



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složením z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Sylvy Šiškeové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **SINIR COMPANY, s.r.o.**, Královická 2321/83, Praha 10, zastoupené advokátem JUDr. Petrem Novotným, Archangelská 1568/1, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24.10.2018, čj. 47449/18/5300-22443-701226, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 11. 2021, čj. 8 Af 41/2018-40,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) rozhodnutím ze dne 6. 12. 2017 doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období září 2016 a rozhodnutím ze dne 13. 12. 2017 za zdaňovací období říjen 2016. Žalobkyně deklarovala přijetí různých služeb od společnosti Damaskus s. r. o. (služby úklidové, bezpečnostní, stavební, montážní či balicí). Podle správních orgánů se jí však nepodařilo prokázat, zda tyto služby přijala právě od tohoto dodavatele.

[2] Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl, resp. v rozhodnutí správce daně změnil den stanovení daně a den splatnosti penále. Ve zbytku zůstaly výroky rozhodnutí správce daně beze změny.

[3] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila u Městského soudu v Praze, který žalobu zamítl. Podle soudu není sporné, že žalobkyně přijala plnění, která použila v rámci své ekonomické činnosti. Vznikly ale pochybnosti, zda plnění deklarovaná na

dokladech od společnosti Damaskus poskytl žalobkyni právě tento dodavatel. Žalobkyně pochybnosti správce daně neodstranila a neprokázala tedy splnění podmínek potřebných pro vznik nároku na odpočet DPH.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a další podání

[4] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Napadený rozsudek je podle ní nepřezkoumatelný. Městský soud nezjistil skutkový stav věci tak, aby o něm nebyly důvodné pochybnosti, a neopatřil si potřebné podklady pro komplexní posouzení věci.

[5] Stěžovatelka má za to, že správci daně předložila dostatek důkazů, z nichž plyne, že mezi ní a společností Damaskus v daném období probíhala obchodní spolupráce. Popsala, jakým způsobem obchodní spolupráce začala a jak se stanovily ceny za plnění. Žalovaný přesto stěžovatelce nezákonně doměřil daň. Stěžovatelka vždy řádně a včas podávala nejen daňová přiznání k DPH, ale také kontrolní hlášení. Stejně tak řádně hradila daň. Zákonné povinnosti plnila i společnost Damaskus, což stěžovatelka zjistila z přiznání k DPH za 3. a 4. čtvrtletí roku 2016 a z kontrolních hlášení této společnosti k DPH za září a prosinec 2016, která si vyžádala.

[6] Dále stěžovatelka odkázala na průběh řízení. Podotkla, že správci daně poskytla veškeré účetní doklady, celkové mzdové účetnictví včetně personální a mzdové evidence apod. Upozornila rovněž na to, že zákon nevyžaduje, aby doložila všechny skutečnosti, které správce daně požaduje. Určité otázky je podle stěžovatelky potřeba klást přímo společnosti Damaskus, nikoliv jí. Správce daně stěžovatelce klade k tíži to, že společnost Damaskus je nekontaktní. Závěrem stěžovatelka vyjádřila nesouhlas se závěrem městského soudu, že v daňovém řízení nelze provést důkaz čestným prohlášením, a upozornila, že odkaz na § 39 správního řádu není přílehlavý, neboť toto ustanovení upravuje určení lhůty k provedení úkonu.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nezpochybnil, že stěžovatelka plnění přijala. Vznikly však pochybnosti o tom, zda tato plnění poskytl deklarovaný dodavatel. Důkazy, které stěžovatelka předložila, to však neprokázaly. Stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno, že jí plnění byla poskytnuta právě tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu. Daňové doklady žalovaný důvodně zpochybnil, a ztratily tak svou důkazní hodnotu, proto měla stěžovatelka prokázat nárok na odpočet daně dalšími důkazními prostředky. Stěžovatelka přesto soulad deklarovaného stavu se stavem skutečným neprokázala, a nesplnila proto hmotněprávní podmínky předpokládané k uplatnění nároku na odpočet daně.

[8] NSS přípisem ze dne 5. 10. 2022 vyzval účastníky, aby se vyjádřili k nejnovější judikatuře Soudního dvora Evropské unie a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* (rozsudek SD EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20 a rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208).

[9] Žalovaný je přesvědčen, že jeho závěry ob stojí i po rozsudcích ve věci *Kemwater ProChemie*. Stěžovatelka neprokázala, že zdanitelná plnění přijala právě od dodavatele

pokračování

Damaskus, a proto jí nárok na odpočet daně nenáleží. Stěžovatelka zároveň po celou dobu daňového řízení neoznačila žádné jiné dodavatele, kteří by jí poskytli zdanitelné plnění. Naopak, po celou dobu daňového řízení tvrdila, že dodavatelem plnění byla společnost Damaskus.

[10] Stěžovatelka ve vyjádření k výzvě pouze konstatovala, že je přesvědčena o důvodnosti kasační stížnosti.

III. Posouzení věci

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] NSS se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku městského soudu. Při posuzování nepřezkoumatelnosti vychází NSS z vlastní ustálené judikatury (rozsudky ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52, ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, a mnoho dalších). NSS neshledal, že by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Jde o srozumitelné rozhodnutí, z něhož je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak uvedl ve výroku. Podstata stěžovatelčiných námitek ostatně netkví v nedostatku důvodů pro rozhodnutí městského soudu, ale v nesouhlasu s jeho právními závěry.

[13] NSS podotýká, že stěžovatelčina kasační stížnost jen v omezené míře reaguje na konkrétní závěry městského soudu. Zpochybnění závěrů napadeného rozsudku přitom představuje nutný předpoklad posouzení uplatněné argumentace jako přípustné kasační námítky (usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS). Ačkoliv kasační stížnost stěžovatelky lze ve výše uvedeném smyslu považovat za projednatelnou, je nutné připomenout, že obsah stížnostních bodů a kvalita jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004-54).

[14] Otázkou důkazního břemene daňového subjektu v daňovém řízení, potažmo prokazováním faktického přijetí plnění, u kterého uplatňuje daňový subjekt nárok na odpočet DPH, se NSS zabýval již mnohokrát. Žalovaný i městský soud jeho judikaturu shrnuli (blíže viz body 12 až 24 rozhodnutí žalovaného a 43 až 47 napadeného rozsudku; konkrétně např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 27. 7. 2021, čj. 8 Afs 252/2019-38). V návaznosti na tuto judikaturu lze připomenout, že pro uznání nároku podle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (zákon o DPH), nepostačí pouze předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona], ale základem je faktické přijetí zdanitelného plnění jiným plátcem daně.

[15] Daňové řízení se zakládá na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost svá tvrzení doložit, tj. břemeno důkazní. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Zároveň nemá povinnost doložit, že údaje o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochybnosti, které činí doklady

nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými (rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2017, čj. 2 Afs 72/2017-43). Následně přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který má povinnost svá tvrzení prokázat jiným způsobem než daňovým dokladem nebo svým účetnictvím (rozsudky NSS čj. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, čj. 9 Afs 152/2013-49). Pokud tedy správce daně prokázal důvodné pochybnosti o tom, zda plnění stěžovatelce poskytl deklarovaný dodavatel, přešlo důkazní břemeno na ni.

[16] Stěžovatelka tvrdí, že plnění obdržela od společnosti Damaskus. To dokládá zejména smlouvou o dílo ze dne 24. 8. 2016, která je však obecná a chybí jí důkazní potenciál k prokázání tohoto tvrzení. Nutno podotknout, že smlouva byla uzavřena podle zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, který v té době již pozbyl účinnosti. Smlouva nespécifikuje, jaké konkrétní dílo stěžovatelka po zhotoviteli požaduje. Předmět díla je vymezen jako práce úklidové, balící, přípravné i dokončovací stavební, bezpečnostní a technické, bez bližšího upřesnění. Smlouva uvádí, že na každou dílčí práci či službu bude vystavena objednávka s vymezením požadované služby, nicméně objednávky nic takového kromě obecného názvu neobsahují (vyjma města, někdy i s názvem ulice). Objednávky neměly vazbu na daňové doklady, které měly opět předmět plnění vymezeny buď obecně, např. „o zajištění úklidu“ či „za poskytování ochranných a bezpečnostních služeb“, nebo byly vymezeny pouze např. „služby dle vaší objednávky č. 91601919“. Nebylo tedy vymezeno místo, rozsah plnění, kdo plnění poskytl či kdy se tak stalo. Smlouva obsahuje ujednání o tom, že předání a převzetí řádně provedeného díla bude obsahem zápisu podepsaného oběma smluvními stranami. K tomu ale nedocházelo, o čemž svědčí i výpověď svědka V. R., zaměstnance stěžovatelky. Tento svědek uvedl, že vše osobně kontroloval, ale zápis se nevyhotovoval.

[17] Předložené seznamy zaměstnanců neprokazují, že právě osoby v nich uvedené uskutečnily pro stěžovatelku práce jménem společnosti Damaskus. Jak navíc zjistil správce daně, Česká správa sociálního zabezpečení evidovala u společnosti Damaskus v daném období pouze jednoho zaměstnance. To vyvrací tvrzení stěžovatelky, že jí společnost Damaskus zajišťovala potřebné pracovníky. Stejně tak výpisy ze stěžovatelčina bankovního účtu nepodporují její tvrzení, že veškeré platby byly provedeny bankovním převodem. Bankovní výpisy potvrzují úhradu pouze některých plnění. Ani přiznání k DPH a kontrolní hlášení společnosti Damaskus nejsou způsobila k tomu, aby vyvrátila pochybnosti správce daně, resp. aby díky nim stěžovatelka unesla důkazní břemeno ve vztahu ke svým daňovým tvrzením.

[18] Stěžovatelka navrhla prokázat tvrzení, že plnění přijala od deklarovaného dodavatele, svědeckou výpovědí jednatele společnosti Damaskus, pana Y. B.. Správce daně nicméně od cizinecké policie zjistil, že jednatel nemá a nikdy neměl na území České republiky povolen pobyť. Vyzval proto stěžovatelku k poskytnutí kontaktních a identifikačních údajů jednatele. Stěžovatelka nejprve tvrdila, že se společností Damaskus již v kontaktu není. Později poskytla e-mailovou adresu a telefonní číslo jednatele, kterého se však správci daně nepodařilo úspěšně kontaktovat. Stěžovatelka následně v rámci odvolacího řízení předložila čestné prohlášení jednatele.

[19] K otázce použití čestného prohlášení jako důkazu se NSS vyslovil např. v rozsudku ze dne 24. 5. 2006, čj. 1 Afs 77/2005-43, č. 1049/2007 Sb. NSS, podle kterého nemůže být

pokračování

v daňovém řízení čestným prohlášením nikdy proveden důkaz. Určitá skutečnost jím nemůže být prokázána, nýbrž pouze *osvědčena*. Nejedná se přitom o synonyma, jak naznačuje stěžovatelka. Ve srovnání s prokázáním určité skutečnosti totiž osvědčení představuje nižší míru důkazu. Čestné prohlášení je institutem obsaženým v § 53 odst. 5 správního řádu. Daňový řád se o něm nezmiňuje, navíc § 99 daňového řádu vylučuje použití správního řádu v daňovém řízení. Pochybnosti žalovaného ohledně skutečného dodavatele deklarovaných plnění proto čestné prohlášení nemohlo rozptýlit. Žalovaný se však i přesto obsahem čestného prohlášení zabýval. Čestné prohlášení obecně potvrzuje, že společnost Damaskus se stěžovatelkou obchodovala, nicméně nepotvrzuje deklarovaná plnění, a tedy nedokládá tvrzené skutečnosti.

[20] NSS přisvědčil stěžovateli, že odkaz městského soudu na § 39 správního řádu skutečně neodpovídá stávající úpravě. Nejedná se však o pochybení, které by mělo vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Městský soud totiž přejal závěry rozsudku čj. 1 Afs 77/2005-43, který se zabýval povahou čestného prohlášení ve smyslu § 39 správního řádu z roku 1967. Rozhodující je, že tyto závěry platí i nadále, tj. použití čestného prohlášení jako důkazu je vyloučeno (např. rozsudek NSS ze dne 4. 10. 2017, čj. 6 Afs 35/2017-34).

[21] NSS tedy uzavírá, že stěžovatelce se nepodařilo vyvrátit pochybnosti, zda plnění pro stěžovatelku skutečně poskytl deklarovaný dodavatel, tedy společnost Damaskus. Správní orgány dospěly k závěru, že není pochyb o tom, že plnění se uskutečnila a stěžovatelka je použila v rámci své další ekonomické činnosti. Nebyly však odstraněny pochybnosti správce daně ohledně toho, že stěžovatelka plnění přijala právě od společnosti Damaskus. Jak vyplývá ze správního spisu, správce daně stěžovatelku opakovaně upozorňoval na své pochybnosti o průkaznosti předložených důkazních prostředků. Stěžovatelka však tyto pochybnosti nevyvrátila.

[22] Stěžovatelka v kasační stížnosti vznesla také výtky k jednotlivým bodům napadeného rozsudku. Konstatovala, že úředním osobám poskytla veškeré účetní doklady a že správci daně předložila celkové mzdové účetnictví včetně personální a mzdové evidence, výpočtu mezd, srážek, daní a jiných odvodů atd. Dále zopakovala, že neporušila zákon, pokud nedoložila podrobnosti obchodní spolupráce (poptávky na služby nebo způsob, jakým byl zadán rozsah provedení prací); případně zdůraznila, že správce daně měl klást určité dotazy společnosti Damaskus, nikoliv jí. K tomu NSS odkazuje na to, co již uvedl výše. Za předpokladu, že správci daně vznikly důvodné pochybnosti o dodavateli sporných plnění, musela stěžovatelka prokázat oprávněnost svého nároku pomocí dalších důkazních prostředků. Pokud tak neučinila, je nucena nést následek v podobě neuznání nároku na odpočet daně.

[23] V této věci tedy nebyl skutečný dodavatel ztotožněn. Z daňového řízení a provedeního dokazování přitom s jistotou nevyplývá, kdo byl skutečným dodavatelem plnění pro stěžovatelku tak, aby správce daně mohl ověřit, že se jednalo o plátce DPH. Není totiž zřejmé, kdo práce uskutečnil či fyzicky vykonal, a nelze proto s jistotou říct, kolik dodavatelů plnění dodalo. I po rozsudcích ve věci *Kemwater ProChemie* tedy ob stojí závěr, podle něhož pro odepření nároku na odpočet daně postačí, nebylo-li prokázáno, kdo zdanitelné plnění poskytl či dodal, a nelze tak určit, že to byla osoba povinná k dani.

[24] NSS připomíná, že judikatura ve věci *Kemwater ProChemie* nemá vést automaticky ke zrušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění (např. rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2022 čj. 10 Afs 254/2018-43). V této věci taková indicie chybí a neposkytla ji ani stěžovatelka (byť jí NSS dal prostor pro dodatečné vyjádření v reakci na nejnovější posun judikatury). Naopak, stěžovatelka za dodavatele setrvale označovala výhradně společnost Damaskus. Jinak řečeno, stěžovatelka nikdy netvrdila, že by skutečným dodavatelem byl jiný subjekt (či více subjektů), než subjekt uvedený na předložených dokladech. Nic takového stěžovatelka netvrdila ani v řízení před NSS. Závěry přijaté ve věci *Kemwater ProChemie* proto nemají na posouzení této věci vliv.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] NSS dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[26] Stěžovatelka neměla v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému nevznikly náklady, které by se vymykaly jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 21. prosince 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu