



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Zdeňka Kühna a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **Trivanger, s. r. o.**, Olšanská 55/5, Praha 3, zastoupené advokátem Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL.M., Kounicova 685/20, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 4. 2019, čj. 14633/19/5300-21442-809464, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského rozsudku v Praze ze dne 11. 2. 2021, čj. 11 Af 24/2019-44,

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 :

[1] V této věci soud řešil, zda žalobkyně prokázala, že skutečně přijala zdanitelná plnění spočívající v zajištění pracovníků v kinech Cinema City a ve stravovacích provozech Eurest, a zda má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a žalovaný jí nárok na odpočet daně po právu odepřel.

1. Popis věci

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu doměřil žalobkyni (nyní vystupuje jako *stěžovatelka*) dvěma platebními výměry z 10. 4. 2018 daň z přidané hodnoty za únor 2014 ve výši 557 720 Kč a za červen 2014 ve výši 551 742 Kč. Stěžovatelka totiž neprokázala, že skutečně přijala zdanitelná plnění od dodavatelek EL TANGO rápido, s. r. o., v likvidaci,

a STARJOBS PRAHA, s. r. o., v deklarovaném rozsahu. Plnění spočívala v zajištění pracovníků (uvaděčů, pokladních a barmanů) v multikinech společnosti Cinema City Czech, s. r. o. (dodavatelka *El Tango*, únor 2014), „služeb v objektech Cinema City“ (dodavatelka *Starjobs Praha*, červen 2014) a pomocné pracovní síly v objektech Eurest (dodavatelka *El Tango*, únor 2014). Stěžovatelka podala proti platebním výměrům odvolání, které však žalovaný zamítl. Stěžovatelka neuspěla ani se žalobou, kterou podala proti rozhodnutí žalovaného a kterou Městský soud v Praze rovněž zamítl.

2. Kasační řízení

Kasační stížnost

[3] Stěžovatelka se nadále domnívá, že uplatnila oprávněně nárok na odpočet daně z přijatých daňových dokladů. Tvrdí, že unesla své důkazní břemeno, neboť předložila daňové doklady, evidenci docházky zaměstnanců a soupisy jejich odpracovaných hodin. Pochybnosti daňových orgánů rozptýlila ve svých vyjádřeních, k prokázání svých tvrzení navrhla vyslechnout řadu svědků. Některé z nich však daňové orgány nevyslechly ani přes stěžovatelčiny opakované návrhy a její součinnost. Městský soud se nevypořádal s námitkou, že u provedených svědeckých výsledků nevzaly daňové orgány v úvahu časový odstup. Finanční úřad měl rovněž vyvinout větší úsilí k provedení výsledku klíčového svědka Petra Kotalíka, jednatele společnosti *El Tango*. Fakt, že se to správci daně nepodařilo, by pak neměl jít k tíži stěžovatelce. Svědkyně J. S. částečně potvrdila stěžovatelčina tvrzení, částečně z její výpovědi vyplynuly nejasnosti. Daňové orgány měly v této situaci přistoupit k dalšímu dokazování. Finanční úřad dále neprovedl svědecký výslech Františka Kočárka, aniž svůj postup zdůvodnil.

[4] Celé řízení podle stěžovatelky provázal nepřiměřeně vysoký důkazní standard nastavený žalovaným. Stanovení daně v celkové výši přes 1,1 milionu Kč je výrazným zásahem do stěžovatelčina vlastnického práva a takové rozhodnutí nelze založit na nedostatečně prokázaném skutkovém stavu. Nejasné skutkové okolnosti plynuly zejména z neuspokojivých výpovědí svědků (J. S. a L. N.); ty proto bylo třeba doplnit o další svědecké výpovědi (Petra Kotalíka a Františka Kočárka).

Vyjádření ke kasační stížnosti

[5] Žalovaný setrval na svých postojích vyjádřených v napadeném rozhodnutí a souhlasil i se závěry městského soudu. Stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, které na ni přešlo, neboť neposkytla důkazy prokazující přijetí zdanitelných plnění a neodstranila rozpory v předložených dokladech. Neplatí, že svědecké výpovědi jsou nevěrohodné jen pro časový odstup. Daňové orgány vyvinuly maximální úsilí a opakovaně učinily veškeré možné kroky k provedení svědeckého výsledku Petra Kotalíka i Františka Kočárka (výslech druhého z nich stěžovatelka ani nenavrhovala). Svědkyně J. S. nepodpořila stěžovatelčina tvrzení, podle něž se právě tato svědkyně účastnila dodání služeb stěžovatelce v červnu 2014 a řídila je; navíc ani nebyla prokuristkou společnosti *Starjobs Praha* v průběhu celého období, v němž se plnění mělo uskutečnit. K nejasnostem ve výpovědích J. S. a L. N. žalovaný podotkl, že tyto svědky navrhla sama stěžovatelka.

pokračování

3. Právní hodnocení

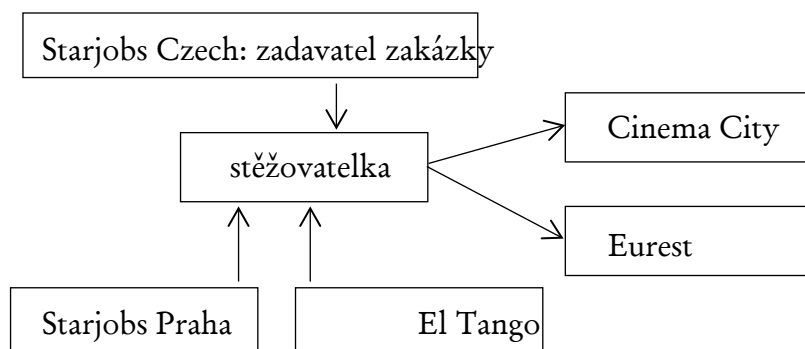
[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Plátce daně je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které při svých ekonomických činnostech použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění blíže vymezených v § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[8] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt je povinen jednak daň přiznat (břemeno tvrzení), jednak své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Účetní doklady, tj. příjmové doklady či faktury, však zpravidla samy o sobě neprokazují, že se opravdu uskutečnila operace, která je jejich předmětem (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011-103, bod 39). Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi totiž nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, zpochybní-li správce daně, že zdanitelné plnění se fakticky uskutečnilo tak, jak to stojí v dokladech. Daňový doklad je jen formálním důkazem o skutečně provedeném zdanitelném plnění. Jestliže se zdanitelné plnění neuskutečnilo tak, jak je plátce deklaroval, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením daňového dokladu, byť i formálně správného (nálezn Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99; rozsudky NSS ze dne 11. 12. 2013, čj. 9 Afs 75/2012-32, a ze dne 27. 11. 2014, čj. 9 Afs 47/2014-74).

[9] Správce daně prokazuje důvodné pochybnosti o tom, že tvrzení daňového subjektu a doklady jím předložené jsou věrohodné, úplné, průkazné a správné [§ 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu]. Není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví zaznamenány v rozporu se skutečností, musí však prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Podaří-li se správci daně takové pochybnosti prokázat, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt; ten je pak povinen rozptýlit pochybnosti správce daně. Daňový subjekt bude zpravidla prokazovat sporné skutečnosti jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (například rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, *EURO PRIM*, a navazující judikatura). Správce daně samozřejmě není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale jen k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nálezn Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, č. 130/1996 Sb.).

[10] V této věci daňové orgány neuznaly stěžovatelce odpočet daně z přidané hodnoty z plnění spočívajících v zajištění pracovníků v kinech Cinema City a ve stravovacích provozech Eurest, o nichž stěžovatelka tvrdila, že je přijala od společností *El Tango* a *Starjobs Praha*. Schéma obchodních případů vypadalo takto:



Stěžovatelka a společnost *Starjobs Czech* měly v době deklarovaných zdanitelných plnění totožného jednatele. Ten vysvětlil, že jelikož si stěžovatelka pro zakázku od *Starjobs Czech* neuměla fyzicky zajistit lidi, najala si subdodavatele.

[11] Stěžovatelka unesla své prvotní důkazní břemeno tím, že předložila listinné důkazy (daňové doklady, evidenci docházky zaměstnanců, soupisy odpracovaných hodin zaměstnanců a smlouvy o poskytování služeb). Daňové orgány důvodně zpochybnily věrohodnost těchto listinných důkazů, o tom není mezi stranami sporu. Následně přešlo důkazní břemeno na stěžovatelku a bylo na ní, aby pochybnosti daňových orgánů rozptýlila. Stěžovatelka se domnívá, že se jí to podařilo tím, že „podávala vysvětlení“ a navrhovala řadu důkazů k prokázání svých tvrzení, zejména výsledků svědků. Důkazní břemeno pak podle ní přešlo zpět na daňové orgány. NSS si to ve shodě s městským soudem nemyslí.

[12] Stěžovatelka sice napadá rozsudek městského soudu, v kasační stížnosti však nepřináší žádné nové argumenty, s nimiž by se žalovaná a městský soud již nevypořádaly. Stěžovatelka navíc formuluje svůj nesouhlas s právními závěry městského soudu obecně. Tomu odpovídá i odůvodnění NSS, který nepovažuje za nutné potřeby podrobně opakovat závěry žalovaného a městského soudu, vůči nimž nemá výhrady.

[13] K tomu, aby stěžovatelka unesla své důkazní břemeno, které na ni přešlo, nestačí, aby navrhla provedení výsledků svědků. Důležité je, co z výpovědí svědků a svědkyň vyplynulo. V tomto případě nezaznělo při výsleších nic, co by bylo stěžovatelce ku prospěchu a co by přeneslo důkazní břemeno zpět na daňové orgány. Stěžovatelka navrhla v daňovém řízení výslech pana L. N., který pro ni podle jejího tvrzení osobně řídil a prováděl práce za společnost *El Tango*. Z jeho výslechu však vyplynulo, že v únoru 2014 pracoval jako bezpečnostní manažer v objektu Prague Marina v Holešovicích, tedy nikoli na deklarovaných plněních pro Cinema City a Eurest, o něž v této věci jde. Bylo mu sice známo, že stěžovatelka a *El Tango* spolupracovaly v tom období též mimo jiné na zakázce pro Cinema City, žádné bližší okolnosti k této ani k jiným zakázkám mezi těmito společnostmi mu však nebyly známy.

[14] Stěžovatelka navrhla vyslechnout také paní V. F., která pracovala pro společnost *Starjobs Company* a rovněž podle stěžovatelčina tvrzení osobně řídila práce pro ni. Ta však vypověděla, že sice zná společnost *Starjobs Praha*, ale o její spolupráci se stěžovatelkou nic neví.

[15] Později navrhla stěžovatelka vyslechnout též paní J. S., bývalou prokuristku společnosti *Starjobs Praha*, která se podle stěžovatelky osobně účastnila dodání služeb stěžovatelce v červnu 2014 a řídila je, byla od počátku spolupráce kontaktní osobou, předávala provedené práce a měla na starost i jejich fakturaci.

[16] Svědkyně popsala, že v té době působila ve *Starjobs Praha* jako supervizorka, koordinátorka a manažerka a učila manažery této firmy, co mají vykonávat v kině, protože tam byla v červnu prokuristkou. Seznamovala je s náplní a harmonogramem práce zaměstnanců (na místech bar, pokladna a uvaděč) a manažeri pak informace od ní předávali brigádníkům, jejichž nábor prováděli. Současně uvedla, že neví, kdo sjednával za *Starjobs*

pokračování

Praha obchodní transakce v červnu 2014 a kdo za tuto společnost podepisoval smlouvy. S dodavateli a odběrateli musel podle ní jednat jednatel *Starjobs Praha*. Ona sama to nebyla, byla jen prokuristka a smlouvy nepodepisovala, faktury nevystavovala, do provádění úhrad za tuto společnost neviděla. Výslovně uvedla, že neví, jak se mezi sebou stěžovatelka a *Starjobs Praha* domlouvaly, ví jen, že si mezi sebou předávaly docházky brigádníků. Ona sama pracovala na dohodu o provedení práce, nebyla nikomu podřízena a vypláceli ji v hotovosti manažeri, které sama zaškolovala.

[17] Žalovaný vyhodnotil výpověď paní S. jako rozpornou se stěžovatelčinými tvrzeními. Poukázal mimo jiné na to, že stěžovatelka při daňové kontrole předložila smlouvu o poskytování služeb antedatovanou či účelově vyhotovenou ke dni 28. 8. 2011 a za *Starjobs Praha* podepsanou svědkyní. Svědkyně popřela stěžovatelčino tvrzení, že byla pro stěžovatelku kontaktní osobou, jelikož ani nevěděla, jak se mezi sebou obě společnosti domlouvaly. Popřela, že vyhotovovala faktury, a z výpovědi ani nevyplývalo, že by stěžovatelce předávala práce. Svědkyně byla navíc prokuristkou do 14. 6. 2014, avšak neuznaná faktura od *Starjobs Praha* je datována ke dni 30. 6. 2014.

[18] Výpověď paní S., kterou stěžovatelka sama navrhla provést, jí nijak neprospěla, naopak ještě prohloubila pochybnosti o tom, že se deklarované plnění mezi stěžovatelkou a společností *Starjobs Praha* fakticky uskutečnilo. Z výpovědi svědkyně vyplývalo, že spolupráce probíhala prakticky jen po linii Cinema City – *Starjobs Praha*; stěžovatelka a *Starjobs Praha* si mezi sebou jen neznámo jak předávaly docházku.

[19] Městský soud se podle stěžovatelky dostatečně nevypořádal s její námitkou, že daňové orgány při hodnocení svědeckých výpovědí nevzaly v úvahu časový odstup mezi výpověďmi a popisovanými okolnostmi. Není tomu tak. Městský soud v bodech 32 až 34 vysvětlil, že výpovědi paní S. ani pana N. nepodpořily stěžovatelčinu verzi událostí a časový odstup v tom nehraje žádnou roli. Městský soud nechtěl říci, že svědci sami nepoukazovali na časový odstup, a proto jsou stěžovatelčiny žalobní námitky na toto téma nepodloženými domněnkami, jak mu stěžovatelka vkládá do úst. Mínil tím jednoduše, že svědci popsali události odlišně než stěžovatelka, případně o bližších okolnostech neměli žádné bližší povědomí ne proto, že by si na ně s odstupem času nepamatovali, ale protože se jich buď přímo neúčastnili, nebo protože se staly jinak, než popsala stěžovatelka.

[20] Finančnímu úřadu se nepodařilo vyslechnout pana **Petra Kotalíka**, jehož výslech stěžovatelka navrhla s odůvodněním, že jde o jednatele a společníka společnosti *El Tango*, který se rovněž osobně účastnil poskytnutí plnění pro ni v únoru 2014 a řídil je. Finanční úřad se ho pokusil postupně předvolat na třech adresách, které mu byly známy z úřední činnosti (stěžovatelka uvedla jako kontaktní adresu Úřadu městské části pro Prahu 8), ani na jednu z nich se mu však nepodařilo předvolání doručit. Následně požádal Policii ČR o předvedení svědka, rovněž bezúspěšně. Soud má za to, že finanční úřad v této věci využil všechny zákonné prostředky, které mu daňový řád nabízí k tomu, aby přítomnost tohoto svědka zajistil (§ 100 daňového řádu), a vyvinul za tímto účelem dostatečnou snahu. Více po něm nelze rozumně požadovat.

[21] Finanční úřad se dále na pokyn žalovaného, nikoli však na stěžovatelčin návrh, pokusil vyslechnout pana **Františka Kočárka**, jednatele *Starjobs Praha*. Rovněž jej se pokusil nejprve neúspěšně předvolat a následně nechat předvést z adresy místa jeho pobytu, než

zjistil, že tento svědek vykonává trest odnětí svobody. Z daňového spisu je patrné, že finanční úřad následně upustil od svého původního záměru vyslechnout tohoto svědka i ve věznici, ani tím však nepochybil, neboť stěžovatelka se výsledku tohoto svědka nedožadovala a jeho jméno v souvislosti se spornými plněními vůbec nezmiňovala.

[22] Daňové orgány současně stěžovatelce nekladly k tíži, že se jim tyto dva svědky nepodařilo vyslechnout, ani jenom z toho neuzavřely, že se sporná plnění neuskutečnila, jak tvrdí stěžovatelka.

[23] Soud shrnuje, že v duchu judikatury citované v bodech [8] a [9] výše bylo na stěžovatelce, aby prokázala, co tvrdí, a to jakýmkoli zákonnými prostředky. Je pravda, že stěžovatelka nemá oproti daňovým orgánům nástroje k tomu, aby mohla zajistit přítomnost svědků či obecně obstarat některé důkazy. V této věci však daňové orgány využily svých zákonných prostředků k tomu, aby svědecké výpovědi zajistily; že se jim to nepodařilo, není jejich vinou. Tento objektivní fakt nelze klást stěžovatelce k tíži, což ostatně nikdo nečiní; nemůže to však být ani v její prospěch. Bylo povinností stěžovatelky, aby prokázala, co sama tvrdí. To se jí v souhrnu nepodařilo listinnými důkazy, jejichž věrohodnost daňové orgány důvodně zpochybnily, svědeckými výpověďmi (stěžovatelkou navržený svědci buď neosvědčili stěžovatelkou tvrzené skutečnosti, nebo je nebylo možné vyslechnout), ani jinak. Stěžovatelka namítá, že za této situace měly daňové orgány provádět další dokazování, sama však žádné další důkazy nenavrhla (kromě výsledků dvou nekontaktních svědků). Žalovaný jí proto nárok na odpočet daně po právu odepřel.

4. Závěr a náklady řízení

[24] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla, a soud proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch (§ 60 odst. 1 a § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 30. ledna 2023

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu