

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **Board Vision, s.r.o.,** se sídlem Stará 1202/62, Ústí nad Labem, zast. JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem, se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 9. 2017, č. j. 15 Af 13/2015 – 49,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

## Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 1. 2015, č. j. 359/15/5200-20442-707271, ve věci vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011. Správce daně vyměřil stěžovateli daň z přidané hodnoty ve výši nadměrného odpočtu 210 720 Kč, namísto původně nárokovaného odpočtu v daňovém přiznání za dané období ve výši 1 064 720 Kč.

[2] Pochybnosti správce daně, které stěžovatel nerozptýlil, se týkaly správnosti, pravdivosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. daňového přiznání; dle stěžovatele vznikl uplatněný nadměrný odpočet zejména doúčtováním subdodávek společností Girton a Certatip, které se týkaly dodávek stěžovatele pro společnost Al. Z rámcové smlouvy o dílo uzavřené mezi stěžovatelem a společností Certatip dne 27. 1. 2011 a z rámcové smlouvy o dílo uzavřené mezi stěžovatelem a společností Girton dne 3. 8. 2011 vyplývá, že předmětem plnění byla v případě obou smluv dodávka grafických návrhů výstavních expozic, jejich rozpracování – detailní rozkreslení expozic včetně digitalizace a úpravy rastrů, dodávka montáže a

případný dozor při montáži; místo plnění, závazné termíny zahájení a ukončení díla i jeho cena měly být sjednány v dodatku ke smlouvě. Z objednávek společnosti Al vyplynulo, že stěžovatel pro tuto společnost zajišťoval stánky na 13 výstavách, z fotodokumentace vyplývá, že stánky na některých expozicích vypadaly prakticky shodně, navzájem se velmi podobají, zachycují stejné motivy polepů (mrakodrapy) a stejné reklamní předměty, apod. Správce daně provedl řadu svědeckých výpovědí a na základě provedeného dokazování vydal platební výměr, jímž byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 210 720 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání. V odvolacím řízení byl správní spis doplněn o výslechy tří svědků provedené na návrh stěžovatele. Žalovaný poté seznámil stěžovatele se zjištěnými skutečnostmi, vyzval ho k vyjádření se v rámci odvolacího řízení a poté vydal rozhodnutí, kterým odvolání stěžovatele zamítl, neboť i přes doplnění dokazování neshledal důvody, pro které by postup správce daně bylo možno shledat nesprávným či nezákonným; správce daně pro závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatele měl dostatečnou oporu v provedeném dokazování.

[3] Krajský soud žalobu podanou proti rozhodnutí žalovaného zamítl. Především obsáhle popsal celý průběh daňového řízení s detailními hodnoceními svědeckých výpovědí; připomněl základní principy dokazování v daňovém řízení a odkázal v této souvislosti na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Konstatoval, že prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním; 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.

[4] Krajský soud shledal oprávněné pochybnosti správce daně o uskutečnění přijatých zdanitelných plnění od společností Girton a Certatip; vycházely z toho, že subdodávky od zmíněných společností se týkaly dodávek stěžovatele pro společnost Al, které se uskutečnily převážně v 1. pololetí 2011, přičemž datum uskutečnění zdanitelného plnění u subdodávek bylo pozdější (konec prosince 2011) než datum uskutečnění zdanitelného plnění u dodávek vůči společnosti Al. Toto pořadí považuje soud ve shodě s daňovými orgány za nelogické, neboť základním předpokladem k tomu, aby určité zdanitelné plnění mohlo sloužit jako subdodávka, je jeho uskutečnění před vlastní dodávkou nebo nejpozději současně s ní; daňové orgány tedy prokázaly existenci pochybností o tom, zda stěžovatel skutečně přijal všechna plnění, jak deklarují faktury od dodavatelů Girton a Certatip, a zda došlo k faktickému uskutečnění plnění těmito dodavateli, tj. zda byly naplněny požadavky § 72 odst. 1 zákona o DPH.

[5] K námitce stěžovatele, že by soud neměl přihlížet k fotografiím založeným ve správním spisu, neboť žalovaný jimi neargumentoval, respektive je nehodnotil jako důkazní prostředek ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, soud podotkl, že toto tvrzení není pravdivé; žalovaný se hodnocením fotografií zabýval v odstavci 49 na straně 15 napadeného rozhodnutí a současně v odstavci 32 na straně 8 napadeného rozhodnutí uvedl, že se plně ztotožňuje s hodnocením důkazních prostředků obsaženým v platebním výměru správce daně ze dne 2. 4. 2013. Správce daně popsal jednotlivé fotografie na stranách 9 a 10 platebního výměru ze dne 2. 4. 2013 a jejich hodnocením se zabýval společně s

hodnocením ostatních důkazů na stranách 20 až 27 téhož platebního výměru. Soud proto neshledal žádný důvod, proč by neměl k fotografiím, které předložil správci daně samotný stěžovatel, při posuzování jednotlivých žalobních námitek přihlížet.

[6] Krajský soud se podrobně zabýval hodnocením jednotlivých předložených listin (rámcové smlouvy, faktury, fotografie) v daňovém řízení a jednotlivými svědeckými výpověďmi, jimiž dle názoru krajského soudu nedošlo k odstranění pochybností o tom, zda plnění deklarovaná na fakturách vystavených společnostmi Girton a Certatip stěžovatel skutečně od těchto společností přijal, a naopak vyvstaly další pochybnosti. Krajský soud dospěl ke shodnému závěru jako žalovaný, totiž, že stěžovatel neprokázal, že zdanitelná plnění deklarovaná na fakturách vystavených společnostmi Girton a Certatip skutečně od těchto společností přijal. Předložená fotodokumentace dle krajského soudu sice dokládá, že stánky na jednotlivých výstavách skutečně byly zbudovány, neprokazuje však, že to učinila společnost Girton či Certatip. Jednotlivé svědecké výpovědi krajský soud zhodnotil a dospěl k závěru, že nepřinesly žádné konkrétní informace, na jejichž základě by bylo možné ověřit, zda společnosti Girton a Certatip poskytly stěžovateli plnění deklarovaná na fakturách jimi vystavených; stěžovatel tedy neunesl důkazní břemeno k prokázání svého tvrzení o nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, který je podle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty podmíněn mimo jiné tím, že se jedná o zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce daně z přidané hodnoty; tuto skutečnost stěžovatel neprokázal.

[7] Krajský soud stran namítané nesprávné interpretace § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a čl. 168 písm. a), resp. čl. 203 směrnice 2006/112/ES o DPH; kterou stěžovatel dovozoval z usnesení Soudního dvora Evropské unie ze dne 4. 7. 2013, C-572/11, uvedl, že stěžovatel uvedené usnesení dezinterpretuje; Soudní dvůr totiž vyslovil, že *„[č]lánek 168 písm. a) a článek 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, jakož i zásady daňové neutrality a ochrany legitimního očekávání musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby byl adresátovi faktury odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uvedené na této faktuře, pokud plnění, za která je tato faktura vystavena, se ve skutečnosti neuskutečnila, i když nebezpečí ztráty daňových příjmů bylo odstraněno tím, že vystavovatel uvedené faktury odvedl daň z přidané hodnoty uvedenou na faktuře. Je na předkládajícím soudu, aby v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva provedl celkové hodnocení všech důkazů a skutkových okolností sporu, který mu byl předložen, a určil, zda v případě plnění, ke kterým se faktury ve věci v původním řízení váží, tomu tak skutečně je.“* Je tedy zřejmé, že Soudní dvůr rozhodně nepodmínil odepření nároku na odpočet výhradně tím, že se plnění neuskutečnilo, jak tvrdí stěžovatel. Z citovaných ustanovení jednoznačně vyplývá, že plátce DPH má nárok na odpočet daně na vstupu výhradně u zdanitelného plnění, které mu bylo nebo bude poskytnuto jinou osobou povinnou k dani. To podle názoru soudu znamená, že jednou z podmínek nároku na odpočet DPH je prokázání, že zdanitelné plnění bylo plátci DPH touto konkrétní osobou povinnou k dani poskytnuto.

[8] V kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že v žalobě namítl, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné pro nepřezkoumatelnost; žalovaný se nevypořádal se stěžejní námitkou

uvedenou v odvolacím řízení, že je právním a ekonomickým nesmyslem, aby správce daně na jedné straně měl za prokázané, že smlouva o dílo č. 20124 byla daňovým subjektem plněna, na druhé straně neměl za prokázané, že bylo plněno prostřednictvím Girton a Certatip, neboť z provedeného dokazování je zřejmé, že stěžovatel neměl dost sil ani prostředků smlouvu plnit sám, a proto je logické, že ji plnil subdodávkami. Měl-li žalovaný za prokázané, že stěžovatel plnil smlouvu o dílo pro odběratele AINamura s.r.o. v celém rozsahu jejího předmětu (jak uvedeno ve smlouvě) a nemá za prokázané, že bylo plněno subdodávkami Girton a Certatip (za situace, kdy stěžovatel neměl dost sil ani prostředků smlouvu plnit), je logické, že ji plnil subdodávkami. Skutečný obsah právního jednání je nepochybně plnění smlouvy vůči Al-Namura s.r.o., který žalovaný v žádném případě nezpochybňuje. Dále poukazuje na nesprávný právní závěr o výkladu čl. 203 směrnice o dani z přidané hodnoty ze strany žalovaného, tvrdí, že žalovaný postupoval v rozporu s § 8 odst. 1 a § 92 odst. 2 a odst. 7 daňového řádu, neboť není seznatelné, co které důkazní prostředky prokazují, či neprokazují a jak jsou hodnoceny. Stěžovatel dále popisuje svědeckou výpověď V. F., z níž žalovaný dovozuje nepravdivá a nevěrohodná tvrzení svědků P. a J., aniž by uvedl v čem. Poukazuje rovněž na to, že žalovaný záměrně zaměňuje činností montážní a demontážní. Dále popisuje jednotlivé ostatní svědecké výpovědi, z nichž dle jeho názoru žalovaný dovozuje nesprávné závěry.

[9] Dále stěžovatel cituje jednotlivé žalobní námitky a k tomu uvádí citace z napadeného rozsudku krajského soudu.

[10] K samotnému napadenému rozsudku krajského soudu stěžovatel tvrdí, že soud nesprávně posoudil otázku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu tvrzených v žalobě. Žalobní námitka, že na straně jedné má správce daně za prokázané, že předmětná smlouva byla splněna, a nemá za prokázané, že bylo plněno prostřednictvím uvedených firem, což je právní a ekonomický nesmysl, nelze podle žalovaného vypořádat toliko tím, že není rozlišováno mezi pojmy „uskutečněné plnění“ a „uskutečněné plnění deklarovaným dodavatelem". Podle stěžovatelky toto nemá oporu v § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť nárok na odpočet tyto pojmy nezná a tedy nerozlišuje. V tomto ustanovení je uveden pojem „zdanitelné plnění“, které uskutečňuje toliko plátce a je tedy vždy plněním zdanitelným, jak výslovně uvedeno. Stěžovatel je přesvědčen, že tvrzená žalobní námitka tak byla důvodná, neboť rozlišování uvedených pojmů s ní nesouvisí. Stěžovatel dále tvrdí, že soud na straně jedné považuje za nelogické, aby subdodávky od zmíněných společností, které se uskutečnily převážně v 1. pololetí, byly datovány zdanitelným plnění později (konec prosince 2011) s odůvodněním, že základním předpokladem k tomu, aby určité zdanitelné plnění mohlo sloužit jako subdodávka, je jeho uskutečnění před vlastní dodávkou nebo nejpozději současně s ní. Na straně druhé soud souhlasí se stěžovatelem v tom, že nemůže být k jeho tíži, pokud subdodavatel vystaví daňový doklad ke konci platnosti rámcové smlouvy. Stejně tak dle soudu je pravdou, že pozdější uplatnění nároku na odpočet DPH není v rozporu se zákonem, nicméně všechny uvedené skutečnosti mohou založit pochybnosti správce daně o tom, zda se plnění ze strany subdodavatele opravdu uskutečnilo. Stěžovatel je toho názoru, že takové tvrzení je rozporné a nelze je považovat za logické. Stěžovatel dále tvrdí, že soud nesprávně posoudil obecnost samostatných smluv ve vztahu k vystaveným fakturám, ve kterých jsou smlouvy citovány. Soud z obsahu správního spisu obsah těchto faktur sám cituje a je z nich zřejmá konkrétnost zdanitelného plnění. Podle stěžovatele soud měl dospět k závěru, že smlouva

ve spojení s obsahem jednotlivých daňových dokladů (faktur) je dostatečně specifikované místo plnění, lhůty i cena. V tom stěžovatel spatřuje kasační důvod, neboť soud obecnost hodnotil toliko ze smlouvy, nikoliv též s obsahem daňových dokladů; ve spojení s jednotlivými daňovými doklady se tak nejedná o obecnost, jak tvrdí žalovaný. Dále tvrdí, že soud nesprávně posoudil žalobní námitku o zaměňování činnosti montážní a demontážní a že závěr soudu je v rozporu se skutkovým stavem věci; nesprávně se rovněž vypořádal se žalobním tvrzením k jednotlivým svědeckým výpovědím; k tomu poukazuje na své žalobní námitky.

[11] Stěžovatel tvrdí, že je nesprávný závěr soudu k žalobní námitce, že příjemci daňového dokladu lze odepřít nárok na odpočet daně, pokud se plnění, na které je daňový doklad vystaven, neuskutečnilo; tento závěr dovozoval stěžovatel z usnesení Soudního dvora Evropské unie ze dne 4. 7. 2013, C-572/11. Stěžovatel je přesvědčen, že uvedené usnesení nedezinterpretovala, jak tvrdí krajský soud, když tvrdil, že z hlediska důkazní povinnosti je zcela nepochybné, že daňový subjekt nemá povinnost prokazovat, že se plnění neuskutečnilo. Povinnost prokázat, že se plnění neuskutečnilo z hlediska skutečného jednání ve smyslu shora uvedených procesních ustanovení daňového řádu, má správce daně. Podle stěžovatele tak byl žalovaný povinen prokázat nejen předstírané jednání, ale také jednání zastírané. S tím také souviselo žalobní tvrzení o postupu správce daně podle § 92 odst. 5 písm. d) ve spojení s § 8 odst. 3 daňového řádu, což není v rozporu s tím, že daňový subjekt je povinen prokázat svá tvrzení. Stěžovatel je toho názoru, že tato žalobní námitka byla důvodná a proto závěr soudu, že žalovanému při dokazování a hodnocení důkazů nelze nic vytknout je nesprávný. Podle stěžovatelky ze stěžejních tvrzení je zřejmé, že žalovaný hodnotil důkazy bez ohledu na to, zda jeho tvrzení jsou rozhodná pro správné stanovení daně a zda mají vnitřní logiku, či nikoli. Závěrem stěžovatel konstatuje, že hodnocení smlouvy č. 20124 uzavřené mezi ním a společností Al, nebylo nadbytečné. Daňové orgány nezpochybnily, že závazky z ní stěžovatel splnil, jak konstatuje soud. Ve vztahu ke smlouvám a daňovým dokladům k subdodavatelům Girton a Certatip, je nepochybné, že se tak stalo těmito subdodávkami (hodnocení důkazů ve vzájemné souvislosti § 8 odst. 1 daňového řádu). I podle soudu není vyloučeno, že se určité plnění ze strany uvedených společností vůči stěžovateli uskutečnilo, nicméně stěžovateli se nepodařilo toto prokázat. Na základě všech shora uvedených skutečností proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že stěžovatelem uplatněné námitky jsou *de facto* totožné s žalobními námitkami i odvolacími důvody, proto odkazuje zejména na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i na své vyjádření k podané žalobě, kde se s uplatněnými námitkami dostatečně vypořádal. Žalovaný se zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu k jednotlivým žalobním námitkám, rozsudek považuje za přezkoumatelný, řádně odůvodněný a v souladu se zákonem. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

[13] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu

a z důvodů stěžovatelem uplatněných, neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud především konstatuje, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.). Důvody kasační stížnosti se musí odvíjet zejména od tvrzeného pochybení krajského soudu. Uvedení konkrétních důvodů kasační stížnosti není možné bez dalšího nahradit zopakováním argumentace, na které stěžovatel založil žalobu, která byla předmětem soudního přezkumu před krajským soudem. Kasační stížnost stěžovatele z převážné části spočívá právě v takovém opakování argumentace obsažené v žalobě, spíše než v tvrzení konkrétních pochybení krajského soudu, s jehož rozsudkem stěžovatel fakticky pouze nesouhlasí.

[16] Nejvyšší správní soud především konstatuje, že nepovažuje za nutné podrobně rekapitulovat skutkový stav věci ani průběh daňového řízení; to je oběma stranám dostatečně známo a bylo dostatečně popsáno jak v rozhodnutí žalovaného, tak v žalobě i v napadeném rozsudku krajského soudu (především na str. 6 – 10). Není sporné, že nárok na odpočet daně nebyl stěžovateli uznán z důvodu, že neprokázal faktické uskutečnění plnění od společností deklarovaných na daňových dokladech.

[17] Zdejší soud opakovaně konstatuje, že důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jak již opakovaně judikoval, pro uplatnění nároku na odpočet daně nestačí, aby plátce prokázal, že se zdanitelná plnění uskutečnila. Důkaz o existenci poskytnuté služby ještě nemůže sám o sobě osvědčit zpochybňovanou skutečnost, že k přijetí zdanitelného plnění došlo právě způsobem tvrzeným stěžovatelem, tj. od deklarovaných dodavatelů (viz např. rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 42/2011).

[18] Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2014, sp. zn. 5 Afs 65/2013). Správce daně musí především identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti průkaznosti nebo správnosti předloženého dokladu (např. rozsudky NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007, sp. zn. 9 Afs 30/2008, sp. zn. 1 Afs 39/2010, obdobně např. nález Ústavního soudu ze dne 29. října 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02); této povinnosti správce daně dostál. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat tvrzené skutečnosti; doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], aby takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími

důkazními prostředky (viz např. rozsudky NSS sp. zn. 1 Afs 39/2010, sp. zn. 8 Afs 44/2011). V projednávané věci se však stěžovateli - bez ohledu na předložené doklady - ani v rámci dalšího dokazování v průběhu odvolacího řízení nepodařilo prostřednictvím navrhovaných a správcem daně provedených důkazních prostředků prokázat, že k plnění, v souvislosti s nímž stěžovatel nárok na odpočet uplatnil, došlo právě a jen prostřednictvím stěžovatelem deklarovaných společností.

[19] Pokud jde o hmotněprávní podmínky vyžadované pro vznik nároku na odpočet daně, ze zákona o dani z přidané hodnoty, jakož i ze Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH) vyplývá, že aby dotyčná osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby byla osobou povinnou k dani ve smyslu této směrnice a zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění uvedeného nároku byly na výstupu použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (viz např. rozsudky SDEU *Centralan Property*, C-63/04, *Tóth*, C-324/11, Bonik, C-285/11, *Stehcemp*, C-277/14). Nepostačuje tedy pouze skutečnost, že je prokázáno faktické uskutečnění plnění. Ve smyslu judikatury SDEU základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním podmínkám. Platí tedy, že jakmile má správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že jsou splněny věcné hmotněprávní podmínky, nemůže, pokud jde o nárok osoby povinné k dani na odpočet této daně, vyžadovat splnění dalších podmínek, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit (v tomto smyslu viz též rozsudky *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz,* C-280/10, nebo *Salomie a Oltean*, C-183/14). Správce tedy daně nemůže nepřiznat nárok na odpočet DPH pouze na základě toho, že daňový doklad nesplňuje všechny předepsané formální náležitosti, pokud disponuje všemi údaji k ověření, že byly splněny věcné hmotněprávní podmínky týkajících se uplatnění tohoto práva. Zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet daně na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly některým náležitostem formálním, ledaže by porušení formálních náležitostí mělo za následek nemožnost předložení rozhodujícího důkazu o splnění hmotněprávních požadavků (viz rozsudek SDEU ve věci C-516/14, *Barlis 06*).

[20] Dovolává-li se proto stěžovatel toho, že nebylo zpochybněno faktické splnění smlouvy o dílo ve prospěch společnosti Al – Namura, s.r.o., přičemž pokud plnění neuskutečnil stěžovatel sám, musel pak deklarované služby přijmout od jiných subjektů (subdodavatelů), nelze mu přisvědčit. Uvedené automaticky neznamená, že těmito subdodavateli byly právě společnosti Certatip s.r.o. a Girton Stav s.r.o. Nejvyšší správní soud neshledal v této části rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný či nelogický, neboť, jak již bylo výše uvedeno, samotná fakticita plnění ještě neznamená, že bylo plněno osobou, o které to stěžovatel tvrdí; plnění musí být předně přijato od plátce, který také vystavil daňový doklad, a přijaté plnění musí být zdanitelným plněním ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Krajský soud dospěl zcela ke správnému závěru, že samotná skutečnost, že stěžovatel plnil smlouvu prostřednictvím subdodávek, ovšem nic

nevypovídá o tom, kdo byl jeho subdodavatelem, a nijak neprokazuje, že to byly právě společnosti Girton a Certatip.

[21] Stěžovateli nelze přisvědčit v námitce, že žalovaný postupoval v rozporu s § 8 odst. 1 a § 92 odst. 2 daňového řádu a současně v rozporu s § 92 odst. 7 téhož zákona, neboť není seznatelné, co které důkazní prostředky prokazují a jak byly hodnoceny. Ze správního spisu, jakož i z podrobného odůvodnění rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že se správní orgány podrobně zabývaly veškerými provedenými důkazy a hodnotily je ve vzájemných souvislostech (§ 8 odst. 1 daňového řádu); z provedených výpovědí, jakož i z dalších listin vyplynuly zcela zjevné rozpory, které zavdávaly správci daně důvodné pochybnosti o skutečném průběhu plnění. Pokud krajský soud shledal postup správních orgánů v souladu se zákonem, nelze mu ničeho vytýkat.

[22] Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že krajský soud konstatoval, že nemůže být k jeho tíži, pokud subdodavatel vystaví daňový doklad ke konci platnosti rámcové smlouvy a že za takové vystavení dokladu nenese stěžovatel žádnou odpovědnost, a že rovněž je pravdou, že pozdější uplatnění nároku na odpočet daně není v rozporu se zákonem o dani z přidané hodnoty. Nelze však, tak jak to činí stěžovatel, pomíjet souvislosti tohoto konstatování soudu. Na str. 18 rozsudku krajský soud dále uvedl, cit.: „*Nicméně všechny uvedené skutečnosti mohou založit pochybnosti správce daně o tom, zda se plnění ze strany subdodavatele opravdu uskutečnilo, a v takovém případě je daňový subjekt povinen svá tvrzení ohledně nároku na odpočet DPH prokázat. Správci daně vznikly naprosto legitimní pochybnosti, které se navíc v průběhu dokazování ještě prohloubily, tudíž bylo na žalobkyni, aby prokázala, že jí společnosti Girton a Certatip poskytly plnění deklarovaná na fakturách vystavených těmito společnostmi. Toto důkazní břemeno žalobkyně neunesla, a proto daňové orgány v souladu se zákonem příslušnou část uplatněného nároku na odpočet DPH zcela oprávněně neuznaly.*“ Obdobně krajský soud na str. 16 rozsudku konstatoval, že daňové orgány akceptovaly tvrzení stěžovatele, že je zřejmé, že neměl dost sil ani prostředků plnit smlouvu se společností Al – Namura, s.r.o. sám, a proto je logické, že ji plnil subdodávkami, současně však krajský soud dodal, že samotná skutečnost, že stěžovatel plnil smlouvu prostřednictvím subdodávek, ovšem nic nevypovídá o tom, kdo byl jeho subdodavatelem, a nijak neprokazuje, že to byly právě společnosti Girton a Certatip. Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud zcela správně posoudil rozložení důkazního břemene mezi stěžovatele a správce daně, přičemž nikterak nevybočil z rámce konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu. Správce daně své důkazní břemeno, které mu svědčí dle § 92 odst. 5 daňového řádu, unesl tím, že prokázal existenci pochybností o tom, zda společnosti Girton a Certatip skutečně poskytly stěžovateli plnění deklarovaná na fakturách jimi vystavených; poté již důkazní břemeno tížilo výlučně stěžovatele. Stěžovatel zcela opomíjí skutečnost, že byl tím subjektem, který předložil správci daně faktury vystavené těmito společnostmi, a proto ve vztahu ke jmenovaným společnostem nese důkazní břemeno ohledně uskutečnění zdanitelného plnění právě těmito subjekty dle § 92 odst. 3 daňového řádu.

[23] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku, že by daňové orgány v daném případě měly postupovat podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu ve spojení s § 8 odst. 3 téhož zákona a prokazovat skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti. Jak zcela přiléhavě uvedl krajský soud, daňové

pokračování

orgány totiž nezpochybňovaly obsah právního jednání, nýbrž jeho samotné uskutečnění, tudíž citované ustanovení nelze na projednávanou věc použít.

[24] Přisvědčit nelze ani námitce, že krajský soud nesprávně posoudil žalobní námitku o zaměňování činnosti montážní a demontážní prováděnou V. F., s činnostmi ostatními prováděnými společností Girton Stav s.r.o. s tím, že tedy není vyloučeno, aby jmenovaná společnost dodala to, co deklarovala na daňových dokladech. Krajský soud náležitě a podrobně ve všech souvislostech zhodnotil provedené svědecké výpovědi a jeho závěry nejsou v rozporu s obsahem spisu ani s principy logických úvah.

[25] Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační námitky, které jsou v podsadě založeny na nesouhlasu s posouzením věci krajským soudem, aniž by však výslovně a konkrétně stěžovatel uvedl, v čem krajský soud věc nesprávně posoudil právně či jakých jiných vad se dopustil, neshledal důvodné. Krajský soud náležitě a podrobně vypořádal všechny žalobní námitky, přiléhavě a přezkoumatelným způsobem své závěry odůvodnil, přitom nikterak nevybočil ze zákonného rámce ani z konstantní judikatury zdejšího soudu. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[26] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady přesahující jeho běžnou správní činnost nevznikly, proto mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů v řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 27. září 2018

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu