



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně Mgr. Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **LIPEKA s.r.o.**, IČO 27736971, sídlem K Výtopně 1224, Zbraslav, zastoupená JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem, sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. června 2019 č. j. 24515/19/5300-21443-712603, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. ledna 2021 č. j. 3 Af 40/2019 - 38,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) zahájil dne 28. července 2016 daňovou kontrolu žalobkyně na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2015.

[2] Platebním výměrem ze dne 30. listopadu 2017 č. j. 8557333/17/2005-53524-110122 správce daně žalobkyni vyměřil DPH ve výši 1 198 128 Kč, rozdíl mezi vyměřenou a tvrzenou daní byl 1 132 894 Kč. Žalobkyně totiž neprokázala, že jí společnosti STEBOR spol. s r. o. (dále jen „STEBOR“) a Emiar s. r. o. (dále jen „Emiar“) skutečně poskytly reklamní služby, zajištění technické pomoci při provádění výstavby a subdodávku technických činností při správě majetku

tak, jak žalobkyně tvrdila. Správce daně proto neuznal nárok žalobkyně na nadměrný odpočet DPH z těchto plnění.

[3] Odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v návěti. Přisvědčil správci daně, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k faktickému přijetí zdanitelných plnění, z nichž odvozovala svůj nárok na odpočet DPH. Provedené důkazy tvrzení žalobkyně spíše zpochybňovaly, než podporovaly. Jednatele a společníky dodavatelů žalobkyně se nepodařilo vyslechnout. Jednatele společnosti STEBOR Nikolaje Borise Totova se nepodařilo opakovaně předvolat ani předvést a uváděná jednatelka společnosti Emiar Magdalena Todorova Petkova je dle zjištění žalovaného fiktivní osoba. Tyto okolnosti jen prohlubují pochybnosti žalovaného. Žalovaný též odmítl provést výslech jednatele žalobkyně, neboť jako svědka lze vyslechnout pouze třetí osobu a jednatele žalobkyně nic nebránilo uvést všechny relevantní skutečnosti v rámci tvrzení žalobkyně.

[4] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem označeným v návěti. Konstatoval, že z listinných důkazů, které žalobkyně předložila v daňovém řízení, nevyplyvá, že od společností STEBOR a Emiar přijala plnění v rozsahu, který odpovídá částkám uvedeným na fakturách. Svědkyně I. K., bývalá zaměstnankyně žalobkyně, uvedla, že společnosti STEBOR a Emiar vůbec nezná, její výpověď tedy nemohla prokázat přijetí plnění od těchto společností. Výpověď svědka J. P., rovněž bývalého zaměstnance žalobkyně, sice nebyla zcela nekonkrétní, jak dovozoval žalovaný, avšak nepotvrdila tvrzení žalobkyně o přijetí plnění od společností STEBOR a Emiar. Svědek si vzpomněl na jediného odběratele žalobkyně, což je pro posuzovaná plnění zcela nerozhodné. Ani výpověď svědka P. L., který měl zprostředkovat jednání mezi žalobkyní a společnostmi STEBOR a Emiar, tvrzení žalobkyně neprokázala. Skutečnosti, které svědek uváděl, nelze vztáhnout ke konkrétnímu zdanitelnému plnění. Z výpovědi svědka vyplývá, že žalobkyně s uvedenými společnostmi jednala, avšak nikoli to, že s nimi skutečně uzavřela nějaké smlouvy, ani rozsah poskytnutého plnění. Opětovně vyslýchat jednatele žalobkyně nebylo na místě, nic mu nebránilo, aby skutečnosti, které pokládal za důležité, žalovanému kdykoli v průběhu daňového řízení sdělil.

[5] Městský soud dále přisvědčil žalovanému, že správce daně využil všechny zákonné možnosti k zajištění výpovědi svědka Totova. Nebylo nutné, aby z vlastní iniciativy pokračoval ve vyhledávání kontaktů na tohoto svědka (například z trestního spisu, na který poukazovala žalobkyně). Takový požadavek by dle názoru městského soudu daňové řízení nepřiměřeně prodlužoval, zvláště za situace, kdy žalobkyně jednotlivé důkazy nenavrchovala v souhrnu, nýbrž jeden po druhém. Návrh žalobkyně, aby správce daně vyhledal osoby, které mohly znát paní Petkovou, vyhodnotil městský soud jako účelový prostředek k prodloužení řízení. Na závěr uvedl, že žalovaný sice výslovně nezdůvodnil, proč nevyslechl bývalého jednatele společnosti STEBOR Jakuba Zadrobílka, toto pochybení však nemělo vliv na zákonost jeho rozhodnutí, neboť tento důkaz měl objasnit jiné skutečnosti než uskutečnění sporných zdanitelných plnění.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[6] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Namítala, že městský soud pouze převzal argumentaci žalovaného a rezignoval na vlastní posouzení věci. Městský soud ani žalovaný nehodnotili důkazy ve vzájemné souvislosti, hodnotili svědecké výpovědi nelogicky a nevypořádali se se všemi skutečnostmi, které svědkové tvrdili. Svědci K. a L. uvedli stejné dodavatele reklamy, což žalovaný i městský soud přešli. Výpověď svědka P. ve spojení s výpovědi svědkyně K. a s tvrzením stěžovatelky prokazují, jak stěžovatelka „odkoupila“ od společností STEBOR a Emiar zakázky, což bylo předmětem sporného

pokračování

zdanitelného plnění, a následně je sama realizovala. Svědek L. pak zcela konkrétně vypověděl, kdo byl jednatelem společnosti STEBOR, co bylo předmětem zdanitelného plnění a že zdanitelné plnění skutečně proběhlo. Z výpovědi tohoto svědka vyplývá i rozsah plnění, svědek byl přítomen při předávání peněz. Stěžovatelce nemůže jít k tíži, že plnění hradila v hotovosti. Dle názoru stěžovatelky jsou svědecké výpovědi dostatečnými důkazy, že zdanitelné plnění proběhlo, městský soud svůj opačný závěr řádně neodůvodnil.

[7] Stěžovatelka dále namítla, že žalovaný nevyslechl pana Totova (jednatele společnosti STEBOR) a paní Petkovou (jednatelku společnosti Emiar). Stěžovatelka nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že paní Petkova, respektive osoba, která se za ni vydávala, se stěžovatelkou nemohla jednat. Ani v případě, kdy by paní Petkova byla pouze fiktivní osobou, nelze *a priori* dojít k závěru, že se zdanitelné plnění nemohlo uskutečnit. Za účelem prokázání skutečné identity paní Petkovy navrhla stěžovatelka výslech N. A. M., která se s ní musela znát. Tento výslech žalovaný bez bližšího odůvodnění neprovedl a ani městský soud se s ním nijak nevypořádal. Dále stěžovatelka zdůraznila, že důkaz trestním spisem navrhovala kvůli kontaktním údajům pana Totova, nikoli proto, aby z něj žalovaný vyvozoval závěry pro daňové řízení. Žalovaný nevyslechl ani bývalého jednatele společnosti STEBOR Jakuba Zadrobílka. Stěžovatelka je přesvědčena, že provedení těchto důkazů je klíčové k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že hodnocení důkazů v napadeném rozhodnutí je logické a ucelené a vyplývají z něj správné závěry. Stěžovatelka poukazuje na jednotlivosti, které svědci zmínili, avšak výpovědi je nutno hodnotit ve vzájemném kontextu. Vyjádření svědkyně K. o subdodavatelích není pro projednávanou věc relevantní. Ani výpověď svědka P. tvrzení stěžovatelky neprokázala. Svědek L. uváděl pouze obecné informace o činnosti stěžovatelky, které nebylo možné vztáhnout ke konkrétním zdanitelným plněním. Městský soud se svědeckými výpověďmi podrobně zabýval a to, že se přiklonil k závěru žalovaného, neznámá, že by jej pouze nekriticky převzal. Správce daně vyvinul maximální snahu o zajištění výslechu pana Totova, kontaktní údaje měl k dispozici přímo od policie. Žalovaný nevyklučuje, že i přesto, že paní Petkova je fiktivní osobou, mohla společnosti Emiar stěžovatelce deklarované plnění poskytnout, stěžovatelka však nepředložila žádný důkaz, z něhož by to vyplývalo. Městský soud se zabýval i dalšími důkazními návrhy stěžovatelky. Žalovaný doplnil, že Jakub Zadrobílek již v době, kdy měla posuzovaná plnění proběhnout, nebyl jednatelem společnosti STEBOR, jeho výslech by byl zjevně nadbytečný. Stěžovatelka navíc neuvedla, co měl tento svědek prokázat.

[9] Nejvyšší správní soud zaslal vyjádření žalovaného stěžovatelce na vědomí.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že pro uznání nároku na odpočet DPH podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, musí daňový subjekt prokázat, že deklarované zdanitelné plnění skutečně proběhlo tak, jak vyplývá z předložených daňových dokladů (srov. například rozsudky ze dne 27. ledna 2012 č. j. 8 Afs 44/2011-103 či ze dne 21. dubna 2016 č. j. 4 Afs 295/2015 - 45).

[12] Prvním okruhem námitek stěžovatelka směřuje do skutkových závěrů městského soudu, respektive do hodnocení provedených důkazů. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že je to především městský soud, který je oproti kasačnímu Nejvyššímu správnímu soudu soudem nalézacím a je povolán zhodnotit napadené správní rozhodnutí v tzv. plné

jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany kasačního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se na vady řízení a dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“; viz např. rozsudek č. j. 6 As 256/2016 - 79 z 1. března 2017, bod 21, rozsudek č. j. 6 Afs 94/2018 - 52 z 30. května 2018, bod 25, rozsudky z 20. prosince 2018 č. j. 6 Afs 283/2018 - 39, bod 9, č. j. 6 Afs 295/2018 - 39, bod 5 a 6 Afs 306/2018 - 40, bod 13, rozsudek č. j. 6 Afs 354/2018-23 z 13. února 2019, bod 9, a jiné). Žádné takové vady Nejvyšší správní soud nezjistil. Městský soud se obsahem svědeckých výpovědí řádně zabýval a vyhodnotil je způsobem, který rozhodně nelze označit za nepřezkoumatelný. To, že dospěl ke stejným závěrům jako žalovaný, neznamená, že by neprovedl řádný přezkum žalobou napadeného rozhodnutí.

[13] Nejvyšší správní soud jen ve stručnosti uvádí, že neshledal důvodnými výtky vůči tomu, jak městský soud vyhodnotil výpovědi svědků K. a P.. Tito svědci sice potvrdili, že předmětem činnosti stěžovatelky bylo (mimo jiné) poskytování reklamních služeb, tuto okolnost však žalovaný vůbec nezpochybňoval. K plnění, které stěžovatelce měly poskytnout společnosti STEBOR a Emiar, se tyto svědci vůbec nevyjádřili, svědkyně K. naopak uvedla, že tyto společnosti nezná, ačkoli stěžovatelka v podání, kterým výslech paní K. navrhovala, uváděla, že jsou jí veškeré okolnosti dotčených reklamních plnění známy. Svědkyně sice zmínila stejné dodavatele stěžovatelky jako svědek L., avšak nikoli společnost STEBOR a Emiar, přičemž jiná plnění než ta od těchto dodavatelů žalovaný nezpochybňoval. Ani svědek P. na názvy stěžovatelčiných dodavatelů nezareagoval. Rozhodně proto nelze přisvědčit stěžovatelce, že tyto svědci potvrdili, že stěžovatelka od společností STEBOR a Emiar přijala reklamní služby, zajištění technické pomoci při provádění výstavby a subdodávku technických činností při správě majetku tak, jak deklarovala.

[14] Svědek L. sice uvedl, že společnosti Emiar a STEBOR odkoupily reklamní práva a dodělávaly rekonstrukce dvou domů po firmě „nějakého pana architekta“ a tyto zakázky následně přeprodaly stěžovatelce. Nejvyšší správní soud však souhlasí s městským soudem, že ani z této výpovědi není zřejmý konkrétní předmět a rozsah plnění, které měla stěžovatelka od uvedených společností přijmout. Svědek rozhodně nepotvrdil, že zdanitelné plnění skutečně proběhlo, jak tvrdila stěžovatelka v kasační stížnosti. Jistý podiv v tomto směru vyvolává, že předmět plnění nespécifikovala v žádném ze svých podání v daňovém či soudním řízení ani sama stěžovatelka. Domáhala se sice toho, aby správce daně vyslechl jejího jednatele, avšak výpověď fyzické osoby o záležitostech daňového subjektu, jehož je tato osoba statutárním orgánem, nemůže být v daňovém řízení hodnocena jako výpověď svědka (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. ledna 2011 č. j. 5 Afs 6/2010 - 101 a ze dne 16. dubna 2015 č. j. 5 Afs 87/2014 - 50). Městský soud správně konstatoval, že jednatel stěžovatelky mohl správci daně sdělit vše potřebné v jakémkoli ústním či písemném podání, avšak neučinil tak, ačkoli musel z výzev k odstranění pochybností a dalších úkonů správce daně přesně vědět, v čem tkví pochybnosti správce daně.

[15] Nejvyšší správní soud dále souhlasí s městským soudem i v otázce výslechu jednatele společnosti STEBOR a Emiar a dalších svědků, které stěžovatelka navrhovala poté, co ji žalovaný seznámil s doplněním dokazování v odvolacím řízení. Městský soud správně podotkl, že stěžovatelka navrhovala jednotlivé svědky postupně, čímž daňové řízení velmi prodlužovala (řadu svědků se správci daně navíc nepodařilo předvolat na první pokus), a její postup lze v tomto směru hodnotit jako účelový.

[16] Nejvyšší správní soud připomíná, že v daňovém řízení se neuplatňuje zásada vyhledávací, nýbrž prioritní povinnost daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. února 2005 č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb.

pokračování

NSS). Iniciativu ve vztahu k vyhledávání a navrhování důkazů tudíž musí projevit především daňový subjekt, neboť právě on nese důkazní břemeno ve vztahu ke všem skutečnostem, které je povinen uvádět v daňovém přiznání (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Pokud daňový subjekt navrhne provedení nějakého důkazu, musí jej dostatečně identifikovat. „Možnost správce daně vyhledat (a následně provést) důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Je tedy ve vlastním zájmu daňového subjektu, navrhuje-li v daňovém řízení důkaz k prokázání svého tvrzení, aby jej dostatečně identifikoval“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. července 2008 č. j. 8 Afs 70/2007 - 102). Navrhne-li daňový subjekt výslech svědka, musí jej přesně označit a zásadně též uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno (kromě posledně citovaného srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. června 2007 č. j. 8 Afs 65/2005 - 79 či ze dne 24. března 2004 č. j. 3 Afs 1/2003-101).

[17] Správce daně v odvolacím řízení jednatele společnosti STEBOR pana Totova opakovaně předvolával, pokusil se jej i předvést, avšak bezvýsledně. Stěžovatelka teprve poté, co ji žalovaný seznámil s výsledky odvolacího řízení, navrhla, aby si žalovaný zjistil kontaktní údaje pana Totova z trestního spisu vedeného ve věci možného zkrácení daně (na základě trestního oznámení podaného správcem daně). V tomto směru odkazuje Nejvyšší správní soud na posledně citovanou judikaturu, z níž vyplývá, že odpovědnost za řádné označení svědka leží především na daňovém subjektu. Stěžovatelka měla podle všeho do trestního spisu přístup, neboť kontaktní údaje na pana Totova uvedla i přímo ve svém vyjádření. Nebyl tedy důvod, aby si trestní spis vyžádal sám žalovaný. Stěžovatelka navíc podle všeho přehlédla, že právě na adrese Cejl 537/89, Brno – Zábřovice, kterou uváděla, se správce daně snažil svědka zastihnout (jak vyplývá z rozhodnutí o předvedení, žádosti o předvedení a na ně navazující odpověď policie založených v odvolacím spisu). Navíc byla stěžovatelka podle všeho s panem Totovem v kontaktu (jak vyplývá z úředního záznamu ze dne 10. dubna 2019, dle něhož měl svědek dopředu informace o tom, že bude předveden, které mu mohla poskytnout pouze stěžovatelka), mohla jej tedy sama požádat o součinnost. Za těchto skutkových okolností nelze než uzavřít, že žalovaný učinil všechny kroky k zajištění výpovědi svědka Totova, které po něm lze požadovat.

[18] Nejvyšší správní soud dále přisvědčuje městskému soudu, že výslech Jakuba Zadrobílka by nemohl stěžovatelčina tvrzení nijak prokázat, neboť v době, kdy měla posuzovaná zdanitelná plnění proběhnout, již pan Zadrobílek nebyl jednatelem společnosti STEBOR (dle veřejně přístupných údajů Obchodního rejstříku jeho funkce zanikla ke dni 2. dubna 2015).

[19] O jednatelce společnosti Emiar Magdaleně Todorovně Petkove správce daně prostřednictvím mezinárodní spolupráce s bulharskými orgány zjistil, že nikdo takového jména neexistuje. Stěžovatelka po seznámení s výsledky odvolacího řízení navrhla výslech paní M., předchozí jednatelky společnosti Emiar, která zná osobu vystupující pod jménem Petkova a má informace o její činnosti, mohla by tedy potvrdit, jaké činnosti pro stěžovatelku společnost Emiar vykonávala. Nejvyšší správní soud však souhlasí s městským soudem, že správce daně stěžovatelku opakovaně vyzýval k prokázání skutečností, ohledně nichž panovaly pochybnosti, a návrh na výslech dalšího svědka na samém závěru odvolacího řízení nese znaky obstrukce. Ohledně otázky, zda by paní M. mohla uvést nějaké relevantní informace ohledně povahy činností, které společnost Emiar vykonávala pro stěžovatelku, pak platí totéž jako v případě bývalého jednatele společnosti STEBOR, a sice že bývalá jednatelka společnosti Emiar (jejíž funkce dle veřejně přístupných údajů Obchodního rejstříku zanikla ke dni 16. prosince 2014) nemohla uvést žádné skutečnosti ohledně obchodní činnosti společnosti v době, kdy již nevykonávala funkci jejího statutárního orgánu.

[20] Lze proto uzavřít, že žalovaný nepochybil tím, že poté, co stěžovatelku seznámil s výsledky odvolacího řízení, v dokazování nepokračoval.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Rozhodl tak bez jednání v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s.

[22] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však náklady nad rámec běžné úřední činnosti, pročež se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 13. července 2021

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu