



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Michala Bobka a soudců Lenky Kaniové a Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **EIBER security, s.r.o.**, se sídlem Bořivojova 35/878, Praha 3, zast. JUDr. Petrem Hamplem Ph.D., advokátem se sídlem Bohumínská 1227/98, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2023, č. j. 1974/23/5300-22443-712892, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 1. 2024, č. j. 8 Af 7/2023 - 66,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*“) dodatečně doměřil společnosti EIBER security, s.r.o. (dále jen „*žalobkyně*“) daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců únor až listopad roku 2016 v celkové výši 472 500 Kč. Žalobkyně nedokázala uspokojivě prokázat, že přijala zdanitelná plnění, včetně rozsahu těchto plnění, od deklarovaného dodavatele spol. ČEKOV CZ, s.r.o. (dále jen „*ČEKOV*“). Nenaplnila tak podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH podle ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*ZDPH*“).

[2] Předmětem plnění vyplývajících ze smlouvy mělo být poskytnutí reklamních a propagačních služeb na soutěžích a florbalových utkáních v celkové výši 2 750 000 Kč, nicméně bez blíže specifikovaných podrobností ohledně předmětu plnění. Kromě pochybností stran rozsahu deklarovaného plnění vyvstaly správci daně rovněž pochybnosti ohledně deklarovaného dodavatele ČEKOV, respektive jejího údajného subdodavatele společnosti LAST PRODUCTION s. r. o. (dále jen „LAST PRODUCTION“).

[3] Odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl. Žalobkyně se následně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného před Městským soudem v Praze (dále jen „městský soud“), který její žalobu jako nedůvodnou zamítl. Městský soud se postupně vypořádal s námitkami žalobkyně, konkrétně ohledně způsobu hodnocení důkazů, nepředvolání svědka, postupu žalovaného v rámci vedlejších řízení a s námitkami k vedení správního spisu.

[4] Městský soud zdůraznil, že žalobní námitky až na pár výjimek kopírovaly námitky, které žalobkyně vznesla již ve svém odvolání proti rozhodnutí správce daně. Městský soud proto především odkázal na rozhodnutí žalovaného, které se s námitkami žalobkyně již jednou vypořádalo. Následně se zabýval námitkami ohledně hodnocení důkazů žalovaným. Podle městského soudu však žalobkyně nebyla schopna prokázat svá tvrzení stran uskutečnění zdanitelného plnění, z nichž uplatňuje odpočet DPH. Ačkoliv žalobkyně předložila argumentaci ohledně rozdělení důkazního břemene, městský soud ve shodě se žalovaným uvedl, že v projednávané věci bylo důkazní břemeno v důsledku výzvy a pochybností tam vyjádřených správce daně přeneseno nazpět na žalobkyni. Ta však nevyvrátila pochybnosti, zda plnění byla dodána v deklarovaném rozsahu a deklarovaným dodavatelem, a proto neunesla své důkazní břemeno, čímž nesplnila zákonné podmínky podle § 72 a 73 ZDPH pro nárok na odpočet DPH.

[5] Dle městského soudu postupoval žalovaný v rámci dokazování a hodnocení svědeckých výpovědí řádně. Žalobkyně nebyla schopna rozptýlit pochybnosti, které vyvstaly při dokazování, zejména těch týkajících se neurčitostí a rozporů provedených svědeckých výpovědí. K námitkám stran vedení správního spisu městský soud uvedl, že daňové orgány postupovaly zcela v souladu se zákonem. Závěrem městský soud shrnul, že je zcela jistě svobodnou volbou každého podnikatele uzavřít smlouvu za nepřiměřenou cenu a s nejasným plněním, což je otázka jeho obchodní strategie. Pokud však daňový subjekt žádá za takové plnění odpočet DPH, je na něm, aby prokázal, že k plnění v rozsahu odpočtu došlo a že jej dodal subjekt uvedený ve smlouvě.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadá kasační stížností rozsudek městského soudu z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhuje zrušit napadený rozsudek a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[7] V první řadě se podle stěžovatelky městský soud nevypořádal úplně a správně s otázkou řádného hodnocení provedených důkazů, zejména svědeckých výpovědí. Podle stěžovatelky ze svědectví vyplynulo, že reklama byla skutečně dodána a umístěna,

pokračování

v hodnocení soudu se to vůbec neprojevalo. Nesouhlasí se závěry městského soudu, že další důkazní prostředky, fotografie, pouze dosvědčují, že nějaká reklama byla někým dodána „*a nic víc*“. Stěžovatelka má za to, že nelze pominout existující faktický stav, který byl v řízení prokázán, a to že služby dodány byly. Současně bylo vyloučeno, že by je fakticky dodal někdo jiný než deklarovaný dodavatel.

[8] Za druhé stěžovatelka namítá, že se městský soud nevypořádal s jejími námitkami ohledně nemožnosti získání důkazních prostředků z tzv. vedlejších řízení. Podle stěžovatelky by závěry vedlejších daňových řízení a informace z těchto řízení mohly pomoci její důkazní situaci. Nedostatečným způsobem se dle stěžovatelky městský soud vypořádal také s její námitkou stran daňové neutrality. Stěžovatelka má za to, že městský soud nehodnotil řetězec na sebe navazujících subjektů konzistentně.

[9] Podle stěžovatelky městský soud rovněž dostatečně nerefletoval namítaný nesprávný úřední postup v souvislosti s nahlížením do spisu a úplností jeho vedení. Stěžovatelka opakovaně žádala, aby jí byl předložen úplný spis, zejména jeho vyhledávací část, k čemuž nedošlo. Městský soud se jejími námitkami nezabýval. Stěžovatelka má za to, že soudem aprobovaným postupem žalovaného došlo k porušení jejího práva na spravedlivý proces.

[10] Žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje ji zamítnout. K námitce ohledně vedlejšího řízení uvádí, že argumentace stěžovatelky jinými (tj. vedlejšími) daňovými řízeními a získáním dokumentů z nich je mimoběžná a zavádějící. Výsledek daňového řízení jednoho subjektu nelze přenášet do řízení jiného daňového subjektu, jelikož se jedná o samostatná řízení. Stěžovatelka ve svém řízení nepředložila ani neoznačila žádné další požadované důkazy, které by dokládaly její tvrzení, a proto neunesla důkazní břemeno. Podle žalovaného je z důkazů zřejmé, že žádný ze svědků věrohodně nepotvrdil rozsah, respektive realizaci reklamních služeb. Samotné faktické umístění reklamy v jistém rozsahu by poté neosvědčovalo, že bylo plnění dodáno v deklarovaném rozsahu a deklarovaným dodavatelem. Podle žalovaného městský soud nepochybil při hodnocení důkazů, které hodnotil racionálně v souladu s pravidly logiky. Nesouhlasí s tvrzeními stěžovatelky, že důkazy byly soudem hodnoceny tendenčně v její neprospěch. K námitce pochybení ohledně vedení spisu pak žalovaný dodává, že správce daně předložil stěžovatelce veškeré písemnosti, u nichž tak mohl legitimně učinit. Nepředložení určité části spisu, případně anonymizování části spisu, bylo podle žalovaného v souladu s § 66 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Zároveň stěžovatelka nevznášela žádné výhrady při nahlížení do spisu.

III. Právní posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Kasační stížnost je včasná, podaná osobou oprávněnou, zastoupenou advokátem, a přípustná. Nejvyšší správní soud napadený rozsudek přezkoumal v rozsahu a z důvodů vymezených v kasační stížnosti. Zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“)].

[12] Kasační stížnost **není** důvodná.

[13] Nejprve se NSS zabýval námitkou stěžovatelky stran nesprávného hodnocení důkazů. Důkazy je dle § 8 daňového řádu třeba hodnotit jednotlivě, avšak také v jejich vzájemné souvislosti. Jak uvedl městský soud, ačkoliv svědecké výpovědi v jednotlivostech předkládaly určitý doklad o celé situaci, v jejich vzájemných souvislostech byly rozporné. Podle stěžovatelky městský soud nezohlednil, že k výsledkům svědků došlo až téměř tři roky po prověřovaných situacích. S tímto názorem však NSS nesouhlasí. Ve výpovědi se objevují rozpory v zásadních otázkách, jako je třeba obchodní činnosti dodavatele, z čehož žalovaný i městský soud nabyli oprávněné pochybnosti o skutečném rozsahu deklarovaného plnění a deklarovaném dodavateli. Svědci nedokázali potvrdit skutečný rozsah plnění. Stejně tak nepotvrdili dodání plnění společností ČEKOV, jakožto deklarovaným dodavatelem, nebo jejím subdodavatelem LAST PRODUCTION.

[14] Dané pochybnosti stěžovatelka nevyvrátila. Pouze poukazovala na dílčí aspekty svědeckých výpovědí, které podle ní dodání plnění dokládaly. Podle názoru NSS městský soud hodnotil důkazy s přihlédnutím ke všem okolnostem případu. Zohlednil také stěžovatelkou dodané důkazy formou fotografií, ze kterých podle stěžovatelky jasně vyplynulo, že k nějakému plnění došlo. K tomu však správně městský soud poznamenal, že neprokazují dodání plnění v deklarovaném rozsahu.

[15] Podle judikatury NSS má plátce daně nárok na odpočet DPH, pokud prokáže oprávněnost nároku podle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH. *„Prokazování nároku na odpočet daně sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno,“* (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103 nebo rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38). Dále platí, že *„pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 - 45).

[16] NSS připomíná, že ve smyslu jeho ustálené judikatury (srov. např. rozsudky NSS ze dne 25. 9. 2014 č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, a ze dne 4. 12. 2019, č. j. 4 Afs 282/2019 - 42) je zcela na stěžovateli, jaký zvolí způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje. Musí být však posléze schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí, tedy přijetí deklarovaného plnění od dodavatele, případně jiné osoby s postavením plátce DPH. Toto břemeno v projednávané věci stěžovatelka neunesla. NSS souhlasí se závěrem žalovaného a městského soudu, že z provedených svědeckých výpovědí a fotografií vyplývají pochybnosti o uskutečnění dodání zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu.

pokračování

[17] Za druhé se NSS zabýval námitkou stěžovatelky ohledně vedlejších řízení a údajného narušení daňové neutrality. Tato argumentace je však v projednávané věci poněkud mimoběžná: předmětem řízení bylo odepření odpočtu DPH z důvodu neprokázání přijetí zdanitelného plnění, nikoliv podvod na dani. Daňové orgány proto neměly povinnost zohledňovat výstupy či skutečnosti z jiných, vedlejších řízení. V rámci řízení o daňové kontrole to byla stěžovatelka, kdo měl povinnost předložit relevantní důkazy a na jejich základě prokázat nárok pro odpočet DPH. Tomuto požadavku však nedostála. V obecné rovině nemají orgány daňové kontroly povinnost zahajovat řízení s dalšími subjekty, případně stěžovatelce poskytovat zjištění a závěry z těchto vedlejších řízení.

[18] Na rozdíl od případu řešeného ve stěžovatelkou poukazovaném rozsudku NSS ze dne 6. 9. 2022, č. j. 2 Afs 401/2020 - 74 (nikoliv tedy stěžovatelkou uváděné č. j. 4 Afs 401/2020 - 74 – pozn. NSS), nedošlo v nyní souzené věci ke zjištění a stanovení daně potenciálnímu dodavateli stěžovatelky v souvislosti s posuzovaným plněním daňovými orgány. Stěžovatelka mylně dovozuje, že ve vedlejších řízeních daňové orgány dospěly k závěru, že nyní posuzované zdanitelné plnění se uskutečnilo, neboť „*měly k dispozici kontrolní hlášení*“. Z této okolnosti však v žádném směru nelze dovozovat, že správce daně měl za prokázané uskutečnění zdanitelných plnění v rámci řetězce, v němž figurovala stěžovatelka. V souzené věci již proto ne, že žádný takový řetězec fakticky nebyl identifikován a prokázán, a naopak z jiných daňovými orgány zjištěných okolností vyplývaly pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění a o jeho skutečném dodavateli. Jak správně konstatoval městský soud v bodě 51. napadaného rozsudku, stěžovatelka „*nemůže svou neobezřetnost při sjednávání dodání plnění nahrazovat tím, že uvede, že dodavatelský subjekt disponuje bezprostředními důkazními prostředky pro prokázání, že tento subjekt pořídil služby od svého dodavatele, a požadovat tyto neurčité důkazy zpřístupnit z jiného daňového řízení.*“

[19] Jak vyplývá z rozsudku Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater*, C-154/20, a na něj navazujícího rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, v duchu základní zásady neutrality DPH musí být odpočet DPH na vstupu přiznán, jestliže jsou splněny věcné podmínky, a to i v případě, kdyby zdanitelné plnění poskytl jiný subjekt povinný k DPH. Jak však již bylo popsáno, stěžovatelka neprokázala naplnění podmínky dodání zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu. Ohledně identity deklarovaného dodavatele pak stěžovatelka nikdy žádné dodatečné sdělení neučinila, a to ani tehdy, kdy ji byly sděleny pochybnosti správce daně a poskytnut prostor k vyjádření. S ohledem na skutkové okolnosti a informace poskytnuté stěžovatelkou proto daňové orgány ani nedisponovaly údaji potřebnými k ověření, že skutečný dodavatel měl postavení plátce DPH.

[20] Poslední kasační námitka stěžovatelky se týkala vedení správního spisu a nahlížení do jeho vyhledávací části. Podle § 66 odst. 3 daňového řádu může v odůvodněných případech správce daně umožnit nahlédnutí do vyhledávací části spisu. Nesmí tím však být ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní. Jak již správně konstatoval městský soud, žalovaný nemusel prokazovat stěžovatelce ohrožení zájmu dalších osob, jelikož podle § 66 daňového řádu nemá stěžovatelka přístup do vyhledávací části spisu, pokud jí není povolen (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 62 Af 75/2014 - 230, č. 3335/2016 Sb. NSS,

či rozsudek NSS ze dne 14. 2. 2018, č. j. 1 Afs 367/2017 - 35). Pojmově tak u stěžovatelky nemohlo dojít k zasažení jejího práva na spravedlivý proces v situaci, kdy jí nebyl umožněn přístup k části spisu, do kterého nemá právo nahlížet.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Na základě výše uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody kasační stížnosti. Proto ji postupem podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl (výrok I. tohoto rozsudku).

[22] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná. Nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (výrok II. tohoto rozsudku). Žalovaný měl v řízení o kasační stížnosti plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Proto mu NSS náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok III. tohoto rozsudku).

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

V Brně dne 21. listopadu 2024

Michal Bobek
předseda senátu