



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra, soudce Jana Kratochvíla a soudkyně Lenky Krupičkové ve věci žalobkyně: **FESAN s.r.o.**, se sídlem Jivina 29, Vlastibořice, zastoupená advokátem Mgr. Markem Nemethem, se sídlem Opletalova 55, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2021, č. j. 2160/21/5300-22442-712878, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 14. 9. 2021, č.j. 59 Af 6/2021-37,

**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] Předmětem sporu v této věci je, zda žalobkyně (stěžovatelka) unesla své důkazní břemeno pro uznání nároku na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění spočívajícího v úklidových pracích, převozu finanční hotovosti a zajištění bezpečnosti.

### **I. Vymezení věci**

[2] Správce daně zahájil dne 6. 2. 2017 u stěžovatelky daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období září a říjen 2016 v rozsahu omezeném na přijatá zdanitelná plnění. Ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 16. 6. 2017 správce daně vyjádřil pochybnosti o uskutečnění konkrétních přijatých zdanitelných plnění od dodavatele ELNARA na úklidové práce a zajištění bezpečnosti a od dodavatele KHEOPS na zajištění bezpečnosti.

[3] U dodavatele ELNARA správce daně své pochybnosti založil mimo jiné na tom, že nebylo specifikováno, jaké úklidové práce byly dodány, celková fakturovaná výše

odpovídala sjednané ceně za celý kalendářní rok, byť fakturováno bylo v říjnu a cena přijatého plnění (1 153 080 Kč) byla značně vysoká. Finanční úřad také uvedl, že odpovídající poskytnuté plnění pro společnost KASRO, kde měly být úklidové práce prováděny, činila pouze 276 000 Kč. Šlo tedy o ztrátu 877 080 Kč. Pokud jde o dodávku služeb zajištění bezpečnosti a ochrany, tak také nebylo jasné, o jaké konkrétní služby se jednalo, pouze, že se mělo jednat o bezpečnost objektu Staškova.

[4] Pokud jde o dodávky od společnosti KHEOPS za zajištění bezpečnosti, tak i ty měly být poskytnuty v objektu Staškova. Avšak předávací protokol na zajištění služeb bezpečnosti měl stejný obsah jako protokol o zajištění bezpečnosti v témže objektu od společnosti ELNARA. Částka fakturovaná odběrateli, společnosti KASRO, byla také o cca 50 000 Kč nižší než částka zaplacená společností KHEOPS.

[5] Po následujícím provedeném dokazování, které zahrnovalo několik svědků navržených stěžovatelkou, dospěl správce daně k závěru, že jeho pochybnosti ohledně přijetí plnění (úklidových prací, převozu finanční hotovosti, zajištění bezpečnosti) od dodavatelů ELNARA a KHEOPS přetrvávají. Stěžovatelka neprokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH za dodávky od těchto společností ve výši 451 499 Kč za zdaňovací období září 2016 a ve výši 40 488 Kč za zdaňovací období říjen 2016. Správce daně tedy dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 4. 2018 stěžovatelce za září 2016 doměřil DPH ve výši 451 499 Kč a za říjen 2016 ve výši 40 488 Kč.

[6] Stěžovatelka podala proti platebním výměrům odvolání. K němu připojila listinu – Dekret o jmenování ředitele společnosti ELNARA, kterou navrhovala doplnit dokazování. Za účelem prověření autenticity podpisu jednatele na dekretu žalovaný požádal o sdělení notářku, z jejíhož pověření měl být dekret ověřen. Notářka ve sdělení ze dne 22. 8. 2019 uvedla, že dekret o jmenování nebyl ověřen v její notářské kanceláři a pod uvedenou položkou se nachází ověření jiné osoby pod jiným datem. Na základě tohoto sdělení nepovažoval žalovaný dekret za důkazní prostředek, který by prokázal, že dodavatel ELNARA provedl práce uvedené na daňových dokladech. Současně žalovaný odmítl provést navrhovanou svědeckou výpověď svědka, který měl být blízkým spolupracovníkem koordinátora zakázek společnosti KHEOPS. Rovněž neprovedl svědeckou výpověď notářky a její tajemnice ve věci ověření dekretu. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry správce daně.

[7] Krajský soud zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného. Ztotožnil se se závěry žalovaného, že stěžovatelka neprokázala přijetí specifikovaných plnění.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Stěžovatelka se proti rozsudku krajského soudu bránila kasační stížností. Kasační námitky lze rozdělit do dvou následujících okruhů:

- 1) Stěžovatelka důkazními prostředky dostatečně prokázala přijetí zdanitelných plnění.
- 2) Finanční orgány nepřipustně odmítly provést výslech několika navržených svědků.

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

pokračování

### III. Právní hodnocení

#### III.1 Stěžovatelka neprokázala nárok na odpočet

[10] Spor mezi účastníky spočívá v tom, zda stěžovatelka unesla své důkazní břemeno ohledně tvrzení, že přijala plnění od společnosti ELNARA a KHEOPS, tak jak bylo uvedeno na daňových dokladech. Krajský soud souhlasil s finančními orgány, že stěžovatelka důkazní břemeno neunesla.

[11] Pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předložených a řádně zaúčtovaných dokladů, ale i stav faktický, tedy faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno osobou, která měla nutně postavení plátce DPH, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k uskutečnění zdanitelných plnění daňovým subjektem. Z konstantní judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokázání daňově uznatelného výdaje či nároku na odpočet je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH. Předložení daňového dokladu je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně úplného, daňového dokladu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013-45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32).

[12] V těchto sporech bývá klíčová otázka rozložení důkazního břemene. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36; ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod 23; či ze dne 22. 3. 2022, č. j. 1 Afs 345/2021-49, bod 25). K přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (či naopak) může dojít i opakovaně. Vzniknou-li tedy na základě předložených důkazů správci daně další pochybnosti, nic mu nebrání v tom, aby daňový subjekt opětovně vyzval k prokázání rozhodných skutečností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2021, č. j. 1 Afs 49/2021-39).

[13] Co se týče samotného hodnocení důkazů a otázky unesení 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. 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, který v důsledku vylučuje, aby účastník řízení unesl své důkazní břemeno.

[14] 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).

[15] 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 úklidové a bezpečnostní služby byly společnostmi ELNARA a KHEOPS skutečně provedeny, je srozumitelné a přesvědčivě odůvodněno. Úvahy žalovaného, se kterými se krajský soud ztotožnil, jsou v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a nelze dospět k závěru, že by finanční orgány vůči stěžovateli aplikovaly nadměrný důkazní standard. Stěžovatelka nepředložila důkazy, které by obsahovaly podrobnosti o přijatých službách na úklidové a bezpečnostní práce.

[16] Stěžovatelka zdůrazňuje svědeckou výpověď svého spolujednatel, který dle svého tvrzení společnost v roce 2016 řídil. Tu však žalovaný nepovažoval za průkaznou z důvodu obecnosti. Nejvyšší správní soud s tímto hodnocením souhlasí. Nejde o to, že by finanční orgány po svědkovi vyžadovaly přílišné detaily o událostech, které se odehrály před dvěma roky. Svědek však spolupráci se společnostmi ELNARA a KHEOPS popsal pouze velmi obecně. Ke společnosti KHEOPS pouze řekl, že tato společnost dodávala lidi. Na žádné podrobnosti smlouvy, či podrobnosti o konkrétních službách si nevzpomenul. Obdobně u společnosti ELNARA svědek pouze uvedl, že dodávala lidi pro stavební práce, úklid a údržbu. Nevěděl, co bylo předmětem smlouvy, uvedl pouze „asi úklidové práce“. Požadavek na alespoň nějaké podrobnosti, pokud šlo o dodávky v hodnotě přesahující milión Kč, soud nepovažuje za nadměrný. Nejednalo se pro stěžovatelku o zanedbatelnou složku jejího podnikání. Stěžovatelka měla v roce 2016 obrát ve výši 12 mil. Kč.

pokračování

[17] Není ani přesvědčivý argument stěžovatelky, že pokud nebylo zpochybněno uskutečnění zdanitelného plnění pro společnost KASRO a je zřejmé, že ona sama nedisponovala zaměstnanci, kteří by služby prováděli, jde o důkaz, že si musela najmout dodavatele. Stěžovatelce však již žalovaný přesvědčivě vysvětlil, že tato skutečnost nic nevyovídá o tom, že dodávky poskytly zrovna společnosti ELNARA a KHEOPS, které také neměly dostatek zaměstnanců, či že dodávky poskytl vůbec nějaká osoba, která by měla, či musela mít postavení plátce DPH.

[18] Lze tedy uzavřít, že správce daně vznesl několik zásadních pochybností o přijatých zdanitelných plnění od společností ELNARA a KHEOPS. Tedy uvedl skutečnosti, které vyvracely průkaznost předložených daňových dokladů. Tyto pochybnosti se stěžovatelce nepodařilo v rámci řízení před finančními orgány rozptýlit. Neunesla důkazní břemeno ohledně specifikovaných přijatých zdanitelných plnění. Nárok na odpočet DPH jí byl tedy odepřen v souladu se zákonem.

### *III. 2 Výslech svědků*

[19] Nejvyšší správní soud ani neshledal, že by krajský soud, respektive finanční orgány porušily právo stěžovatelky na spravedlivý proces. Součástí práva na spravedlivý proces není povinnost provést každý důkaz navržený účastníkem řízení, pokud soud, či správní orgán dostatečně vysvětlí, proč nějaký důkaz není třeba provést.

[20] Ústavní soud ve své judikatuře k tzv. opomenutým důkazům soustavně uvádí, že navržený důkaz není nutno provést, pokud a) skutečnost, kterou má důkaz potvrdit, není relevantní pro dané řízení, b) důkaz není způsobilý tvrzenou skutečnost potvrdit, c) skutečnost již byla potvrzena (nález sp. zn. I. ÚS 733/01 ze dne 24. 2. 2004; či nález sp. zn. III. ÚS 569/03 ze dne 29. 6. 2004).

[21] Finanční orgány, a následně k žalobním námitkám i krajský soud, u každého svědka navrženého stěžovatelkou vysvětlily, proč nebylo potřebné jej vyslechnout, ať již pro nadbytečnost nebo irelevantnost.

[22] Výsledky zaměstnanců a statutárních orgánů společnosti KASRO žalovaný považoval za nadbytečné, jelikož nebylo nikdy zpochybněno, že stěžovatelka uskutečnila plnění pro tohoto odběratele.

[23] V případě svědka, údajného spolupracovníka koordinátora zakázek společnosti KHEOPS, Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že nelze nechat bez povšimnutí, že jeho výslech stěžovatelka navrhla v samém závěru lhůty pro stanovení daně. Přitom tvrzení, že tento svědek měl zajišťovat dovoz zaměstnanců společnosti KHEOPS z Prahy a komunikaci této společnosti se stěžovatelkou, je v rozporu s předchozími tvrzeními stěžovatelky, že to měl být svědek H., kdo zajišťoval komunikaci mezi oběma společnostmi ohledně vyzvedávání a dopravy pracovníků. Krajský soud správně uvedl, že tento výslech, který měl potvrdit dle stěžovatelky verzi událostí zcela odlišnou než jí dosud prezentovanou, by nemohl vést ke spolehlivému zjištění průběhu událostí.

[24] Stěžovatelka argumentuje, že tento svědek mohl také osvětlit, kdo byl „I.“, na kterého odkazovala svědecká výpověď spolumajitele stěžovatelky, jako na osobu jednající za

společnost KHEOPS. Mohla se tak potvrdit jeho výpověď. Nicméně otázka, kdo byl I., nehrála roli v hodnocení průkaznosti výpovědi spolujeditele stěžovatelky. Ta byla shledána neprůkaznou, nikoliv z důvodu, že nebylo zřejmé, kdo je I. Neprůkazná byla, protože nepřinesla žádné podrobnosti o spolupráci mezi stěžovatelkou a jejími dvěma tvrzenými dodavateli. Je třeba zdůraznit, že úkolem stěžovatelky mělo být prokázat uskutečnění konkrétních přijatých zdanitelných plnění. Dokazování tedy mělo směřovat k otázkám, že služby byly poskytnuty, kdy, kde, v jakém rozsahu a kým. Stěžovatelka se však zaměřuje na okolnosti, které se těchto otázek netýkají, či mají souvislost pouze velmi vzdálenou.

[25] Právě uvedené platí i pro stěžovatelkou předložený dekret, u kterého žalovaný zjistil nepravou ověřovací doložku. Nejvyšší právní soud se ztotožňuje s důvody, proč krajský soud aproboval nevyslechnutí notářky. Notářka formou poskytnutí informací sdělila skutečnosti evidované jejím notářským úřadem k ověřovací doložce pod konkrétním číslem uvedeným na dokumentu předloženém stěžovatelkou. Její výslech byl tedy nadbytečný. Notářka pouze informovala o záznamech ze své evidence. Podstatou sdělení nebylo nic, co by vnímala vlastními smysly a k čemu by mohla podat svědectví. Navíc otázka pravosti dekretu, kterého se vyjádření notářky týká, neměla žádnou zásadní vypovídací hodnotu o uskutečnění a rozsahu přijatých zdanitelných plnění od společnosti ELNARA, což mělo být předmětem dokazování ze strany stěžovatelky.

#### IV. Závěr a náklady řízení

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

[27] Nejvyšší správní soud dodává, že na tomto závěru nic nemění rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*. Stěžovatelka nikdy netvrdila, že by skutečným dodavatelem byly jiné subjekty, než subjekty uvedené na předložených dokladech. Naopak i v řízení před Nejvyšším správním soudem trvala na tom, že dodavateli byly společnosti ELNARA a KHEOPS.

[28] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 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 rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné

V Brně dne 21. července 2023

David Hipšr  
předseda senátu