



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Pavla Molka a soudců Lenky Bursíkové (soudkyně zpravodajka) a Petra Mikeše v právní věci žalobkyně: **VSJ mechanizace s.r.o.**, se sídlem Nový dvůr 699, Postřelmov, zast. JUDr. Romanem Andělem, advokátem se sídlem Šafaříkova 453/5, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 8. 2023, č. j. 25965/23/5300-22443-702189, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 11. 12. 2024, č. j. 65 Af 24/2023-58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj po provedené daňové kontrole doměřil žalobkyni pěti dodatečnými platebními výměry ze dne 4. 3. 2022 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září, říjen, listopad, prosinec 2018 a leden 2019 postupně ve výši 376 456 Kč, 399 957 Kč, 171 727 Kč, 253 730 Kč, 194 250 Kč, a současně pokaždé stanovil zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 75 291 Kč, 79 991 Kč, 34 345 Kč, 50 746 Kč a 38 850 Kč.

[2] Správce daně neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně u různých plnění (zemní práce a povrchové úpravy, pronájem strojů, dodání silničních panelů, pneumatik, náhradních dílů, drtících desek atd.) od společnosti Approved Invest, s.r.o. (dále jen „Approved“), protože žalobkyně nepředložila takové důkazní prostředky, kterými by odstranila pochybnosti stran fakticity posuzovaných zdanitelných plnění. Žalobkyně neprokázala, že plnění deklarovaná na daňových dokladech byla vůbec uskutečněna, resp. fakticky přijala plnění tak, jak bylo deklarováno. Neprokázala tedy, že by nárok na odpočet

daně z přijatých plnění byl uplatněn v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[3] Po doplnění dokazování v odvolacím řízení žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím změnil dodatečný platební výměr za zdaňovací období prosinec 2018 tak, že snížil původně doměřenou daňovou povinnost ve výši 253 730 Kč o částku 105 630 Kč, tedy na částku 148 100 Kč. Současně změnil také penále v souladu s § 251 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Ve zbylém rozsahu odvolání žalobkyně zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě – pobočce v Olomouci, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

[5] Krajský soud nejprve upozornil, že žaloba opakuje odvolací námitky, zčásti pak obsahuje citaci vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění. Žalobkyně jen doplnila, že argumentace správce daně je totožná s argumentací žalovaného. Krajský soud dále uvedl, že správce daně ve výzvě k prokázání skutečností označil a specifikoval naprosto konkrétní a důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaných plnění. Unesl tedy své důkazní břemeno. Tvrzení žalobkyně, že předložila důkazní prostředky, které prokazují reálné poskytnutí služeb společností Approved (z čehož dovozovala, že správce daně své důkazní břemeno neunesl), je pouze subjektivním hodnocením. Žalovaný nekladl žalobkyni k tíži skutečnosti zjištěné ex post o společnosti Approved nebo ty, které se týkaly fungování této společnosti. Tyto skutečnosti založily a dále podpořily pochybnosti správce daně. Žalobkyně měla jako dlouholetá podnikatelka zachovat náležitou míru opatrnosti při prověřování svých obchodních partnerů. Takový požadavek není nepřiměřený.

[6] Žalovaný podle krajského soudu nebagatelizoval čestné prohlášení pana J. R. (osoba, která s žalobkyní jednala za společnost Approved). Hodnotil je v bodech 42 až 43 svého rozhodnutí a vyložil, proč tento důkaz nepřispěl k rozptýlení pochybností stran fakticity přijatých plnění. Krajský soud souhlasil s tím, že toto prohlášení je obecné. Váha čestného prohlášení jako důkazu je omezená, pokud neobsahuje relevantní a ověřitelné informace. Svědek R. navíc odmítl vypovídat s odkazem na možné trestní stíhání, což snižuje důvěryhodnost jeho čestného prohlášení. To neodstranilo ani prvotní pochybnost, na základě jakého právního titulu za společnost Approved vlastně jednal.

[7] K námitce, že daňové orgány nezpochybnilly uskutečnění deklarovaných plnění, která společnost Approved vykazala ve svých daňových tvrzeních, krajský soud odkázal na závěry žalovaného. Správce daně zahájil u společnosti Approved postupy k odstranění pochybností za zdaňovací období listopad 2018 až leden 2019, během nichž tato společnost nedostála ani své primární důkazní povinnosti a nepředložila daňové doklady k uplatnění nároku na odpočet DPH. Správce daně sice faktické uskutečnění deklarovaných plnění neověřoval, z toho však nelze automaticky činit závěr, že se fakticky uskutečnila. Společnost Approved vystavila daňové doklady, a proto byla podle zákona o DPH povinna přiznat a zaplatit daň, bez ohledu na reálné (faktické) uskutečnění deklarovaného plnění.

[8] Žalovaný se podle krajského soudu vypořádal i s námitkou opomenutých důkazů získaných od společnosti AUSTRO Baumaschinen s.r.o. Nájemní smlouva na pásový dozer se společností AUSTRO Baumaschinen s.r.o. obsahovala chyby. Navíc předložená

pokračování

korrespondence spíše poukazuje na fakt, že společnost Approved vystupovala jako dodavatel pro AUSTRO Baumaschinen s.r.o., nikoliv jako subdodavatel žalobkyně, takže neměla přímou souvislost s posuzovanými transakcemi. Kromě toho společnost Approved nepředložila žádné důkazy o přijetí daňových dokladů nebo o vlastnictví techniky nutné k realizaci deklarovaného plnění.

[9] Ve vztahu k plněním pro společnost OP Papírna s.r.o. (dále jen „OPP“) krajský soud poukázal na to, že žalobkyně nejprve tvrdila, že práce společnosti Approved probíhaly na zakázce OPP, konkrétně na povrchových úpravách v jejím areálu. Poté, co správce daně vyjádřil své pochybnosti, změnila svá tvrzení a uvedla, že práce byly prováděny v lokalitě Bukovice, kde se měla upravovat navezená zemina. Tato nová verze však není podložena stavebními deníky, které zaznamenávají jiné lokace, například mezideponii mimo areál OPP určenou investorem, skládku Darek nebo odvoz a uložení ornice v rámci areálu OPP („před koupaliště“). Především však smlouva mezi žalobkyní a OPP neobsahuje žádné ustanovení o provádění prací mimo areál papíren. Tvrzení žalobkyně o lokalitě Bukovice je tedy v rozporu s důkazy i smluvními podmínkami.

[10] Krajský soud se zcela ztotožnil s hodnocením výpovědí svědků jako nedostatečně konkrétních a v rozporu s ostatními zjištěními správce daně. Z výpovědi J. J. vyplývá jen to, že na jeho pozemcích byly mimo vozidla žalobkyně také jiné stroje bez označení a jeden z nich obsluhoval muž ukrajinské národnosti. Svědek nadto dále uvedl, že společnost Approved nezná a neví, komu stroje bez označení patřily a kdo je obsluhoval. Z uvedeného tak nelze bez dalšího činit závěr, že by neoznačené stroje patřily právě společnosti Approved.

[11] Výpověď svědka J. D., který potvrdil, že náhradní díly z objednávky č. 201847 skládal, opět nepotvrzuje, že se jedná o plnění poskytnuté právě společností Approved. To zvláště za situace, kdy svědek dále uvedl, že neví, kterým vozidlem byly náhradní díly přivezeny, a nepamatuje se, kdo byl dodavatel. Stejným způsobem nelze ve prospěch žalobkyně vyhodnotit ani skutečnosti tvrzené svědky J. M. a P. V. stran opravy stroje Komatsu D65 a použitých náhradních dílů, jelikož nebyli schopni uvést konkrétní skutečnosti stran posuzovaného plnění. Přestože svědek M. vyjmenoval dodavatele náhradních dílů žalobkyně, dodavatel Approved mezi nimi nebyl. Veškeré námitky žalobkyně, co do provedených výsledků svědků, mají pouze hypotetický charakter. Žalovaný též řádně hodnotil zjištění získaná z výpovědí svědků L. J. a R. S. ve vztahu k nájmu vozidel CAT 966 a dozer, a to v bodech 92 až 93 svého rozhodnutí. I tyto výpovědi byly ve vztahu k rozhodujícím okolnostem nekonkrétní a nepřispěly k unesení důkazního břemene žalobkyně. Nadto v případě těchto plnění žalovaný nárok na odpočet uznal.

[12] Závěrem krajský soud konstatoval, že doplnění dokazování po projednání dosavadního výsledku kontrolního zjištění nebylo procesním pochybením. Správce daně žalobkyni informoval o ukončení daňové kontroly a zaslal jí zprávu o daňové kontrole. Žalobkyně měla možnost se k závěrům správce daně vyjádřit v odvolacím řízení, což také učinila.

II. Kasační stížnost a vyjádření účastníků řízení

[13] Stěžovatelka namítá „vadné umístění hodnocení všech důkazů v rámci objektivní reality zjišťování stavu a zjišťovaných skutečností“. Napadený rozsudek je podle ní

nepřezkoumatelný, neboť neobsahuje konkrétní vysvětlení, proč např. výpovědi nebyly považovány za důvěryhodné důkazy ve prospěch stěžovatelky, neodstranily pochybnosti a nebyly dostatečně konkrétní. Každé zpochybnění důkazu, který předložila, musí být popřeno „důkazem opaku“.

[14] Pokud zákon hovoří o důkazním břemeni, myslí tím posuzování provedených důkazů, které stěžovatelka předložila v čase, místě, při respektování a zejména pochopení předmětu činnosti, který je prováděn s určitým „lidským materiálem“. Pokud správní orgán či soud nepochopí činnost stěžovatelky a pozornost formálně přiřadí citaci zákona, nemůže objektivně dospět ke správnému závěru. Stěžovatelčinou povinností není zkoumat, kdo vlastní najaté stroje, kdo je statutárním orgánem společnosti atd., tedy to, co se děje na druhé straně dodávky. K doporučení krajského soudu stran opatrnosti při podnikání stěžovatelka uvádí, že má především na paměti, aby měla na výplaty zaměstnancům, provozuschopnou techniku, nedostala se do prodlení se smlouvami o dílo a byla konkurenceschopná. Stěžovatelce není zřejmé, jak porušila svou zákonnou povinnost. Daňový subjekt nemůže být postižen sankcí, pokud neporušil svou zákonnou povinnost, a to bez ohledu na to, zda unesl, či neunesl důkazní břemeno.

[15] Stěžovatelka prokázala, že citované zakázky měla „sesmluvněné“ a navíc byly provedeny. Vyslechnutí objednatelé potvrdili, že stěžovatelka práce provedla. Smlouvy byly naplněny. Stroje občas vykazují poruchy, na které je třeba okamžitě reagovat. Není zvykem, že by se o opravách pořizovala fotodokumentace. Někteří objednatelé i potvrdili, že stroje byly označeny firmou stěžovatelky. Ani objednatelé nemusí pořizovat fotodokumentaci. Zaměstnanci potvrdili, že pracovali s cizími stroji. Všichni zaměstnanci potvrdili oprávněnost účetních dokladů vydaných stěžovatelkou. Pokud by zaměstnanci uvedli, že jsou jim společnost Approved nebo pan R. známí, jistě by správní orgány i krajský soud pochybovaly o pravdivosti jejich výpovědi (lze důvodně pochybovat o tom, že by si pamatovali tato dvě jména a ostatní dodavatele nikoli).

[16] Stěžovatelka mohla fakticky oprávněnost odpočtu prokázat svědky, kteří provedení prací požadovali, smlouvami o dílo, vlastnictvím strojů, svědectvím zaměstnanců o tom, že výkony provedli, a o výměně náhradních dílů, k užívání panelů a listinnými důkazy. Předložení jiných důkazů je nemožné, nepřijatelné a mimo reálnou praxi. Proto ani zákonodárce neuvádí konkrétní důkazy. Stěžovatelka je přesvědčena, že své důkazní břemeno unesla. Klade si otázku, jakým jiným způsobem by měla oprávněnost vydaných účetních dokladů prokázat. Připomíná také dobu, která uplynula od vystavení neuznaných účetních dokladů.

[17] Podle žalovaného je napadený rozsudek přezkoumatelný. Další námitky vycházejí z nepochopení konstrukce důkazního břemene a jeho rozložení v daňovém řízení. Krajský soud otázku důkazního břemene posoudil správně. Žádný z předložených důkazů neměl takovou vypovídací hodnotu, aby prokázal, že fakticky došlo k přijetí zdanitelného plnění. Naopak, tyto důkazní prostředky vyvolaly další pochybnosti. Stěžovatelka si měla ve svém zájmu zajistit důkazní prostředky, kterými by prokázala uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění. Žalovaný odmítá tvrzení, že by se unesení důkazního břemene mělo posuzovat ve vazbě na předmět činnosti daňového subjektu a že stěžovatelka neporušila žádnou zákonnou povinnost. Svědecké výpovědi nepotvrdily fakticitu uskutečnění plnění. Závěry správce daně mají plnou oporu v provedeném dokazování.

pokračování

[18] Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[19] Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 soudního řádu správního). Z toho plyne, že aby vůbec byla kasační stížnost způsobilá k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána. Obecně formulované námitky, ze kterých není zřejmé, z jakého konkrétního důvodu stěžovatel rozhodnutí krajského soudu napadá, nejsou přípustné (usnesení NSS ze dne 26. 4. 2023, č. j. 8 As 163/2021-59).

[20] Nyní projednávaná kasační stížnost v zásadě neobsahuje žádné konkrétní důvody mířící proti podrobnému odůvodnění napadeného rozsudku, které NSS shrnul shora. Stěžovatelka v kasační stížnosti přichází se zcela obecnými tvrzeními popisujícími její svébytný náhled na otázku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a její vlastní důkazní povinnosti (jak je nutno k zákonné důkazní povinnosti přistupovat, z čeho lze a nelze dovozovat pochybnosti a co vše si musí daňový subjekt pro unesení svého důkazního břemene obstarat a co nikoli). Nutno dodat, že místy představuje kasační stížnost až nesrozumitelnou a zcela mimoprávní polemiku s principy, na kterých je postaveno daňové řízení. V každém případě však stěžovatelka těmito tvrzeními nijak konkrétně nezpochybňuje konkrétní závěry krajského soudu týkající se otázky rozložení a unesení důkazního břemene vyjádřené zejména v bodech 13 až 24 napadeného rozsudku. Tato tvrzení tedy nejsou přípustnými kasačními námitkami.

[21] Jedinou přípustnou námitkou, na jejímž základě může NSS přezkoumat zákonnost napadeného rozsudku, tak zůstává námitka nepřezkoumatelnosti, kterou stěžovatelka spatřuje v absenci důvodů, pro které krajský soud považoval svědecké výpovědi za nedostatečně konkrétní, nedůvěryhodné a bez náležité vypovídací hodnoty.

[22] K tomu lze odkázat na konstantní judikaturu (rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb., ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007-84, či ze dne 2. 4. 2020, č. j. 2 As 103/2019-27, a další). Z ní plyne, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, především není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů (usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2007, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29).

[23] Takové vady NSS neshledal. Krajský soud se jednotlivými svědeckými výpověďmi a důvody, pro které nemohly rozptýlit pochybnosti správce daně, podrobně zabýval zejména v bodech 29 až 33 napadeného rozsudku (viz shrnutí odůvodnění napadeného rozsudku v bodech [10] a [11] shora). Zde v kontextu dalších provedených důkazů a pochybností, k jejichž odstranění měly svědecké výpovědi přispět, vysvětlil po konstatování podstatného obsahu svědeckých výpovědí, proč byly nekonkrétní nebo proč neprokazují stěžovatelčina tvrzení.

[24] Pokud stěžovatelka v této souvislosti namítá, že ke zpochybnění těchto důkazů (svědeckých výpovědí) musely daňové orgány či krajský soud přednést „důkaz opaku“, mýlí

se. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Současně není povinností daňových orgánů, natož pak soudu, aby v případě, že daňový subjekt pochybnosti správce daně předloženými důkazy nerozptýlí, a své důkazní břemeno tedy neunes, musel prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí daňový subjekt, ani namísto daňového subjektu prokázat, jak se plnění uskutečnilo. Správce daně je pouze povinen prokázat, že o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků existují důvodné pochybnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] NSS dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[26] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. NSS mu proto 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 8. října 2025

Pavel Molek
předseda senátu