



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyní Evy Šonkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **REIWAG Facility Services s. r. o.**, se sídlem Perucká 2542/10, Praha 2, zast. JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D., advokátem, se sídlem Václavské náměstí 832/19, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2023, č. j. 1178/23/5300-21443-713236, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 10. 2024, č. j. 3 Af 3/2023-77,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben 2018 ve výši 198 395 Kč a za zdaňovací období květen 2018 ve výši 474 133 Kč. Za obě zdaňovací období zároveň žalobkyni stanovil penále. Žalovaný oba platební výměry potvrdil a odvolání žalobkyně proti nim zamítl.

[2] Žalobkyně se zabývá mimo jiné poskytováním úklidových služeb. V období dubna a května 2018 měla plnit zakázky pro své odběratele částečně prostřednictvím společností Mörk stav, s.r.o. a Divine FINANCE s.r.o. (souhrnně dále jen „dodavatelé“). Orgány finanční správy však neuznaly žalobkyni nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných

plnění od dodavatelů, neboť neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku. Nepodařilo se jí totiž prokázat rozsah plnění ani to, že je poskytl deklarovaní dodavatelé.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Městský soud žalobu zamítl.

[4] Městský soud dospěl k závěru, že žalovaný uvedl dostatečné pochybnosti, zda plnění poskytl dodavatelé a v jakém rozsahu. Proto bylo na žalobkyni, aby prokázala, že přijala zdanitelné plnění tak, jak deklarovala. Městský soud se však ztotožnil s žalovaným, že z provedených důkazů (smluv, předávacích protokolů, faktur, provedených bezhotovostních plateb, výslechů svědků) nelze zjistit, zda plnění poskytl dodavatelé a v jakém rozsahu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[5] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Stěžovatelka vznáší dva okruhy námitek. Zaprvé, rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný, neboť jeho odůvodnění je vnitřně rozporné. Zadruhé, městský soud aproboval jednostranné a arbitrární hodnocení důkazů provedené orgány finanční správy.

[7] Co se týká nepřezkoumatelnosti, poukazuje stěžovatelka na to, že z odůvodnění napadeného rozsudku není zřejmé, zda jí je (vedle neunesení důkazního břemene ve vztahu k rozsahu zdanitelného plnění) vytýkáno také neunesení důkazního břemene ohledně identity dodavatelů, či ohledně samotného uskutečnění zdanitelného plnění. Orgány finanční správy dospěly k závěru, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno ve vztahu k identitě dodavatele a ve vztahu k rozsahu zdanitelného plnění. Stěžovatelka v žalobě namítala, že důkazní břemeno ohledně každé z těchto skutečností unesla. Při reakci na žalobní námítky týkající se neunesení důkazního břemene ohledně identity dodavatelů však městský soud argumentoval nejistotou ohledně rozsahu plnění (viz např. bod 51 napadeného rozsudku). Z argumentace městského soudu by se mohlo jevit, že (oproti orgánům finanční správy) považoval identitu dodavatelů za prokázanou s tím, že pochybnosti panují pouze ohledně rozsahu zdanitelných plnění (viz bod 62 napadeného rozsudku). Přesto však městský soud na jiných místech a bez jakéhokoliv odůvodnění konstatuje, že stěžovatelka identitu dodavatelů neprokázala (viz bod 71 napadeného rozsudku). V bodě 77 napadeného rozsudku městský soud dokonce uvedl, že stěžovatelka neprokázala fakticitu plnění. Z toho se tedy zdá, že stěžovatelka podle městského soudu neprokázala, že plnění bylo vůbec někým poskytnuto.

[8] Stěžovatelce tak není zřejmé, zda je sporný pouze rozsah zdanitelných plnění (přičemž pochybnosti orgánů finanční správy směřovaly především k identitě dodavatelů), osoby dodavatelů (v takovém případě však není zjevné proč), či dokonce samotná existence plnění.

pokračování

[9] Městský soud se naopak zabýval detaily či vznáší argumentaci, která by mohla být relevantní pouze pro naplnění subjektivní stránky účasti stěžovatelky na podvodu (např. pasáže o neobežetnosti stěžovatelky při uzavírání obchodů). K prokázání takových skutečností však daňové řízení nesměřovalo. Taktéž městský soud odmítl, že by se mělo o daňový podvod jednat. Stěžovatelce není zřejmé, zda dodavatelé umožnili správci daně provést daňovou kontrolu, nicméně stanoviska tehdejších jednatelů jsou patrná z provedených výsledků. Dodavatelé taktéž vykazali sporná plnění v kontrolních hlášeníh.

[10] V rámci druhého okruhu kasačních námitek poukazuje stěžovatelka na to, že žalovaný teprve ve vyjádření k žalobě učinil sporným, zda deklarovaní dodavatelé byli reálně fungujícími ekonomickými subjekty, čemuž městský soud přisvědčil. Tato argumentace však nemá předobraz v rozhodnutí žalovaného. Městský soud dále vypočítává prohřešky dodavatelů s tím, že vzápětí uvádí, že vztah k subdodavatelům není předmětem daňové kontroly. Tím staví stěžovatelku do bezvýchodné pozice. Městský soud totiž na jedné straně činí zásadní závěry z poměrů dodavatelů, na druhé straně odmítá vyvracející argumenty stěžovatelky s tím, že nejde o předmět daňové kontroly.

[11] Stěžovatelce není zřejmé, co znamená, že měla proplatit faktury pouze formálně. Podle městského soudu z ničeho nevyplývá, že peníze, které zaslala stěžovatelka dodavatelům, sloužily jejich další ekonomické činnosti. Tento závěr však není důkazně podložen. V hotovosti vybrané prostředky mohli dodavatelé použít např. na vyplacení svých pracovníků. Stěžovatelce je tak *de facto* podsouvána účast na podvodu v situaci, kdy není prokázána ani samotná existence podvodu. Hotovostní výběry provedené dodavateli jí nelze klást k tíži, neboť jí ve vztahu k těmto skutečnostem netíží důkazní břemeno.

[12] V kontextu aktuální judikatury předložila stěžovatelka v daňovém řízení dostatek důkazů, které prokazují, že zdanitelná plnění jí poskytli deklarovaní dodavatelé.

[13] Stěžovatelka také prokázala rozsah zdanitelných plnění. Během daňové kontroly byl rozsah zdanitelného plnění mimo zájem správce daně, což vyplývá z pochybností obsažených v jednotlivých výzvách. Byť byla stěžovatelka vyzvána k prokázání rozsahu zdanitelného plnění, nevzněl správce daně žádné konkrétní pochybnosti. Pochybnost o rozsahu zdanitelného plnění zmínil žalovaný až v samotném závěru daňového řízení, což vyvodil z absence údajů o rozsahu plnění na předložených daňových dokladech. To, že byly úklidové práce v deklarovaném rozsahu provedeny, je patrné z toho, že koncoví odběratelé za službu zaplatili. Kromě toho stěžovatelka doložila hodnocení spokojenosti ze strany těchto odběratelů. Městský soud po stěžovatelce požaduje, aby předložila důkazní prostředky nad rámec stanovený v čl. 178 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), jako např. kalkulace, hodinové výkazy. V opačném případě jí není možné nárok na odpočet přiznat. Tento názor je však v rozporu s touto směrnicí [viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 4. 6. 2020 ve věci C-430/19 SC C.F.]. Po stěžovatelce nelze požadovat, aby prokázala, jak přesně dodavatel svůj závazek plnil (viz nálezy Ústavního soudu Slovenské republiky ze dne 12. 10. 2022, č. j. I. ÚS 259/2022-37).

[14] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Odůvodnění napadeného rozsudku je srozumitelné a jeho závěry konzistentní. Stěžovatelka vytrhává

různé části odůvodnění napadeného rozsudku z kontextu. Stěžovatelka pomíjí rozdíl mezi uzavřením smlouvy a způsobem, jakým je smluvní vztah reálně plněn. Orgány finanční správy nikdy netvrdily, že by nedošlo k uzavření smlouvy, ale to, že smlouvy neprokazují, že dodavatelé poskytli stěžovateli plnění deklarovaná v daňových dokladech. Městský soud nedospěl k závěru, že by dodavatelé stěžovateli deklarovaná plnění fakticky poskytli. Při závěru o neprokázání identity dodavatelů vycházel městský soud z důvodných pochybností (dodavatelé neměli zaměstnance, webové stránky, skutečné sídlo, neprezentovali se atd.). Nejde tedy o neodůvodněný závěr, jak namítá stěžovatelka.

[15] Předložení daňového dokladu automaticky neprokazuje uskutečnění zdanitelného plnění. Jde „pouze“ o splnění primární důkazní povinnosti. Z předložených daňových dokladů ani souvisejících smluv nevyplývá rozsah plnění. Na tomto základě správce daně nabyt důvodné pochybnosti o rozsahu plnění. Bylo tak na stěžovateli, aby rozsah plnění doložila jinými důkazními prostředky. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by měla být obezřetnost v obchodních vztazích spojena výhradně s daňovým podvodem. Městský soud na neobezřetnost poukázal poté, co vyhodnotil, že poznatky o dodavatelích přispěly k pochybnostem, zda stěžovatelka deklarovaná plnění přijala.

[16] Je pravdou, že žalovaný ve svém rozhodnutí nedospěl k závěru, že by stěžovatelka žádné úklidové práce nepřijala, jak to učinil městský soud. Nejedná se však o natolik odlišné právní posouzení, jak naznačuje stěžovatelka. Jak neprokázaná existence deklarovaných plnění, tak neprokázání rozsahu a dodavatelů těchto plnění vedou k závěru, že nejsou naplněny hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH.

[17] Žalovaný nevnesl svým vyjádřením k žalobě do řízení jakékoliv dosud neřešené otázky. Zjištění o stavu a činnosti dodavatelů byla již v daňovém řízení jedním ze zdrojů pochybností, zda plnění byla skutečně poskytnuta tak, jak stěžovatelka deklarovala. Z poznatků o dodavatelích (a z dalších okolností) vyvstaly pouze pochybnosti o šetřených okolnostech. Bylo na stěžovateli, aby dle svých možností doložila zpochybněné aspekty deklarovaných plnění. Stěžovatelka se tak nedostává do bezvýchodné pozice, jak naznačuje. Smlouvy, daňové doklady (navíc bez údaje o rozsahu plnění), uskutečněné bezhotovostní platby či to, že stěžovatelka sama realizovala plnění pro své odběratele, však nedokládají, od koho a v jakém rozsahu stěžovatelka plnění přijala. Z nálezu Ústavního soudu Slovenské republiky ze dne 12. 10. 2022, č. j. I. ÚS 259/2022-37, nelze vycházet. Žalovaný totiž po stěžovateli nepožaduje, aby prokázala, jak přesně dodavatelé své závazky plnili. Absence vlastních zaměstnanců nebyla jedinou skutečností, z níž správci daně vznikly pochybnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

pokračování

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Z ustálené judikatury vyplývá, že za nepřezkoumatelné rozhodnutí se považuje teprve takové rozhodnutí soudu, z jehož odůvodnění není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil (rozsudky NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, či ze dne 10. 3. 2023, č. j. 4 As 34/2021-61). Nepřezkoumatelnost musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Zároveň je třeba připomenout, že přezkoumatelnost rozhodnutí není hodnotou sama o sobě. I proto je třeba k rušení rozhodnutí krajského soudu z důvodu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů přistupovat zdrženlivě (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 30).

[21] Stěžovatelka v námitce nepřezkoumatelnosti rozlišuje tři skutečnosti: (i.) prokázání identity dodavatelů, (ii.) prokázání rozsahu zdanitelného plnění, (iii.) prokázání realizace zdanitelného plnění.

[22] Orgány finanční správy dospěly podle stěžovatelky k závěru, že neunesla důkazní břemeno ohledně první a druhé skutečnosti. Městský soud měl podle stěžovatelky, zjednodušeně řečeno, někdy tvrdit, že první skutečnost byla prokázána, a někdy naopak, že prokázána nebyla. Zároveň ve svém odůvodnění nelogicky první dvě skutečnosti zaměňoval. Uplatnil dokonce argumentaci, že nebyla naplněna ani třetí skutečnost, a to právě navzdory občasným tvrzením, že byla prokázána identita dodavatelů.

[23] Stěžovatelce předně není zřejmé, zda podle městského soudu prokázala, kdo je dodavatelem zdanitelného plnění. Přitom se odkazuje na bod 62 napadeného rozsudku, kde městský soud uvedl, že žalovaný nezpochybňuje, že dodavatelem plnění byly společnosti Mörk stav, s.r.o. a Divine FINANCE s.r.o.

[24] K tomu je však třeba zdůraznit, že městský soud hned v další větě dodává, že předmětem sporu je (mimo jiné) otázka, zda stěžovatelka přijala plnění od zmiňovaných dodavatelů. Vzápětí se ještě v tomto bodě zabývá tím, zda plnění nemohli poskytnout subdodavatelé (dodavatelé dodavatelů).

[25] V bodě 65 napadeného rozsudku městský soud dále konstatuje, že stěžovatelka (mimo jiné) neprokázala, že přijala plnění od deklarovaných dodavatelů, a to navzdory předloženým důkazům. To samé městský soud zmiňuje v bodech 74, 75 či 80 napadeného rozsudku. Kupříkladu v bodě 74 městský soud uvádí, že předložené důkazy nemohou prokázat, že stěžovatelka přijala plnění od deklarovaných dodavatelů s tím, že naopak vnáší pochybnosti, od koho stěžovatelka dotčená plnění přijala.

[26] Z uvedeného je zřejmé, že ani ze samotného bodu 62 napadeného rozsudku neplyne, že měl městský soud za to, že stěžovatelka prokázala přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Už vůbec by tento závěr nebylo možné dovodit z napadeného rozsudku jako celku, kde naopak městský soud konzistentně tvrdí, že stěžovatelka neprokázala, že přijala

plnění od deklarovaných dodavatelů. Spornou izolovanou pasáží bodu 62 napadeného rozsudku chtěl městský soud patrně vyjádřit, že žalovaný nerozporuje, že plnění dodaly jiné osoby než ty, které za dodavatele označila stěžovatelka. Tomu odpovídá i to, že se městský soud ve stejném bodě zabývá tím, zda poskytovatelem plnění nejsou stěžovatelkou zmínění subdodavatelé. Nejvyšší správní soud z těchto důvodů uzavírá, že stěžovatelkou akcentovaná formulace (byť ne zcela vhodná) nepůsobí nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť závěry městského soudu jsou z celkového kontextu napadeného rozsudku zcela zřejmé.

[27] Nelze se ztotožnit ani s námitkou, že není zřejmé, z čeho závěr o neprokázání identity dodavatelů plyne. Městský soud se zabýval tím, zda správce daně uvedl dostatečné pochybnosti, zda zdanitelné plnění bylo fakticky realizováno tak, jak stěžovatelka deklarovala. Dále zevrubně posuzoval konkrétní skutková zjištění, tedy jak zjištění, z nichž vyplývaly pochybnosti správce daně, tak stěžovatelkou předložené důkazy, které měly tyto pochybnosti vyvrátit. Rozhodně tedy nezohlednil pouze „detaily“, jak stěžovatelka zmiňuje v souvislosti s číslováním objednávek či s okolností, že za společnost Divine FINANCE s.r.o. podepsala smlouvu o dílo osoba, která k tomu v té době nebyla oprávněna (jednatelem se stala asi dva týdny po podpisu smlouvy).

[28] Stěžovatelce nelze přisvědčit ani v tom, že by městský soud užil argumentaci, která by se týkala daňového podvodu. Jeho argumentace neobezřetností stěžovatelky jistě není ani nijak podstatná. Neobezřetnost stěžovatelky se měla „pouze“ podílet na vzniku pochybností správce daně a v důsledku toho na neunesení důkazního břemene, což právě jsou nosné důvody rozsudku. V případě prokazování uskutečnění zdanitelných plnění a s tím souvisejících otázek lze proto po daňovém subjektu požadovat obezřetnost, a to právě ve vztahu k zajišťování potřebných podkladů pro uplatňování nároku na odpočet (viz rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61). I obezřetný výběr obchodního partnera, na který městský soud poukazuje, přitom může být významný pro prokázání nároku na odpočet, neboť jednání obchodního partnera může přispět k pochybnostem správce daně. Případně může obchodní partner daňovému subjektu pomoci unést jeho důkazní břemeno (může mu poskytnout důkazy, kterými sám daňový subjekt nedisponuje). To však neznamená, že by městský soud kladl stěžovatelce výběr obchodního partnera k tíži.

[29] Stěžovatelka dále uvádí, že není zřejmé, zda jí městský soud vytýká i neprokázání přijetí zdanitelného plnění (resp. jeho existenci). K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že z napadeného rozsudku zřetelně vyplývá, že městský soud dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění od deklarovaných dodavatelů, resp. jakýchkoliv jiných plátců DPH (viz např. body 74, 75 či 84 napadeného rozsudku). Stěžovatelka ve své námitce vytrhává z kontextu bod 77 napadeného rozsudku, aniž by vzala v úvahu, že se jedná o shrnující část odůvodnění uvozenou slovy „soud uzavírá“, která navazuje na detailní úvahy obsažené v předcházejících bodech (mj. právě v bodech 74 a 75). I v samotném bodě 77 městský soud poukazuje na to, že nebylo prokázáno dodání díla tak, jak bylo formálně deklarováno, čímž lze bez jakýchkoliv pochybností rozumět v kontextu předchozích úvah městského soudu to, zda dílo bylo dodáno deklarovanými dodavateli.

[30] Dále stěžovatelka poukazuje na to, že měl městský soud zaměřovat prokázání první a druhé skutečnosti. S tím se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Z kasační argumentace stěžovatelky by se mohlo zdát, že ve své žalobě striktně rozdělila argumentaci

pokračování

(a s tím související důkazy) na ty, které prokazují identitu dodavatele, a na ty, které prokazují rozsah plnění. Tak tomu ovšem není, toto dělení činí až v kasační stížnosti. Stěžovatelka ve své žalobě v části týkající se hodnocení důkazů nejprve obecně referuje o dokazování, následně vypočítává důkazy, k jejichž hodnocení žalovaným vznáší výhrady s tím, že následně v bodě 30 žaloby uzavírá, že na základě uvedených důkazů nemohl žalovaný dospět k závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, a to jak ve vztahu k identitě dodavatele, tak ve vztahu k rozsahu plnění. Obdobně k věci přistoupil městský soud, který v části týkající se hodnocení důkazů nejprve podrobně popisuje a hodnotí jednotlivé důkazy a činí z nich příslušná skutková zjištění (uvádí, co prokazují, či co naopak neprokazují), a to jak ve vztahu k uskutečnění zdanitelného plnění deklarovanými dodavateli, tak ve vztahu k rozsahu plnění. Městský soud v tomto tedy respektuje strukturu stěžovatelčiny žaloby. Takovému postupu není co vytknout.

[31] Stěžovatelka své závěry o zaměňování prokázání identity dodavatelů a rozsahu zdanitelného plnění činí z bodu 51 napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud však žádný rozpor v tomto bodě nespatřuje. Městský soud reagoval na žalobní tvrzení stěžovatelky, podle něhož nejsou smlouvy o dílo s dodavateli vágní s tím, že žalovaný měl dospět k závěru, že mezi stěžovatelkou a dodavateli byly uzavřeny smlouvy o dílo [bod 29 písm. a) žaloby]. Městský soud proto logicky v pasáži, kde se smlouvami o dílo zabývá, konstatoval, že žalovaný nerozporoval uzavření smluv o dílo. Co se týká vágnosti, tak městský soud uvedl, že z důvodu vágnosti smluv nemohla stěžovatelka jejich předložením unést své důkazní břemeno, neboť ze smluv nevyplývá konkrétní obsah ani rozsah plnění. Byl-li by ve smlouvě předmět plnění pregnantně vymezen, mohlo by to lépe objasnit i rozsah plnění. Tato úvaha městského soudu proto není nelogická, tím méně nepřezkoumatelná.

[32] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že městský soud bez jakýchkoliv rozumných pochyb dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala, kdo jí zdanitelné plnění poskytl (že to byl plátcе DPH) a v jakém rozsahu. Tyto závěry městský soud dostatečně odůvodnil, a proto není napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[33] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval druhým okruhem kasačních námitek, které směřují k hodnocení skutkového stavu.

[34] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil otázku rozsahu zdanitelného plnění. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, musí daňový doklad obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice o DPH). Jestliže je 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, má plátcе daně povinnost prokázat, o jaký předmět plnění se jednalo a v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno (viz rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133). Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (viz rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76). Od něho se odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné. Již samotné neprokázání rozsahu plnění postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudky NSS ze dne 20. 10. 2015,

č. j. 6 Afs 78/2015-42, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, bod 32, a ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 15).

[35] Stěžovatelka namítá, že rozsah plnění začal zpochybňovat teprve žalovaný v závěru daňového řízení. To však není pravda. Již ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 7. 9. 2020 vyzval správce daně stěžovatelku, aby prokázala, že přijala plnění v „*deklarované výši, deklarovaném rozsahu a čase od dodavatelů Divine FINANCE s.r.o. a Mörk stav, s.r.o.*“. To, že v odůvodnění této výzvy věnoval správce daně více pozornosti otázce, zda deklarované plnění bylo poskytnuto deklarovanými dodavateli, na tom nic nemění. Stěží se navíc mohl správce daně otázce rozsahu plnění věnovat více, rozsah plnění totiž z ničeho nevyplýval. Nebyl uveden v daňových dokladech, smlouvách, objednávkách ani předávacích protokolech, což také správce daně ve vztahu k oběma dodavatelům ve výzvě podrobně uvedl (viz strany 6 - 8). Ve své podstatě tak ani nebylo co konkrétněji rozporovat. Bylo na stěžovatelce, aby rozsah plnění alespoň dodatečně tvrdila (a následně také prokázala). Již tato výzva tedy směřuje k tomu, aby stěžovatelka prokázala (mimo jiné) rozsah plnění. I sama stěžovatelka si toho byla ostatně vědoma. To vyplývá z odpovědi na výzvu ze dne 22. 9. 2020, v níž se stěžovatelka prokázání rozsahu plnění věnuje, tudíž ani pro ni výzva nemohla být nijak nejasná či nesrozumitelná.

[36] Dále stěžovatelka poukazuje na to, že úklidové práce následně fakturovala svým zákazníkům (konečným odběratelům) s tím, že doložila i hodnocení spokojenosti se svými službami. To je však nanejvýš důkaz o tom, že stěžovatelka, která poskytovala úklidové služby nejen pomocí dodavatelů, ale i svými zaměstnanci, splnila závazek vůči svým věřitelům (zákazníkům). To, zda a v jakém rozsahu se na tomto plnění podíleli její dodavatelé, z nich však nevyplývá.

[37] V této části je kasační argumentace postavena na tom, že stěžovatelka podle městského soudu unesla předložením daňových dokladů prvotní důkazní břemeno (to znamená, že daňové doklady splňují všechny zákonné náležitosti), přesto však byla na výzvu správce daně povinna předložit důkazní prostředky upřesňující rozsah zdanitelného plnění. Po stěžovatelce však není možné požadovat prokázání skutečností, které jdou nad rámec povinných náležitostí daňových dokladů.

[38] Nejvyšší správní soud se předně neztotožňuje s tím, že by stěžovatelka unesla své prvotní důkazní břemeno tím, že by předložila formálně bezvadné daňové doklady. Jak uvedl již výše, uvedení rozsahu plnění je jednou z náležitostí daňového dokladu. Na daňových dokladech však rozsah plnění uveden není, což stěžovatelce vytýkal již správce daně (viz bod [35] výše). Stěžovatelka ostatně během celého řízení neuplatnila ani žádné tvrzení, z něhož by vyplývalo, v jakém rozsahu plnění přijala, natož aby své tvrzení důkazně podložila.

[39] Lze připomenout zjištění orgánů finanční správy, která stěžovatelka ve své kasační námitce pomíjí a nenapadá související souhlasné posouzení ze strany městského soudu. Z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovatelka spolu s daňovými doklady vystavenými dodavateli předložila s nimi uzavřené smlouvy o dílo. Ty byly zcela obecné a ve své podstatě se jednalo o smlouvy rámcové, které neobsahovaly konkrétně vymezené dílo ani jeho rozsah. Konkrétněji byla vymezena pouze cena díla, a to tak, že bylo sjednáno cenové rozpětí

pokračování

za hodinu práce ve výši 90-130 Kč, resp. 120-125 Kč. Ze smluv tedy lze dovodit, že cena jednotlivých děl (úklidových a pomocných prací) se měla odvíjet od množství času potřebného k jejich provedení. Předmět plnění uvedený na daňových dokladech ovšem v tomto ohledu žádný údaj o rozsahu neobsahuje, plnění v něm není ani nijak blíže identifikováno.

[40] Stěžovatelka na výzvu správce daně ve svém vyjádření ze dne 22. 9. 2020 uvedla, že konkrétní plnění na základě smluv o dílo bylo sjednáváno *ad hoc*, a to ústně. Písemné objednávky obsahovaly již jen dohodnutou částku a termín. Stěžovatelka současně předložila písemné objednávky a předávací protokoly. V písemných objednávkách není rozsah prací nijak vymezen, je uveden pouze časový rozsah, např. od pondělí do pátku, od 1. do 30. 4. 2018. Dále je v objednávkách uvedena cena díla. Tato cena je pak uvedena i v předávacích protokolech, které nad její rámec neobsahují vůbec nic. Jak zdůraznil městský soud, z listin předložených stěžovatelkou nelze dovodit žádné údaje, pokud jde o rozsah objednaného díla, resp. služeb, jež měli deklarovaní dodavatelé poskytnout, přičemž ze samotné ceny díla na něj nelze bez dalšího vysvětlení, jež však nebylo v řízení předloženo, usuzovat. Ani z výpovědi svědků žádné konkrétní údaje nevyplynuly. Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatelka žádné důkazní návrhy k prokázání konkrétního rozsahu sjednaných zakázek a rozsahu přijatých plnění neuplatnila, byť to jistě bylo v jejich možnostech (provedené úklidové práce přebírali, příp. též kontrolovali, nebo dokonce rozdělovali její zaměstnanci). Bylo přitom pouze na stěžovatelce, jakými důkazními prostředky prokáže rozsah objednaného a přijatého plnění. Kalkulace či hodinové výkazy zmíněné městským soudem jsou pouze příkladem důkazních prostředků, jimiž by rozsah plnění mohl být prokázán (pochopitelně v závislosti na tom, jakým způsobem byly objednané práce smluvně vymezeny a konstruována jejich cena), přičemž z ničeho nevyplyvá, že po stěžovatelce bylo požadováno předložení nezbytně těchto podkladů.

[41] Během jednání před městským soudem stěžovatelka tvrdila, že odměna za vykonanou práci byla sjednána úkolově, a proto nebylo na jednotlivých dokumentech uvedeno, kolik hodin pracovníci dodavatele strávili úklidem (být lze poznamenat, že toto tvrzení neodpovídá smlouvám o dílo, kde je odměna vymezena rozpětím hodinové sazby). Nikdy však blíže nevymezila jednotlivé „úkoly“ tak, aby z nich byl zřejmý rozsah plnění. Není tak např. zřejmé, jak velké prostory měly být uklizeny, jak často mělo k úklidu docházet či v čem měly úklidové služby alespoň typově spočívat (vytírání podlah, mytí oken, čištění osvětlení atd.). Přinejmenším při sjednané úkolové odměně lze všechny tyto aspekty považovat za významné z hlediska sjednávání ceny za službu. To, že bude služba poskytována jeden měsíc v režimu např. od pondělí do pátku (či v jakémkoliv jině dny), samo o sobě o rozsahu plnění nic nevypovídá. Tvrzení stěžovatelky, že odměna byla sjednána za úkol, je nadto v rozporu s výpovědí svědkyně R., která vystavovala daňové doklady za společnost Divine FINANCE s.r.o. a vypověděla, že e-mailem obdržela od jednatelky stěžovatelky podklady pro fakturaci spočívající v počtu hodin za určité období vztahujících se ke konkrétní zakázce, přičemž cenu za hodinu jí sdělil jednatel společnosti Divine FINANCE s.r.o.

[42] Rozpisy a podrobné kalkulace předložila stěžovatelka pouze k vlastním plněním, která poskytla svým odběratelům. Ani to, že stěžovatelka přiřadila k daňovým dokladům od jejích dodavatelů daňové doklady, které vystavila svým odběratelům, nedokládá, v jakém

rozsahu služby sama přijala. Stěžovatelka v daňovém řízení neuvedla, že některá plnění poskytnutá svým odběratelům zajistila výlučně prostřednictvím svých dodavatelů (tedy rozdíl v ceně přijatého a poskytnutého plnění představuje pouze marže), popř. která plnění byla tímto způsobem poskytována. Je třeba zmínit, že sama zaměstnávala cca 100-150 zaměstnanců, kteří tento typ prací rovněž prováděli.

[43] Stěžovatelka tedy v daňovém řízení neobjasnila, jaké konkrétní plnění (v jakém rozsahu) bylo ve vztahu k jejím jednotlivým zakázkám pořízeno od jejích dodavatelů. Tato chybějící tvrzení pak pochopitelně ani neprokázala, neboť listiny, které k tomu předložila (objednávky a předávací protokoly), jsou, pokud jde o vymezení konkrétního obsahu plnění, zcela obecné.

[44] Rozsah prací, které byly přijaty stěžovatelkou, zůstal neobjasněný, a to jak v rovině tvrzení, tak v rovině důkazní. Nejvyšší správní soud nemá za to, že by městský soud svým tvrzením v bodě 69 napadeného rozsudku mínil vyjádřit to, že stěžovatelka předložila formálně bezvadné daňové doklady (byť použité spojení, že stěžovatelka naplnila prvotní důkazní břemeno, není v tomto ohledu správné). Jednalo se pouze o součást konstatování, že stěžovatelka předložila správci daně záznamy ve svých evidencích. V bodě 73 napadeného rozsudku ostatně městský soud uvádí, že ani údaje na daňových dokladech (včetně ceny) nemají žádnou vypovídací hodnotu o rozsahu plnění.

[45] Městský soud po stěžovateli nepožadoval, aby prokázala cokoli nad rámec povinných náležitostí daňového dokladu. Pouze po ní požadoval, aby doložila, že jí bylo plnění v určitém rozsahu skutečně poskytnuto. To, zda byl na daňovém dokladu rozsah plnění formálně uveden, v tomto nehraje žádnou roli. Dovolává-li se tedy stěžovatelka rozsudku SDEU ve věci C-430/19, z něhož má podle ní vyplývat, že po daňovém subjektu není možné požadovat prokázání skutečností nad rámec povinných náležitostí daňového dokladu, míří její argumentace nesprávným směrem.

[46] Požadavek městského soudu, aby stěžovatelka prokázala, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, proto není nezákonný. Lze doplnit, že rozsudek SDEU ve věci C-430/19 se zabýval situací, kdy rumunské orgány požadovaly po daňovém subjektu předložení dodatečných dokladů v situaci, kdy jejich podezření, že deklarované plnění bylo pouze fiktivní, nebylo ničím podloženo. O takový případ se v posuzované věci nejedná.

[47] Stěžovatelka se dále dovolává závěrů rozsudku NSS ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023-37. Z rekapitulace skutkových okolností obsažené v jeho odůvodnění vyplývá, že se Nejvyšší správní soud vyjadřoval k poměrně atypickému případu, jak sám opakovaně zdůraznil, neboť dodavatel vykonával služby přímo v prostorách odběratele, zcela v závislosti na potřebách odběratele a pod jeho nepřetržitým dozorem a kontrolou plnění. V bodě 20 odůvodnění, který cituje stěžovatelka v kasační stížnosti, se Nejvyšší správní soud nevyjádřil k rozsahu plnění, nýbrž k popisu předmětu plnění (zdůraznil dlouhodobě nastavený způsob spolupráce, rutinní charakter jednotlivých činností a vysvětlení poskytnuté daňovým subjektem). Rozsahu plnění se týká bod 19, přičemž pro úvahy Nejvyššího správního soudu bylo stěžejní, že cenu za provedené práce stanovil podle ceny zakázky pro své odběratele jednostranně daňový subjekt, jenž vykonával intenzivní dohled nad činností dodavatele. Podklady k fakturaci, z nichž vyplývalo množství odvedené

pokračování

práce, měl daňový subjekt sám k dispozici a byl schopen je doložit správci daně. V nyní posuzované věci však stěžovatelka žádné podklady pro fakturaci svědčící o množství práce odvedené jejími dodavateli v řízení nepředložila, ani neprokázala, jaký objem prací byl předmětem objednávek. Tyto závěry městského soudu stěžovatelka v kasační stížnosti nenapadla a ani nevysvětlila, proč je její věc v rozhodných ohledech (skutkových i důkazních) totožná s tou, kterou posuzoval Nejvyšší správní soud v rozsudku, jehož závěrů se dovolává.

[48] Nejvyšší správní soud tak neshledal námitky směřující proti závěru městského soudu, že stěžovatelka neprokázala rozsah přijatých plnění, z nichž uplatnila nárok na odpočet, důvodné. Neprokázání rozsahu plnění je dostatečným důvodem neuznání nároku na odpočet, který ob stojí nezávisle na tom, zda je správný i druhý závěr městského soudu, tj. že stěžovatelka neprokázala přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Nejvyšší správní soud se přesto dále zabýval i argumentací stěžovatelky proti tomuto druhému závěru městského soudu.

[49] Stěžovatelka nejprve zmiňuje, že žalovaný teprve ve vyjádření k žalobě zpochybnil, že dodavatelé nebyli reálně podnikajícími subjekty. Žalovaný však žádný nový argument neuplatnil. Pouze takto souhrnně označil poznatky, které shromáždil již správce daně. To zcela jednoznačně plyne z bodu 33 vyjádření k žalobě, kde žalovaný za typické rysy podnikajícího subjektu považuje skutečné sídlo, prezentování se veřejnosti, materiální zázemí pro svoji činnost či to, že má tento subjekt zaměstnance. Všechny tyto skutečnosti zjistil již správce daně. Taktéž městský soud vyvodil závěr, že dodavatelé nevykazovali typické rysy skutečně podnikajících subjektů, ze skutečností zjištěných správcem daně (viz bod 73 napadeného rozsudku).

[50] Stěžovatelka se domáhá toho, aby jednotlivé provedené důkazy byly zhodnoceny ve vzájemných souvislostech. Je přesvědčena, že komplexní vyhodnocení důkazů vede k závěru, že plnění přijala od dodavatelů uvedených v daňových dokladech. Nesouhlasí s bagatelizací významu bezhotovostních plateb provedených na zveřejněné účty dodavatelů a s tím, že by jakkoliv mohla být odpovědná za hotovostní výběry prováděné těmito dodavateli. Orgány finanční správy tím, že činily zásadní závěry z poměrů dodavatelů, přičemž současně odmítly argumenty vyvracející pochybnosti správce daně s tím, že plnění poskytnutá subdodavateli jejím dodavatelům nejsou předmětem daňové kontroly, ji uvrhly do bezvýhodné situace.

[51] Nejvyšší správní soud připomíná, že stěžovatelka setrvale poukazovala na to, že uzavřela smlouvu o dílo se svými dodavateli, kteří jí vystavili daňové doklady, podepsali objednávky i předávací protokoly, plnění vykazali v kontrolních hlášeních a cena služeb jim byla uhrazena na zveřejněný bankovní účet. S městským soudem lze souhlasit, že jak bezhotovostní platba, tak zahrnutí poskytnutého plnění do kontrolních hlášení dodavatelů jsou pouze nepřímým důkazem o tom, kdo plnění poskytl, přičemž samy o sobě nejsou schopny prokázat, kdo plnění skutečně poskytl (viz rozsudky NSS ze dne 18. 4. 2024, č. j. 9 Afs 2/2024-39, bod 45, a ze dne 29. 7. 2025, č. j. 2 Afs 237/2024-40, bod 33). Stěžovatelce lze nicméně přisvědčit v tom, že jednotlivé okolnosti je třeba posoudit v jejich souhrnu a vyhodnotit, zda jako celek vytváří přesvědčivý obraz o tom, že osoba uvedená na daňovém dokladu poskytla zdanitelné plnění. Pochybnosti orgánů finanční správy byly

založeny na tom, že dodavatelé nezaměstnávali dostatečný počet zaměstnanců, aby mohli stěžovatelce poskytnout objednané služby. Jednatelé dodavatelů nicméně potvrdili, že poskytli služby stěžovatelce, předložené písemné dokumenty podepsali. Vysvětlili, že si s pomocí prostředníků obstarali subdodavatele. Třebaže je výpověď jednatelů v tomto ohledu poměrně vágní, zejména pokud jde o identifikaci subdodavatelů, nelze odhlédnout od toho, že stěžovatelka předložila rámcové smlouvy o dílo, které její dodavatelé uzavřeli se subdodavateli - společnostmi ZUTS s.r.o., GLAMUR Company s.r.o. a USTIRIKY s.r.o., k tomu se vztahující daňové doklady vystavené subdodavateli a přehledy jmen pracovníků a počtu odpracovaných hodin.

[52] Žalovaný v napadeném rozhodnutí k listinám předloženým stěžovatelkou, které dokládají plnění poskytnuté jejím dodavatelům subdodavateli, uvedl, že je nelze osvědčit jako důkaz přijetí plnění stěžovatelkou tak, jak je uvedeno v daňových dokladech, neboť dokumentují plnění mezi subdodavateli a dodavateli. Této úvaze nicméně přisvědčit nelze, jak správně poukazuje stěžovatelka v kasační stížnosti. Jestliže totiž jednatelé dodavatelů ve svých výpovědích uvedli, že úklidové práce pro stěžovatelku zajišťovali prostřednictvím svých dodavatelů (tj. subdodavatelů), měly tyto listiny předložené stěžovatelkou týkající se subdodávek doložit tuto skutečnost a ve výsledku vyvrátit stěžejní pochybnost správce daně o tom, že plnění poskytli stěžovatelce deklarovaní dodavatelé. Žalovaný v napadeném rozhodnutí sice poukázal na nekonkrétnost výpovědí jednatelů dodavatelů, pokud jde o identitu subdodavatelů, nicméně věrohodnost jejich výpovědí měla být podpořena právě listinami dokumentujícími subdodavatelské vztahy. Pokud se žalovaný odmítl těmito listinami zabývat, skutečně uvrhl stěžovatelku do bezvýchodné situace, neboť na jedné straně opírá pochybnosti o identitě jejích dodavatelů o skutečnost, že neměli dostatečný počet zaměstnanců, na druhé straně odmítl zhodnotit výpověď jednatelů dodavatelů o tom, že úklidové práce zajistili subdodavatelsky, ve světle předložených listin vztahujících se k subdodávkám. Žalovaný k subdodavatelům dále poznamenal, že podle údajů v evidenci České správy sociálního zabezpečení neměli ani subdodavatelé dostatečný počet zaměstnanců.

[53] Nejvyšší správní soud považuje za podstatné zdůraznit, že orgány finanční správy nevyjádřily žádné pochybnosti o samotné existenci plnění, nýbrž (vedle rozsahu plnění) pouze o tom, zda jej poskytli deklarovaní dodavatelé. Ačkoliv se deklarovaní dodavatelé zavázali ve smlouvách o dílo, že úklidové práce provedou vlastními zaměstnanci, nelze z porušení jejich smluvní povinnosti cokoliv dovozovat ve vztahu k fakticitě plnění a jeho dodavateli, tedy hmotněprávním podmínkám vzniku nároku na odpočet. Úklidové práce lze jistě bez větších obtíží zajistit subdodavatelem, čehož stěžovatelčini dodavatelé využili, jak vypověděli jejich jednatelé. Třebaže je možné pozastavit se nad způsobem výkonu podnikatelské činnosti dodavatelů, a to nejen vzhledem k „nestandardnostem“ zjištěným správcem daně (absence skutečného sídla či provozovny, dílčí nekontaktnost pro správce daně atd.), ale rovněž s ohledem na obsah výpovědí jednatelů, které do určité míry navozují otázku, zda jednatelé reálně zajišťovali obchodní vedení společností, lze připustit, že mohli zajistit poskytnutí plnění stěžovatelce prostřednictvím subdodavatelů. Není možné odhlížet od toho, že samotné uskutečnění plnění zpochybněno nebylo, přičemž identita poskytovatelů plnění je zachycena v písemných dokladech (daňové doklady, smlouvy o dílo, objednávky, předávací protokoly), které se promítly do reálných úkonů obou stran transakce (úhrada ceny na účet dodavatelů, vykazání plnění v kontrolních hlášeních

pokračování

dodavatelů). Zbývá tedy zjištění správce daně, že ani subdodavatelé nezaměstnávali dostatečný počet zaměstnanců. Po stěžovateli nicméně nelze požadovat, aby v situaci, kdy nebylo zpochybněno samotné uskutečnění plnění, prokazovala, jakým způsobem mohl subdodavatel zajistit plnění pro jejího dodavatele. Z posledně uvedeného zjištění správce daně se při nezpochybnění uskutečnění plnění jako takových jeví, že jejich poskytnutí bylo zajištěno skrze řetězec dodavatelů, což jistě v případě tohoto typu služeb není nemožné ani obtížné, přičemž cena služeb byla mezi články tohoto řetězce přefakturována. Tento předpoklad nicméně nezpochybňuje, že služby dodali stěžovateli dodavatelé, s nimiž uzavřela smlouvy o dílo a kteří jí vystavili na tato plnění daňové doklady, byť pracovníci, kteří práce reálně provedli, byli v právním vztahu (pracovněprávním či obchodním) k jiné společnosti v rámci řetězce dodavatelů.

[54] Městský soud poukázal na to, že jednatel společnosti Divine FINANCE, s.r.o. podepsal smlouvu o dílo cca 14 dní před tím, než byl jmenován do této funkce. Pominul však, že následně stejná osoba jménem této společnosti uzavřela dodatek č. 1 ke smlouvě, jenž dílčím způsobem měnil smlouvu o dílo a ve zbytku potvrzoval její platnost, přičemž v tento okamžik již skutečně vykonávala funkci jednatele. O platnosti smlouvy o dílo v době přijetí sporných plnění tak nemohou být rozumné pochybnosti.

[55] Přestože tedy Nejvyšší správní soud shledal závěr městského soudu a potažmo též žalovaného, že nebylo prokázáno poskytnutí plnění deklarovanými dodavateli, nesprávným, není namístě napadený rozsudek rušit, neboť stejně jako rozhodnutí žalovaného z hlediska výroku obstojí.

IV. Závěr a náklady řízení

[56] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[57] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 2. září 2025

Tomáš Kocourek
předseda senátu

