



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., v právní věci

žalobce: **DETAIL CZ s.r.o.**
sídlem Žižkova 771, Žirovnice
zastoupen JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou
sídlem Chodská 1366/9, Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14.12.2018, č.j. 55461/18/5200-11435-712083,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 14.12.2018, č.j. 55461/18/5200-11435-712083, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil níže uvedená rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“):

- dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2012 do 31.12.2012 ze dne 21.2.2017, č.j. 261881/17/2910-50522-711255, kterým byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 355 300 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 71 060 Kč;

- dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2013 do 31.12.2013 ze dne 21.2.2017, č.j. 261980/17/2910-50522-711255, kterým byla žalobci podle ZDP a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 311 030 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 62 206 Kč.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce podrobnou argumentací dovozuje, že prokázal, že zdanitelná plnění v podobě úklidových prací přijatých v roce 2012 od Družstva BIVAS a v roce 2013 od společnosti BUILDING COMPANY s.r.o., byla daňově uznatelným nákladem dle § 24 odst. 1 ZDP. Podle žalobce jej správce daně vyzval k prokázání skutečností nad rámec zákonné důkazní povinnosti. Podle žalobce uvedené subjekty úklidové práce pro žalobce skutečně provedly, což žalobce doložil a prokázal. Žalobce není povinen prokazovat, že služby mu byly poskytnuty dodavateli uvedenými na daňových dokladech, stejně jako není povinen prokazovat kým konkrétně (jakými pracovníky) byly služby uvedenými dodavateli prováděny.
3. Výpověď V. V., bývalého jednatele Družstva BIVAS, žalovaný považuje za nevěrohodnou, přičemž se odvolává pouze na nepřesnosti, které podle žalobce nejsou natolik zásadní, aby učinily celou výpověď svědka nevěrohodnou. Není ani pravdou, že by Družstvo BIVAS bylo nekontaktní a nereagovalo na výzvy správce daně; k tomu žalobce odkazuje na dokumenty, které správci daně Družstvo BIVAS zaslalo. Také výpověď I. B., jednatele BUILDING COMPANY s.r.o., hodnotil žalovaný nezákonně jako nevěrohodnou a rozpornou s tvrzením jednatele žalobce; po jednateři žalobce nelze spravedlivě požadovat, aby byl bez přípravy schopen reagovat na otázky týkající se marginálního subdodavatele, navíc vztahující se k období před více než dvěma lety. To, že jednatel odpověděl, že neví, neznamená, že se určité jednání nestalo nebo že by smlouva nebyla uzavřena.
4. Žalobce také namítá, že doložil čestná prohlášení J. V. a Ing. P. M., kteří potvrdili, že úklid byl prováděn, a to S. M.; žalobce navrhl také jejich výslech, což správní orgány nijak nereflektovaly. Pokud jde o výpověď S. M., tu žalovaný nehodnotil ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy; podle žalobce S. M. uvedla záměrně nepravdivé údaje.
5. Podle žalobce pokud žalovaný dovodil, že předložené faktury věrně nezachycují dané skutečnosti, neboť z jejich předmětu ani v jednom případě není zřejmé, jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu byly provedeny, tak podle žalobce uvedení údaje na fakturách „úklidové práce“ je zcela běžné v obchodním styku, a naopak není běžné rozepisování dalších údajů. Závěr žalovaného, že faktury nezachycují věrně dané skutečnosti, je podle žalobce zcela nepřezkoumatelný.

6. Podle žalobce pokud žalovaný dovodil, že Družstvo BIVAS nemělo žádné zaměstnance, tak povinnost podávat za zaměstnance hlášení k Okresní správě sociálního zabezpečení se za určitých podmínek nevztahuje mj. na dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr. Dále na důkaz toho, že společnost BSD SERVICE s.r.o. disponovala potřebným počtem pracovníků tak, aby mohla společnosti BUILDING COMPANY s.r.o. dodat příslušné úklidové práce, žalobce přikládá seznam zaměstnanců společnosti BSD SERVICE s.r.o., jehož součástí jsou podle žalobce i osoby, které již byly společností BSD SERVICE s.r.o. identifikovány jako osoby provádějící úklid u žalobce, a to v podání zaslaném společností BUILDING COMPANY s.r.o. správci daně dne 16.1.2016, které žalovaný pominul. Podle žalobce ve správním spisu neexistuje žádný důkaz pro tvrzení žalovaného, že úklidové práce nebyly provedeny společností BSD SERVICE s.r.o., nýbrž TENVOL s.r.o.
7. Žalobce rovněž navrhuje dokazovat čestným prohlášením S. S., z nějž podle žalobce plyne, že Družstvo BIVAS úklid provádělo.
8. Žalobce dále poukazuje na to, že svědecké výpovědi byly provedeny v češtině, přičemž někteří svědci nebyli české národnosti, současně někteří také odmítli celý protokol či jeho část věnovanou poučení podepsat. Podle žalobce tak v daňovém řízení nebylo reflektováno nepochopení svědků českému jazyku.
9. Podle žalobce mělo být dále zohledněno, že k provádění úklidu docházelo; pakliže správce daně a žalovaný neuznali výdaj ve skutečné výši, měli přistoupit k uznání alespoň částečného nákladu.
10. Dále žalobce namítá, že nebyl před zahájením daňové kontroly vyzván k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu, z čehož plyne absence povinnosti hradit penále.
11. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

12. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.
13. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci

14. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
15. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
16. V posuzované věci je sporné, zda žalobce prokázal, že přijal služby od korporací Družstva BIVAS a BUILDING COMPANY s.r.o. jež měly spočívat v provedení úklidových prací, a

to ve zdaňovacím období roku 2012 a 2013, ve výrobních prostorech v Žirovnici, které žalobce smlouvou o nájmu nebytových prostor ze dne 30.12.2009 pronajal společnosti DETAIL PRODUKT s.r.o. (viz zpráva o daňové kontrole ze dne 13.2.2017, č.j. 206642/17/2910-60562-7011801). Předmětem nájmu podle této smlouvy jsou výrobní a kancelářské prostory o výměře 700 m² nacházející se v objektu výrobní haly na adrese Žižkova 771 v obci Žirovnice ve vlastnictví žalobce. Na uvedené adrese má sídlo jak žalobce, tak i společnost DETAIL PRODUKT s.r.o. Ve smlouvě o nájmu je v čl. II pod bodem 4 uvedeno, že veškeré práce související s údržbou budovy včetně údržby pozemků a zimní údržby, prohrnování, odklizení sněhu a posypu, bude na své náklady zajišťovat pronajímatel, a dále v čl. VII „Nájemné“ je mimo jiné uvedeno, že pronajímatel (žalobce) bude zajišťovat úklid všech pronajatých prostor. Žalovaný a správce daně dospěli k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal, že tyto náklady vynaložil ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

17. Podle § 23 odst. 1 ZDP je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.
18. Podle § 23 odst. 10 ZDP se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.
19. Podle § 24 odst. 1 věty první ZDP se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
20. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
21. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
22. Dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí; neunesení důkazního břemena daňovým subjektem neznamena, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat. Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, platí s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Prokáže-li správce daně v tomto smyslu takovéto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno a to se přeneso opět na daňový subjekt (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.10.2014, č.j. 9 Afs 48/2013-32).
23. Zároveň platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Správci daně zároveň

žádná pravidla nestanoví důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků, přičemž závěry dokazování musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky a úvaha správce daně musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřena. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Správce daně musí tedy daňovému subjektu při dokazování poskytnout součinnost a zároveň vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu. Pokud se i přesto skutečnosti tvrzené daňovým subjektem neprokážou, znamená to, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno.

24. Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba trvat na souladu skutečného stavu se stavem formálním. V této souvislosti zdejší soud odkazuje například na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12.4.2006, č.j. 5 Afs 40/2005-72, podle nichž „...pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo...“ (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.4.2008, č.j. 7 Afs 18/2008-48, či ze dne 26.10.2007, č.j. 8 Afs 106/2006-58). Zdejší soud rovněž zdůrazňuje závěry judikatury Nejvyššího správního soudu, týkající se prokazování uskutečnění poskytnutých plnění tak, jak je deklarováno na daňových dokladech, zejména pokud jde o deklarovaného dodavatele, které byly shrnuty kupř. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26.3.2020, č.j. 10 Afs 255/2018-39, tak, že „... ani formálně bezvadné doklady (které lze propojit s platbami) v kombinaci s fakticky existujícím (fakticky doložitelným) plněním nemusí být pro unesení důkazního břemene dostatečné, pokud nebyla celá obchodní transakce v úplnosti a logicky uspokojivě vysvětlena... k tomu lze odkázat na judikaturu citovanou stěžovatelem. Podle rozsudku NSS ze dne 28. 12. 2011, čj. 8 Afs 39/2011-109, Goldfein CZ (šlo o balicí a úklidové práce), samotná skutečnost, že zboží či služby byly pořízeny, sama o sobě nevede k uznatelnosti uplatněného výdaje. Naopak daňový subjekt musí prokázat, že „vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů, nebo jak dostatečně určitě tvrdil o jinak uskutečněné transakci s věrohodným vysvětlením k nesprávnosti účetních dokladů“. Ačkoli je samotné pořízení zboží nebo služeb nepochybné, nemusí správce daně výdaj uznat, jestliže daňový subjekt toto své důkazní břemeno neunesl. Rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2018, čj. 4 Afs 1/2018-48, ELIO Slezsko (šlo o úpravu svahu skládky provozované daňovým subjektem), se rovněž zabýval situací, v níž práce neprovedl žádný ze subdodavatelů ve zjištěném dodavatelském řetězci, faktické provedení prací však zpochybněno nebylo (svah skládky byl upraven). Ani v takovém případě nemohou být výdaje automaticky uznány jen proto, že „někdo dotčené práce provést musel“. Pokud totiž práce neprovedl žádný ze zjištěných dodavatelů, ale někdo jiný, vyvstává v některých případech s ohledem na povahu plnění otázka o skutečném rozsahu těchto prací, a tedy výdaji, který má být uznán. Krajský soud se tedy mylí v závěru, podle něž je faktický dodavatel služeb, s nimiž se pojí uplatněné výdaje, nevýznamný. Správce daně nepochybil tím, že se zajímal o subdodavatele, které mu označili dodavatelé. Zejména od nich totiž mohl zjistit bližší okolnosti o tvrzených plněních (především jejich rozsahu), k nimž mu samotná žalobkyně neposkytla dostatečně přesné informace. To se mu ale nepodařilo“.

25. Namítá-li v této souvislosti žalobce, že správce daně vytyčil meze důkazního břemena žalobce nad rámec zákona, když jej vyzval k prokázání toho, o jaké konkrétní úklidové práce se jednalo, jaké prostory byly uklízeny, kdo konkrétně předmětné práce prováděl, dále popřípadě ke sdělení jmen pracovníků, dále kupř. ke sdělení, s kým žalobce jednal o zajištění úklidových služeb, jak často a kolika pracovníky denně byly úklidové práce prováděny, jakou měli úklidoví pracovníci v jednotlivých dnech pracovní dobu, kdo jim poskytoval úklidové prostředky, kdo jim zajišťoval ubytování, stravování, či jak se přepravovali, a pro případ, že byla uzavřena písemná smlouva či objednávka, požadoval správce daně jejich doložení (protokol č.j. 905800/15/2910-60562-711801 o ústním jednání ze dne 22.4.2015, výzva k prokázání skutečností ze dne 24.6.2015, č.j. 1188962/15/2910-60562-711801), tak zdejší soud s ním nesouhlasí.
26. Daňový subjekt je povinen prokázat ty skutečnosti, které sám tvrdí; těmi v projednávané věci bylo to, zda zdanitelné plnění v podobě úklidových služeb fakticky bylo uskutečněno, a to tak, jak bylo uvedeno na předložených daňových dokladech. Tím, že správce daně při jednání dne 22.4.2015 žalobce vyzval, aby popsal jednotlivé okolnosti související s poskytováním úklidových služeb, nijak nepochybil, neboť se jedná o běžné aspekty těchto činností, tedy takové, které zjevně souvisí s poskytováním úklidových služeb, za něž žalobce platil, případně související s běžnými okolnostmi uzavírání obchodního vztahu. Jednatel žalobce M. D. správci daně sdělil, že Družstvo BIVAS provádělo v roce 2012 a v 1. čtvrtletí roku 2013 kompletní úklidové práce v prostorách žalobce a společnosti DETAIL PRODUKT s.r.o. Žalobce neměl s Družstvem BIVAS písemně uzavřenou smlouvu ani objednávku, jednal pouze ústně s jednatelem Družstva BIVAS. Úklidové práce měli provádět čtyři pracovníci (zpravidla ve 12-ti hodinových směnách). Podle M. D. jednatel Družstva BIVAS vlastní více společností a někteří jeho pracovníci pracují u žalobce ve výrobě. Jakým způsobem byla započata obchodní spolupráce s Družstvem BIVAS, si M. D. již nepamatoval. Pokud jde o BUILDING COMPANY s.r.o., M. D. sdělil, že se jedná o následnickou společnost Družstva BIVAS, která v roce 2013 prováděla stejné práce jako Družstvo BIVAS v roce 2012. Dále uvedl, že nemá jmenný seznam lidí, kteří úklidové práce prováděli a nepamatuje si, s kým konkrétně z BUILDING COMPANY s.r.o. jednal. Obchodní spolupráce byla navázána přes pracovníky BUILDING COMPANY s.r.o., kteří pro žalobce pracovali ve výrobě. Nevěděl, zda byla sepsána smlouva o provádění úklidových prací. Pokud jde o daňové doklady, tak faktury za úklid obsahovaly obecné údaje, byly textově prakticky shodné a nebylo z nich zjevné, za jaký rozsah prací je fakturováno a jak byla určena cena (která byla fakturována v různé výši).
27. Správce daně proto následně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 24.6.2015, č.j. 1188962/15/2910-60562-711801, odkázal na výše zmíněné ústní jednání a uvedl, že žalobce činnosti popsal, avšak nedoložil, s kým jmenovitě jednal, jmenný seznam pracovníků (včetně identifikačních údajů k prověření totožnosti), kteří úklid prováděli; pokud nebyly doloženy další listiny coby důkazy, které by prokazovaly realizaci fakturovaných úklidových prací, k nimž se vyjadřoval jednatel žalobce v rámci výše zmíněného ústního jednání, tak uvedeným postupem správce daně nikterak nevybočil z pravidel rozložení důkazního břemena mezi daňovým subjektem a správcem daně.
28. Ze správního spisu plyne, že žalobce dle předložených daňových dokladů zaúčtoval do daňově účinných výdajů náklady na úklidové služby od Družstva BIVAS za zdaňovací období roku 2012 ve výši 1 515 810 Kč a 119 937 Kč za zdaňovací období roku 2013. V reakci na výzvu správce daně ze dne 24.6.2015, č.j. 1188962/15/2910-60562-711801, žalobce

sdělil, že úklid měli provádět zaměstnanci Družstva BIVAS, a to S. M., A. S., S. S. a O. D., což může osvědčit svou výpovědí tehdejší předseda Družstva BIVAS V. V.

29. Správce daně zjistil, že Družstvo BIVAS má virtuální sídlo a že do 1.3.2012 nemělo žádné zaměstnance, a v období od března do června 2012 mělo pouze tři zaměstnance (str. 11 zprávy o daňové kontrole). Okresní správa sociálního zabezpečení dále k výzvě správce daně k poskytnutí informací sdělila, že S. M. byla zaměstnána u Družstva BIVAS od 1.3.2012 do 21.5.2014, A. S. od 1.3.2012 do 31.1.2013, S. S. od 1.3.2012 do 31.1.2013, a O. D. od 1.7.2012 do 30.6.2013.
30. V rámci výsledku svědků, kterých se účastnil také jednatel žalobce M. D., S. M. uvedla, že u žalobce ani ve společnosti DETAIL PRODUKT s.r.o. nikdy neuklízela a v Žirovnici nebyla, práce vykonávala v Praze, kde leštila kovové díly; nevzpomněla si, pro jakou společnost. S. M. dále uvedla, že pokud najde doklad o zaměstnání týkající se roku 2012 a 2013, do něhož byla vyslána Družstvem BIVAS, správci daně tento doklad zašle (protokol o výsledku svědka ze dne 23.9.2015, č.j. 1422297/15/2910-60562-711801). Správce daně k tomu ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že S. M. dodatečně nic nedoložila. Jednatel žalobce k tomu uvedl, že S. M. u žalobce a DETAIL PRODUKT s.r.o. uklízela a že jejím zaměstnavatelem bylo Družstvo BIVAS nebo BUILDING COMPANY s.r.o.
31. Svědkyně A. S. vypověděla, že v letech 2012 a 2013 byla zaměstnána u Družstva BIVAS a že pracovala i bydlela v Žirovnici. Práci vykonávala na stroji, kontrolovala díly a prováděla jiné činnosti dle pokynů mistra výroby. Pracovala pět dnů v týdnu, měla osmihodinové pracovní směny. Pracovala s ostatními zaměstnanci, jejichž jména si už nepamatovala. Uvedla však, že si pamatuje paní S. M., která uklízela v dílně (protokol o výsledku svědka ze dne 23.9.2015, č.j. 1430690/15/2910-60562-711801). S. S. vypověděl, že byl zaměstnán jako dělník u Družstva BIVAS, pracoval u žalobce na různých strojích, jednalo se o obrábění dílů, práci mu přiděloval směnový mistr. Měl osmihodinové pracovní směny, do místa výkonu práce u žalobce chodil pěšky. Na otázku jednatele žalobce, zda prováděl i uklízení práce, například úklid špon, uvedl, že on osobně úklid neprováděl, ale prováděli jej ostatní agenturní pracovníci (protokol o výsledku svědka ze dne 23.9.2015, č.j. 1422486/15/2910-60562-711801). K O. D. správce daně zjistil, že dle evidencí Cizinecké policie měl povolený pobyt na území České republiky do 20.4.2014, proto jeho výslech nebyl proveden.
32. Zdejší soud s ohledem na uvedené ve shodě se správcem daně a žalovaným uvádí, že provedené svědecké výpovědi zaměstnanců Družstva BIVAS realizaci úklidových prací neprokazují; tito pracovníci totiž sdělili, že buď v Žirovnici vůbec nepracovali (S. M.), anebo pracovali na strojích.
33. Žalobce dále poukazuje na to, že dne 4.11.2015 doložil čestné prohlášení J. V., vedoucího výroby, a Ing. P. M., obchodní referentky, a vytýká správním orgánům, jakým způsobem s těmito listinami naložily. Uvedené osoby podle žalobce potvrdily, že úklid byl prováděn, a to paní S. M.
34. Zdejší soud s výtkami žalobce vůči postupu správce daně a žalovaného, pokud se jedná o tato čestná prohlášení, nesouhlasí. Uvedená prohlášení podle správce daně neprokazují faktické uskutečnění deklarovaných úklidových služeb a ani to, v jakém časovém období měla S. M. pracovat u žalobce či u DETAIL PRODUKT s.r.o., jaké uklízení práce prováděla, zda se jednalo o běžné uklízení práce (úklid administrativních prostor a sociálních zařízení), nebo

o práce ve výrobě (uklizení okolo obráběcích strojů, odvoz třískového odpadu od obráběcích strojů atp.), ani že by se deklarované služby – úklidové práce – uskutečnily tak, jak je deklarováno na daňových dokladech.

35. Podle správce daně nebylo ani potřebné uvedené osoby vyslechnout jako svědky, neboť by se dalo předpokládat, že by mohly osvědčit, že paní S. M. prováděla ve výrobě nějaké úklidové práce. Žalovaný poté v napadeném rozhodnutí uvedl, že čestná prohlášení jsou v rozporu se samotnou výpovědí S. M., která jednoznačně popřela, že by kdy pro žalobce či DETAIL PRODUKT s.r.o. prováděla úklid v Žirovnici. Žalovaný rovněž zdůraznil, že čestnými prohlášeními nemůže být proveden důkaz, skutečnost jimi nemůže být prokázána, ale pouze osvědčena, neboť čestné prohlášení samo o sobě není způsobilé doložit fakticitu skutečností v něm uvedených a obecně ho nelze považovat za důkazní prostředek v daňovém řízení, k čemuž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.5.2006, č.j. 1 Afs 77/2005-43.
36. Podle zdejšího soudu správní orgány vysvětlily, v čem předložená čestná prohlášení odporují dalším zjištěním; z argumentace žalobce pak neplyne, že by výsledkem uvedených osob měla být prokázána jiná skutečnost, než právě obecně to, že úklidové práce prováděla S. M. Zdejší soud v této souvislosti zdůrazňuje, že podle tvrzení žalobce měly úklid provádět celkem 4 osoby, a podle sdělení bývalého předsedy Družstva BIVAS 5 až 6 pracovníků, tedy nikoliv pouze S. M.
37. Zdejší soud dále zdůrazňuje, že „čestné prohlášení“ je listinou, která není ze zákona nadána pravdivostí o tom, co je v ní uvedeno, což plyne z ustálené judikatury správních soudů; *„Tvrzení třetí osoby, zachycené v písemné formě bude bezesporu důkazním prostředkem, který musí být správcem daně vyhodnocen. Nicméně ani prohlášení třetí osoby nemůže zpravidla samo o sobě doložit výdaj v určité výši. Na druhou stranu ani první senát, ani žádný jiný senát Nejvyššího správního soudu...nikdy nejudikoval tak, že by správce daně mohl čestné prohlášení bez dalšího vymlčet. Jakkoliv musí správce daně přihlídnout ke všem skutečnostem, které v daňovém řízení vyjdou najevo, neznamená to, že jakékoliv skutečnosti či dokonce tvrzení musí následně zoblednit jako důkazy“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2014, č.j. 9 Afs 139/2013-30). Podle zdejšího soudu se správní orgány s doloženými čestnými prohlášeními dostatečným způsobem vypořádaly. Rovněž zdůvodnění, proč neprovedly výsledky J. V. a Ing. P. M., před zdejším soudem s ohledem na všechny zjištěné další skutečnosti ob stojí. Pokud správce daně uvedl, že nebylo potřebné uvedené osoby vyslechnout jako svědky i z toho důvodu, že se jedná o současné zaměstnance, kteří jsou ekonomicky a personálně závislí na žalobci a takový důkazní prostředek by neměl dostatečnou věrohodnost, nejedná se o argument, který by mohl mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a závěr správních orgánů, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně. Okolnost, že žalovaný v bodu 48 poněkud nepřesně interpretuje stávající judikaturu Nejvyššího správního soudu (když uvádí, že čestným prohlášením nemůže být nikdy proveden důkaz a nelze ho obecně považovat za důkazní prostředek), nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť z obsahu zprávy o daňové kontrole a závěrů správce daně a žalovaného je zřejmé, že uvedené listiny resp. jejich obsah fakticky hodnoceny byly.
38. Pokud jde o argument žalovaného v bodu 81 napadeného rozhodnutí, na který žalobce poukazuje, že již provedené důkazy přinesly závažné rozpory s tvrzeními žalobce, že by je další dokazování nemohlo odstranit, tak v kontextu všech správcem daně shrnutých a hodnocených skutečností neprovedení dalších výsledků svědků ob stojí. Za situace, kdy byl

podle zdejšího soudu skutkový stav dostatečně zjištěn, nespátřuje zdejší soud ani ve formulaci zvolené žalovaným v jedné větě napadeného rozhodnutí vadu postupu správních orgánů, která má podle žalobce spočívat v hodnocení důkazů, aniž by byly provedeny, a ani porušení zásady volného hodnocení důkazů, jak namítá žalobce.

39. Žalobce dále v této souvislosti nesouhlasí se závěrem žalovaného, že pan V. z toho důvodu, že byl zaměstnancem DETAIL PRODUKT s.r.o., nemohl potvrdit provádění úklidu u žalobce.
40. Zdejší soud souhlasí se žalobcem potud, že nelze dovozovat, že by zaměstnanec DETAIL PRODUKT s.r.o. nemohl být svědkem provádění úklidu v prostorách výroby jinými pracovníky. Zdejší soud nicméně souhlasí s tím, že obě uvedená čestná prohlášení, která pouze v obecnosti obsahují informaci o tom, že paní M. prováděla úklid, hodnotily správní orgány v kontextu výše shrnutých zjištění. Je sice pravdou, že A. S. uvedla, že si pamatuje paní S. M., která podle ní prováděla úklid na dílně, nicméně v daném případě se jedná o dvě si odporující tvrzení, kdy zdejší soud v tomto směru souhlasí se závěry správce daně a žalovaného a s jejich hodnocením svědecké výpovědi paní M. ve světle výše uvedeného souhlasí. Je třeba zdůraznit, že jednatel žalobce uvedl, že pracovníci na úklid od Družstva BIVAS byli asi 4 a pracovali 12 hodin denně, přitom A. S. a S. S. vypověděli, že chodili na 8 hodinové směny a úklid neprováděli. Podle zdejšího soudu se neprokázalo provádění úklidu ani jednou ze žalobcem či V. V. uváděných osob, čili nejen S. M.; je rovněž s podivem, že A. S. si kromě jména S. M. žádná další jména pracovníků nevybavila.
41. Pokud žalobce namítá, že S. M. uvedla ve své výpovědi záměrně nepravdivé údaje, protože se obávala možného postihu, tak podle zdejšího soudu se jedná pouze o ničím nepodloženou domněnku, kterou nepotvrzuje ani žalobcem zmiňovaná prezenční listina ze školení pravidel pro nakládání s nebezpečnými chemickými látkami a chemickými přípravky ze dne 27.1.2012 a 21.1.2015, kde je uveden podpis S. M. S tímto dokumentem se vypořádal již správce daně na str. 20 zprávy o daňové kontrole, když uvedl, že S. M. nemohla u žalobce jako (agenturní) zaměstnanec Družstva BIVAS v té době pracovat, protože podle evidencí Okresní správy sociálního zabezpečení měla nastoupit do zaměstnání v Družstvu BIVAS dne 1.3.2012 a ukončit je dne 21.5.2014. Nadto nelze podle správce daně shledat vazbu uvedeného školení na úklidové práce, které měla S. M. u žalobce provádět, pokud neprováděla jinou činnost, než jaká byla deklarována na přeložených daňových dokladech (např. úklid a mytí strojů, odvoz třískového odpadu, který obsahuje zbytky emulzí a olejů pro obrábění). Současně V. V. z Družstva BIVAS vypověděl, že školení měl provádět on a nikoli jednatel žalobce, který je uveden na prezenčních listinách jako školitel a který se sám nikdy při jednání se správcem daně nezmínil o tom, že by měl školení provádět. Uvedená listina tedy provádění úklidu S. M. v Žirovnici nijak neprokazuje.
42. Pokud jde o bývalého předsedu Družstva BIVAS V. V., ten v rámci své svědecké výpovědi uvedl, že si nepamatuje, jak navázal kontakt se žalobcem, dále že smlouvu o obchodní spolupráci se žalobcem včetně všech ostatních dokladů předal novému majiteli Družstva BIVAS. Kde se nachází účetnictví Družstva BIVAS v současné době, nevěděl. V. V. dále uvedl, že žalobci poskytoval zaměstnance na úklidové služby, uklízení v hale a v kancelářích, uklízení sněhu, sekání trávy a zametání. V. V. dále uvedl, že v roce 2012 a 2013 měl celkem asi 10 až 15 zaměstnanců, z nich 5 až 6 provádělo úklidové služby, zbytek pracoval na strojích. Pan D. a Š. čistili stroje, špony, paní M. se starala o sociální zařízení, uklízela jídelnu, chodby, kanceláře, pan P. a J. dělali venkovní údržbu. V. V. prováděl

školení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci zaměstnanců, kteří pracovali pro žalobce. Zaměstnanci Družstva BIVAS si sami evidovali docházku a počet odpracovaných hodin, společně se zástupci žalobce byl kontrolován stav úklidu a bylo ověřováno, jestli smluvené práce byly vyhotoveny (protokol o výsledku svědka ze dne 24.9.2015, č.j. 1427712/15/2910-60562-711801).

43. Správce daně a žalovaný podle zdejšího soudu tuto svědeckou výpověď správně vyhodnotili, a to na základě jejího obsahu a v souvislosti s ostatními zjištěnými skutečnostmi, přičemž jejich úvahy nelze podle zdejšího soudu označit za „navozující dojem nekontaktnosti“ Družstva BIVAS, jak namítá žalobce. Nesrovnalosti, na které správní orgány poukázaly nelze podle zdejšího soudu označit za nevýznamné pro hodnocení věrohodnosti a důkazního významu této svědecké výpovědi pro prokázání tvrzení žalobce (zdejší soud v tomto ohledu odkazuje zejména na str. 14 a str. 17 až 19 zprávy o daňové kontrole a bod 43 napadeného rozhodnutí). Je třeba zdůraznit, že V. V. neměl k dispozici žádné dokumenty potvrzující provedení úklidových prací a odvolával se v tomto směru na svého nástupce, jeho výpověď nebyla v souladu s tím, co ohledně navázání a ukončení obchodní spolupráce uvedl jednatel žalobce. V. V. dále sice uvedl, že družstvo mělo 10 až 15 zaměstnanců, z toho úklid mělo provádět 5 až 6 zaměstnanců, ovšem podle přílohy účetní závěrky za účetní období roku 2012 zveřejněné ve sbírce listin obchodního rejstříku mělo Družstvo BIVAS čtyři pracovníky. Dále správce daně upozornil na to, že V. V. správci daně sdělil zčásti jiná jména zaměstnanců (Š., P., J.), kteří měli úklid provádět, než jednatel žalobce. Správce daně v součinnosti s Okresní správou sociálního zabezpečení sice dohledal údaje o S. S. (pobytem v ČR do 31.10.2012) a M. P. (pobytem v ČR do 19.3.2013), nicméně jejich zaměstnání u Družstva BIVAS bylo ukončeno 27.11.2012, proto nemohli úklidové práce deklarované na předložených daňových dokladech vykonávat od tohoto data. Údaje o pracovníku jménem Janis se ani v součinnosti s Okresní správou sociálního zabezpečení nepodařilo zjistit. Správce daně dále poukázal na skutečnost, že pokud mělo z celkového počtu 10 až 15 zaměstnanců Družstva BIVAS provádět 5 až 6 pracovníků úklidové práce a ostatní měli pracovat na strojích, tak ohledně prací na strojích nebyly v účetnictví žalobce nalezeny žádné daňové doklady dokládající jejich provedení a uskutečnění. Podle správce daně z fakturovaných částek vyplývá, že rozsah úklidových prací byl v každém měsíci jiný, a žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky k tomu, jakým způsobem byl rozsah vykonané práce stanoven a jak byla stanovena cena za tyto práce.
44. Podle zdejšího soudu správní orgány dostatečně vysvětlily, proč ani výpověď V. V. neprokazuje, že úklidové práce pro žalobce vykonalo Družstvo BIVAS. Z ničeho ani neplyne, že by se výpověď V. V. a sdělení jednatele žalobce v odpovědích na jiné otázky správce daně shodovala, jak namítá žalobce, ani není zjevné, o jaká shodná tvrzení by se podle žalobce mělo jednat; v podstatných okolnostech se jejich tvrzení naopak rozcházela.
45. Žalobce dále nesouhlasí se závěrem žalovaného o tom, že se Družstvo BIVAS stalo pro správce daně nekontaktním. K tomu zdejší soud uvádí, že žalovaný v bodu 32 napadeného rozhodnutí uvedl, že k výzvě správce daně ze dne 27.3.2015, č.j. 631521/15/2910-60562-303988, Družstvo BIVAS zaslalo odpověď, jejíž součástí byla evidence DPH za rok 2012 a 1. čtvrtletí 2013, výkaz zisků a ztrát za rok 2012 a 2013, kniha pohledávek a závazků za rok 2012 a 2013 a tržby z prodeje služeb za rok 2012 a 2013, a dále v bodu 34 napadeného rozhodnutí uvedl, že vlastní činností správce daně zjistil, že Družstvo BIVAS sídlí na virtuální adrese, kde má spolu s ním registrováno sídlo cca 95 společností (což žalobce ani

nevyvrací). Žalobce v rámci této žalobní argumentace přitom neuvádí, co konkrétního mělo z těchto skutečností ve prospěch tvrzení o provedení úklidových prací Družstvem BIVAS vyplynout, a jak jinak by měl správce daně a žalovaný k listinám zaslaným Družstvem BIVAS přihlídnout, než jak se promítlo v nosných závěrech správce daně a žalovaného o neusnesení důkazního břemena žalobcem, kterým po stránce skutkové nemá zdejší soud co vytknout.

46. Podle zdejšího soudu ani tímto postupem, kdy se snažil získat požadované skutečnosti od tvrzeného dodavatele, pokud je nedoložil sám žalobce, správce daně nijak nepochybil. Pokud jde o virtuální charakter sídla Družstva BIVAS (na které se podle žalobce žalovaný také odvolává v souvislosti s nevěrohodností výpovědi V. V.), tak ze závěrů správních orgánů plyne, že se jednalo pouze o jednu z okolností, k níž správce daně a žalovaný přihlídl. Pokud žalobce namítá, že na otázku virtuálního sídla se správce daně při výslechu V. V. netázal, tak žalobce neuvádí, proč by takový dotaz měl být ve vztahu ke zjištění správce daně zachycujícím po stránce skutkové charakter sídla Družstva BIVAS podstatný.
47. Žalobce dále namítá, že žalovaný v bodě 29 napadeného rozhodnutí nesprávně dovedl, že předložené faktury věrně nezachycují dané skutečnosti. Podle žalobce bylo v předmětu faktur uvedeno „úklidové práce“, což je podle žalobce zcela běžné v obchodním styku, avšak není běžné, aby byly do předmětu faktury složitě rozepisovány další údaje; z uvedeného tak nelze dovozovat, že faktury nezachycují věrně dané skutečnosti a uvedené závěry žalovaného jsou nepřezkoumatelné.
48. Zdejší soud k tomu zdůrazňuje, že podstatné je, že faktury coby formální daňový doklad samy o sobě údaje v nich uvedené neprokazují. Žalovaný v bodě 30 napadeného rozhodnutí správně poznamenal, že v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu fakturu či účetní zápisy nelze osvědčit jako důkazy prokazující, že k poskytnutí služeb skutečně došlo a že služby deklarované na fakturě byly skutečně provedeny. Pokud jde o míru podrobností uváděných na fakturách, v daném případě se jednalo o opakující se text „Fakturujeme vám za úklidové práce ve výrob. Závodě Detail za měsíc...“, přičemž takový daňový doklad by pouze ve spojení s dalšími důkazy (nikoli sám o sobě) mohl prokazovat uskutečnění deklarovaných plnění. V daném případě, jak bylo výše podrobně popsáno, se tak nestalo, a závěr o neunesení důkazního břemena žalobcem správní orgány nedovodily s ohledem na nedostatečně konkrétní údaje na předložených fakturách. Zdejší soud tedy uvedenou výtku žalobce považuje za nedůvodnou.
49. Pokud žalobce polemizuje se závěrem žalovaného, který v souvislosti s hodnocením svědeckých výpovědí uvedl, že svědeckou výpověď lze užít jako důkazního prostředku pouze v případě, že je konkrétní, věrohodná a současně není v rozporu s ostatními zjištěními, tak podle zdejšího soudu sám žalobce současně odkazuje na zásadu volného hodnocení důkazů, kdy podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Žalovaný ani správce daně nedovodili, že by „referenčním“ důkazním prostředkem byl pouze první provedený důkaz, jak naznačuje žalobce, a především takto při dokazování nepostupovali. Ani tato námitka tudíž není důvodná.
50. Zdejší soud tak na závěrech správce daně a žalovaného, pokud jde o Družstvo BIVAS, neshledává žádnou nelogičnost, nesprávnost či nepřezkoumatelnost.

51. Pokud se jedná o přijatá plnění od společnosti BUILDING COMPANY s.r.o., tak správce daně zjistil, že za zdaňovací období roku 2013 si žalobce dle předložených daňových dokladů zaúčtoval do daňově účinných výdajů náklady na úklidové služby od tohoto subjektu v hodnotě 1 482 621 Kč. K výzvě k prokázání skutečností ze dne 24.6.2015, č.j. 1188962/15/2910-60562-711801, žalobce správci daně poskytl seznam zaměstnanců BUILDING COMPANY s.r.o., k němuž uvedl, že si jej od tohoto dodavatele vyžádal. Konkrétně se jednalo o pracovníky V. F., R. M., S. N. a T. P.
52. Správce daně za účelem ověření uvedených informací od Okresní správy sociálního zabezpečení zjistil, že V. F., R. M., S. N. a T. P. byli zaměstnání u BUILDING COMPANY s.r.o. až od 4.12.2014; v roce 2013 byly uvedené osoby zaměstnanci Škoda Ekonomů družstvo. Již z toho je podle zdejšího soudu zjevné, že BUILDING COMPANY s.r.o. nemohla provádět úklidové práce prostřednictvím těchto osob.
53. Správce daně dále od BUILDING COMPANY s.r.o. obdržel smlouvu na dodávku úklidových prací uzavřenou se žalobcem dne 15.1.2013, dodatek k této smlouvě ze dne 20.2.2013, prezenční listinu ze školení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci ze dne 22.12.2013, seznam zaměstnanců, přiznání k DPH za rok 2012 a 2013, výpisy z evidence pro daňové účely a bankovní výpisy, seznam zaměstnanců BSD SERVICE s.r.o.
54. Správce daně dále vyslechl I. B., jednatele BUILDING COMPANY s.r.o., který uvedl, že obchodní spolupráci se žalobcem pravděpodobně navázal přes webové stránky úřadu práce. Jednal pouze s M. D. v prostorách žalobce, úklidové práce probíhaly dle uzavřené smlouvy a nebyly vystavovány žádné objednávky. Úklid provádělo několik pracovníků (tři až šest), jejich počet se podle I. B. měnil podle potřeb žalobce, přičemž úklidové práce pro žalobce byly prováděny subdodavatelsky společností BSD SERVICE s.r.o. (protokol o výsledku svědka ze dne 16.12.2015, č.j. 1635022/15/2910-60562-711801).
55. Podle zdejšího soudu, ani pokud jde o výpověď I. B., nelze souhlasit se žalobcem v tom, že by byla správce daně a žalovaným nesprávně hodnocena (zdejší soud v tomto ohledu odkazuje zejména na str. 29 a str. 30 až 31 zprávy o daňové kontrole a body 62 až 63 napadeného rozhodnutí). Správní orgány i tu správně akcentovaly nesoulad obsahu této svědecké výpovědi se sděleními jednatele žalobce. Žalovaný rovněž zdůraznil, že z dokladů, které správci daně zaslala společnost BUILDING COMPANY s.r.o. vyplynulo, že docházelo k přefakturaci úklidových služeb mezi společnostmi TENVOL s.r.o., BSD SERVICE s.r.o., BUILDING COMPANY s.r.o. a žalobcem. Skutečnost, zda byly úklidové práce provedeny, nebylo možné ověřit ani u společnosti TENVOL s.r.o.; bylo zjištěno, že tato společnost sídlí na virtuální adrese, neplní své daňové povinnosti, nepodává daňová přiznání, daňové povinnosti nepřiznává nebo nehradí, pro správce daně je nekontaktní a od 7.8.2012 není plátcem DPH. Žalovaný rovněž poukázal na to, že společnost TENVOL s.r.o. ani BSD SERVICE s.r.o. nevykazovaly žádné, anebo nedostatečné množství zaměstnanců, kteří by případné úklidové práce mohli vykonávat. Uvádí-li tedy žalobce, že neexistuje důkaz, že by úklidové práce prováděla namísto BSD SERVICE s.r.o. společnost TENVOL s.r.o., tak zdejší soud s ním souhlasí; nebyl totiž v daňovém řízení zjištěn žádný důkaz prokazující, že by ať už kterákoli z uvedených společností úklidové práce pro žalobce skutečně prováděla.
56. Žalobce dále odkazuje na výpověď I. B. a namítá, že subdodavatel BDS SERVICE s.r.o. disponoval potřebným počtem pracovníků; k tomu žalobce v žalobě přikládá seznam zaměstnanců BSD SERVICE s.r.o. v roce 2013, z něhož je podle žalobce zřejmé, že BSD

SERVICE s.r.o. potřebnými zaměstnanci disponovala; podle žalobce jsou součástí tohoto seznamu také osoby, které již byly společností BSD SERVICE s.r.o. identifikovány v podání BUILDING COMPANY s.r.o., které podle žalobce žalovaný pominul.

57. K tomu zdejší soud uvádí, že pokud jde o uvedený seznam zaměstnanců BSD SERVICE s.r.o. (jedná se o listinu nadepsanou „Zaměstnanci BSD SERVICE s.r.o. IČO:27403173“, ve které je pod údajem „Úklidové práce Žirovnice“ uvedeno 6 jmen – S. A.-D., S. L. T., S. C.-M., K. I. B., N. P. B., P. I. P.), správce daně se jím zabýval ve zprávě o daňové kontrole s tím, že poukázal na skutečnost, že uvedené osoby byly zaměstnanci této společnosti až od 1.10.2013. Žalovaný se pak podle zdejšího soudu závěry správce daně, pokud jde o služby, jež měla žalobci poskytnout BUILDING COMPANY s.r.o., ve světle odvolacích námitek dostatečným způsobem zabýval.
58. Zdejší soud především odkazuje na rozpory mezi tvrzeními žalobce a jednatele BUILDING COMPANY s.r.o. a na skutečnost, žalobce v průběhu daňového řízení doložil jmenný seznam osob, které měly provádět úklidové práce, přičemž informace o těchto osobách správce prostřednictvím informací od Okresní správy sociálního zabezpečení zjišťoval, jak bylo uvedeno výše. Současně k tomu žalobce navrhl výslech statutárního orgánu BUILDING COMPANY s.r.o., kdy I. B. z BUILDING COMPANY s.r.o. vypověděl, že úklidové práce byly prováděny subdodavatelsky společností BSD SERVICE s.r.o. Podle zdejšího soudu takový rozpor nemůže osvětlit ani následně doložený jmenný seznam pracovníků BSD SERVICE s.r.o., kteří údajně měli provádět úklidové práce, nadto bez bližší identifikace uvedených osob a konkretizace jimi prováděných prací. Pakliže žalobce nyní v žalobě přikládá, byť jakkoli doplněné, již dříve předložené seznamy pracovníků BSD SERVICE s.r.o., tak předně měl žalobce v daňovém řízení bez jakýchkoliv pochybností a rozporů uvést a doložit, kdy, kým konkrétně, jakým způsobem a v jakém rozsahu mu byly úklidové služby poskytnuty. Zdejší soud tak listinou, která podle žalobce obsahuje seznam zaměstnanců BSD SERVICE s.r.o., kteří u něj měli uklízet v roce 2013, nedokazoval.
59. Pokud jde dále v této souvislosti o žalobcem zmiňovanou přílohu č. 1 k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 15.12.2016, tak s tímto vyjádřením (k němuž žalobce připojil v příloze v žalobě akcentovanou písemnost „požadavek prací pro úklidovou firmu“ obsahující seznam konkrétních úklidových prací a kontaktní údaje na žalobce), se správce daně vyčerpávajícím způsobem vypořádal na str. 36 až 48 zprávy o daňové kontrole. Podle argumentace žalobce na str. 4 předmětného vyjádření má tato listina dokládat seznam úklidových činností, které musely být provedeny a které žalobce kontroloval; proti tomu stojí argumenty správce daně na str. 43 a 44 zprávy o daňové kontrole.
60. Zdejší soud nikterak nezpochybňuje, že ve výrobně autodílů z povahy věci úklidové práce musejí být prováděny. V posuzované věci jde však o to, že pokud žalobce nedoložil žádné písemnosti týkající se obchodního vztahu s uvedenými dodavateli, např. korespondenci běžnou mezi obchodními partnery dokládající vzájemnou obchodní spolupráci. Rovněž nedoložil žádné doklady prokazující skutečnou realizaci předmětných úklidových prací, např. harmonogram prací, stanovení rozsahu a ceny zbylých prací, doklady o kontrole úklidu apod. Proto žalobce neprokázal, že úklidové práce mu byly dodány subjekty, jimiž bylo provedení úklidu žalobci fakturováno, s tím, že správce daně a žalovaný identifikovali dostatečné pochybnosti plynoucí z provedených důkazů o tom, zda vůbec byly úklidové práce tak, jak žalobce tvrdil, skutečně poskytnuty.

61. Zdejší soud dále zdůrazňuje, že uvedené neprokazuje ani tvrzení žalobce, že kvalita vykonaných úklidových prací byla osobně kontrolována a že zjištěné nedostatky byly vždy operativně řešeny, že dodavatelé fakturovali žalobci měsíčně fixní částku zvýšenou o dohodnuté vícepráce, k čemuž žalobce odkazuje na dodatek č. 1 ke smlouvě na dodávku úklidových prací ze dne 20.2.2013, a že úklidové práce byly hrazeny bezhotovostně.
62. Podle zdejšího soudu žalobce uvedená tvrzení žádným způsobem nedoložil. Jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, v dodatku č. 1 ke smlouvě na dodávku úklidových prací ze dne 15.1.2013 je sice uvedena paušální částka 60 000 Kč za pravidelný úklid v objektu patřícímu žalobci a jsou smlouveny vícepráce, na které je stanovena cena 150 Kč za hodinu, nicméně daňové doklady jsou vystaveny na větší částky než 60 000 Kč, a ze žádných jiných dokumentů nelze vyčíst např. za jaké úklidové práce a v jakém množství byly fakturovány zbylé částky; žalobce nepředložil správci daně žádnou písemnost, ze které by vyplynulo, na jakém celkovém množství provedené práce se s dodavatelem BUILDING COMPANY s.r.o. dohodl a jak byly např. úklidové práce vykazovány a jak byl kontrolován objem a kvalita provedených prací. Současně zdejší soud také uvádí, že ani skutečnost, že byly úhrady prováděny bezhotovostně, neprokazuje, že k úklidovým pracím skutečně došlo.
63. Pokud žalobce namítá, že nelze po jednateci žalobce spravedlivě požadovat, aby byl bez přípravy schopen reagovat na otázky týkající se marginálního subdodavatele, a nadto vztahující se k období více než dva roky starému, tak podle zdejšího soudu není zjevné, kterého subdodavatele má žalobce na mysli; bez ohledu na skutečnost, zda jde o dodavatele BUILDING COMPANY s.r.o. či jeho případného subdodavatele, byl to především žalobce, kdo si ve vlastním zájmu měl zajistit dostatek důkazů, jimiž by prokázal, jaké služby mu byly poskytnuty, kým a v jakém rozsahu.
64. Zdejší soud také považuje za nerozhodné, že jednatel žalobce odpovídal na otázky správce daně bez přípravy; jednatel žalobce měl možnost své vyjádření doplnit kdykoliv v průběhu řízení i poté, co proběhlo ústní jednání dne 22.4.2015, a svá tvrzení doložit. Pokud žalobce poukazuje na to, že se ústní jednání s jednatelem žalobce a výsledky svědků uskutečnily s odstupem několika let od počátku relevantního zdaňovacího období, tak tato skutečnost podle zdejšího soudu nemůže mít vliv na závěr správce daně, že žalobce svá tvrzení neprokázal. Bylo na žalobci, aby si pro případ, že hodlá uplatňovat daňově účinné výdaje, zajistil dostatečné důkazy coby podklady svého tvrzení, neboť pouze tak dokáže unést své důkazní břemeno. Správce daně a žalovaný vytýkali žalobci především to, že neprokázal věrohodnými důkazy přijetí tvrzených plnění od deklarovaných dodavatelů, a ani zjištění dalších skutečností vlastní činností správce daně k prokázání deklarovaných plnění nepřispělo.
65. Žalobce dále namítá, že žalovaný pomíjí, že povinnost podávat za své zaměstnance hlášení k Okresní správě sociálního zabezpečení se (za určitých podmínek) nevztahuje na dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr. K tomu zdejší soud uvádí, že vyjma pracovní smlouvy, která měla být uzavřena s paní S. M. (a se kterou se správní orgány vypořádaly), v průběhu daňového řízení žádné dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr zjištěny nebyly, resp. žalobce takový argument v daňovém řízení ani neuplatnil; žádná relevantní indicie, která měla vést správce daně k dalšímu prověřování potenciálně možných pracovníků vykonávajících úklidové práce tzv. na dohodu, v průběhu daňového řízení nevyplýnula.

66. Žalobce rovněž považuje za nepodložený závěr žalovaného, že částky účtované za služby byly tentýž nebo následující den vybírány v hotovosti. Nadto se podle žalobce nejedná o skutečnost, kterou by žalobce věděl či vědět měl a mohl a nelze mu ji tedy klást k tíži. Zdejší soud předně zdůrazňuje, že uvedený poukaz žalovaného se opírá o skutkové zjištění správce daně, což zdejší soud ověřil ve správním spisu, kde se nacházejí výpisy z účtů uvedených korporací poskytnuté bankovními institucemi (pokud jde o TENVOL s.r.o. od Reiffeisenbank a.s.). Nadto je zřejmé, že ani okolnosti týkající se subdodavatelského řetězce, který vyplynul z účetních dokladů od BUILDING COMPANY s.r.o. (kdy informace o daňovém subjektu TENVOL s.r.o., pokud jde o jeho nekontaktnost, byly správci daně zaslány také v odpovědi Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 10.8.2016), nebyly žalobci kladeny k tíži, jak uvádí v žalobě; správce daně se naopak v souladu se závěry výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu snažil zjistit, zda by úklidové práce žalobci nemohl reálně poskytnout jiný subjekt a v jakém rozsahu; to se však nepodařilo.
67. Žalobce také nesouhlasí s tím, jak se žalovaný vypořádal s jeho odvolací námitkou týkající se řádného provedení výsledků svědků, zejména s ohledem na jejich neporozumění českému jazyku.
68. K tomu zdejší soud uvádí, že žalobce v odvolání namítal, že v případě, kdy je z vůle správce daně prováděn výslech svědka, je povinností správce daně, aby výslech proběhl řádně, a pokud je jednacím jazykem jazyk český a předvolávaní svědci jsou osoby cizí národnosti, je na správci daně, aby v souladu s Listinou základních práv a svobod dostal práv těchto osob na tlumočníka. Žalobce namítal absenci podpisů u poučení i celých protokolů svědeckých výpovědí, konkrétně u S. M. a A. S.
69. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal na § 76 odst. 3 daňového řádu, podle něhož každý, kdo neovládá jazyk, jímž se vede jednání, má právo na tlumočníka zapsaného v seznamu tlumočnicků, kterého si obstará na své náklady. Současně odkázal na čl. 37 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, který stanoví, že kdo prohlásí, že neovládá jazyk, jímž se vede jednání, má právo na tlumočníka. Žalovaný upozornil, že svědci cizí národnosti, kteří u správce daně vypovídali, neprohlašovali, že český jazyk neovládají a že žádají u výsledku přítomnost tlumočníka. Podle žalovaného byli svědci cizí národnosti schopni komunikovat se správcem daně v českém jazyce, když ze svědeckých výpovědí neplyne, že by svědci např. neporozuměli kladeným otázkám, a ani jejich odpovědi nejsou jazykově zmatené. Podle žalovaného také zástupce žalobce byl přítomen výsledků těchto svědků, a i ten pokládal svědkům otázky v češtině, na které v češtině svědci odpovídali.
70. K absenci podpisů u poučení i u protokolů o svědecké výpovědi žalovaný odkázal na § 62 odst. 4 daňového řádu s tím, že odepření podpisu nebo vzdání se před podpisem protokolu bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost protokolu jako důkazního prostředku. Žalovaný upozornil, že S. M. odmítla protokol i poučení podepsat z důvodu neporozumění českým zákonům a nikoli českému jazyku, a proto použitelnost tohoto protokolu jako důkazního prostředku nebyla znemožněna. Dále žalovaný uvedl, že z protokolu o výsledku A. S. plyne, že paní S. byla seznámena s poučením ústně, poučení nepřčetla, přičemž tato strana je osvědčena podpisem paní S. Podle žalovaného tak A. S. byla poučena, přičemž v protokolu je obsažen podpis o poskytnutí poučení v souladu s § 60 odst. 3 daňového řádu. Současně žalovaný upozornil, že paní A. S. stvrdila souhlas se svou výpovědí i správnost zapsání výpovědi svým podpisem na všech stranách protokolu o výsledku svědka.

71. Zdejší soud uvedenou argumentaci žalovaného považuje za zcela vyčerpávající odpověď na odvolací námitku žalobce. Podle zdejšího soudu žalobce svojí argumentací nijak nevyvrací, že by v daném případě nebyly podmínky ve smyslu § 62 odst. 4 daňového řádu splněny. Podle zdejšího soudu také přestože někteří svědci nebyli české národnosti, z ničeho neplyne, že neporozuměli kladeným otázkám a smyslu a významu úkonu spočívajícího ve výslechu svědka. Z protokolů ani neplyne, že by jednatel žalobce, který byl u výslechů přítomen, upozorňoval, že by svědci čemukoli neporozuměli. Skutečnost, že někteří ze svědků odmítli buď celý protokol, nebo jeho část věnovanou poučení, podepsat, neznamená, že neporozuměli českému jazyku a že by jejich výpovědi nebylo možné použít jako důkaz.
72. Pokud žalobce namítá, že žalovaný netvrdí a nedokládá, že by některá z korporací, která u žalobce prováděla úklid, neodváděla daň či nepodávala daňová přiznání, tak k tomu zdejší soud uvádí, že skutečnost, že si dotčené subjekty plní své daňové povinnosti, neznamená, že se obchodní případy, na jejichž základě si žalobce uplatnil jako daňově účinné výše uvedené výdaje, udály tak, jak žalobce tvrdil, resp., že by ohledně deklarovaných transakcí nenesl důkazní břemeno.
73. Pokud žalobce namítá, že nebyl povinen prokazovat, který konkrétní pracovník jeho dodavatele danou úklidovou práci v konkrétním dni vykonal, tak podle zdejšího soudu správní orgány oprávněně požadovaly prokázání především toho, že služby byly poskytnuty a v jakém rozsahu, přičemž v daném konkrétním případě bylo nezbytné vyvrátit výše uvedené pochybnosti, které vyvstaly o tom, zda byl plnění spočívající v provádění úklidových prací vůbec schopen poskytnout subjekt, o kterém to žalobce tvrdil, s čímž souvisela i otázka, zda k tomu měl deklarovaný dodavatel k dispozici dostatečný počet pracovníků v rozhodné době, což se snažil správce daně zjistit, a to i vlastní činností.
74. Pokud žalobce s odkazem na § 92 odst. 2 daňového řádu namítá, že jestliže žalovaný dovodil, že skutkový stav nebyl dostatečně zjištěn, měl zopakovat výslech jednatele žalobce a dodavatelských korporací a současně provést výslechy osob činících čestná prohlášení, tak podle zdejšího soudu z § 92 odst. 2 daňového řádu plyne, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Z citovaného ustanovení daňového řádu ani z jeho jiného ustanovení neplyne, že by byl žalovaný povinen doplnit dokazování správce daně či provedené důkazy zopakovat, pakliže považuje správcem daně zjištěný skutkový stav za dostatečný a důkazy za řádně provedené, jako tomu bylo v nyní posuzované věci.
75. Pokud žalobce k žalobě přikládá čestné prohlášení S. S., k němuž uvádí, že se mu jej v reakci na napadené rozhodnutí podařilo získat a že S. S. v něm potvrzuje, že pracovníky úklidu potkával v prostorách společností v Žirovnici, úklid byl prováděn pravidelně každý den, a popisuje, jaké konkrétní činnosti byly v rámci úklidu prováděny, a současně uvádí jména osob, které si vybavil a které za Družstvo BIVAS prováděly úklid, tak podle zdejšího soudu bez ohledu na obsah takového prohlášení, z důkazů provedených v daňovém řízení, jak byly výše rekapitulovány a rozebrány, plyne, že žalobce svůj nárok neprokázal. Nadto S. S. byl správcem daně vyslechnut, přičemž nic konkrétního ve vztahu k provádění úklidu Družstvem BIVAS pro žalobce nesdělil. Není dále zřejmé, co by tomuto svědkovi, případně žalobci bránilo takové informace sdělit již správci daně v průběhu daňového řízení. Zdejší soud proto uvedenou listinou nedokazoval, neboť závěry správce daně a žalovaného jsou dostatečně i po stránce skutkové zdůvodněny.

76. Pokud žalobce k provádění úklidu namítá, že jestliže by nebyl prováděn např. odvoz špon, jež byl taktéž součástí úklidu, nebylo by možné pracovat na strojích, a že totéž platí pro úklid kanceláří a sociálních zařízení, a proto je nemyslitelné, aby úklid prováděn nebyl, tak to zdejší soud nezpochybňuje a nezpochybňují to ani správní orgány; ovšem podstatné je, že žalobce nijak neprokázal, že by mu byl úklid poskytnut, ať už deklarovanými či jinými dodavateli, a v jakém rozsahu.
77. Žalobce také namítá, že mu měly být uznány alespoň části výdajů na úklidové práce. Nesouhlasí přitom s tím, jak se žalovaný s uvedenou odvolací námitkou vypořádal v napadeném rozhodnutí a odkazuje k tomu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.11.2018, č.j. 2 Afs 97/2018-35.
78. K tomu zdejší soud uvádí, že žalovaný v bodě 75 napadeného rozhodnutí dovodil, že aby bylo možno v daném případě přihlédnout k minimálně nutným výdajům, muselo by se jednat o výdaje, u nichž nejsou žádné pochybnosti o dodávce jako takové, daňový subjekt identifikuje všechny související okolnosti šetřené transakce, byť nastaly odlišně od tvrzených skutečností. Minimálně nutné náklady lze tedy aplikovat toliko v případě, kdy z dokazování plyne, že služba (zboží) byla dodána, je znám její rozsah a kdo ji dodal. V posuzovaném případě však podle žalovaného existují důvodné pochybnosti již o samotné fakticitě plnění, které nebyly rozptýleny.
79. Zdejší soud takové argumentaci nemá co vytknout; správní orgány obou stupňů jednoznačně uvedly a také zdůvodnily, že žalobce neprokázal, že úklidové práce pro něj realizovali deklarovaní dodavatelé prostřednictvím jimi zajištěných pracovníků a ani žalobcem přímo identifikovaní pracovníci. Z tohoto důvodu tak zdejší soud považuje argumentaci žalobce, dovolávající se uznání části výdajů za úklidové práce, ve vztahu k posuzovanému případu za nepřipadnou. Správci daně se ani vlastní činností nepodařilo zjistit žádný jiný věrohodný a důkazně podložený „příběh“ o tom, kdo (jaký jiný daňový subjekt), v jakém rozsahu a za jakých podmínek pro žalobce úklidové práce vykonal.
80. Dále žalobce v souvislosti s uloženou povinností uhradit daňové penále namítá, že nebyl před zahájením daňové kontroly vyzván k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu.
81. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
82. S ohledem na obsah správního spisu a průběh řízení před správcem daně však nelze žalobci přisvědčit ani v tomto žalobním bodu, neboť správce daně nedisponoval dostatečným množstvím podkladů pro důvodný předpoklad o doměření daně, což bylo i důvodem pro následné zahájení daňové kontroly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 6 Afs 386/2017-56 ze dne 31.10.2018 nebo rozsudek Městského soudu v Praze č.j. 6 Af 29/2015-34 ze dne 14.12.2018); odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 6 Afs 61/2018-32 ze dne 10.10.2018 je tedy pro rozdílnou pozici správce daně ohledně skutkového stavu věci nepřiléhavý. Ostatně ani žalobce v žalobě neuvádí, z jakých konkrétních podkladů před zahájením daňové kontroly měl správce daně důvodně předpokládat, že bude daň doměřena.

83. Zdejší soud tedy neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

84. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 17. prosince 2020

Petr Šebek v.r.
předseda senátu