



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **NFCP rental equipment s.r.o.**, se sídlem Ringhofferova 115/1, Praha 5, zastoupena Mgr. et Mgr. Petrou Šrámkovou Harantovou, advokátkou se sídlem Hálkova 1229/44, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2022, č. j. 39434/22/5300-21444-711275, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 5. 2024 č. j. 18 Af 24/2022 - 67,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda daňový subjekt prokázal existenci plnění pro uplatnění nároku na odpočet DPH.

[2] Žalobkyně je půjčovnou cateringového vybavení. Správce daně zahájil v listopadu 2019 u žalobkyně daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období listopad 2017 až prosinec 2018. Na jejím základě žalobkyni dodatečnými platebními výměry z května 2021 doměřil DPH a stanovil související penále v celkové výši 1 859 271 Kč. Žalobkyně totiž neprokázala uskutečnění plnění od jejích dodavatelů spočívajících v poskytnutí externích zaměstnanců.

Podané odvolání zamítl žalovaný napadeným rozhodnutím, ve kterém se ztotožnil se závěrem o neprokázání uskutečnění plnění.

[3] Žalobkyně následně podala žalobu, kterou městský soud zamítl napadeným rozsudkem. Rozhodnutí žalovaného shledal přezkoumatelným a založeným na uceleném argumentačním celku (body 16 a 17 napadeného rozsudku), souhlasil s důvody neprovedení důkazů (body 19 až 20 tamtéž) a uvedl, že správce daně dostatečně popsal své pochybnosti (bod 24 tamtéž), přičemž žalobkyně následně neprokázala uskutečnění plnění (body 31 až 36 tamtéž). Konečně krajský soud uložil žalobkyni uhradit žalovanému náhradu nákladů řízení spočívající v jízdě na ústní jednání před soudem, které se konalo na návrh žalobkyně a na něž se bez omluvy nedostavila (výrok III. a body 40 a 41 tamtéž).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, v níž navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[5] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že nebyl dostatečně zjištěný skutkový stav. Správci daně i městský soud měli provést výslech jejího jednatele, který by vysvětlil potřebu externích pracovníků, bez nichž by nebylo možné splnit všechny objednávky. Jiným způsobem přitom není možné nutnost využití těchto zcela klíčových pracovníků dokázat. Dále stěžovatelka uvedla, že si je vědoma své důkazní nouze. To má ovšem za pochopitelné, jelikož šlo o zdaňovací období 2017 a 2018, a tak již neměla k dispozici smluvní dokumentaci a písemnou komunikaci, kterou by plnění prokázala. Správci daně ani městský soud pak neprovedli ani další navrhované důkazy.

[6] Dále stěžovatelka poukázala na to, že z odůvodnění napadeného rozsudku vyplynulo, že správci daně neměli k dispozici některé relevantní daňové doklady, neboť nebyly součástí spisu. Není tak zřejmé, z čeho vlastně správci daně vycházeli.

[7] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na to, že výslech jednatele stěžovatelky je nadbytečný, neboť není nutné dále osvětlovat potřebu externích pracovníků. Nemá to vliv na neprokázání plnění. Navíc vypovídací hodnota výslechu jednatele daňového subjektu je nízká. Důkazní nouzi si stěžovatelka způsobila sama, daňová kontrola se uskutečnila jeden až dva roky po údajném uskutečnění plnění, takže důkazní nouze způsobená časovým hlediskem jde stěžovatelce k tíži. Jak již žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí a krajský soud následně potvrdil, stěžovatelka nedoložila žádné doklady prokazující uskutečnění plnění externími pracovníky. To, že stěžovatelka měla více zakázek, neprokazuje, že je plnila prostřednictvím externích dodavatelů. Dále žalovaný poukázal na to, že stěžovatelka návrh na výslech externích spolupracovníků v přecházejících řízeních neučinila a u ostatních osob vyvinuli správci daně maximální úsilí o jejich dosažení a výslech. Závěrem poukázal na skutečnosti, které vylučují přijetí daného plnění, a také na nedostatečnost předložených dokladů.

[8] K námitce stěžovatelky ohledně dispozice správců daně s dokumenty žalovaný uvedl, že tato výtky se týká 19 daňových dokladů. Ty však byly předloženy v průběhu daňové

pokračování

kontroly, správce daně se s nimi seznámil a konstatoval, že splňují formální požadavky pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Splnění formálních podmínek je však v této věci nesporné. Navrhnul proto kasační stížnost zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Následně přezkoumal rozsudek městského soudu v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti, včetně důvodů, ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Kasační stížnost **není důvodná**.

[10] Nejvyšší správní soud předně připomíná základní východiska prokazování nároku na odpočet DPH. V daňovém řízení platí základní zásada, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních* (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Existují-li pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění, musí daňový subjekt prokázat jeho existenci (rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107). Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

[11] Hlavní kasační argumentací stěžovatelky bylo, že objem plněných zakázek (nakládání a vykládání zapůjčeného cateringového vybavení či jeho mytí) byl příliš velký pro její kmenové zaměstnance, a proto je zřejmé, že k tomu musela využít externích pracovníků. K prokázání potřeby externích zaměstnanců přitom navrhla důkazy, které správce daně i městský soud odmítli.

[12] Tato argumentace se totiž míjí s důvodem, pro který správci daně nárok na odpočet DPH odepřeli. Městský soud ani správce daně nerozporovali, že stěžovatelka neposkytovala cateringové služby či že zapůjčené věci neumývala. Klíčovou otázkou bylo, kdo tyto činnosti prováděl (bod 29 napadeného rozsudku; body 49 a 50 napadeného rozhodnutí). Jak uvedl městský soud, „[s]právce daně přitom ani nepopíral, že k mytí a čištění nutně dojít muselo, po [stěžovatelce] však požadoval, aby namísto obecných tvrzení o potřebě či výhodnosti externích pracovníků prokázala, že tato potřeba byla reálná a že je skutečně využívala“ (bod 31 napadeného rozsudku).

[13] Není tak relevantní, jestli stěžovatelka externí pracovníky potřebovala, ale jestli pro ni na základě jejích objednávek skutečně pracovali. To z předložených obecných faktur, které se mají vztahovat k externím zaměstnancům (uvádějících např. pouze zprostředkování

cateringových služeb, zajištění cateringových prací apod. – viz bod 34 napadeného rozsudku) nevyplývá. Přitom je-li předmět a rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, co bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, musí daňový subjekt prokázat předmět plnění a rozsah jeho uskutečnění (viz rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006 - 133; či nověji ze dne 26. 9. 2024, č. j. 6 Afs 168/2023 - 44, bod 33). Poskytnutí externích pracovníků nebylo prokázáno ani z ostatních dokumentů – stěžovatelka totiž „nepředložila nic, z čeho by vyplývala zřejmá auditní stopa o provedených plněních“, jelikož platba měla probíhat v hotovosti, s výjimkou jedné smlouvy neexistovala smluvní dokumentace a záznamy o komunikaci s dodavatelem také nebyly předloženy (bod 32 napadeného rozsudku).

[14] Konečně ani sám správce daně nebyl schopen zajistit relevantní podklady. Dodavatelé na výzvy nereagovali (až na jednoho, jehož likvidátor odepsal, že mu žádné účetnictví předloženo nebylo) a ve zkoumaných daňových obdobích neměli u České správy sociálního zabezpečení žádný záznam o zaměstnancích (body 28, 29 a 33 napadeného rozhodnutí). Správci daně taktéž popsali množství rizikových faktorů v případě uváděných dodavatelů (virtuální adresy sídel, neexistence webových stránek, nedoplatky na daních, většinově nespolehliví plátcí DPH, neexistence registrované provozovny a zveřejněných účetních závěrek – bod 41 tamtéž) a pochybnost o jednatelích či jejich nedůvěryhodnost (většinou šlo o cizince, kteří dle vlastních výpovědí oproti finanční odměně podepsali „nějaké papíry“ – bod 34 tamtéž). Z výpovědí osob spjatých s největšími odběrateli stěžovatelky pak vyplynulo, že si od stěžovatelky zařízení převážně pouze vypůjčovali a instalovali si jej sami (body 37 až 40 tamtéž).

[15] Takto vyjádřené pochybnosti již stěžovatelka nevyvrátila. Na konečném závěru o neprokázání existence plnění nemohl nic změnit ani navrhaný výslech jednatele stěžovatelky, který měl být proveden za účelem vysvětlení potřeby externích zaměstnanců. Jak správně uzavřel městský soud, výslech jednatele daňového subjektu není roven výslechu svědka a stěžovatelka navíc „v průběhu řízení měla dostatečný prostor se ve věci vyjádřit a také se vyjádřila“ (bod 19 napadeného rozsudku). Jak již v jiném případě uzavřel kasační soud, daňový řád „řadí mezi důkazní prostředky i tvrzení daňového subjektu (byť jiné právní síly než svědecká výpověď, srov. rozsudek [NSS] ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010 - 101)“ a zároveň „jednatel žalobkyně měl kdykoli během řízení možnost uvést k věci všechno, co věděl“ (rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 58/2018 - 32, bod 14; či totožně ze dne 19. 9. 2022, č. j. 2 Afs 190/2021 - 74, bod 60).

[16] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla i neprovedení dalších důkazů, a to konkrétně jejího účetnictví včetně dokladů vystavených jejím odběratelům, místního šetření v její provozovně a výslechy pracovníků spolupracujících s externími pracovníky či výslech jejich „předáka“.

[17] K účetnictví kasační soud uvádí, že z protokolu o zahájení daňové kontroly vyplývá, že stěžovatelka jej předala správci daně. Její námitka, že správce daně údajně odmítl část účetnictví převzít, je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., jelikož ji stěžovatelka neuplatnila v řízení před městským soudem, ačkoliv tak učinit mohla. Obdobné platí i pro návrh na výslech pracovníků údajně spolupracujících s externími zaměstnanci a výslech jejich „předáka“. Ani tyto důkazní návrhy totiž stěžovatelka v žalobě neuplatnila,

pokračování

stejně jako tvrzení o její důkazní nouzi zaviněné dlouhým časovým odstupem od zdaňovacího období. Žalobu stěžovatelka totiž vystavěla zejména na tvrzení o potřebě externích pracovníků pro splnění všech zakázek.

[18] Doklady na výstupu nejsou relevantní, jelikož správci daně nezpochybňovali ekonomickou činnost stěžovatelky jako takovou (bod 31 napadeného rozsudku) a uskutečnění výsledných cateringových služeb neprokazuje zapojení externích zaměstnanců. K návrhu na místní šetření pak již městský soud správně uvedl, že směřuje k prokázání nesporných skutečností (bod 20 napadeného rozsudku).

[19] Závěrem stěžovatelka namítala, že není zřejmé, které dokumenty měli žalovaný a krajský soud k dispozici při rozhodování, jelikož součástí spisu není 19 faktur. K tomu Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že „*ani jedna ze stran obsah zmíněných 19 daňových dokladů v průběhu celého daňového řízení i [řízení před městským soudem] nečinila spornou*“, přičemž informace související s těmito doklady byly obsahem jiných předložených dokumentů (bod 35 napadeného rozsudku). Jak odkázal již městský soud, při nespornosti obsahu listin a povinnosti stěžovatelky prokázat uskutečnění plnění jinými důkazy než fakturami, není jejich absence ve správním spisu vadou s vlivem na zákonnost (viz rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2024, č. j. 6 Afs 30/2023 - 73, bod 48).

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s.

[21] O náhradě nákladů řízení rozhodl kasační soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v souvislosti s tímto řízením nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Soud mu tedy náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 21. listopadu 2024

Ivo Pospíšil
předseda senátu