



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiného a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **OK Stavby s. r. o.**, Mělnická 73, Libiš, zastoupené advokátem JUDr. Petrem Vaňkem, Na Poříčí 12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 19. 7. 2021, čj. 27870/21/5300-22441-708656, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 8. 6. 2023, čj. 51 Af 29/2021 - 55,

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 řeší otázku, zda společnost OK Stavby skutečně přijala zdanitelné plnění – služby v podobě třídění zeminy – a zda má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty

1. Popis věci

[2] Finanční úřad pro Středočeský kraj vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty ve výši zhruba 185 tisíc Kč oproti původně tvrzenému odpočtu ve výši zhruba 582 tisíc Kč za zdaňovací období měsíce dubna roku 2017. Žalobkyně totiž neprokázala, že fakticky přijala tvrzené služby: převoz materiálu a ornice od dodavatele OberBau Servis; a třídění zeminy od dodavatele Forest Global. Žalobkyně podala proti platebnímu výměru odvolání, které však žalovaný zamítl.

[3] Žalobkyně neuspěla se svými námitkami ani u Krajského soudu v Praze; i on se ztotožnil se závěrem daňových orgánů, že žalobkyně neprokázala přijetí tvrzených služeb, a žalobu zamítl.

2. Kasační řízení

[4] Žalobkyně podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost (NSS ji proto dále bude označovat jako *stěžovatelku*). V ní trvá na tom, že unesla důkazní břemeno a prokázala faktické přijetí služeb od dodavatele Forest Global. (*Naproti tomu se stěžovatelka už nijak nebránila proti neunesení důkazního břemene vztahujícího se k plnění od OberBau Servis.*) Předložila totiž daňové doklady a přijaté služby uhradila. Služby uvedla ona i její dodavatel v daňovém přiznání a kontrolním hlášení. Provedení a obsah služeb potvrdil i svědek Petr Študent (dodavatelův jednatel). Víc už stěžovatelka prokázat nemohla a případné nedostatky nemohou jít k její tíži. Nelze jí tedy vyčítat, že nepředložila listinné důkazy, o kterých se zmiňoval svědek, nebo že dodavatel nebyl držitelem povolení k recyklaci odpadu.

[5] Žalovaný souhlasil se závěry krajského soudu. Uvedené skutečnosti podle něj nesvědčí o přijetí služeb. Údaje v daňových přiznáních a kontrolních hlášeních neprokazují fakticitu plnění, neboť jde o pouhá tvrzení daňových subjektů, která nemusejí odpovídat skutečnosti. Výpověď svědka také přijetí služeb neprokazuje, neboť svědek potvrdil obchodní spolupráci jen obecně a jeho výpověď odporovala některým stěžovatelčiným tvrzením. Je sice pravda, že si svědek nemusí po čase vzpomenout přesně na všechny detaily, ale právě proto si stěžovatelka měla opatřit i jiné důkazy. Listinné důkazy ostatně zmiňoval i svědek. Daňové orgány se je proto snažily získat od dodavatele, který je ale nepředložil. Pochybnosti o faktickém uskutečnění služeb vzbuzuje také to, že si stěžovatelka objednala recyklaci 30 tisíc tun odpadu na rok 2017, i když v předchozím roce vyprodukovala odpadu třikrát méně. Stěžovatelka navíc nemohla vytríděnou zeminu znovu použít, neboť její dodavatel neměl povolení k recyklaci. Toto povolení měla jen stěžovatelka.

[6] Stěžovatelka v replice upozornila na technické nepřesnosti ve vyjádření žalovaného. Nesouhlasila také s tím, že by daňová přiznání, kontrolní hlášení nebo úhrada služeb nemohly prokázat uskutečnění služeb. Pokud by totiž stěžovatelka neuvedla služby v daňovém přiznání a kontrolním hlášení, nebo je nezaplatila, vznikly by daňovým orgánům pochybnosti o fakticitě služeb. V opačném případě proto musejí tyto listiny a okolnosti svědčit tom, že se služby uskutečnily. Obchodní spolupráci stěžovatelky s dodavatelem potvrdil i svědek. Nižší výpovědní hodnota důkazů pak nemůže jít stěžovatelce k tíži, neboť nemohla předvídat, jaké důkazní prostředky budou daňové orgány požadovat. Stěžovatelka má ale i tak za to, že důkazů předložila dostatek. Na další důkazy pak upozornil svědek a daňové orgány si je od něj mohly případně vyžádat. Jeho výpověď je však důkazem sama o sobě a svědek není povinen schraňovat další důkazy. Přihlížet však nelze k hlášení o odpadech vyprodukovaných za rok 2016, neboť v něm mohla být chyba a s rokem 2017 to nutně nesouvisí. Stěžovatelka také není odpovědná za to, že si dodavatel nezajistil povolení k recyklaci odpadu.

3. Právní hodnocení

pokračování

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] 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.

[9] 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 operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011 - 103). Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi totiž nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, zpochybní-li správce daně, že zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno tak, jak to stojí v dokladech. Daňový doklad je jen formálním důkazem o skutečně provedeném zdanitelném plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátce deklaroval, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením daňového dokladu, byť i formálně správného (nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, a 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).

[10] 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) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu]. Není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu 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, který 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 (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, č. 130/1996 Sb.).

[11] NSS souhlasí se závěry krajského soudu: stěžovatelka neunesla důkazní břemeno.

[12] Stěžovatelka sice předložila daňový doklad, podle kterého měl dodavatel Forest Global zajistit pro stěžovatelku třídění zeminy a stěžovatelka mu za to měla zaplatit 2 miliony Kč; tento doklad ale sám o sobě neprokazuje, že se plnění opravdu uskutečnilo. Jde jen o formální důkaz o tvrzeném zdanitelném plnění, který může správce daně zpochybnit konkrétními, odůvodněnými a podloženými pochybnostmi. Daňové orgány nyní takové pochybnosti uvedly:

- Stěžovatelka uvedla, že podniká v oblasti výstavby silnic a dálnic. Při její činnosti vzniká značné množství odpadu, téměř 109 tisíc tun ročně. Stěžovatelka si proto zarezervovala u dodavatele Forest Global jeho celoroční kapacitu na zpracování odpadu v objemu 30 tisíc tun za cenu 2 milionů Kč. Recyklovanou zeminu by navíc mohla znovu použít jako stavební materiál.

- Stěžovatelka však nepředložila žádné dokumenty prokazující podmínky spolupráce s dodavatelem, faktické vytrídění zeminy nebo třeba využití recyklovaného materiálu. Podle svědka Petra Študenta přítom strany sepsaly smlouvu i objednávku, případně měly k dispozici výkaz třídícího stroje a údaje o odvedené práci, tj. kdy a kolik materiálu bylo vytríděno. Žádná ze stran – ani stěžovatelka, ani dodavatel – však tyto dokumenty nepředložila.
- Stěžovatelka dále neprokázala tvrzení o 109 tisících tunách vyprodukovaného odpadu. Naopak podle hlášení o produkci a nakládání s odpady za rok 2016 vyprodukovala stěžovatelka jen 11 tisíc tun odpadu, z čehož zemina a kamení činily cca 10,75 tisíc tun. Přesto si zarezvovala zpracování odpadu v objemu 30 tisíc tun. Stěžovatelka to sice vysvětlovala tím, že dodavatel podmínil spolupráci rezervací celoroční kapacity, svědek Petr Študent ale její tvrzení popřel a uvedl, že tento objem navrhla naopak stěžovatelka.
- Dodavatel Forest Global oficiálně sídlil v průmyslovém areálu Harfa v Praze a své podnikání reálně provozoval v obci Husinec – Řež, kde měl umístěnou mobilní kompostárnu. Na třídění zeminy však nebyl vybaven, a tak je prováděl ve stěžovatelčině recyklačním středisku v obci Úžice. Dodavatel byl ale držitelem povolení jen k provozu kompostárny, ne k třídění zeminy. Držitelkou takového povolení byla stěžovatelka. Pokud by tedy zeminu třídil dodavatel, který k tomu neměl náležité povolení, byl by podle zákona o odpadech výsledkem jeho činnosti jen odpad, ne stavební materiál. Pokud by ale zeminu třídila sama stěžovatelka, vznikl by požadovaný stavební materiál.
- Tomu, že si stěžovatelka patrně třídila zeminu sama, nasvědčuje i fakt, že dodavatel ohlásil zpracování odpadu jen ve své kompostárně – a stěžovatelka neohlásila předání odpadu oprávněné osobě k recyklaci ani ukončení takové recyklace. Svědek Petr Študent navíc (v rozporu se zákonem) tvrdil, že dodavatel nakládání s odpady vůbec ohlašovat nemusel.

[13] Tyto okolnosti tak nasvědčují tomu, že stěžovatelka prováděla třídění zeminy sama a dodavatel jí k tomu patrně poskytl jen formální daňový doklad. Stěžovatelka ostatně nebyla s to předložit žádné další důkazy svědčící o spolupráci s dodavatelem, o faktickém vytrídění zeminy nebo o využití recyklovaného materiálu. Nevysvětlila ani, proč objednala služby v trojnásobném objemu oproti potřebám předchozího roku. Daňovým orgánům proto vznikly důvodné pochybnosti o tom, zda stěžovatelka skutečně přijala služby v podobě třídění zeminy. (Tím daňové orgány znevěrohodnily předložený daňový doklad, a unesly tak své důkazní břemeno.)

[14] Důkazní břemeno tím přešlo na stěžovatelku. Daňové orgány ji proto vyzvaly, aby vyvrátila jejich pochybnosti, a unesla tak své důkazní břemeno. To ale stěžovatelka neudělala. Poukázala jen na to, že služby uvedla ona i její dodavatel v daňovém přiznání a kontrolním hlášení, že služby uhradila a že přijetí služeb potvrdil svědek Petr Študent. Tyto skutečnosti však přijetí služeb neprokazují.

[15] Údaje uváděné v daňových přiznáních nebo kontrolních hlášeních jsou pouhými tvrzeními stěžovatelky a jejího dodavatele, a proto samy o sobě neprokazují, že stěžovatelka zdanitelné plnění přijala. Především pak z těchto tvrzení nelze vyjít, pokud daňovým orgánům vznikly důvodné pochybnosti o faktickém přijetí služeb a pokud tvrzení stěžovatelky nebo jejího dodavatele tyto pochybnosti nijak nevyvracejí.

[16] Platba ve výši 2 milionů Kč sama o sobě také neprokazuje, za co bylo zapláceno. Není totiž vyloučeno, že šlo o platbu fiktivní faktury bez věcného opodstatnění (rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, čj. 3 Afs 216/2017 - 33, bod 16). Jen proto, že byla uhrazena tato

pokračování

částka odpovídající ceně plnění, tak nelze dospět k závěru, že stěžovatelka skutečně přijala služby v podobě třídění zeminy.

[17] Nedůvodná je také stěžovatelčina úvaha, že daňovým orgánům vzniknou pochybnosti, pokud stěžovatelka neuvede služby v daňovém přiznání a kontrolním hlášení nebo je nezaplatí, a proto pokud je přiznala a zaplatila, svědčí to o faktickém přijetí služeb. Soud výše vysvětlil, že přiznání nebo zaplacení služeb nejsou s to vyvrátit konkrétní pochybnosti daňových orgánů. Faktické přijetí služeb tedy neprokazují.

[18] Přijetí služeb neprokázal ani výslech svědka Petra Študenta (dodavatelova jednatel). Svědek sice obecně potvrdil obchodní spolupráci se stěžovatelkou, jeho tvrzení ale nebyla přesvědčivá. I když totiž svědek poukazoval na dokumenty potvrzující obchodní spolupráci, stěžovatelka ani dodavatel zastupovaný svědkem je nepředložili. Lze proto pochybovat o existenci těchto dokumentů i o celé obchodní spolupráci. Svědek dále vyvrátil stěžovatelčino vysvětlení, proč si rezervovala dodavatelovu celoroční kapacitu na zpracování odpadu, i když objektivně potřebovala jen třetinovou kapacitu. Toto zjištění pak zpochybňuje rozsah případné obchodní spolupráce. Svědek kromě toho neznal dodavatelovu ohlašovací povinnost při nakládání s odpady, byť si jí měl být jako dodavatelův jednatel vědom. Dodavatel navíc ohlašoval zpracování odpadu jen ve své kompostárně, ne ve stěžovatelčině recyklačním středisku, což také vzbuzuje pochybnost o tom, zda obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a dodavatelem vůbec proběhla. Protože z výpovědi svědka a z dalších okolností vplynuly uvedené pochybnosti o existenci či rozsahu poskytnutých služeb, není svědkovo obecné tvrzení o obchodní spolupráci věrohodné. Svědecká výpověď tedy neprokázala, že stěžovatelka tvrzené služby skutečně přijala.

[19] Soud také nepřisvědčil tomu, že stěžovatelka předložila dostatečné důkazy o plnění a že si daňové orgány mohly v případě potřeby vyžádat svědkem zmiňované dokumenty. Stěžovatelka totiž opomíná, že daňové orgány vyzvaly dodavatele, aby tyto dokumenty předložil, avšak bez úspěchu. Z vyjádření svědka navíc vyplývá, že tyto dokumenty měla mít k dispozici i stěžovatelka. Je ostatně její povinností prokázat vše, co sama tvrdí (rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Bylo tedy v jejím zájmu si závčas opatřit dostatečné důkazy o obchodní transakci. Pokud to neudělala a nebyla pak schopna vyvrátit důvodné pochybnosti daňových orgánů, musela počítat s tím, že jí odpočet daně nepřiznají.

[20] Stěžovatelka nakonec uvedla několik námitek, které uplatnila poprvé až v kasačním řízení, ačkoliv je mohla uplatnit už dříve v žalobě: stěžovatelka není odpovědná za to, že dodavatel neměl povolení k recyklaci odpadu; nelze přihlížet k hlášení o odpadech vyprodukovaných za rok 2016, protože v něm mohla být chyba a nesouvisí s rokem 2017. Takové námítky jsou nepřípustné (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

4. Závěr a náklady řízení

[21] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla, a NSS proto kasační stížnost zamítl. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 16. července 2024

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu