



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **FM SERVIS TRUTNOV, s.r.o.**, IČO: 252 86 935
sídlem Strmá 523, 541 03 Trutnov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 7. 2017, č. j. 29864/17/5300-22441-708274,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti celkem 7 rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům) Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 9. 2016. Správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období květen a červenec až prosinec roku 2012 v celkové výši 487 397 Kč, zároveň žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně.

2. Důvodem doměření DPH bylo neuznání odpočtu daně z přijatých zdanitelných plnění deklarovaných daňovými doklady, na kterých byla jako dodavatel uvedena společnost HARDWORK SERVICE s.r.o., IČO 24806153 (dále jen společnost „Hardwork“). Podle finančních orgánů žalobce v průběhu daňové kontroly neprokázal, že přijal zdanitelná plnění od plátce daně uvedeného na předložených dokladech. Porušil tedy § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

3. Žalobce předně konstatoval, že vykonává podnikatelskou činnost od roku 1998 a že hlavním předmětem jeho podnikání je úklid, úklidové služby, komplexní hygiena objektů a prodej úklidové chemie a techniky. Svou činnost vyvíjí po celém území ČR, zejména pro korporátní zákazníky. Vzhledem k rozsahu své činnosti si pro určité lokality sjednává subdodavatele.
4. Správce daně požadoval po žalobci mimo jiné prokázání toho, že úklidové činnosti pro něj v roce 2012 vykonávala v uváděném rozsahu společnost Hardwork, dále uvedení konkrétních zaměstnanců dané společnosti vykonávajících tuto činnost. Společnost Hardwork v průběhu let 2013 a 2014 změnila několikrát jednatele i společníka, a proto bylo pro žalobce obtížné zajistit požadované informace a dokumenty. I přes značné komplikace se však žalobci podařilo zajistit jak dřívější společnost vykonávající pro společnost Hardwork činnosti související s vedením účetních a daňových evidencí, společnost GSE spol. s r.o. (dále jen „GSE“), tak i osoby podílející se na vedení a organizování činnosti společnosti Hardwork, zejména pány M. a S., jakož i pana Š..
5. Pan M., navzdory velkým zdravotním problémům, při výslechu potvrdil uzavření obchodu s žalobcem ohledně úklidových činností pro OC Kaufland, zároveň uvedl, že skutečnou činnost prováděli agenturní zaměstnanci. Na jméno této agenturní společnosti si již nevzpomenul. Současně sdělil správci daně, že veškeré doklady a účetní evidence předal při prodeji společnosti Hardwork, což potvrdil jak vlastní protokol o předání, tak i výpověď nabyvatele, pana S., který předmětné doklady předal dále při dalším prodeji společnosti Hardwork novému majiteli.
6. Za této situace žalobce navrhl, aby správce daně vyžádal od banky výpisy z účtu zjištěného v rámci jednání s představiteli společnosti GSE a dále upřesnění majitelů protiúčtů, za účelem identifikace agenturní společnosti. Dále žalobce navrhl výslechy svědků - zaměstnanců OC Kaufland, kteří jednotlivě přebírali provedené úklidové práce. Správce daně uvedené důkazy odmítl provést s tím, že žalobce nemůže své důkazní břemeno přenášet na jiné osoby. Žalobce k tomu namítl, že identifikaci konkrétních osob provádějících úklidové práce za společnost Hardwork požadoval správce daně a žalobce nemá žádnou možnost tyto informace získat. Podle názoru žalobce je správce daně osobou, která vede daňové řízení a je nadána dostatečnými pravomocemi informace nezbytné pro daňové řízení po třetích osobách žádat. Jelikož správce daně tyto informace v řízení požadoval, bylo jeho procesní povinností uvedené informace zajistit. Žádný obecně závazný předpis neukládal žalobci povinnost disponovat těmito informacemi.
7. Žalobce zdůraznil, že správce daně neměl pochyby o skutečném provedení úklidových prací dle protokolů potvrzených pracovníky OC Kaufland. Správce daně

nezpochybnil ani uzavření kontraktu mezi žalobcem a společností Hardwork. Také vyúčtování odpovídala protokolům potvrzeným pracovníky OC Kaufland.

8. Dle žalobce tedy správce daně neúplně zjistil skutkový stav, nevedl daňové řízení v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem (dále jen „daňový řád“), a postavil žalobce do situace, kterou v době uzavírání a realizace kontraktu se společností Hardwork nemohl očekávat. Tedy že po něm bude požadována identifikace osob jiného zaměstnavatele, vykonávajícího subdodavatelské práce.
9. Žalobce dále namítl, že v průběhu projednávání zprávy o daňové kontrole uvedl důvody, pro které odepřel její podpis. Předložená zpráva neobsahovala veškeré náležitosti dle daňového řádu, přičemž žalobce tyto chybějící náležitosti konkrétně specifikoval. Správce daně tak měl o dané otázce vydat rozhodnutí. Dodatečný platební výměr byl tedy vydán v rozporu s daňovým řádem, neboť neobsahuje odůvodnění (odkaz na zprávu o daňové kontrole může nahradit odůvodnění platebního výměru jen v případě, že zprávu lze považovat za projednanou). Žalovaný může toliko přezkoumat rozhodnutí prvoinstančních orgánů, aby tak však mohl učinit, musí být nejprve vydány. Pokud by se žalovaný rozhodl tento nedostatek nahradit v rámci vlastního řízení, musel by své závěry se žalobcem nejprve projednat a dát mu možnost se k nim vyjádřit (což se nestalo).
10. Na závěr žalobce namítl, že žalovaný se nevypořádal se všemi odvolacími námitkami, zejména pak s námitkami týkajícími se zjištění skutkového stavu a neúplnosti platebního výměru.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě shrnul zjištění správce daně, na jejich základě mu vznikly pochybnosti o tom, že žalobce přijal předmětná zdanitelná plnění (provedení letního a zimního úklidu venkovních ploch OD Kaufland) od společnosti Hardwork. Žalobce nedoložil výzvy k provedení prací, z předložených výkazů práce není patrné, které osoby tyto práce prováděly, dále z nich nelze vyčíst místo výkonu práce a ve kterých dnech, kolik hodin a jaký druh práce byl prováděn. Při porovnání přijatých faktur a objednávek neodpovídají data realizace datům uskutečnění zdanitelných plnění, data uskutečnění zdanitelného plnění předchází datům realizace. Přijaté faktury tedy byly vystaveny dříve, než byly dodavatelem provedeny. Navíc byly zjištěny duplicitní předávací protokoly. Objednávky se dle žalobce uskutečňovaly ústně, ale tato skutečnost nebyla ničím doložena a správce daně neměl možnost toto tvrzení žádným způsobem ověřit. Uskutečnění provedených prací deklarovaným dodavatelem (společností Hardwork) nepotvrdily ani výpovědi svědků navržených žalobcem (svědci M., Š. a S.).
12. Podle žalovaného žalobce neprokázal u přijatých plnění oprávněnost nároku na odpočet daně. Rozhodné pro posouzení oprávněnosti uplatněného odpočtu totiž je (kromě jiného), zda plnění bylo uskutečněno deklarovaným plátcem (zde společností Hardwork). Žalobce v tomto bodě neunesl své důkazní břemeno.
13. Správce daně zároveň dostatečně zdůvodnil, proč neprovedl některé z žalobcem navržených důkazů. Výsledky zaměstnanců OD Kaufland neprovedl proto, že z výkazů práce jednoznačně vyplývá, že zástupce OD Kaufland převzal úklidové práce vždy od zástupce žalobce, nikoliv od zástupce společnosti Hardwork. Provedení prací následně

vyfakturovaných OD Kaufland nebylo v průběhu daňového řízení zpochybněno, a tak by bylo provedení výpovědi zaměstnanců OD Kaufland neúčelné. Navíc žalobce neprokázal žádnou spojitost mezi OD Kaufland a deklarovaným dodavatelem.

14. Žalovaný konečně také uvedl, že dodatečný platební výměr byl vydán až po řádně ukončené daňové kontrole, a zpráva o daňové kontrole tak nahradila jeho odůvodnění. Zpráva má všechny zákonem vyžadované náležitosti, žalobcovu odmítnutí podpisu zprávy bylo neopodstatněné, a proto nemělo vliv na její použitelnost jako důkazního prostředku v nalézacím řízení. O vyhodnocení důvodnosti odepření podpisu zprávy o daňové kontrole se nevydává rozhodnutí ve smyslu § 101 daňového řádu, jak se mylně domnívá žalobce.

IV. Ústní jednání

15. Žalobce během jednání zdůraznil, že si na realizaci úklidových prací u obchodních domů Kaufland najímal více subdodavatelů, přičemž spolupráce ve všech případech probíhala ve stejném režimu. Správce daně však neuznal pouze odpočty daně z přijatých zdanitelných plnění deklarovaných daňovými doklady, na kterých byla jako dodavatel uvedena společnost společnost Hardwork. Podle žalobce k tomu nebyl důvod, neboť o provedení předmětných úklidových prací nebylo žádných pochyb a skutečnost, že je provedla právě společnost Hardwork (prostřednictvím najatých agenturních pracovníků), potvrdili svědci vyslechnutí správcem daně. Žalovaný během jednání odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě.

V. Posouzení věci krajským soudem

16. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. Žalobu shledal nedůvodnou.
17. Žalobce uzavřel se společností Hardwork dne 22. 2. 2011 rámcovou smlouvu o dílo o výpomoci při provádění zimního úklidu a dne 20. 7. 2011 rámcovou smlouvu o dílo o výpomoci při provádění venkovního úklidu. V posuzovaných zdaňovacích obdobích (květen a červenec až prosinec roku 2012) uplatňoval na základě dokladů vystavených společností Hardwork odpočet v celkové výši 487 397 Kč. Předmětem sporu v posuzovaném případě tedy je, zda žalobci vznikl nárok na uvedený odpočet.
18. Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona je základní podmínkou pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči plátcí uplatnil jiný plátce, prokázání tohoto nároku daňovým dokladem.
19. Samotným předložením (formálně bezvadného) daňového dokladu však nedochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107). Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84,

konstatoval, že ani „*doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.*“ Pro uplatnění nároku na odpočet daně nestačí ani prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, je třeba prokázat, že k jeho přijetí došlo deklarovaným způsobem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 42/2011 – 56, a ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 91/2013 – 38).

20. Rovněž k problematice rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt již existuje bohatá soudní judikatura. Její závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v daňovém řádu (za jehož účinnosti rozhodovaly finanční orgány v nyní posuzované věci). Plyne z ní, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje 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 nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona 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. Uvedená ustanovení daňového řádu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a důkazních povinností mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86).
21. Z daňového spisu předloženého žalovaným k této věci krajský soud zjistil, že správce daně dne 3. 7. 2015 zaslal žalobci výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu, kterou po něm požadoval prokázání faktického uskutečnění deklarovaných obchodních případů (dle faktur vystavených společností Hardwork). Ve výzvě uvedl, že dle sdělení žalobce jeho odběratel (společnost Kaufland) trval na přesném a odsouhlaseném vyúčtování provedených služeb. Žalobce ale k předmětným daňovým dokladům nedoložil žádné písemnosti, které by prokazovaly, kdy a jakým způsobem příslušné práce (venkovní a zimní úklid) probíhaly, kým byly provedeny, kontrolovány, následně odsouhlaseny a komu byly předány. Pochybnosti správce daně plynuly také z toho, že si k některým fakturám na odběratele Kaufland, ve kterých byly vyfakturovány venkovní úklidové práce, nechal od žalobce předložit výsledovky těchto zakázek. Z uvedených výsledovek přitom vyplývá, že na tyto zakázky vynaložil náklady na pohonné hmoty, mzdové náklady a zákonné pojištění. Subdodávky v těchto případech nevykázal, přestože měl uzavřenu výše uvedenou smlouvu se společností Hardwork. Správce daně tak neměl možnost ověřit, zda k přijetí předmětných plnění došlo tak, jak je deklarováno na předložených dokladech (tj. zda k jejich přijetí došlo od dodavatele Hardwork). Z těchto důvodů vyzval žalobce, aby prokázal oprávněnost

uplatněného odpočtu z těchto přijatých zdanitelných plnění v souladu s § 72 a 73 zákona o DPH.

22. Žalobce reagoval na výzvu správce daně přípisem ze dne 3. 8. 2015. Uvedl, že společnost Hardwork prováděla předmětné práce u obchodních domů Kaufland na základě výše uvedených rámcových smluv o dílo. Tyto služby byly průběžně účtovány jako subdodávky a včetně ostatních nákladů byly součástí fakturace poskytovaných služeb mezi žalobcem a společností Kaufland. Žalobce vyzýval dodavatele (společnost Hardwork) k provedení prací vždy telefonicky. Osoby, které práce prováděly, žalobci nejsou známy. Pro žalobce nejsou podstatné, neboť dodavatel tyto práce zajišťoval vlastními silami. Žalobce práce neřídil, nekontroloval, ani neorganizoval, provedení prací bylo vždy odsouhlaseno pracovníkem společnosti Kaufland. Žalobce zároveň správci daně předložil výkazy o provedení úklidových prací a výkazy o zimní údržbě podepsané příslušnými pracovníky jednotlivých obchodních domů Kaufland. Správci daně také navrhl, aby si od společnosti Hardwork vyžádal seznamy zaměstnanců, kteří práce prováděli, seznam řídících pracovníků, kteří zakázky organizovali a pracovní listy o prováděných pracích. Dále navrhl, aby správce daně vyslechl svědky ze společnosti Hardwork, kteří se účastnili uzavření předmětných vztahů. Konkrétně označil svědka V. M..
23. Správce daně poté vyslechl V. M., jednatele společnosti Hardwork v období od 28. 2. 2011 do 16. 4. 2013. Svědek potvrdil existenci obchodních vztahů s žalobcem týkajících se zajištění úklidu ploch a úklidu sněhu u obchodních domů Kaufland. O osobách, které fakticky prováděly úklidové práce, o způsobu provádění prací, o jejich technickém zajištění, či o postupu při kontrole a předávání provedených prací mu však nebylo nic známo. Vypověděl, že společnost Hardwork neměla žádné zaměstnance, všechny zakázky řešila subdodávkami od dalších společností nebo přes pracovní agenturu. Nepamatoval si ovšem název žádné spolupracující společnosti, ani pracovní agentury (jen že byla „pražská a velká“).
24. Dále správce daně vyzval společnost Hardwork k poskytnutí důkazních prostředků označených žalobcem, společnost však na výzvu nereagovala.
25. Správce daně následně zhodnotil tvrzení obsažená v odpovědi žalobce na jeho výzvu k prokázání skutečností a důkazní prostředky, které žalobce předložil (viz protokol z ústního jednání ze dne 16. 12. 2015). Podle správce daně žalobce neprokázal, že předmětné práce provedla společnost Hardwork. Kromě faktur nepředložil žádný důkazní prostředek, z něž by byl zřejmý jeho vztah ke společnosti Hardwork. Z žalobcem předložených výkazů práce není zřejmé, které osoby práce prováděly. Jednotlivé výkazy jsou vždy podepsány zástupcem žalobce a pracovníkem příslušného obchodního domu Kaufland, vyčíst z nich lze pouze místo, termín realizace a obecný popis vykonaných prací. Výkazy tedy pouze potvrzují, že práce byly pro obchodní domy Kaufland provedeny, což správce daně nezpochybňuje. Nijak nesvědčí o tom, že by je provedla společnost Hardwork. Správce daně nepovažoval ani svědeckou výpověď V. M. za věrohodný důkaz o dodání fakturovaných prací deklarovaným dodavatelem. Výpověď svědka byla nekonkrétní, svědek neměl povědomost o základních skutečnostech dílčích dodávek fakturovaných služeb. Svědek také neuvedl žádnou skutečnost, kterou by si správce daně mohl ověřit.

26. Naopak některá zjištění pochybnosti správce daně dále prohloubily. Porovnáním předložených dodavatelských faktur a výkazů práce správce daně zjistil, že ve většině případů deklarovaný dodavatel (společnost Hardwork) fakturoval plnění (realizaci úklidových prací) ještě před daty faktického provedení prací uvedenými ve výkazech práce, tedy i před převzetím prací zástupci společnosti Kaufland. Dále zjistil, že část plnění byla fakturována na podkladě totožných (duplicitních) výkazů práce, tedy výkazů za práce provedené ve stejný den a u stejného obchodního domu Kaufland.
27. Na výsledky dokazování, se kterými byl seznámen při jednání konaném dne 16. 12. 2015, žalobce reagoval přípisem ze dne 2. 2. 2016. Setrval na svém tvrzení, že předložené výkazy práce dostatečně prokazují provedení předmětných prací společností Hardwork. Dále navrhl výslechy svědků – osob, které za jednotlivé obchodní domy Kaufland přebíraly posuzované práce, a M. Š. ze společnosti GSE, která pro společnost Hardwork v roce 2012 zpracovávala účetnictví. Zároveň navrhl, aby si správce daně obstaral od společnosti GSE všechny listiny, dokumenty či výpisy z evidencí týkající se společnosti Hardwork, z nichž by mohl identifikovat pracovní agentury, které pro tuto společnost zajišťovaly pracovníky. Dále navrhl, aby správce daně vyzval bankovní instituce, u nichž společnost Hardwork měla či má bankovní účty, ke sdělení údajů umožňujících identifikaci agentur, které pro společnost Hardwork zajišťovaly pracovníky. Po identifikaci pracovních agentur žalobce navrhl, aby správce daně tyto vyzval k předložení listin a dokumentů, které dokládají realizaci kontraktů mezi nimi a společností Hardwork, dále aby vyslechl zaměstnance a další osoby spjaté s uvedenými agenturami, které se podílely na sjednávání a realizaci těchto zakázek.
28. Správce daně poté vyslechl M. Š.. Svědek uvedl, že za zdaňovací období roku 2012 zpracoval účetnictví společnosti Hardwork, ale se zákazníky a subdodavateli společnosti Hardwork nikdy nejednal, úklidových prací se neúčastnil. Společnost Hardwork si na tyto práce najímala subdodavatele, jejichž názvy ale neznal. Svědek slíbil sdělit správci daně číslo účtu, ze kterého společnosti GSE chodily platby za účetnictví, do 5 dnů (což ale neučinil). Dále uvedl, že společnost Hardwork spolupracovala na úklidových činnostech s půjčovnami strojů, které ovládal J. S..
29. Dle návrhu žalobce správce daně vyzval společnost GSE k vydání všech listin, dokumentů či výpisů z evidencí týkajících se společnosti Hardwork. Společnost GSE v odpovědi uvedla, že veškeré listiny, které jí byly společností Hardwork poskytnuty a byly podkladem pro zpracování účetnictví, již společnost Hardwork vrátila. Žádnými relevantními záznamy tak společnost GSE nedisponuje.
30. Při seznámení s výsledky kontrolních zjištění dne 24. 3. 2016 správce daně setrval na závěrech, které vyslovil při jednání konaném dne 16. 12. 2015. Konstatoval, že svědectví pana Š. neprokázalo provedení prací společností Hardwork. Svědek se úklidových prací neúčastnil, nebyl schopen uvést žádné subdodavatele ani pracovní agentury, s nimiž měla společnost Hardwork spolupracovat. Správce daně zároveň podotkl, že svědek byl určitým způsobem provázaný se společností Hardwork. V době od 15. 2. 2011 do 28. 2. 2011 totiž byla společnost Hardwork vlastněna společností Fasana invest s.r.o., jejímž jednatelem a spoluvlastníkem byl právě pan Š. (od 28. 2. 2011 byl vlastníkem a jednatelem společnosti Hardwork V. M., v dubnu 2013 se jednatelem a společníkem stal J. S., v červnu 2014 pak bylo vlastnictví společnosti i jednatelství převedeno na Z. T. z Maďarské republiky).

31. Další důkazy navrhované žalobcem správce daně neprovedl. Navrhovaný výslech pracovníků obchodních domů Kaufland považoval za neúčelný, neboť žalobce nijak neprokázal spojitost mezi obchodními domy Kaufland a společností Hardwork. Zdůraznil, že i podle výkazů práce předložených žalobcem přebírali zástupci společnosti Kaufland vykonané práce od žalobce, nikoliv od společnosti Hardwork. Navíc na předávacích protokolech jsou podpisy osob za obchodní domy Kaufland převážně nečitelné a nelze požadovat po společnosti Kaufland, aby pátrala po zaměstnancích, kteří přebírali práci od žalobce v roce 2012. K návrhu na vyžádání údajů umožňujících identifikaci personálních agentur od bankovních domů správce daně uvedl, že z údajů na bankovních účtech nelze provést konkrétní identifikaci spolupracujících subjektů. Nadto by se jednalo o nepřipustný přenos důkazního břemene z daňového subjektu (žalobce) na správce daně.
32. Žalobce na uvedená kontrolní zjištění reagoval přípisem ze dne 20. 4. 2016 a 22. 6. 2016, v nichž se závěry správce daně obsáhle polemizoval. Opětovně navrhl provedení výslechu pracovníků obchodních domů Kaufland a obstarání důkazů od společnosti GSE, nově navrhl výslech J. S. a několika dalších osob.
33. Správce daně dne 10. 6. 2016 vyslechl J. S., který uvedl, že pracoval ve společnosti Hardwork na dohodu o provedení práce přibližně od poloviny roku 2012. Společnost Hardwork zabezpečovala zimní a letní úklid pro obchodní domy Kaufland, úklid prováděli pracovníci společnosti a různí subdodavatelé. Jména pracovníků ani subdodavatelů si ale svědek nepamatoval. Svědek dále slíbil dodat správci daně informace o dodavatelích a zaměstnancích společnosti Hardwork. Později (dne 22. 6. 2016) upřesnil, že jedním ze subdodavatelů byla společnost CBDQ Josefov spol. s r.o. (dále jen „CBDQ Josefov“), jejímž jednatelem byl Jiří Levý, a jmenoval několik dalších osob, které dle jeho tvrzení pracovaly na dohodu o provedení práce pro společnost Hardwork (L. B., R. J., M. I., všichni z Trutnova). Zároveň předložil tyto dohody o provedení práce a několik dalších písemností, které ale neměly žádnou spojitost s posuzovaným plněním.
34. Správce daně si ověřoval skutečnosti sdělené svědkem Sokolem u společnosti CBDQ Josefov. Uvedená společnost však na výzvu správce daně nereagovala. Z listin uložených v obchodním rejstříku navíc správce daně zjistil, že tato společnost neměla k 31. 12. 2012 žádný hmotný majetek a nevykazovala žádné náklady na mzdy a sociální a zdravotní pojištění. Společnost zároveň nebyla registrována jako zprostředkovatel zaměstnání, nemohlo se tedy jednat ani o žalobcem zmiňovanou agenturu práce. Správce daně proto považoval tvrzení svědka o této společnosti za nevěrohodná.
35. Jako důkaz prokazující žalobcova tvrzení správce daně neosvědčil ani smlouvy předložené svědkem S.. Uvedl, že jedinou osobou oprávněnou k jednání za společnost Hardwork byl v roce 2012 V. M.. Ten ve své výpovědi uvedl, že společnost zaměstnance neměla a řešila vše subdodávkami. O panu S. se nijak nezmínil. Správce daně dále z jiného daňového řízení zjistil, že společnost Hardwork nebyla nikdy registrována k závislé činnosti a v jejím výkazu zisků a ztrát za rok 2012 nejsou uvedeny náklady na mzdy, ani sociální a zdravotní pojištění. Skutečnost, že práce byly prováděny pouze subdodavately, uváděl také svědek Š.. Pro uvedené rozpory s tvrzeními jiných svědků a se zjištěními z jiného daňového řízení správce daně považoval předložené dohody o provedení práce za nevěrohodné důkazy. Ze stejného důvodu považoval za nevěrohodná veškerá sdělení svědka S. o jeho působení ve společnosti Hardwork v roce 2012.

36. Žalobce na to reagoval návrhem na výslech svědků L. B., R. J., M. I. a J. L. Tyto důkazy správce daně neprovedl, s odkazem na výše uvedené. Stejně tak setrval na svém závěru o neúčelnosti provedení výslechu pracovníků obchodních domů Kaufland. Správce daně nicméně opětovně vyzval společnost GSE k poskytnutí veškerých relevantních dokladů týkajících se účetnictví společnosti Hardwork. Společnost GSE v reakci na tuto výzvu sdělila správci daně, že předmětnými účetními sestavami (ať už ve fyzické, či v elektronické podobě) již nedisponuje, protože společnost Hardwork zpracovávala účetnictví pouze do 1. 6. 2014. Kompletní účetnictví společnosti Hardwork poté předala současnému jednateři této společnosti (Z. T.).
37. Správce daně poté předvolal žalobce k projednání zprávy o daňové kontrole. Zástupce žalobce při jednání konaném dne 9. 8. 2016 odmítl správcem daně předloženou zprávu podepsat. Správce daně nicméně posoudil jím prezentované důvody odepření podpisu zprávy jako nedostatečné a s odkazem na § 88 odst. 6 daňového řádu konstatoval, že odepření podpisu nemá vliv na použitelnost zprávy jako důkazního prostředku. Správce daně následně vydal dodatečné platební výměry, kterými doměřil žalobci daň.
38. Krajský soud neshledal důvodnými námitky, kterými žalobce zpochybňuje výše shrnuté závěry správce daně (respektive žalovaného, který je následně aproboval). Souhlasí tak s finančními orgány, že žalobce neunesl v daňovém řízení své důkazní břemeno. Neprokázal totiž přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele, společnosti Hardwork. Krajský soud v této souvislosti opětovně připomíná výše zmiňované pravidlo, podle něž pro uplatnění nároku na odpočet daně nestačí prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo. V případě existence pochybností o tom, jakým způsobem se zdanitelné plnění uskutečnilo, je třeba prokázat, že k jeho přijetí došlo deklarovaným způsobem.
39. Správce daně jasně identifikoval pochybnosti, které mu vznikly o tom, zda posuzované práce byly žalobci poskytnuty deklarovaným dodavatelem. Prvotní pochybnosti, zda úklidové práce u obchodních domů Kaufland skutečně prováděla společnost Hardwork, správce daně žalobci sdělil výzvou k prokázání skutečností ze dne 3. 7. 2015 (k jejímu shrnutí viz výše bod 21 rozsudku). Správce daně dále zjistil, že ve většině případů deklarovaný dodavatel fakturoval plnění ještě před daty faktického provedení prací uvedenými ve výkazech práce a že část plnění byla fakturována na podkladě duplicitních výkazů práce (viz výše bod 26, k přehlednému shrnutí těchto zjištění viz také tabulky na str. 30-38 zprávy o daňové kontrole). Důkazní břemeno tak přešlo na žalobce a správce daně po něm mohl legitimně požadovat, aby předložil důkazy prokazující provedení předmětných prací společností Hardwork.
40. Žalobce však takové důkazy nedokázal předložit. Krajský soud souhlasí s tím, že k odstranění pochybností správce daně nevedly ani výpovědi žalobcem navržených svědků (V. M., M. Š., J. f. S.), ani další žalobcem předložené důkazy. Výpovědi svědků byly nekonkrétní a obecné, svědci neměli žádnou povědomost o tom, jak přesně probíhaly předmětné úklidové práce, nebyli schopni označit osoby či subdodavatele, kteří je prováděli atd. S. sice několik takových osob a jednoho subdodavatele přece jen označil, správce daně však jeho výpověď vyvrátil jako nevěrohodnou. Krajský soud se ztotožňuje s hodnocením těchto svědeckých výpovědí provedeným už správcem daně a plně na něj odkazuje (ke shrnutí obsahu jednotlivých výpovědí a jejich hodnocení viz výše body 23, 25, 28, 30, 33-35). Stejně tak z žalobcem předložených výkazů práce není

zřejmé, kdo přesně prováděl úklidové práce. Výkazy pouze potvrzují, že práce byly pro obchodní domy Kaufland provedeny, nijak ale nesvědčí o tom, že by je provedla společnost Hardwork.

41. Správce daně zároveň přesvědčivě odůvodnil, proč neprovedl další z žalobcem navrhovaných důkazů. Také v tomto případě krajský soud plně odkazuje na hodnocení správce daně (viz výše body 31 a 33-36). K tomuto hodnocení pouze dodává, že pokud správce daně žalobce vyzýval k identifikaci konkrétních osob provádějících úklidové práce za společnost Hardwork, pak tuto výzvu je nutno chápat jako naznačení způsobu, jak by žalobce mohl unést své důkazní břemeno. Primárně však bylo na žalobci, aby si určil, jakými důkazy bude prokazovat svá tvrzení a aby tyto důkazy zajistil. Nelze přisvědčit námitce žalobce, podle níž správce daně uvedené informace v řízení požadoval, a tak bylo jeho procesní povinností je zajistit.
42. K námitce žalobce, podle níž společnost Hardwork v průběhu let 2013 a 2014 změnila několikrát jednatele i společníka, a proto bylo pro žalobce obtížné zajistit požadované informace a dokumenty, krajský soud uvádí následující. Daňové subjekty se v praxi nezdávkou potýkají s tím, že s určitým časovým odstupem je pro ně obtížné obstarat si doklady prokazující jejich tvrzení o tom, jakým způsobem se uskutečnily sporné obchodní případy. Tato skutečnost je nemůže zbavit jejich povinností v oblasti daňového práva. Každý daňový subjekt by měl vyvinout přiměřenou aktivitu a v rámci svých obchodních vztahů jednak vyžadovat od dodavatelů řádné účetní doklady, jednak si zajistit pro případ potřeby i další důkazní prostředky, které mu umožní v daňovém řízení unést důkazní břemeno.
43. Krajský soud dále souhlasí s žalovaným, že dodatečné platební výměry byly vydány až po řádně ukončené daňové kontrole. Žalobce k tomu namítl, že v průběhu projednávání zprávy o daňové kontrole uvedl důvody, pro které odepřel její podpis. Předložená zpráva podle něj neobsahovala veškeré náležitosti dle daňového řádu. Krajský soud se důkladně seznámil s obsahem zprávy o daňové kontrole sepsané správcem daně v této věci a považuje ji za řádně odůvodněnou. Krajskému soudu tedy není zřejmé, které náležitosti by měla postrádat (žalobce je v žalobě nijak nespecifikoval). Nedůvodná je také námitka, podle níž měl správce daně o dané otázce vydat rozhodnutí. K tomu nebyl žádný důvod, plně postačovalo, že správce daně seznámil žalobce s tím, že jeho odmítnutí podpisu zprávy vyhodnotil jako neopodstatněné, při jednání konaném dne 9. 8. 2016. Zpráva tak byla tohoto dne řádně projednána a v souladu s § 88 odst. 6 a § 147 odst. 4 daňového řádu mohla nahradit odůvodnění dodatečného platebního výměru.
44. Nedůvodná je rovněž závěrečná námitka žalobce, podle níž se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími námitkami. K tomu krajský soud konstatuje, že ačkoliv je povinností orgánu veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, tuto povinnost nelze interpretovat jako požadavek odpovědi na každý dílčí argument. Na určitou námitku lze reagovat i tak, že správní orgán v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Nyní posuzované rozhodnutí je přesvědčivě odůvodněno a podporuje závěry, k nimž správce daně a žalovaný dospěli. Rozhodnutí žalovaného nelze považovat za nepřezkoumatelné jen proto, že výslovně nereaguje na každé dílčí tvrzení uplatněné žalobcem v jeho odvolání.

Dle názoru krajského soudu se žalovaný se všemi relevantními odvolacími námitkami řádně vypořádal.

VI. Závěr a náklady řízení

45. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
46. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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 nejbližší 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 29. března 2019

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu