



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty a soudců Jana Kratochvíla a Zdeňka Kühna ve věci žalobkyně: **Ekotech Hořovice, s.r.o.**, Masarykova 1, Hořovice, zastoupená advokátem JUDr. Petrem Vaňkem, Na Poříčí 12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2018, č. j. 33416/18/5300-22444-707622, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 18. 2. 2021, č. j. 43 Af 33/2018-53,

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 :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu v této věci je, zda žalobkyně (stěžovatelka) unesla své důkazní břemeno pro odpočet DPH ohledně přijatého plnění.

[2] Stěžovatelka plnila v roce 2011 pro zadavatele Městskou část Praha 5 zakázku zhotovení nového povrchu na dětském hřišti Okrouhlík. Na této zakázce dle tvrzení stěžovatelky pro ni pracovali dva subdodavatelé: FALCON TECHNIC, s.r.o. a Linhart spol. s r.o. Dle tvrzení stěžovatelky společnost FALCON prováděla odstranění předchozího povrchu a přípravu podkladu a společnost Linhart položila nový povrch.

[3] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil stěžovatelce dodatečným platebním výměrem daň z přidané hodnoty ve výši 154 950 Kč za zdaňovací období prosinec 2011. Podle něj stěžovatelka neprokázala, že se zdanitelné plnění (stavební práce) od společnosti FALCON uskutečnilo.

[4] Žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 5. 2015 dodatečný platební výměr potvrdil a zamítl odvolání stěžovatelky. Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 27. 9. 2017, č. j. 46 Af 16/2015-46, toto rozhodnutí žalovaného zrušil a nařídil žalovanému provést výslech svědka – stavebního dozoru investora.

[5] Žalovaný svědka vyslechl, ale opět odvolání stěžovatelky zamítl. Vyšel přitom z následujících důkazů.

[6] Smlouva o dílo mezi stěžovatelkou a společností Linhart byla uzavřena na výměnu povrchu na hřišti. Předmětem plnění byla demontáž stávajícího povrchu, dorovnání podkladní vrstvy a dodávka a montáž nového umělého trávníku. Předložená smlouva o dílo mezi stěžovatelkou a společností FALCON zní na zhotovení podloží pod multifunkční hřiště a rozebrání stávajícího oplocení. Předmět díla se však nachází na jiné adrese v jiné části Prahy.

[7] Svědectví zaměstnance společnosti FALCON, který měl mít zakázku na starosti, žalovaný považoval za neprůkazné. Svědek si nepamatoval žádné detaily zakázky, ani kde měla být vykonána. Po zhlédnutí smlouvy potvrdil adresu tam uvedenou, tedy adresu jiného hřiště.

[8] Z výsledku jednatele společnosti Linhart vyplynulo, že úpravy hřiště dělala jeho společnost. Nevěděl nic o společnosti FALCON.

[9] Z výsledku stavbyvedoucího společnosti Linhart vyplynulo, že celou zakázku dělala společnost Linhart. Tedy odstranila předchozí povrch, dorovnala plochu a položila nový povrch. Jiné společnosti na stavbě nepracovaly. Společnost FALCON stavbyvedoucí neznal.

[10] Stavební dozor investora si vzpomněl, že na zakázce pracovala společnost FALCON. Žalovaný však tuto výpověď považoval za nepřesvědčivou. Staveniště bylo dle protokolu Městskou částí Praha 5 předáno společnosti Linhart, což svědek potvrdil. Po dokončení zakázky dne 5. 12. 2011 společnost Linhart předala stavbu stěžovatelce, která ji obratem předala městské části. Až dne 23. 12. 2011 měla společnost FALCON předat provedenou zakázku stěžovatelce. Skutečnost, že stavbu celou provedla společnost Linhart, potvrzuje i stavební deník této společnosti. Žalovaný nakonec konstatoval propojení mezi stavebním dozorem investora a stavbyvedoucím stěžovatelky.

[11] Krajský soud zamítl žalobu stěžovatelky proti tomuto druhému rozhodnutí žalovaného.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[12] Stěžovatelka se proti rozsudku krajského soudu bránila kasační stížností z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního. Stěžovatelka namítala, že své důkazní břemeno ohledně přijetí plnění od společnosti FALCON unesla. Společnost FALCON provedla odstranění starého povrchu hřiště a oplocení. Stěžovatelka zdůraznila, že zapojení této společnosti do stavby jednoznačně vyplývá ze svědectví stavebního dozoru investora.

[13] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti a poukázal na odůvodnění svého rozhodnutí a napadeného rozsudku.

III. Právní hodnocení

[14] Spor mezi účastníky spočívá v tom, zda stěžovatelka unesla své důkazní břemeno ohledně tvrzení, že část stavby hřiště prováděla jako subdodavatel společnost FALCON.

pokračování

[15] K otázce důkazního břemene Nejvyšší správní soud obecně uvádí, že podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Hodnocení důkazů podle své úvahy však neznamená libovůli. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud, volné hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, což však v žádném případě neznamená libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 64/2013-22). Volné hodnocení důkazů však neznamená ani to, že správce daně může hodnotit důkazy takovým způsobem, která prakticky v důsledku vylučuje, aby účastník řízení unesl své důkazní břemeno.

[16] Ústavní soud ve své judikatuře zdůrazňuje, že vyžadováním nadměrného důkazního standardu pro prokázání určité skutečnosti mohou být porušena základní práva účastníka řízení. Podle Ústavního soudu „žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti“ (náleznost sp. zn. I. ÚS 173/13 ze dne 20. 8. 2014 (N 156/74 SbNU 333), bod 30). Správce daně tedy nemůže po daňovém subjektu požadovat takový důkazní standard, který bude nemožné splnit. Správce daně musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) nutnou k tomu, aby daňový subjekt své důkazní břemeno unesl. Správce daně se tedy musí ptát, zda z předložených důkazů lze daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty. Je třeba, aby byly předloženy důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2020, č. j. 7 Afs 434/2018-37, bod 23).

[17] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že finanční orgány ani krajský soud z těchto mezí nevybočily. Rozhodnutí žalovaného, který shledal, že stěžovatelka neprokázala, že fakturované stavební práce byly společností FALCON provedeny, je srozumitelné a přesvědčivě odůvodněno. Dle Nejvyššího správního soudu jsou úvahy žalovaného v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. O přijatém závěru napanují vážné pochybnosti.

[18] Podle stavbyvedoucího ze společnosti Linhart to byla právě tato společnost, která provedla celou zakázku, tedy odstranění předchozího povrchu, zemní práce a položení nového povrchu. Takový rozsah prací je v souladu se zněním smlouvy o dílo uzavřené mezi stěžovatelkou a společností Linhart. Tato verze je podpořena také předloženým stavebním deníkem této společnosti. Zápisy v deníku popisují rozsah prací, jak jej uváděli svědci. Stavbyvedoucí ani jednatel společnosti Linhart neznali společnost FALCON a neuvědli, že by na stavbě hřiště pracovala ještě jiná společnost.

[19] Ze svědectví osob ze společnosti FALCON oproti tomu skutečně nelze dospět k závěru, že i tato společnost se na zakázce podílela. Odpovědná osoba nevěděla žádné detaily zakázky, ani kde se hřiště nachází. K tomu je třeba připočíst, že stěžovatelka nepředložila žádnou smlouvu na tuto zakázku se společností FALCON. Nejvyšší správní soud vnímá argument stěžovatelky, že v předložené smlouvě došlo pouze k písařské chybě v označení zakázky. Nicméně to nic nemění na tom, že jde o poměrně podstatnou nesrovnalost, která ve spojení s dalšími důkazy značně zpochybňuje verzi stěžovatelky. Je

třeba mít na paměti, že důkazní břemeno k prokázání vlastních daňových tvrzení leží na stěžovatelce. Pokud jako důkaz přeložila smlouvu, která se podle svého textu vztahuje k jinému dílu, jde to k její tíži.

[20] Další nesrovnalostí ve verzi stěžovatelky je otázka předávání díla. Staveniště bylo předáno společnosti Linhart a ta dokončené dílo předala stěžovatelce dne 5. 12. 2011, která jej vzápětí předala investorovi. Zůstalo nevysvětleno, jak mohla společnost FALCON, která měla provádět pouze odstranění předchozího povrchu a stavební přípravy pro položení nového povrchu, dílo dokončit a stěžovatelce předat až 23. 12. 2011, jak vyplývá z předávacího protokolu.

[21] Jak podotkl krajský soud v prvním rozsudku, vyplývá další pochybnost z toho, že součet plateb společnosti FALCON a Linhart by dohromady byl vyšší, než stěžovatelka za zakázku získala od investora. Proč by stěžovatelka tuto prodělečnou zakázku vykonávala, také nebylo vysvětleno.

[22] Jediný důkaz, který částečně svědčí ve prospěch stěžovatelky, je svědectví stavebního dozoru investora. Ten vypověděl, že společnost FALCON na hřišti práce vykonala. S jeho neprůkazností se však přesvědčivě vypořádali jak žalovaný (body 66-69 rozhodnutí), tak krajský soud (body 26-30). Ti poukázali na některé nesrovnalosti v jeho výpovědi (svědek si například nepamatoval na společnost Linhart, byť jí předával staveniště a podepisoval jí stavební deník). A zejména uvedli, že toto svědectví neobstojí ve světle ostatních důkazů. Dle Nejvyššího správního soudu nelze ani ignorovat skutečnosti o propojenosti mezi touto osobou a stěžovatelkou, jak jej zjistil žalovaný. Tento ojedinělý důkaz tak nebyl schopen vyvrátit odůvodněné pochybnosti, které finanční orgány měly o provádění zakázky společností FALCON. I při zohlednění tohoto svědectví zůstávají pochybnosti rekapitulované výše natolik silné, že závěr finančních orgánů o tom, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno, obstojí.

[23] Pokud jde o rozebrání oplocení, z žádného důkazu nevyplývá, že to učinila společnost FALCON. Ze skutečnosti, že oplocení bylo rozebráno, a že to tedy někdo musel udělat, nelze nijak dovodit, že to musela být zrovna společnost FALCON, jak tvrdí stěžovatelka v kasační stížnosti. Pochybnost také vyvolává skutečnost, že rozebrání oplocení není součástí položkového rozpočtu stěžovatelky ani není uvedeno jako předmět plnění ve smlouvě mezi stěžovatelkou a městskou částí.

[24] Krajský soud v bodě 24 napadeného rozsudku uvedl, že „*v předcházejícím rozsudku dospěl k jednoznačnému závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno stran přijetí zdanitelného plnění podle faktury vystavené společností FALCON*“. Toto vyjádření nelze chápat tak, že krajský soud odmítl posoudit všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti včetně nově provedeného výsledku stavebního dozoru investora. První rozsudek krajského soudu nemohl závazně rozhodnout otázku, zda stěžovatelka unesla své důkazní břemeno ohledně přijetí daného plnění. To by potom vůbec nedávalo smysl, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a přikázal mu provést další dokazování (výslech svědka). Toto vyjádření krajského soudu je tedy nutno chápat tak, že z prvního rozhodnutí krajského soudu vyplývá, že stěžovatelka neunesla své *prvotní* důkazní břemeno. To, zda jej unesla poté, co prvotní tvrzení stěžovatelky správce daně zpochybnil, bylo otázkou, kterou žalovaný v novém řízení posuzoval komplexně ve světle všech provedených důkazů.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[25] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední soudního řádu správního).

[26] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 soudního řádu správního. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 14. listopadu 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu