ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Sylvy Šiškeové a soudců Tomáše Kocourka a Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **cba integrated services s.r.o.**, se sídlem Orlí 542/7, Brno, zast. Mgr. Josefem Bartončíkem, advokátem se sídlem Koliště 259/55, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2023, č. j. 26210/23/5300-21441-712906, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 5. 2025, č. j. 30 Af 42/2023-91,

takto:

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.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) na základě daňové kontroly doměřil žalobkyni šesti dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období listopad 2018 až duben 2019 včetně penále. Žalobkyně podle něj neprokázala, že fakticky přijala plnění od společností LCh Servisní spol. s r.o. (dále „LCh"), LAVASTAV INVEST a.s. (dále „Lavastav") a Rivalenti s.r.o. (dále „Rivalenti"; od 13. 8. 2024 je tato společnost vymazána z obchodního rejstříku), a nesplnila tak podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH"). Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Krajského soudu v Brně, který žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) v kasační stížnosti namítla, že krajský soud rozhodl o věci samé bez jednání, aniž byly splněny podmínky podle § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Soud je povinen poučit účastníky o jejich procesních právech a povinnostech. Součástí řádného poučení není pouze jeho obsah, ale i forma. Ta by měla být přehledná a předvídatelná. Stěžovatelka měla za to, že výzvu neobdržela, a že jí po formální stránce nebyla řádně a včas doručena. Napadený rozsudek pro ni byl překvapivý. Krajský soud postupoval procesně nesprávně, pokud výzvu podle § 51 odst. 1 s. ř. s. zahrnul do odůvodnění usnesení obsahujícího výzvu k zaplacení soudního poplatku. Do odůvodnění takového usnesení nelze vkládat informace, výzvy a poučení o složení senátu, možné námitce podjatosti a možnosti rozhodnout ve věci samé bez jednání. Stěžovatelka zde poučení podle § 51 odst. 1 s. ř. s. nehledala a nelze se tak divit, že je přehlédla. V žalobě navíc navrhovala důkazy. Dokazování se přitom provádí pouze při jednání soudu. Krajský soud se dopustil procesního pochybení a zasáhl do stěžovatelčina práva podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále „Listina“).

[4] Napadený rozsudek je podle stěžovatelky nepřezkoumatelný, neboť jeho závěry vedle sebe neobstojí. Krajský soud nejprve tvrdí, že po faktické stránce nebylo sporné plnění realizováno, a podle jeho druhého závěru plnění provedeno bylo, ale nikoli společnostmi Lavastav, LCh a Rivalenti. Správce daně nezpochybnil fakticitu plnění, ale pouze to, zda je dodaly tyto společnosti, a zda se jednalo o plnění, jež podléhá odpočtu DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť nebylo poskytováno deklarovanými dodavateli. Žalovaný poté začal zpochybňovat, zda se jedná o zdanitelné plnění podle § 2 odst. 2 a § 14 zákona o DPH, a také to, zda se jedná o plnění podle § 72 a § 73 nebo o plnění podle § 5 odst. 2 téhož zákona. Stejně jako správce daně tedy zpochybňoval, že plnění poskytli deklarovaní dodavatelé. Teprve v replice k žalobě začal žalovaný tvrdit, že sporné je i samotné poskytnutí plnění.

[5] Z napadeného rozsudku jednoznačně neplyne, co přesně stěžovatelka v daňovém řízení neprokázala pro uznání nároku na odpočet DPH. Ustanovení § 13 a násl. zákona o DPH definují plnění nepřímo. V nynější věci se plněním rozumí poskytnutí služeb ostrahy, úklidu a kontrolní činnosti. Daňové orgány nezpochybňovaly, že stěžovatelka svým odběratelům taková plnění poskytovala, tedy že tuto činnost fakticky vykonávala. Tento dílčí závěr plyne i ze svědeckých výpovědí. Krajský soud tak chybně uzavřel, že zde není žádné plnění, u něhož by mohlo být zjišťováno, zda se jedná o plnění, které je z hlediska zákona o DPH plněním zdanitelným, a případně zda jsou v souvislosti s ním splněny podmínky pro daňový odpočet podle § 72 a § 73 zákona o DPH. To však nekoresponduje se závěry daňových orgánů, podle nichž poskytl plnění někdo jiný [zejména společnost cba corporation a.s. (dále „cba corporation“)], případně plnění realizovali stěžovatelčini zaměstnanci.

[6] Krajský soud na jedné straně uvedl, že stěžovatelka neprokázala, že došlo k faktické realizaci plnění, avšak na druhé straně konstatoval, že vyslechnutí svědci osvědčili, že faktickou činnost vykonávali. Pouze neidentifikovali deklarované dodavatele jako své

zaměstnavatele a jako zaměstnavatele označili společnost cba corporation nebo stěžovatelku. Není tak zřejmé, co krajský soud považuje za pochybné.

[7] Pokud krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatelce plnění přinejmenším částečně poskytla společnost cba corporation, tedy subjekt odlišný od stěžovatelky, nesprávně posoudil otázku oprávněnosti odpočtu daně podle § 72 a § 73 zákona o DPH. Na věc mělo být aplikováno rozhodnutí Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*. Správce daně, žalovaný a v některých částech rozsudku i krajský soud uzavřeli, že plnění bylo realizováno, nikoli ale deklarovanými dodavateli.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na závěrech napadeného rozhodnutí a ztotožnil se s krajským soudem. Podmínky pro rozhodnutí o věci samé bez jednání byly splněny, neboť zákon nestanoví formu poučení podle § 51 odst. 1 s. ř. s. Důvodná není ani námitka nepřezkoumatelnosti, protože fakticita plnění byla sporná po celou dobu, což plyne i z napadeného rozhodnutí. Krajský soud tomuto závěru přisvědčil. V případě, kdy je sporná fakticita plnění, není namístě aplikovat rozsudek *Kemwater ProChemie*.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

III. A. Rozhodnutí o věci samé bez jednání

[10] Stěžovatelka namítá, že krajský soud rozhodl o věci samé bez jednání, aniž byly splněny podmínky stanovené v § 51 odst. 1 s. ř. s. Podle tohoto ustanovení *soud může rozhodnout o věci samé bez jednání, jestliže lze ve věci rozhodnout jen na základě listinných důkazů, k nimž měli účastníci možnost se vyjádřit nebo které jsou jim známy, a účastníci to shodně navrhli nebo s tím souhlasí. Má se za to, že souhlas je udělen také tehdy, nevyjádří-li účastník do dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci; o tom musí být ve výzvě poučen.*

[11] Právo účastníka řízení na veřejné projednání věci v jeho přítomnosti, včetně možnosti vyjádřit se k věci, je v ústavněprávní rovině zaručeno čl. 38 odst. 2 Listiny. Jeho porušení je důvodem ke zrušení rozhodnutí, jež je výsledkem řízení, v němž k takovému pochybení došlo, a k vrácení věci soudu k dalšímu řízení. Ustanovení § 51 s. ř. s. upravuje pro soudní řízení správní postup umožňující krajskému soudu rozhodnout o věci samé bez jednání, aniž by bylo řízení zatíženo popsaným procesním pochybením.

[12] Rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 2. 2016, č. j. 7 As 93/2014-48, č. 3380/2016 Sb. NSS, vysvětlil, že § 51 odst. 1 s. ř. s. vychází z toho, že účastníkům řízení je garantován spravedlivý proces, jehož součástí je právo na konání soudního jednání a přístup k němu. Pokud se ale účastníci uplatnění tohoto práva nedožadují, není zpravidla úkolem soudu jim ho „vnucovat“. Soudní řízení správní je ostatně koncipováno na zásadě dispoziční, jež vychází z odpovědnosti účastníků za úkony, které činí. Není zatíženo zbytečným formalismem; v řízení před krajským soudem nepředpokládá povinné právní či jiné odborné zastoupení, i když je plnohodnotně umožňuje. Zejména však ukládá soudu

poučovací povinnost vůči účastníkům, kteří se sami výslovně (např. v žalobě) nevyjádří ke konání soudního jednání, aby tak k výzvě soudu ve stanovené dvoutýdenní lhůtě učinili, s tím, že je soud musí poučit o tom, jaké důsledky bude mít jejich případné „mlčení".

[13] Stěžovatelka v žalobě nepožadovala, aby krajský soud nařídil jednání. Pokud by tak učinila, neměl by jí soud výzvu podle § 51 odst. 1 s. ř. s. vůbec zasílat, neboť její vůle by již zazněla. Vydá-li v takovém případě krajský soud přesto výzvu podle § 51 odst. 1 s. ř. s. a účastník na ni nereaguje, nelze použít právní fikci souhlasu s projednáním věci bez jednání (rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2006, č. j. 7 As 61/2005-107). Taková situace však v nynější věci nenastala. Krajský soud usnesením ze dne 13. 10. 2023 stěžovatelku vyzval k zaplacení soudního poplatku a zároveň ji poučil o složení senátu a o možnosti namítnout jeho podjatost a také o tom, že by mohl rozhodnout o věci samé bez jednání. Usnesení bylo tehdejšímu zástupci stěžovatelky doručeno dne 19. 10. 2023.

[14] Krajský soud tedy stěžovatelku vyzval, aby se do dvou týdnů od doručení výzvy vyjádřila, zda souhlasí s rozhodnutím o věci samé bez jednání. Zároveň ji poučil o tom, že nevyjádří-li ve lhůtě dvou týdnů svůj nesouhlas s takovým postupem, má se podle § 51 odst. 1 s. ř. s. za to, že souhlas byl udělen. Stěžovatelka se k této výzvě nevyjádřila. Krajský soud rozhodl o věci samé dne 29. 5. 2025, tedy více než jeden a půl roku po uplynutí lhůty pro vyjádření nesouhlasu s rozhodnutím věci bez nařízení jednání. NSS dodává, že stěžovatelka nevyjádřila svůj nesouhlas a takovým postupem ani po uplynutí zákonné lhůty. Dne 9. 2. 2024 sice zaslala krajskému soudu repliku k vyjádření žalovaného, ale ani v ní požadavek na nařízení jednání nevyslovila.

[15] Podle NSS postupoval krajský soud v souladu se zákonem. Na tomto závěru nic nemění argumentace stěžovatelky, podle níž krajský soud pochybil, neboť poučení vtělil do odůvodnění usnesení, jímž byla vyzvána k zaplacení soudního poplatku. Navíc bylo podle stěžovatelky nezbytné nařídit jednání kvůli provedení důkazů, které stěžovatelka navrhla v žalobě.

[16] Zákon však nestanoví přesnou formu výzvy podle § 51 odst. 1 s. ř. s. NSS již k jejímu charakteru uvedl, že představuje jiný procesní úkon soudu, kterým soud účastníkům řízení pouze sděluje, že považuje za splněné podmínky podle § 51 odst. 1 s. ř. s., a dotazuje se, zda účastníci řízení souhlasí s rozhodováním bez nařízení jednání (rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2015, č. j. 4 Afs 103/2015-46). Přesná forma takové výzvy tedy není stanovena.

[17] Podstatné však je, aby účastník výzvě porozuměl, což se podle judikatury týká především řízení, v nichž je účastníkem cizinec neovládající český jazyk, který není zastoupen advokátem (rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2003, č. j. 5 Azs 5/2003-33). Obecně u poučovací povinnosti platí, že soud přihlíží k osobním charakteristikám účastníka, kterého poučuje. Aby došlo k naplnění účelu poučení, formuluje je soud tak, aby mu daný účastník porozuměl a byl schopen se jím řídit (POTĚŠIL, L., ŠIMÍČEK, V. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. [Systém ASPI] § 36). Stěžovatelka byla již před krajským soudem zastoupena advokátem, tedy právním profesionálem. Pokud trvala na nařízení jednání, mohl to její zástupce uvést již v žalobě (nebo kdykoli později). NSS neshledal, že by výzva podle § 51 odst. 1 s. ř. s. obsažená v odůvodnění usnesení obsahujícího výzvu k zaplacení soudního poplatku byla pro běžného účastníka, natož pak pro advokáta, nesrozumitelná. Ze soudního

řádu správního ani jiného právního předpisu neplyne, že výzva podle § 51 odst. 1 s. ř. s. musí být zaslána samostatně. Naopak je běžné, že soudy výzvu k vyjádření nesouhlasu s rozhodnutím bez jednání zasílají např. společně s prvotní informací o probíhajícím soudním řízení, v níž seznamují účastníky řízení s obsazením soudu, v jakém o věci bude rozhodovat (POTĚŠIL, L., ŠIMÍČEK, V. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. [Systém ASPI] § 51).

[18] Stěžovatelka namítá, že by její zástupce *„v odůvodnění usnesení o poplatkové povinnosti nehledal informaci o složení senátu"* a stejně tak by tam *„nehledal poučení o možnosti rozhodnout věc bez jednání"*. Napadený rozsudek však nelze zrušit z důvodu, že se stěžovatelka, resp. její zástupce řádně neseznámili s písemností krajského soudu. Krajský soud navíc odůvodnění třístránkového usnesení, jímž stěžovatelku vyzval k zaplacení soudního poplatku, pro přehlednost označil podnadpisy *„Soudní poplatek"*, *„Rozhodnutí bez jednání"* a *„Složení senátu"*. Podle NSS se tedy nejedná ani o písemnost nepřehlednou.

[19] Za nesouhlas s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s. nelze považovat ani stěžovatelčin návrh na provedení důkazů formulovaný v žalobě. Úvahu o (ne)provedení důkazů soud činí samostatně a nezávisle na otázce, zda bude o věci samé rozhodovat s jednáním, či bez jeho konání. Dospěje-li k závěru o nutnosti provádět dokazování, jednání ve věci nařídit musí bez ohledu na případný postoj účastníků řízení, protože důkazy se provádějí při jednání (§ 77 odst. 1 s. ř. s.). Účastníku řízení však nelze přisuzovat vůli konat jednání v situaci, kdy sice navrhl důkazy, ale k této otázce se nevyjádřil. Nařizovat soudní jednání, které nikdo z účastníků nepožadoval a jež ani soud s ohledem na to, že neshledal potřebu provádět navrhované důkazy, konat nechtěl, by bylo proti smyslu a účelu soudního řízení, jež nemá nad nutnou míru jeho účastníky zbytečně zatěžovat. Soudu samozřejmě zůstává povinnost řádně odůvodnit, proč navržené důkazy neprovedl (usnesení rozšířeného senátu č. j. 7 As 93/2014-48).

[20] Krajský soud v napadeném rozsudku vysvětlil, proč navržené důkazy neprovedl (body 15-19). Toto posouzení stěžovatelka v kasační stížnosti nezpochybnila. NSS tedy uzavírá, že řízení před krajským soudem nebylo zatíženo vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[21] Stěžovatelka namítla také nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Tu spojuje s konkrétními závěry krajského soudu, ale i se závěry daňových orgánů a tím, co v řízení (ne)mělo být prokázáno. NSS proto považuje za účelné pro lepší srozumitelnost rozsudku nejprve shrnout relevantní právní úpravu, judikaturu a skutková zjištění a poté se vyjádří i k této námitce. Již zde však lze předeslat, že napadený rozsudek je přezkoumatelný.

III. B. Nárok na odpočet DPH a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení

[22] Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[23] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[24] Nárok na odpočet DPH vzniká při splnění zákonem stanovených hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH. Podle něj má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijal zdanitelná plnění, která použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Z § 73 odst. 1 téhož zákona plyne povinnost daňového subjektu mít pro uplatnění nároku na odpočet DPH, který vůči němu uplatnil jiný plátce, daňový doklad splňující zákonem stanovené náležitosti.

[25] Tyto formální podmínky přiznání nároku na odpočet je třeba vykládat tak, že *„prokazování nároku na odpočet daně je 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, bod 42). Pokud daňový doklad ztratí svou důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o DPH, je třeba nárok na odpočet daně prokázat jiným způsobem (rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71).

[26] K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení NSS odkazuje na svůj rozsudek ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27. Objasnil v něm, že v daňovém řízení nedochází k přenosu či přechodu důkazního břemene. Důkazní břemeno totiž stíhá daňový subjekt a správce daně v průběhu celého řízení, a to vždy v limitovaném rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. 5 daňového řádu. Daňový subjekt je v jakémkoli stádiu řízení povinen prokazovat, co uvedl v daňovém přiznání, resp. v účetnictví. Správce daně prokazuje mj. skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Rozsah tohoto břemene se v průběhu řízení nemění, nepřechází z jednoho na druhého, každý si nese vždy své důkazní břemeno v zákonem stanoveném rozsahu.

[27] Lze shrnout, že břemeno tvrzení a břemeno důkazní ohledně toho, co uvedl v daňovém přiznání, nese daňový subjekt. Správce daně může požadovat, aby daňový subjekt doložil svá tvrzení jinak než pouze formálními daňovými doklady. Předtím však musí správce daně unést své důkazní břemeno ohledně toho, že o souladu dokladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61). Pokud se mu to podaří, je na daňovém subjektu, aby doložil pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigoval. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

III. C. Skutečnosti zjištěné ze správního spisu

[28] Hlavní ekonomickou činností stěžovatelky měly být činnosti soukromých bezpečnostních agentur (zapsaným předmětem podnikání byly výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 zákona č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, ostraha majetku a osob a služby soukromých detektivů). Stěžovatelka během daňové kontroly popsala, že

v kontrolovaných zdaňovacích obdobích bylo předmětem její ekonomické činnosti poskytování facility, technická správa budov, komplexní služby, tj. poskytování technických, poradenských a bezpečnostních služeb, dále služby recepční, technického zabezpečení a kontrolní činnosti. Kromě toho stěžovatelka vykonávala komplexní úklidové služby (běžný úklid, generální úklidy, úklidy po malířích a další úklidy na objednávku včetně dodávky hygienického a spotřebního materiálu).

[29] Stěžovatelka získávala zaměstnance prostřednictvím inzerátů s nabídkou práce na placených či neplacených serverech, případně oslovila personální agenturu. Mezi uchazeči o zaměstnání byly často i subdodavatelské firmy. Tito uchazeči, a to i pokud se jednalo o zaměstnance případného subdodavatele, absolvovali osobní pohovor s odpovědnou osobou. Stěžovatelka všechny pracovníky vybavila ochrannými pracovními pomůckami a uniformou (resp. pracovním oděvem) a pracovníky úklidu i dalšími technickými prostředky a pomůckami. Spolu s odpovědnou osobou ze strany zákazníka pak všechny pracovníky (své i ty ze subdodavatelských firem), kteří budou provádět zakázku, seznámila s nezbytnými dokumenty a pravidly.

[30] Správce daně neuznal stěžovatelčin nárok na odpočet DPH u zdanitelných plnění, která měla přijmout od společností LCh (poskytnutí bezpečnostních služeb), Lavastav (poskytnutí bezpečnostních a úklidových služeb) a Rivalenti (poskytnutí kontrolní činnosti), neboť neprokázala splnění hmotněprávní podmínky pro vznik tohoto nároku. Správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda stěžovatelka fakticky přijala plnění od těchto společností tak, jak deklarovala doloženými daňovými doklady.

[31] Své pochybnosti popsal správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 17. 2. 2021 a shrnul je i ve zprávě o daňové kontrole. Poukázal např. na nesrovnalosti ve smlouvě se společnostmi Lch a Lavastav i na to, že v žádné ze smluv není zřejmý rozsah plnění, nebo na to, že obě tyto společnosti neměly dostatečný počet zaměstnanců na vyfakturovaný počet hodin. Společnost LCh fakturovala i hodiny odpracované osobami, které nebyly jejími zaměstnanci. Po porovnání doložených dokladů správce daně zjistil, že část plnění uskutečňovali stěžovatelčini zaměstnanci či zaměstnanci společnosti cba corporation, jež byla se stěžovatelkou kapitálově i jinak spojená. U značné části vyúčtovaných hodin nebylo možné ověřit, kdo a pro koho je „odpracoval“. Společnost Rivalenti měla podle daňových dokladů fakturovat dohodnutou částku na základě smlouvy o poskytování kontrolní činnosti, která však nebyla správci daně nikdy předložena. Přílohou některých daňových dokladů byl sice plán kontrol, z něj však nebyly zřejmé žádné podrobnosti (jaký objekt měl být kontrolován, kdo měl kontrolu provádět apod.). Správce daně také identifikoval několik řetězců, v nichž mělo docházet k přefakturaci služeb. Na jejich konci stála stěžovatelka. Ani svědecké výpovědi podle správce daně nepotvrdily faktické poskytnutí plnění stěžovatelce. Správce daně naopak na jejich základě poukázal na zjištěné rozpory.

[32] Správce daně tedy dospěl k závěru, že stěžovatelka svým odběratelům poskytovala bezpečnostní a úklidové služby, ale veškeré činnosti související s jejich zajištěním organizovala sama. Prostřednictvím svého personálního oddělení jednotlivým pracovníkům připravovala smlouvy a dohody a jako zaměstnavatele na nich uváděla společnosti Lavastav nebo LCh. Stěžovatelka s těmito pracovníky řešila i veškerou personální agendu včetně

faktického předávání mezd. Svědci podle správce daně potvrdili, že je řídili výhradně zaměstnanci stěžovatelky nebo cba corporation. Nevyšly najevo žádné indicie svědčící o tom, že by roli jejich zaměstnavatele plnily společnosti Lavastav nebo LCh. Plnění, která měla poskytnout společnost Rivalenti, nebyla specifikována předmětem, rozsahem ani podmínkami obchodního vztahu, a správci daně tak vznikly pochybnosti o tom, zda se vůbec uskutečnilo.

[33] Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně. Uvedl, že vztah mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem není ekonomickou činností. U společnosti Rivalenti nebylo ani zřejmé, na čem se smluvní strany dohodly, neboť nebyla předložena smlouva, na kterou odkazovaly daňové doklady, ani jiné relevantní důkazní prostředky prokazující uskutečnění plnění. V napadeném rozhodnutí tedy žalovaný uvedl, že sporným je to, zda stěžovatelka fakticky přijala sporná zdanitelná plnění. Odkázal i na hodnocení správce daně, který dospěl k totožnému závěru (bod 51 napadeného rozhodnutí). Žalovaný shrnul pochybnosti správce daně (body 24-50 napadeného rozhodnutí), s nimiž se následně ztotožnil i krajský soud (body 25-38 napadeného rozsudku), na jehož závěry NSS v podrobnostech odkazuje. Nepovažuje totiž za nutné podrobně se zabývat jednotlivými skutečnostmi, neboť je stěžovatelka v kasační stížnosti nečiní spornými.

III. D. Vnitřní rozpornost rozsudku a aplikace rozsudku Kemwater ProChemie

[34] Podle § 2 odst. 2 zákona o DPH je zdanitelným plněním takové plnění, které je předmětem daně a není od daně osvobozené. Předmětem daně je podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH *poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku*.

[35] Podle § 5 odst. 2 věty třetí *samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu.*

[36] Podle stěžovatelky jsou závěry krajského soudu vnitřně rozporné, neboť z nich plynou odlišné závěry o tom, co se jí v daňovém řízení (ne)podařilo prokázat. Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že v posuzované věci měly být plněním poskytnuté služby ostrahy, úklidu a kontrolní činnosti. Nelze však přitakat jejímu názoru, že existence zdanitelného plnění je prokázána, neboť daňové orgány nezpochybnily, že stěžovatelka takové plnění poskytla svým odběratelům.

[37] Stěžovatelka odkázala na s. 52 bod 4 zprávy daňové kontroly, z něhož dovozuje, že správce daně nezpochybňoval fakticitu plnění. Správce daně uvedl, že „*že nemá pochybnosti o reálné existenci ekonomické činnosti DS* (daňového subjektu – pozn. NSS) *a o tom, že služby, které poskytuje, jsou poskytovány flexibilně a v nejlepší možné kvalitě. Správce daně v průběhu daňové kontroly nabyl pochybnosti ohledně přijatých zdanitelných plnění od obchodní korporace LCh Servisní, LAVASTAV INVEST a Rivalenti, které také jsou předmětem dodatečně doměřované daně. Správce daně nezpochybňoval fakticitu uskutečněných zdanitelných plnění,*

proto se dále k této věci vyjadřovat nebude.“ Podle NSS správce daně touto citací nepotvrdil fakticitu přijatých plnění, jak nesprávně dovozuje stěžovatelka.

[38] Správce daně nezpochybnil provedení prací pro stěžovatelčiny odběratele. Naopak byl přesvědčen, že stěžovatelka svým odběratelům bezpečnostní a úklidové služby v kontrolovaných zdaňovacích obdobích skutečně poskytovala. Konstatoval však, že zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že veškeré činnosti související se zajištěním těchto služeb pro stěžovatelčiny zákazníky spolu s průběžným obstaráváním potřebného množství pracovníků organizovala stěžovatelka sama. V takovém případě by se totiž nejednalo o zdanitelné plnění, což plyne ze zákona o DPH (výše body [34] a [35]). Pro úplnost NSS uvádí, že neexistují důkazy o tom, že se reálně uskutečnila kontrolní činnost, kterou měla dodat společnost Rivalenti.

[39] Stěžovatelka tedy dezinterpretuje závěr správce daně. Ten sice zpochybnil dodání plnění společnostmi LCh, Lavastav a Rivalenti, zároveň však zpochybnil i fakticitu plnění, neboť tvrdil, že stěžovatelka vše ohledně bezpečnostních a úklidových služeb zajišťovala sama a ke kontrolním službám nebylo nic doloženo; deklarované zdanitelné plnění se tedy fakticky neuskutečnilo. Není proto pravdou ani to, že žalovaný zpochybnil samotnou existenci zdanitelného plnění teprve v řízení před krajským soudem. Krajský soud stěžovatelku upozornil, že prokázáním uskutečnění plnění se nemyslí to, že stěžovatelka poskytla plnění svým odběratelům (bod 54 napadeného rozsudku). Podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet DPH je existence zdanitelného plnění.

[40] Podobně je tomu i u stěžovatelkou zmíněných částí napadeného rozsudku. Konkrétně stěžovatelka poukázala na bod 41, v němž krajský soud uvedl, že správce daně prostřednictvím dotazů na některé subjekty zjistil, že stěžovatelka služby úklidu a ostrahy svým odběratelům opravdu poskytovala. Sporné je, zda tak činila sama, nebo k tomu využila svých subdodavatelů. V bodech 54-55 napadeného rozsudku pak krajský soud mj. uvedl, že v souladu s rozsudkem *Kemwater ProChemie* stěžovatelka nemusí prokázat skutečného dodavatele plnění, pokud je nepochybné, že měl postavení plátce DPH. Předtím ale stěžovatelka musí prokázat, že se zdanitelné plnění vůbec uskutečnilo.

[41] NSS neshledal tyto závěry vnitřně rozpornými, a napadený rozsudek je tak přezkoumatelný. Krajský soud potvrdil, že stěžovatelka poskytovala služby svým odběratelům. Netvrdí však, že bylo realizováno zdanitelné plnění, resp. že by je stěžovatelka přijala, ale nikoli prostřednictvím deklarovaných dodavatelů. Krajský soud upozornil na to, že spornou otázkou je, zda stěžovatelka svým odběratelům poskytla služby sama, nebo prostřednictvím subdodavatelů (a tedy přijala zdanitelné plnění). Je nutné znovu poukázat na definici zdanitelného plnění a předmětu daně. Pokud stěžovatelka poskytla svým odběratelům služby sama, nedošlo k přijetí zdanitelného plnění, a nemohl jí tak vzniknout nárok na odpočet DPH.

[42] Pokud krajský soud uvedl, že prokázáním uskutečnění zdanitelného plnění se myslí to, že pro stěžovatelku realizovaly plnění společnosti LCh a Lavastav a kontrolovala je u toho společnost Rivalenti, vyslovil tento závěr v návaznosti na to, že stěžovatelka stavěla svou argumentaci o faktickém přijetí zdanitelného plnění na tom, že plnění poskytla svým odběratelům. Krajský soud na základě toho a také na základě faktu, že stěžovatelka po celou

dobu setrvává na tvrzení, že jí plnění poskytly právě uvedené společnosti, uvedl, že stěžovatelka měla tuto skutečnost prokázat. Krajský soud si přitom byl vědom toho, že ve světle rozsudku *Kemwater ProChemie* není nutné prokázat skutečného dodavatele plnění. Krajskému soudu lze přisvědčit i v tom, že otázka fakticity zdanitelného plnění předchází otázce dodavatele, byť v případě stěžovatelky nejsou tyto dvě skutečnosti zcela oddělitelné. Pokud by se jí totiž podařil prokázat dodavatel zdanitelného plnění u bezpečnostních a úklidových služeb, mohla by vyvrátit pochybnosti daňových orgánů o tom, že zdanitelné plnění nepřijala a služby pro své odběratele zajišťovala sama.

[43] Stěžovatelka mohla a měla v daňovém řízení prokázat přijetí zdanitelného plnění i to, že jí je poskytl plátce DPH. V daňovém i soudním řízení setrvale tvrdila, že plnění poskytly společnosti LCh, Lavastav a Rivalenti, což se jí ale nepodařilo prokázat. Závěry daňových orgánů potvrzené krajským soudem směřovaly k tomu, že stěžovatelka zajišťovala plnění v podobě bezpečnostních a úklidových služeb pro své odběratele sama a plnění v podobě kontrolní činnosti bylo fiktivní, a tedy že stěžovatelka fakticky žádné zdanitelné plnění nepřijala. S tím je v souladu i závěr krajského soudu v bodě 55 jeho rozsudku, podle něhož stěžovatelka nesplnila podmínky pro uplatnění odpočtu DPH podle § 72 a § 73 o DPH, protože neprokázala, že by sporné plnění skutečně poskytla nějaká třetí, od ní odlišná osoba (společnosti LCh, Rivalenti nebo Lavastav či jiný neznámý dodavatel).

[44] Závěry krajského soudu tedy odpovídají závěrům daňových orgánů, podle nichž tu faktické plnění je, ale poskytl je někdo jiný než společnosti Lavastav, LCh a Rivalenti, a to zejména společnost cba corporation, případně plnění realizovali pracovníci stěžovatelky. Daňové orgány zpochybnily fakticitu zdanitelného plnění již v daňovém řízení. Pokud služby vykonávali stěžovatelčini zaměstnanci, nelze o zdanitelném plnění hovořit.

[45] Co se týče společnosti cba corporation, ve vztahu k plněním, která měla dodat společnost Rivalenti, stěžovatelka doložila řadu dokumentů, mj. smluv. Řada z nich se neměla týkat sporných plnění, neboť jako poskytovatel byla uvedena právě společnost cba corporation. Dále byly doloženy kontrolní listy, které vyplnili zaměstnanci stěžovatelky nebo společnosti cba corporation. Nebylo z nich však patrné, že by měly jakékoli propojení se službami kontroly, jež měla poskytnout společnost Rivalenti. Žalovaný konstatoval, že doložené dokumenty neprokazují, že stěžovatelka přijala deklarovaná plnění (bod 41 napadeného rozhodnutí). Nebyl tedy vysloven závěr, že plnění dodala společnost cba corporation.

[46] Podle dalších zjištění správce daně měli stěžovatelčini zaměstnanci odpracovat 19,37 % hodin vyfakturovaných společností LCh (s. 11 zprávy o daňové kontrole). Jednalo se o společnost kapitálově i jinak spojenou se stěžovatelkou. Nejde však o kategorický závěr o tom, že by se zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo a společnost cba corporation je v tom rozsahu dodala. Stěžovatelka během daňové kontroly předložila správci daně přílohy k daňovým dokladům vystaveným společností LCh k zajištění bezpečnostních služeb na různých objektech, v nichž bylo mj. uvedené jméno a příjmení toho, kdo měl fakturované služby provést. Správce daně porovnal tato jména s údaji o zaměstnancích přihlášených u České správy sociálního zabezpečení u zaměstnavatelů LCh, stěžovatelky a cba corporation. Na základě toho dospěl k citovanému závěru, jímž však demonstroval

pochybnosti o tom, že plnění fakticky dodala společnost LCh. To však neznamená, že tím současně i vyslovil, že plnění uskutečnila a v daném rozsahu dodala společnost cba corporation.

[47] Břemeno tvrzení a břemeno důkazní tíží v daňovém řízení daňový subjekt. Stěžovatelka však setrvale tvrdila, že jí plnění dodaly společnosti LCh, Lavastav a Rivalenti. V odvolání dokonce uvedla, že podle správce daně plnění zajišťovala sama nebo společnost cba corporation. Ani jeden z těchto subjektů však podle správce daně nedisponoval dostatečným počtem zaměstnanců k vykonání fakturovaných služeb. Stěžovatelka tedy netvrdila, že by jí zdanitelné plnění (či jeho část) dodala společnost cba corporation, ačkoli doplnila, že pokud by tomu tak bylo, tak se jednalo o plátce DPH. Naopak trvala a stále trvá na tom, že jí sporná plnění dodaly společnosti LCh, Lavastav a Rivalenti. V žalobě rozsáhle argumentovala tímto směrem, pouze v bodě 32 uvedla, že *„i pokud by po faktické stránce žalobci neposkytla společnost LAVASTAV nebo LCh Servisní, ale společnost cba corporation nebo CEDR, neznamená to, že plnění nebylo poskytnuto osobou povinnou k dani z přidané hodnoty. Ba naopak, obě tyto společnosti jsou k dani řádně registrované.*“ Uzavřela, že i kdyby plnění poskytly tyto společnosti, uplatnila svůj nárok na odpočet řádně, k čemuž odkázala na rozsudek *Kemwater ProChemie*. Na deklarovaných dodavatelích trvá i v kasační stížnosti. Stěžovatelka tedy netvrdila, že by jí plnění dodala společnost cba corporation. Nelze tedy již vůbec hovořit o tom, že by tato společnost byla v řízení jako dodavatel prokázána. Obecný poukaz na to, že zdanitelné plnění dodala bezpochyby osoba registrovaná k dani, by nebyl pro uplatnění nároku na odpočet dostačující, ani pokud by nebyla zpochybněna samotná existence zdanitelného plnění.

[48] Stěžovatelčina situace je specifická v tom, že daňové orgány dospěly k závěru, že stěžovatelka pro své odběratele zajišťovala některé služby sama. V takovém případě by mohlo zjištění jiného dodavatele zlepšit stěžovatelčinu důkazní situaci ohledně závěru o uskutečnění zdanitelného plnění. NSS nicméně znovu zdůrazňuje, že stěžovatelka tímto směrem neargumentovala ani nenavrhovala důkazy. Naopak setrvale tvrdila, že jí zdanitelná plnění dodali právě deklarovaní dodavatelé. S ohledem na důkazní situaci pak správce daně, žalovaný i krajský soud zpochybnili samotnou existenci zdanitelného plnění.

[49] Lze se tedy ztotožnit s krajským soudem, který odmítl aplikaci rozsudku *Kemwater ProChemie* s tím, že nejdříve je třeba prokázat existenci plnění, a teprve poté je možné uvažovat o alternativním dodavateli, a tedy i o případné aplikaci citovaného rozsudku (rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2025, č. j. 2 Afs 54/2024-50, bod 92).

[50] Stěžovatelka tento závěr zpochybňuje s poukazem na to, že je vyloučeno, aby plnění realizovala sama s počtem zaměstnanců, který měla. Poukazuje také na to, že správce daně, žalovaný i krajský soud uzavřeli, že svědci jako dodavatele mimo jiné identifikovali společnost cba corporation.

[51] Tato argumentace na výše uvedeném nic nemění. Procesní povinností stěžovatelky v daňovém řízení bylo tvrdit, kdo a jak jí plnění, která mají generovat údajný nárok na odpočet DPH, poskytl. Její tvrzení jsou však v tomto ohledu nekonkrétní a nejednoznačná. Je jistě dobře představitelné, že ty či ony činnosti, které byly fakticky určitými fyzickými osobami provedeny, se právně přičítají různým právnickým osobám jako dodavatelům

plnění, například několika vedle sebe. Rozsudek *Kemwater ProChemie* a navazující judikatura připouštějí, že konkrétní identita poskytovatele plnění zůstane neurčena, ovšem v každém případě vyžadují, aby existence nějakého takového poskytovatele byla prokázána a aby bylo prokázáno i to, že právě on byl osobou povinnou k dani. K tomu je v podmínkách případu stěžovatelky nezbytné přinejmenším prokázat, že existuje určitý objem činností fakticky provedených v určitém časovém intervalu, jejž lze právně přičítat jedné osobě (ať už jakékoli) a který má takové vlastnosti, že sám o obě či ve spojení s jinými nespornými skutečnostmi „dělá“ z této osoby osobu povinnou k dani. Nic takto dostatečně konkrétního a jednoznačného stěžovatelka ve vztahu k žádné z právnických osob, které v projednávané věci figurují, netvrdila. Její tvrzení zůstala toliko v rovině předestírání nejednoznačných možností. Daňové orgány ani krajský soud tedy v souladu se zákonem nepřijaly závěr o tom, že sporná plnění dodala společnost cba corporation; neplyne to mimo jiné ani ze svědeckých výpovědí.

[52] NSS opět zdůrazňuje, že stěžovatelka setrvává na své argumentaci, že služby jí dodaly společnosti Lavastav, LCh a Rivalenti, i když dodává, že společnost cba corparation byla plátcem DPH. V řízení byla navíc sporná již samotná existence zdanitelného plnění. Správce daně předestřel řadu pochybností, s nimiž se ztotožnil žalovaný i krajský soud. Stěžovatelka v kasační stížnosti proti tomuto posouzení námitky neuplatnila. Zpochybněna byla již samotná existence zdanitelného plnění, neboť daňové orgány se na základě konkrétních skutkových zjištění klonily k závěru, že plnění, jež měla být dodána společnostmi Lavastav a LCh a jejichž fakticita nebyla zpochybněna, stěžovatelka patrně uskutečnila prostřednictvím svých zaměstnanců (uvedené společnosti podle toho, co v řízení vyšlo najevo, nedisponovaly příslušnými zaměstnanci, zatímco stěžovatelka obecně vzato ano). Plnění, která měla dodat společnost Rivalenti, pak byla pravděpodobně fiktivní (fakticky je vůbec žádná osoba neposkytla – z povahy tvrzeného plnění rovněž plyne, že jeho neposkytnutí takříkajíc nemuselo nikomu „chybět“, na rozdíl od úklidu či ostrahy). Stěžovatelka nepředložila důkazy, jimiž by prokázala fakticitu zdanitelného plnění zpochybněnou skutečnostmi, které jí předestřel správce daně. Závěr daňových orgánů i krajského soudu, že stěžovatelka neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, je tedy správný.

IV. Závěr a náklady řízení

[53] NSS tedy zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[54] Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. března 2026

pokračování

Sylva Šiškeová
předsedkyně senátu