



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **OŠTĚP Plzeň s.r.o.**, Slovanské údolí 394/27, Plzeň, zast. advokátem Mgr. Marianem Francem, Škroupova 796/10, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2021, čj. 11114/21/5300-21441-712599, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 9. 3. 2022, čj. 76 Af 1/2021-89,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Tento případ je jedním z mnoha, kde soudy pro účely nároku na odpočet DPH posuzují čistě skutkové otázky, zde konkrétně, v jakém rozsahu a od koho daňový subjekt přijal zdanitelná plnění. Po právní stránce nepřináší tato věc nic nového.

[2] Finanční úřad pro Plzeňský kraj dne 24. 3. 2020 doměřil žalobkyni (stěžovatelce) DPH za zdaňovací období listopad a prosinec 2017 a leden a únor 2018. Stěžovatelka deklarovala přijetí služeb v podobě subdodávky zahradnických prací, úklidu a zimní údržby pro jednotlivé městské obvody města Plzně od společnosti EVG Success s.r.o. Podle daňových orgánů se jí však nepodařilo prokázat, které všechny služby skutečně přijala od EVG Success, resp. že je vůbec přijala právě od tohoto dodavatele.

[3] Odvolání stěžovatelky žalovaný zamítl, následně krajský soud zamítl i její žalobu. Rovněž podle krajského soudu stěžovatelka, která měla za dané situace důkazní břemeno, neprokázala, že plnění poskytla EVG Success. Dle soudu stěžovatelka neprokázala

ani rozsah plnění, tedy prací, která měla pro stěžovatelku společnost EVG Success provést. Proto stěžovatelka neprokázala nárok na odpočet DPH.

[4] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Rozsudek je prý nepřezkoumatelný, neboť je natolik stručný, že z něj nelze vyčíst, zda se vypořádal s veškerou žalobní argumentací. Obsah smluv s EVG Success plně odpovídal potřebám stěžovatelky. Proto by měl vyhovovat i potřebám státního dozoru a výběru daní. Stěžovatelka se proto domnívá, že ji krajský soud svými závěry nutí k nepřiměřené administrativě. Krajský soud se prý ani nevypořádal s námitkou, že daňové orgány přesouvají odpovědnost za existenci společnosti EVG Success na stěžovatelku. Existenci právnické osoby garantuje stát, proto pokud je navržen výslech statutárního orgánu právnické osoby, je povinností státu jej zajistit. Není možné takovýto výslech neprovést s odůvodněním, že osoba statutárního orgánu neexistuje. To zakládá právní nejistotu, která je v právním státě nepřipustná.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svých závěrech. Stěžovatelce nikdo neklade k tíži obsah smluv, ale fakt, že stěžovatelka ani jinými důkazy neprokázala rozsah poskytnutého plnění. Žalovaný nebyl povinen zajistit výslech jednatele EVG Success (odkazuje přitom na rozsudek ze dne 13. 6. 2019, čj. 9 Afs 71/2019-32). Žalovaný tím odmítá názor stěžovatelky, že důkazní povinnost splnila již jen návrhem na výslech jednatele.

[6] V replice stěžovatelka zopakovala, že subjektem, se kterým spolupracovala, byla právě EVG Success. To prokázala, stejně jako prokázala i rozsah zakázek. Řetězec důkazů považuje stěžovatelka za vyčerpávající a soud jej zpochybnil jen formálně a bez racionálních důvodů. EVG Success byla dle výpisu ze stránek Ministerstva financí po celou dobu spolupráce uváděna jako spolehlivý plátc DPH. Stejně tak připomíná, že ohledně osoby jednatele EVG Success stěžovatelka jednala v důvěře k údajům v obchodním rejstříku, kde daná osoba figurovala a stále figuruje jako zapsaný jednatel.

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] NSS předesílá, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný, jak stěžovatelka obecně namítá. Stěžovatelka má pravdu, že napadený rozsudek je stručný. Stěžovatelce však krajský soud odpověděl na všechny podstatné žalobní body. Stručnost rozsudku není žádnou vadou – podle NSS je přezkoumávaný rozsudek naopak ukázkou toho, jak mají krajské soudy svá rozhodnutí psát. Vadou není ani to, že soud několikrát odkázal na pasáže v odůvodnění žalovaného - krajský soud rozhodně nemusel sáhodlouhým způsobem „vynalézat kolo“ a jinými slovy říkat totéž (srov. např. rozsudek ze dne 19. 11. 2020, čj. 10 Afs 79/2020-32, *ROBOTERM*, bod 9). Ostatně ani v kasační stížnosti stěžovatelka nepřináší žádné převratné argumenty. Opakuje stejné typy námitek jinými slovy již poněkolikáté.

[9] Na úvod postačí jen stručně shrnout, že plátc DPH je oprávněn k odpočtu DPH na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („zákon o DPH“). Daňové řízení je postaveno na zásadě,

pokračování

že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost svá tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto břemeno daňový subjekt plní v řízení, které vede správce daně (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu). Správce daně prokazuje důvodné pochybnosti o tom, že tvrzení daňového subjektu a doklady jím předložené jsou věrohodné, úplné, průkazné nebo správné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

[10] Pokud správce daně prokázal důvodné pochybnosti o rozsahu plnění a o tom, kdo plnění (v neupřesněném rozsahu) vlastně stěžovatelce poskytl, přešlo důkazní břemeno na stěžovatelku. (z mnoha rozsudků na toto téma srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, *EURO PRIM*) To stěžovatelka ostatně ani v kasační stížnosti nezpochybňuje.

[11] Stěžovatelka tvrdí, že plnění obdržela od společnosti EVG Success. To dokládá zejména smlouvou o dílo ze dne 30. 10. 2017, která je však obecná a práce podle ní poskytované nijak nespécifikuje (odkazuje jen na pozdější objednávky). V daňovém spisu finančního úřadu jsou založeny pouze předávací protokoly a objednávky s velmi obecným vymezením plnění, např. objednávka č. 5/2018 znějící na „*Zimní údržbu – odstranění námrazy ÚMO 3*“, objednávky 1/2018 a 4/2018 znějící na „*Úklidy ÚMO 3*“, objednávky 2/2018 a 3/2018 znějící na „*Sestřih keřů ÚMO 1*“. Obdobně jsou formulovány i objednávky z roku 2017. I další stěžovatelkou předložené dokumenty jsou podobně obecné.

[12] Je tedy patrné, že problém není jen ve zcela obecné smlouvě o dílo, jak v kasační stížnosti uvádí stěžovatelka. Nikdo nezakazuje stěžovatelce používat i obecně vymezené smlouvy – stěžovatelka pak ale musí *jinak* prokázat, co přesně bylo plněno – typicky konkrétnějšími objednávkami, dodacími listy, předávacími protokoly apod. Nic z toho však stěžovatelka daňové správě neposkytla.

[13] Stěžovatelka navrhovala prokázat fakticitu plnění svědeckou výpovědí jednatele společnosti EVG Success. Daňové orgány však zjistily, že EVG Success na výzvy nereaguje, je nekontaktní, nebylo proto možné provést místní šetření na adresách, které tato společnost „papírově“ vykazuje jako svá sídla. EVG Success nebyla evidována jako zaměstnavatel ani zaměstnávání jakýchkoli pracovníků netvrdila. K návrhu stěžovatelky se česká daňová správa pokusila zajistit výslech jednatele společnosti EVG Success. Jednatel jménem Vasile Nemes má v obchodním rejstříku evidovanou rumunskou adresu pobytu. Stěžovatelka nesdělila místo pobytu jednatele v Česku. Žalovaný se marně pokoušel jednatele najít. To se mu nepodařilo ani v součinnosti s cizineckou policií ani v součinnosti s rumunskou daňovou správou. Proto daňové orgány nemohly výslech jednatele provést. To jim však nelze vyčítat. Daňové orgány totiž vyvinuly maximální úsilí k nalezení svědka, nalézt se ho ale nepodařilo. A rozhodně nelze souhlasit s tezí, že neprovedení výslechu jde k tíži daňové správy, neboť je to stát, kdo (slovy stěžovatelky) „*garantuje existenci právnické osoby*“. To, že je někdo zapsán do českého obchodního rejstříku, přece neznamená, že ho musí české orgány kdekoli na světě dohledat a vyslechnout.

[14] Z provedených svědeckých výpovědí pak rozhodně neplyne ani přesný rozsah plnění, ani kdo jej stěžovatelce vlastně poskytl. Svědek Z. Š., zaměstnanec stěžovatelky, prováděl odvoz naplněných kontejnerů. Při této práci se potkal s „*nějakými lidmi*“. Jedním

z nich byl „Eda“ (nic bližšího si svědek nevybavil), všichni ostatní věděli, o koho jde. Právě „Eda“ mu řekl, že tito lidé pracují pro společnost EVG Success. Další svědek, Ing. V. M., řekl, že pracoval pro společnost EVG Success na občasně brigádě, o které se dozvěděl na univerzitě. V Plzni byl dvakrát hrabat listí. Jeho nadřízeným byl „Eduard“, příjmení ani bližší údaje svědek neznal. Nevěděl ani, kdo „Eduard“ vlastně byl, vypadal však jako „nějaký manažer“. Skutečnost, že pracoval pro společnost EVG Success, svědek dovozuje z toho, že jel s dalšími pracovníky do Plzně, kde všichni dostali náradí, společně pracovali a pak dostali peníze od „Eduarda“. Svědek má za to, že by „*pan Eduard neplatil cizí lidi*“.

[15] Jak již správně uvedl krajský soud, z těchto svědeckých výpovědí neplyne, že by práce pro stěžovatelku prováděla právě EVG Success (srov. výstižné shrnutí v bodě 10 napadeného rozsudku). Z výpovědí plyne jen to, že *nějaké práce někdo* pro stěžovatelku prováděl (což daňové orgány nezpochybňují), není ale jasné, *kdo* ani *jaké* konkrétní práce. S neznámým subdodavatelem je spojen onen záhadný „Eduard“, o jehož existenci sice NSS nepochybuje, není ale vůbec jasné, kdo by to měl být a za koho v Plzni vystupoval (srov. k tomu bod 37 rozhodnutí žalovaného).

[16] Klíčové je, že stěžovatelka nebyla s to prokázat ani rozsah prací, které měla údajně EVG Success provést. Pokud stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH, měla počítat s tím, že na ni zákon klade též určité formální požadavky. NSS nesouhlasí se stěžovatelkou, že ji daňové orgány nutí k nepřiměřené administrativě. Stěžovatelka podcenila důkazní situaci a nevybavila se ani minimálními podklady, které by ujasnily rozsah plnění. To vše za dalších pochybných okolností - stěžovatelka si neověřila totožnost jednatele EVG Success (NSS připomíná, že česká cizinecká policie ani rumunské orgány o Rumunovi jménem Vasile Nemes nic nevědí), stěžovatelka nezná místo pobytu jednatele, platby za poskytnutá plnění prováděla výhradně v hotovosti atd. Stěžovatelka použila v objednávkách jen obecné formulace, podobně vágní byly i dokumenty o přebírání prací a výpočtu a stanovení odměny za práci. Stěžovatelka nepředložila žádné důkazy o rozsahu zadané práce, jejím převzetí ani o způsobu stanovení odměny (dle smlouvy to mělo být podle „*náročnosti práce*“, což v podstatě znamená *ad hoc* dohodu nad každou jednou dodávkou). NSS proto nemůže dospět k jinému závěru než k tomu, že stěžovatelka neprokázala rozsah přijatého plnění. *Není tedy jasné, jaká plnění poskytla stěžovatelka pro své odběratele sama a jaká (neznámým) subdodavatelem.*

[17] To, že v daném období nebyla EVG Success evidována jako nespolehlivý plátc DPH (na což stěžovatelka opakovaně upozorňuje), je pro nynější věc bez významu (detailně k tomu body 52 násl. rozhodnutí žalovaného, na které odkázal krajský soud).

[18] NSS tedy uzavírá, že ani z důkazů předložených stěžovatelkou, ani z důkazů získaných správcem daně nelze dovodit, kdo pro stěžovatelku plnění ve skutečnosti provedl a v jakém rozsahu. Důkazy, které stěžovatelka předložila ke své replice (faktury a jiné listiny používané vůči jiným partnerům stěžovatelky), NSS neprováděl, neboť důkazní břemeno, které měla stěžovatelka v daňovém řízení, nelze přenášet teprve do řízení o kasační stížnosti.

[19] Jen nad rámec nezbytně nutného NSS dodává, že si je vědom posunu judikatury ohledně otázky, zda je třeba dohledat konkrétní osobu dodavatele služeb či zboží

pokračování

(rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, EU:C:2021:989, rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, obojí ve stejné věci *Kemwater ProChemie*). V nynějším případě, na rozdíl od věci *Kemwater ProChemie*, zůstává sporná nejen osoba dodavatele, ale též rozsah poskytnutých služeb. Krom toho neexistuje ani žádná indicie ukazující na nějakou osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která musela být s jistotou plátcem DPH a fakticky dodala sporná plnění. Žádná taková indicie ve spisu není a neposkytla ji ani stěžovatelka.

[20] Stěžovatelčiny námitky nebyly důvodné, NSS proto kasační stížnost zamítl. Stěžovatelka neměla v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému nevznikly žádné náklady, které by se vymykaly z jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. července 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu