



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně: **Blank Lirios Investment s. r. o.**, Jeremenkova 1021/70, Praha 4, zastoupená advokátem JUDr. Petrem Vaňkem, Na Poříčí 1041/12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2024, čj. 17171/24/5300-22444-711887, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2024, čj. 3 Af 4/2024-50,

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.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 5. 2024 zamítl odvolání žalobkyně, které podala proti dodatečným platebním výměrům ze dne 30. 8. 2022, kterými jí správce daně doměřil DPH za jednotlivé měsíce roku 2020. Daňové orgány shledaly, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění od tvrzených společností HAKRON Trade (dále jen „Hakron“) a WESTBY (dále jen „Westby“), případně jiných dodavatelů v postavení plátců DPH. Nebyly tak splněny podmínky pro vznik nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou městský soud zamítl.

2. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) nyní brojí proti rozsudku městského soudu kasační stížností. **Stěžovatelka** je přesvědčena, že dostatečně prokázala nárok na odpočet DPH. Její

dodavatelé byli plátcí DPH, současně nebyli nespolehlivými plátcí. Stěžovatelka namítla, že městský soud pouze zrekapituloval provedené výsledky svědků, aniž by vyložil, jaké skutečnosti z nich vyplývají. Rovněž je toho názoru, že zemře-li svědek (zde R. B. – pozn. NSS), nelze k němu činit jakékoli vývody, neboť ten se již nemůže k věci vyjádřit. Stěžovatelka dále namítla, že správce daně v rozporu s § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“), neprovedl důkazy vyvracející její tvrzení. Městský soud se touto námitkou dostatečně nezabýval. Stěžovatelka neměla povinnost prokazovat, že pracovníci dodavatelů skutečně zajišťovali pracovní sílu. Stěžovatelka nepotřebovala být s R. B. ani P. S. ve styku, domlouvala se přímo s jednatelem svých dodavatelů. Daňové orgány podle ní nesprávně vyhodnotily provedené důkazy.

[4] Stěžovatelka namítla, že se městský soud nevypořádal s námitkou, podle níž správce daně požadoval po stěžovateli doložení evidencí (seznamu zaměstnanců dodavatelů), které nejsou daňovými předpisy vyžadovány. Dále namítla, že proti ní byla neoprávněně zahájena daňová exekuce a do dnešního dne neobdržela sankční úroky podle § 251 a násl. DŘ. Závěrem uvedla, že správce daně porušil princip neutrality DPH.

[5] **Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry obsaženými v napadeném rozsudku.** K jednotlivým kasačním námitkám uvedl následující. Nesouhlasí s tvrzením, že by on či městský soud pouze mechanicky přepsali obsah výpovědí svědků bez vlastního hodnocení. Žalovaný nesouhlasí ani s tím, že není možné dovozovat jakékoli závěry ve vztahu k zemřelému R. B..

[6] Žalovaný trvá na tom, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno, neboť nebyla schopna vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně přijetí sporných plnění. Správce daně nemá povinnost prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak tvrdí daňový subjekt. Nemá ani povinnost prokázat, jak se transakce uskutečnila. To tíží daňový subjekt. Po stěžovateli nebylo žádáno, aby prokázala, že R. B. a P. S. zajišťovali pracovníky. Správce daně vyzval stěžovatelku, aby prokázala oprávněnost uplatněného odpočtu daně. Daňové orgány podle žalovaného splnily svou důkazní povinnost v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) a d) ZDPH, jelikož prokázaly vážné a důvodné pochybnosti ohledně reálného uskutečnění dotčených plnění.

[7] Žalovaný upozornil, že se městský soud zabýval námitkou týkající se doložení seznamu zaměstnanců dodavatelů v bodech 49 a 50 napadeného rozsudku. Městský soud shodně s žalovaným uvedl, že z výzev nelze dovodit, že by správce daně vyžadoval po stěžovateli předložit konkrétní důkazy. Použití namítaného § 98 odst. 2 DŘ není namístě. Současně námitka týkající se daňové exekuce se míjí s předmětem tohoto řízení. Nelze přisvědčit ani námitce ohledně porušení principu neutrality DPH.

3. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[9] Daňové orgány shledaly, že stěžovatelka neprokázala, že posuzovaná zdanitelná plnění přijala od dodavatelů Hakron a Westby uvedených na daňových dokladech, případně od jiných dodavatelů v postavení plátců DPH. Dotčená plnění spočívala v úklidových a pomocných pracích, nakládky a vykládky zboží či zpracování živých hlemýžďů.

pokračování

3.1 Důkazní břemeno a hodnocení důkazních prostředků

[10] Stěžovatelka trvá na tom, že splnila podmínky pro uznání odpočtu DPH. V kasační stížnosti shrnula důkazy, jimiž v průběhu daňového řízení dokládala plnění od společností Hakron a Westby. Nijak konkrétně však nezpochybnila závěry městského soudu, jenž na podkladě těchto důkazů učinil závěr, že uskutečnění zdanitelného plnění těmito dodavateli nebylo prokázáno. Prokázán nebyl ani rozsah plnění či že by plnění uskutečnili jiní dodavatelé v postavení plátců DPH.

[11] Byť stěžovatelka k tomuto závěru žádné dostatečně konkrétní námitky nevznesla, NSS potvrzuje, že se městský soud hodnocením důkazů pečlivě zabýval (viz body 30-47 napadeného rozsudku), a ve stručnosti toto hodnocení a zjištění z něj učiněná shrnuje. Městský soud uvedl, že předložené objednávky i faktury byly pouze obecné a neobsahovaly parametry dohodnuté v rámcových smlouvách. V předávacích protokolech je jako předávající subjekt uvedena stěžovatelka a jako přebírající společnost Westby, ačkoli ve skutečnosti to mělo být naopak. Městský soud zrekapituloval výpovědi jednatelů společností Hakron a Westby, manžele jednatelky stěžovatelky a svědka M. M. – pracovníka odběratele Helix. Uvedl k nim, že „jednatelé těchto společností [Hakron a Westby – pozn. NSS] *sice realizaci plnění pro žalobce potvrdili, nicméně nebyli schopni průběh prací nijak blíže upřesnit. Oba jednatelé se odkazovali na prostředníka, který měl zajišťovat pracovníky (R. B. c, P. S.), nicméně ani tuto skutečnost nebylo možno nijak ověřit. Zapojení R. B. je nepravděpodobné vzhledem k docházkovým listům, které správce daně získal od jeho zaměstnavatele, osobu se jménem P. S. se nepodařilo identifikovat. Soud k tomuto hodnocení dodává toliko, že výpovědi obou jednatelů dodavatelů Hakron a Westby jsou téměř shodné co do navázání kontaktu, průběhu spolupráce s žalobcem, která však dle Rámcových smluv uzavřených mezi žalobcem a společnostmi dodavatelů nespočívala v provedení díla, konkretizovaného v dílčích smlouvách obsahujících ‚povinné položky‘, nýbrž ve ‚zprostředkovatelské činnosti‘ spočívající v ‚dodání pracovníků‘. Obě dodavatelské společnosti měly virtuální sídlo, žádné zaměstnance nepotřebovaly, ‚dodání pracovníků‘ zajišťovala dle jednatelů jménem a příjmením označená osoba, jejíž činnost nebylo možno ověřit, nadto žalobce sám k prokázání totožnosti těchto ‚zprostředkovatelů‘ žádné důkazy nenavrl ani nedoložil“ (bod 47 napadeného rozsudku). NSS se shoduje se závěrem městského soudu, že stěžovatelka očividně neprokázala, že plnění proběhlo tak, jak se udává v daňových dokladech. Nadto doplňuje úsudek žalovaného, že plnění mohla provádět sama stěžovatelka, která k tomu měla potřebné zaměstnance. Tomu odpovídají vyjádření odběratelů a též seznamy pracovníků předložené odběratelem Helix, z nichž bylo zjištěno, že někteří pracovníci evidovaní za společnost Westby byli ve skutečnosti zaměstnanci stěžovatelky (viz body 32-34 a 58 rozhodnutí žalovaného).*

[12] S ohledem na právě popsané závěry městského soudu je zjevně nedůvodná i námitka, že městský soud pouze zrekapituloval výpovědi svědků, aniž by se zabýval jejich hodnocením.

[13] NSS nesouhlasí ani s námitkou o nepoužitelnosti zjištění ohledně zemřelého svědka. Úmrtí svědka nebrání použití dosavadních zjištění učiněných v souvislosti s jeho osobou. Ze skutečnosti, že údajný zprostředkovatel pracovní síly R. B. byl v dotčené době zaměstnán na plný úvazek (od 7:30 do 16 hodin) v Hodoníně, daňové orgány a městský soud dovodily, že je nepravděpodobné, aby R. B. současně zajišťoval pracovní sílu pro dodavatele, denně dojížděl za jednatelem Hakron a k tomu odvážel pracovníky na jejich pracoviště v Mladé

Boleslavi a Liberci. Takový závěr je s ohledem na popsané okolnosti zapojení R. B. do sporných dodávek logický. Daňové orgány dospěly k těmto závěrům na základě výpovědi jednatele Hakron a vyjádření tehdejšího zaměstnavatele R. B.. Skutečnost, že již nebylo možné získat vyjádření R.B., nebránila daňovým orgánům učinit tyto logické závěry.

[14] Současně to, že tvrzení dodavatelé byli plátcí DPH a zároveň nebyli nespolehlivými plátcí DPH, je za situace, kdy nebylo prokázáno, že plnění uskutečnili tvrzení dodavatelé, irelevantní.

[15] Nedůvodná je též námitka, v níž stěžovatelka dovozuje, že správce daně porušil svou důkazní povinnost tím, že neprovedl důkazy vyvracející stěžovatelčina tvrzení, a že se městský soud touto argumentací nezabýval. Městský soud se zabýval otázkou důkazního břemene velmi podrobně v bodech 22-48 napadeného rozsudku. Poukázal na skutečnost, že správci daně vznikly důvodné a vážné pochybnosti, zda stěžovatelka přijala sporná plnění právě od společností Hakron a Westby a zda bylo plnění učiněno v tvrzeném rozsahu. Správce daně o této skutečnosti informoval stěžovatelku dne 1. 11. 2021 výzvou k prokázání skutečností. Formuloval v ní konkrétní pochybnosti, které podle něj vyvrátily věrohodnost a průkaznost předložených daňových dokladů. Důkazy předložené stěžovatelkou byly provedeny, avšak nebyly schopny vyvrátit pochybnosti správce daně. Naopak do řízení vnesly další nejasnosti (městský soud shrnul pochybnosti daňových orgánů mj. citací v bodě 29 svého rozsudku). Jelikož stěžovatelka neprokázala, že plnění přijala od Hakron a Westby, správce daně ji dne 12. 7. 2022 vyzval, aby prokázala, že deklarovaná plnění přijala od jiného dodavatele v postavení plátce DPH. Stěžovatelka v reakci na tuto výzvu setrvala na svých dosavadních tvrzeních, žádné důkazy již nepředložila. NSS proto uzavírá, že správce daně splnil svou důkazní povinnost ve smyslu § 92 odst. 2 a 5 DŘ a důkazní břemeno týkající se prokázání skutečností dále tížilo stěžovatelku (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 28. 8. 2018, čj. 8 Afs 265/2016-59, body 31-33, či ze dne 27. 2. 2025, čj. 10 Afs 275/2024-37, bod 36).

[16] Skutečnost, že stěžovatelka nepotřebovala být s prostředníky P. S. a R. B. ve styku, ale domlouvala se přímo s jednatelem dodavatelů, nijak nemění učiněné závěry daňových orgánů a městského soudu. Jednatelé dodavatelů, které stěžovatelka navrhla k výsledku, nebyli schopni sdělit konkrétní okolnosti poskytovaného plnění. Oba potvrdili provedení prací, nedokázali však vysvětlit, jakým způsobem a kým byly zadané práce provedeny. V podstatě jen odkázali na prostředníky P. S. či R. B..

[17] K námitce týkající se povinnosti doložit evidenci (seznam zaměstnanců dodavatelů) NSS ve shodě s městským soudem (viz bod 50 napadeného rozsudku) uvádí, že ze správního spisu neplyne, že by daňové orgány uložily stěžovatelce splnění takovéto povinnosti. Stěžovatelka ani neupřesňuje, v rámci kterého úkonu jí správce daně údajně takovou povinnost uložil. Proto se NSS touto námitkou dále nezaobírá.

[18] NSS potvrzuje závěry učiněné daňovými orgány a městským soudem. Stěžovatelka neprokázala, že jí služby dodali tvrzení dodavatelé, případně jiná konkrétní osoba, která je v postavení plátce DPH. Takový závěr jednoznačně nevyplývá ani ze skutkových okolností a informací, které stěžovatelka poskytla v průběhu daňového řízení. Ze správního spisu je přitom zjevné, že jí správce daně poskytl dostatečný prostor k objasnění sporných dodávek (viz výzvy ze dne 1. 11. 2021 a 12. 7. 2022). Povinnost prokázat, že osoba dodavatele

pokračování

(poskytovatele plnění) je osobou povinnou k dani, přitom v zásadě tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, bod 41).

3.2 Argumentace k daňové exekuci a porušení principu neutrality

[19] Ke zbývajícím kasačním námitkám NSS uvádí následující.

[20] Otázkou nezákonně zahájené daňové exekuce se zde NSS nemůže zabývat, jak vysvětlil již městský soud v bodě 51 napadeného rozsudku. Tato otázka se netýká předmětu nynějšího sporu a NSS k ní nemá žádné konkrétní podklady. Ostatně stěžovatelka v kasační stížnosti neuvedla, čeho se touto argumentací po NSS v tomto řízení vlastně domáhá.

[21] Ani tvrzenému porušení principu neutrality NSS nepřisvědčuje. Odpočet daně může být přiznán pouze za současného splnění podmínek stanovených v § 72 a § 73 ZDPH. Ty ovšem v nynější věci stěžovatelka nesplnila. Neprokázala, že plnění od společností Hakron a Westby byla skutečně přijata tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, ani že tato plnění byla přijata od jiného plátce DPH.

4. Závěr a náklady řízení

[22] NSS pro všechny shora uvedené důvody zamítl kasační stížnost podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v řízení náklady vymykající se z jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 13. března 2025

Ondřej Mrákota
předseda senátu