik jich bylo, zda se jednalo o zaměstnance jejího dodavatele či pracovníky jiného subjektu, a nezajistila si žádné důkazy k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění, jedná se o její vlastní neobežetnost. Daňové orgány pouze důsledně postupovaly v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[37] Pokud jde o námitku týkající se údajně nesprávného právního názoru krajského soudu, že je povinností stěžovatelky prokázat i to, že plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel, nelze jí přisvědčit. Stěžovatelka již v žalobě poukazovala na rozsudek SDEU ve věci *Kemwater*, jeho aplikaci na nyní projednávanou věc nicméně krajský soud správně vyloučil. V nyní projednávané věci totiž stěžovatelka neprokázala nejen to, že jí bylo plnění skutečně poskytnuto právě deklarovaným dodavatelem, ale neprokázala ani konkrétní rozsah tohoto plnění. Rozsudek *Kemwater* se ovšem vztahuje na situace, kdy v rámci daňového řízení není jednoznačně identifikován (pouze) skutečný dodavatel, což je jedna z hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. SDEU v této věci připustil, že absence identifikace dodavatele nemusí automaticky vést k zamítnutí nároku, pokud lze ze zjištěných skutkových okolností s dostatečnou jistotou dovodit, že faktický

pokračování

dodavatel byl plátcem DPH. V nyní projednávané věci však nejde pouze o otázku, zda byl dodavatel plátcem, ale současně je sporný i samotný rozsah poskytnutého plnění. Jinými slovy, chybí důkazy nejen o tom, *kdo* plnění poskytl, ale i o tom, *v jakém rozsahu bylo poskytnuto*. Za těchto okolností nelze aplikovat závěry vyplývající z rozsudku *Kemwater*, protože v projednávané věci nejsou splněny ani další hmotněprávní podmínky pro uplatnění odpočtu. I kdyby se totiž prokázalo, že faktický dodavatel (i kdyby jím nebyl dodavatel deklarovaný) měl postavení plátce DPH, nemělo by to vliv na výsledek řízení, neboť stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně rozsahu plnění, což je pro uznání nároku na odpočet klíčové.

[38] Nejvyšší správní soud připomíná, že ani skutečnost, že daňové doklady byly vystaveny existujícím a registrovaným daňovým subjektem, který plní své daňové povinnosti, nevypovídá nic o faktickém uskutečnění konkrétního plnění. *Formální* stránka transakce nemůže sama o sobě založit důkaz o jejím *reálném* průběhu (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 19. 4. 2018, č. j. 1 Afs 170/2017 - 39). Nadto správní spis dokládá, že společnost SORTIMENTER neumožnila zahájení daňové kontroly (viz str. 14 zprávy o daňové kontrole), což dále oslabuje věrohodnost tvrzeného obchodního vztahu a přispívá k pochybnostem správce daně o faktickém průběhu transakce.

[39] Pokud jde o namítané deficity provedení dokazování, respektive závěry z něho dovozené, stěžovatelka blíže nespecifikovala, které *konkrétní* důkazní prostředky by měly prokazovat, že deklarované plnění bylo uskutečněno v rozsahu a způsobem, jak je uvedeno na předložených daňových dokladech. Důkazní prostředky, které stěžovatelka správci daně předložila, vykazovaly podstatné nesrovnalosti, jak již bylo výše uvedeno; správce daně relevantně zpochybnil téměř všechny důkazní prostředky předložené stěžovatelkou. Lze jen připomenout, že z předávacích protokolů nebylo možné spolehlivě ověřit, zda byly podepsány osobou k tomu oprávněnou. Svědek K., kterého stěžovatelka označila za osobu, jež měla protokoly podepisovat, jejich podpis výslovně popřel. Uvedl, že je měl podepsat ředitel F., jenž nicméně ve zveřejněných strukturách společnosti SORTIMENTER nefiguroval a jeho existence není nikomu známa. Nečitelné podpisy na předávacích protokolech se navíc neshodovaly se vzorem podpisu jednatele společnosti dle Sbírky listin. Pokud jde o samotnou realizaci deklarovaných prací, lze uzavřít, že mezi obsahem předložených listinných důkazů, tvrzeními stěžovatelky a výpovědí jí navrženého svědka existují tak zásadní rozpory, že nelze ani rámcově rekonstruovat průběh deklarovaného plnění. Za této důkazní situace není možné považovat provedení prací za prokázané. Tvrzení stěžovatelky o faktickém uskutečnění deklarovaného plnění proto nemá dostatečnou oporu ve spisovém materiálu.

[40] Nejvyšší správní soud dále posuzoval argument stěžovatelky, podle něhož společnost SORTIMENTER měla předložit správci daně totožné doklady týkající se deklarovaných plnění jako ona sama. Tato skutečnost nebyla rozporována ani správcem daně, ani krajským soudem (viz odst. 21 odůvodnění napadeného rozsudku). Je však nutné zdůraznit, že ani *formální shoda* údajů na daňových dokladech vystavených stěžovatelkou a jejím dodavatelem, ani skutečnost, že dodavatel uvedl odpovídající částky v kontrolním hlášení či v přiznání k dani z přidané hodnoty, nemůže sama o sobě rozptýlit pochybnosti správce daně o faktickém uskutečnění deklarovaných plnění. Tyto skutečnosti svědčí pouze o *formálním zachycení transakcí* v účetnictví obou subjektů, nikoli o jejich *reálném*

provedení. Nejvyšší správní soud v této souvislosti opakovaně judikuje, že formální soulad daňových dokladů a účetních evidencí nemůže nahradit důkaz o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění (srov. například rozsudek ze dne 18. 4. 2024, č. j. 9 Afs 2/2024 - 39). Pro uznání nároku na odpočet daně je, jak již bylo opakovaně uvedeno, nezbytné, aby daňový subjekt prokázal nejen *formální* správnost dokladů, ale i *reálné uskutečnění* deklarovaného plnění v souladu s požadavky zákona o DPH.

[41] Ani argument stěžovatelky, že společnost SORTIMENTER odvedla daň z předmětného plnění, nemůže obstát jako důvod pro uznání jejího nároku na odpočet DPH. Nejvyšší správní soud v této souvislosti stručně odkazuje na rozsudek ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, v němž bylo judikováno, že „*přestože dodavatel daň z přidané hodnoty státu řádně odvedl, nezakládá ještě nárok jiného subjektu na její vrácení.*“ Judikatura jasně potvrzuje, že samotné splnění daňové povinnosti na straně dodavatele není dostačující pro vznik nároku na odpočet na straně odběratele.

[42] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval tvrzením stěžovatelky, že jí nebyl přiznán nárok na odpočet daně z důvodu údajného zasažení dodavatelského řetězce podvodem na DPH. V tomto ohledu je třeba konstatovat, že taková skutečnost nebyla daňovými orgány v průběhu řízení ani naznačena. Správce daně v daném případě nevedl řízení o účasti stěžovatelky na podvodném jednání, nýbrž posuzoval, zda byly splněny zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, zejména zda bylo prokázáno faktické uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem a v deklarovaném rozsahu. V žádné fázi řízení nebylo stěžovatelce vytýkáno, že by se podílela na podvodném jednání, ani nebyly činěny závěry o existenci podvodného řetězce. Posouzení věci se soustředilo výhradně na otázku splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Námitka stěžovatelky, se tak mýjí s důvody, na nichž je vystavěno rozhodnutí žalovaného.

[43] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že se plně ztotožňuje se závěrem krajského soudu, podle něhož daňové orgány v projednávané věci dostatečně prokázaly existenci vážných a důvodných pochybností o faktickém uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění, čímž došlo k přenesení důkazního břemene na stěžovatelku. Ta však toto důkazní břemeno neunesla, neboť nepředložila takové důkazní prostředky, které by byly způsobilé prokázat, že deklarované plnění bylo skutečně realizováno způsobem, rozsahem a osobou uvedenou na daňových dokladech. Za této důkazní situace nebylo možné nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uznat.

[44] Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou a nezjistil ani žádnou z vad, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost zamítl postupem dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[45] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

pokračování

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. října 2025

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu