



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **DETAIL CZ s.r.o.**, sídlem Žižkova 771, Žirovnice, zastoupená JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou, sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2018, č. j. 47245/18/5300-21442-711458, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 12. 2020, č. j. 62 Af 1/2019 - 49,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) dvaceti třemi dodatečnými platebními výměry doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíců leden 2012, březen až prosinec 2012 a leden až prosinec 2013. Rozhodnutím označeným v záhlaví žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil. Spor je mezi účastníky řízení veden o to, zda žalobkyně prokázala přijetí zdanitelných plnění od korporací Družstvo BIVAS

(ve zdaňovacích obdobích měsíců března až prosince roku 2012 a ledna a února roku 2013) a BUILDING COMPANY s.r.o. (ve zdaňovacích obdobích únor až prosinec roku 2013), spočívajících v provedení úklidových prací ve výrobních prostorách v Žirovnici. Tyto prostory žalobkyně pronajala společnosti DETAIL PRODUKT s.r.o. (smlouvou o nájmu nebytových prostor ze dne 30. 12. 2009).

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou Krajský soud v Brně v záhlaví označeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl. Krajský soud nesouhlasil s tím, že správce daně překročil zákonné meze důkazního břemena tím, že žalobkyni vyzval k prokázání skutečností týkajících se poskytování úklidových prací. V této souvislosti uvedl, že daňový subjekt je povinen prokázat skutečnosti, které sám tvrdí, což v projednávané věci znamenalo prokázat, že přijatá plnění v podobě úklidových služeb byla fakticky uskutečněna a že se tak stalo v rozsahu a výši, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Dle krajského soudu proto správce daně nepochybil, vyzval-li žalobkyni při jednání dne 22. 4. 2015, aby popsala konkrétní okolnosti poskytování úklidových služeb. Ztotožnil se také se závěry daňových orgánů, že realizaci úklidových prací neprokázaly ani svědecké výpovědi zaměstnanců Družstva BIVAS. Pracovníci označení žalobkyní totiž sdělili, že v Žirovnici buď vůbec nepracovali (S. M.), anebo neprováděli úklidové práce, ale pracovali na strojích (A. S. a S. S.).

[3] Daňové orgány se dle krajského soudu také dostatečně vypořádaly s čestnými prohlášeními J. V. (vedoucí výroby společnosti DETAIL PRODUKT s.r.o.) a Ing. P. M. (obchodní referentka žalobkyně), jakož i se souvisejícím důkazním návrhem na provedení jejich výslechu. Dotčené osoby sice v prohlášeních uvedly, že S. M. potkávaly ve společnosti, kde prováděla úklidové práce, avšak ani toto tvrzení z pohledu krajského soudu nepostačovalo k prokázání faktického uskutečnění úklidových služeb. Jmenovaná totiž v rámci výslechu uvedla, že u žalobkyně nepracovala.

[4] Rovněž svědecká výpověď V. V. (bývalého předsedy Družstva BIVAS) dle krajského soudu neprokázala realizaci úklidových prací Družstvem BIVAS. V této souvislosti poukázal soud na rozpory ve výpovědích a dále na skutečnost, že se zčásti lišila také uváděná jména pracovníků. Správce daně proto dle krajského soudu nepochybil, pokud se v situaci, kdy žalobkyně potřebné doklady o obchodní spolupráci sama nepředložila, pokoušel získat tyto doklady přímo od vedení Družstva BIVAS. Upozornil, že žalovaný neuvedl, že by Družstvo BIVAS nereagovalo na výzvy, jak namítala žalobkyně, nýbrž že nereagovalo na konkrétní výzvu ze dne 30. 9. 2015, kterou správce daně požadoval zaslání konkrétních dokladů o obchodní spolupráci. Virtuální charakter sídla Družstva BIVAS byl dle krajského soudu toliko jednou z okolností, k níž daňové orgány přihlédly.

[5] Pokud se jedná o společnost BUILDING COMPANY s.r.o. (nástupkyně Družstva BIVAS), tato společnost prováděla v roce 2013 stejné práce jako Družstvo BIVAS v roce 2012. Krajský soud připomněl výpověď jednatele žalobkyně, z níž vyplynulo, že nemá jmenný seznam pracovníků provádějících úklid, ani si nepamatuje, s kým konkrétně z uvedené společnosti jednal. Obchodní spolupráce byla navázána přes pracovníky, kteří pro žalobkyni pracovali ve výrobě, přičemž jednatel nevěděl, zda byla sepsána smlouva o provádění úklidových prací. K výzvě správce daně sice byl posléze předložen seznam pracovníků, správce daně však u příslušné okresní správy sociálního zabezpečení ověřil,

pokračování

že pracovníci označení v seznamu byli u jmenované společnosti zaměstnání až ode dne 4. 12. 2014 (nikoli tedy v roce 2013). Z uvedeného dle krajského soudu vyplynulo, že společnost BUILDING COMPANY s.r.o. nemohla pro žalobkyni úklidové práce prostřednictvím označených osob realizovat.

[6] Krajský soud pak zdůraznil rozpory plynoucí z výpovědi I. B. (jednatele společnosti BUILDING COMPANY s.r.o.). Jmenovaný v rámci výpovědi uvedl, že obchodní spolupráci navázal s žalobkyní pravděpodobně přes webové stránky úřadu práce, jednal pouze s jednatelem žalobkyně (v jejích prostorách), úklidové práce probíhaly dle uzavřené smlouvy a nebyly vystavovány žádné objednávky. Doplnil, že úklidové práce byly prováděny subdodavatelsky společnostmi BSD SERVICE s.r.o. a přefakturovány mezi společnostmi TENVOL s.r.o., BSD SERVICE s.r.o., BUILDING COMPANY s.r.o. a žalobkyní. K tomu krajský soud konstatoval, že společnost TENVOL s.r.o. sídlí na virtuální adrese, neplní daňové povinnosti, nepodává daňová přiznání, pro správce daně je nekontaktní a od 7. 8. 2012 není plátcem DPH. Označené společnosti nadto nevykazovaly zaměstnance, kteří by mohli úklidové práce vykonávat (anebo je nevykazovaly v počtu odpovídajícím fakturovanému rozsahu). Dle krajského soudu tak nebylo v průběhu řízení prokázáno, že by kterákoli z uvedených společností skutečně pro žalobkyni úklidové práce prováděla. K námitce žalobkyně, že doložila, že jí byly dodány úklidové práce tak, jak bylo uvedeno na daňových dokladech, krajský soud konstatoval, že daňové orgány v předchozím řízení v dostatečné míře identifikovaly pochybnosti, zda jí byly úklidové práce skutečně poskytnuty. K tvrzení, že bez úklidových prací by nebylo možné pracovat na strojích a v kancelářích, krajský soud uvedl, že tento fakt v obecné rovině nezpochybňuje. V souzeném případě však žalobkyně neprokázala, že by jí byl úklid poskytnut označenými (či jinými) dodavateli a v deklarovaném rozsahu a výši.

[7] Na argumentaci žalobkyně, že společnost BSD SERVICE s.r.o. disponovala potřebným počtem pracovníků (s poukazem na doplněný seznam), krajský soud reagoval tak, že správce daně se podobným jmenným seznamem (byť méně detailním) zabýval již ve zprávě o daňové kontrole. Na základě informací od příslušné okresní správy sociálního zabezpečení přitom zjistil, že osoby na něm uvedené byly zaměstnanci BSD SERVICE s.r.o. až ode dne 1. 10. 2013.

[8] Krajský soud nepřisvědčil ani tomu, že by žalobkyni měl být uznán nárok na odpočet DPH na vstupu alespoň z části přijatých plnění. Nebylo-li prokázáno poskytnutí úklidových prací dodavateli označenými na daňových dokladech (ani dodavateli jinými) a přijetí plnění v deklarovaném rozsahu a výši, nesplnila žalobkyně zákonné podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH. K odkazu žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2018, č. j. 2 Afs 97/2018 - 35, krajský soud konstatoval, že je nepřijatelný, neboť v posuzované věci (oproti citovanému rozsudku) žalobkyně neprokázala, že by jí bylo plnění v podobě úklidových prací vůbec poskytnuto.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítala, že hodnocení svědeckých výpovědí krajským soudem je nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění, neboť krajský soud pouze přepsal obsah

sdělení svědků, v podstatných otázkách odkázal na obsah rozhodnutí žalovaného či na zprávu o daňové kontrole a bez dalšího konstatoval, že se s hodnocením správních orgánů ztotožňuje. To je dle stěžovatelky patrné např. z bodů 31 a 39 odůvodnění napadeného rozsudku. Dále stěžovatelka argumentovala, že pokud správce daně i krajský soud dospěli k závěru, že úklid prováděn být musel (a sama v tomto ohledu nedisponovala pracovníky), měly jí být přiznány alespoň objektivní minimální náklady nutné na úklid. V této souvislosti stěžovatelka odkázala na tzv. doktrínu esenciálních výdajů plynoucí z judikatury Nejvyššího správního soudu.

[10] Stěžovatelka rovněž upozornila na nezákonné hodnocení výpovědí svědků. Měla za to, že žalovaný záměrně upozadil ty výpovědi, jež potvrzovaly její skutkovou verzi, a oproti tomu nadhodnotil výpověď svědkyně S. M.. Krajský soud dle stěžovatelky pochybil, neboť dokazování pokládal za řádně provedené. Rozsah důkazního břemene, vymezený správcem daně, žalovaným i krajským soudem, stěžovatelka hodnotila jako nepřiměřený a rozporný s § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Konkrétně v této souvislosti namítala, že správce daně postavil svou argumentaci o nedoložení poskytnutí úklidových služeb na tvrzení svědkyně M. a další průběh daňového řízení pak již úzce zaměřil na zjišťování konkrétních fyzických osob (pracovníků), které měly úklid provádět. Dále stěžovatelka uvedla, že pokud byl rozpor mezi výpověďmi svědkyň S. M. a A. S. v tom, zda svědkyně M. skutečně vykonávala úklid, měl být proveden také výslech navrhovaných svědků P. M. a J. V., jejichž prohlášení ve prospěch vlastní verze reality předkládala. Postup správce daně, který svědecké výpovědi uvedených osob odmítl provést pro nadbytečnost, nebyl dle stěžovatelky zákonný. Stěžovatelka zpochybnila také hodnocení výpovědí svědků V. V. a I. B. krajským soudem, který jejich výpovědím nepřihodil hodnotu důkazu, přestože oba (shodně s jednatelem stěžovatelky) ve spojitosti s listinnými důkazy a dalšími svědky potvrdili poskytnutí úklidových služeb Družstvem BIVAS a BUILDING COMPANY s.r.o. Dle stěžovatelky tak krajský soud i daňové orgány nezákonně upřednostnily dílčí nepřesnosti ve výpovědích jmenovaných osob nad logickým a v úplnosti popsaným obsahem spolupráce.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nepokládal rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný. V této souvislosti uvedl, že přezkoumatelnost rozsudku nelze hodnotit pouze na základě dvou (víceméně náhodně vybraných) odstavců, ale je třeba konfrontovat celé odůvodnění s uplatněnými žalobními body. K námitce, že stěžovatelce měla být uznána v souvislosti se spornými úklidovými pracemi přinejmenším poměrná část uplatněného odpočtu daně, žalovaný zdůraznil, že judikatura, na niž stěžovatelka odkazuje, se týká daně z příjmů, nikoli daně z přidané hodnoty. Jelikož mezi principy uplatňovanými v případě daně z příjmů a daně z přidané hodnoty existují rozdíly, požadavek na zohlednění esenciálního odpočtu DPH nemá oporu v právních předpisech ani v judikatuře. Za situace, kdy nebylo postaveno najisto, zda vůbec stěžovatelce bylo zdanitelné plnění poskytnuto, je dle žalovaného nutno považovat otázku oprávněnosti nároku na odpočet daně z takového plnění za přinejmenším předčasnou.

[12] K námitce, že správce daně měl po stěžovatelce požadovat prokázání skutečností nad rámec zákonných mezí důkazního břemena, se žalovaný plně ztotožnil s vyslovenými závěry krajského soudu. V této souvislosti uvedl, že důkazní břemeno, které na stěžovatelce leželo, se vztahovalo k prokázání běžných okolností poskytování úklidových služeb. Žalovaný připomněl, že u žádné z označených osob nebylo prokázáno,

pokračování

že u stěžovatelky úklidové práce skutečně prováděly. Žalovaný označil za nedůvodnou rovněž námitku spočívající v tom, že nebyly provedeny svědecké výpovědi P. M. (stěžovatelčiny obchodní referentky) a J. V. (zaměstnance společnosti DETAIL PRODUKT s.r.o.). Jejich výpovědi měly ověřit, že viděli u stěžovatelky provádět úklid S. M., nicméně skutkový stav vztahující se k provádění úklidových služeb jmenovanou byl dostatečně zjištěn. Sama totiž popřela, že by u stěžovatelky úklidové či jiné práce prováděla. Žalovaný nesouhlasil ani s tím, že došlo k nesprávnému hodnocení výpovědi svědků V. V. a I. B.. Připomněl, že obsah výpovědi svědka V. V. byl v rozporu s ostatními zjištěnými skutečnostmi, přičemž písemnosti, na které odkazoval, byly pro správce daně objektivně nedosažitelné. Výpověď svědka I. B. pak byla rozporná se stěžovatelčinými tvrzeními, a to mj. v tom, které osoby měly úklidové práce provést.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[14] Stěžovatelka nejprve uplatnila námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu, kterou spatřuje v tom, že soud toliko přepsal obsah sdělení svědků, v podstatných otázkách pouze odkázal na obsah rozhodnutí žalovaného či na zprávu o daňové kontrole a připojil souhlasný komentář. Stěžovatelka má pravdu v tom, že krajský soud v napadeném rozsudku na rozhodnutí žalovaného a zprávu o daňové kontrole skutečně odkazuje. To jej však samo o sobě nečiní nepřezkoumatelným. Je totiž zjevné, že krajský soud odkazy do rozsudku doplnil především z důvodu přehlednosti – aby i čtenáři, který nemá detailní znalost skutkového stavu věci, bylo zřejmé, co konkrétního soud posuzuje a kde má přezkoumávaný závěr odraz v dřívějším rozhodnutí, resp. ve zprávě o daňové kontrole. Nepřezkoumatelný by rozsudek byl v tom případě, pokud by z něj nebylo možné seznat (byť i při zohlednění celkového kontextu důvodů), jaký názor krajský soud zaujal ve vztahu ke skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS). Takovými nedostatky však napadený rozsudek v souzené věci netrpí, neboť krajský soud v něm (kromě vysloveného souhlasu se závěry správce daně a žalovaného) uvedl také konkrétní důvody, které jej k vyslovení těchto závěrů vedly. Jinými slovy, krajský soud v rozsudku dostatečným způsobem vyjevil, jaký názor ve vztahu ke skutkovým a právním otázkám důležitým pro rozhodnutí projednávané věci zaujal, a proto jeho rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná závěry vyslovené již v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS, a sice že *„je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou.“*

[15] Dovolává-li se stěžovatelka toho, že pokud správní orgány a krajský soud dospěly k závěru, že u ní musely být úklidové práce v nějaké podobě prováděny, a tedy jí měly být přiznány alespoň objektivní minimální náklady (tzv. esenciální náklady), Nejvyšší správní soud k tomu uvádí následující. Veškerá judikatura, na niž stěžovatelka v této souvislosti

odkazuje (zejména rozsudek ze dne 28. 1. 2021 č. j. 2 Afs 375/2018 - 42, v němž je citována také další prejudikatura), se týká daně z příjmů, nikoli daně z přidané hodnoty. Krajský soud správně upozornil, že principy uplatňování obou daní a jejich cíle jsou odlišné, čemuž odpovídá také jiná povaha a cíl dokazování. Podmínky a pravidla pro uznání daňových výdajů (pro účely daně z příjmů) a zákonné podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH totiž nejsou shodné (viz § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Jak Nejvyšší správní soud poukázal již ve své dřívější rozhodovací činnosti, „možnost odečíst daňově uznatelné výdaje na daň z příjmů (...) má daňový subjekt tehdy, prokáže-li faktické provedení dané platby (výdaje), její oprávněnost a souvislost s dosaženými příjmy. V případě uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty (...) je daňový subjekt povinen tvrdit a prokázat, že od jiného plátce této daně přijal zdanitelné plnění (v daném případě poskytnutí služby či dodání materiálu), že je použil při uskutečnění své ekonomické činnosti a že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je deklarováno v dokladech“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 159/2015 - 49, bod 54; viz také rozsudky ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, nebo ze dne 7. 11. 2018, č. j. 3 Afs 92/2017 - 45). Uplatnění nároku na odpočet DPH tedy nelze jednoduše zaměňovat s daňovou uznatelností výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Judikaturu k tzv. esenciálním nákladům nelze v případě uplatňování nároku na odpočet DPH aplikovat, a stěžovateličtě námitce proto nebylo možno z tohoto důvodu přisvědčit.

[16] K související stěžovateličtě argumentaci, že nedisponovala žádnými pracovníky pro provádění úklidu (a tato otázka nebyla v předchozím řízení vůbec řešena), Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelka tuto námitku vznesla až v kasační stížnosti. Jelikož ji neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla, je nyní tato argumentace nepřijatelná ve smyslu § 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[17] Stěžovatelka dále zpochybňuje šíři důkazního břemene, a to nejen v obecné rovině, ale především ve vztahu k hodnocení konkrétních důkazů provedenému v nyní souzené věci.

[18] Hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet daně jsou vymezeny v § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností (§ 5 odst. 2 zákona) použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu s náležitostmi stanovenými zákonem, jak plyne z § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

[19] Prokazování nároku na odpočet daně je tedy primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním, jak vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37). Ani daňové doklady se všemi požadovanými náležitostmi tedy nemusejí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny jiné zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Při prokazování nároku na odpočet přitom musí být v první řadě prokázána samotná

pokračování

existence zdanitelného plnění. „*Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který je simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění*“ (viz již usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9. 2004, č. j. III. ÚS 365/04). Samotné doložení daňového dokladu (být po formální stránce bezvadného) tedy není dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, který musí být fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.

[20] Nejvyšší správní soud současně připomíná, že je to především krajský soud, kdo plní úlohu soudu „nalézacího“ a hodnotí žalobou napadené rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek [§ 73 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Intervence ze strany Nejvyššího správního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se toliko na vady řízení a dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 As 256/2016 - 79, bod [21]). Takových vad se však krajský soud v souzeném případě nedopustil. Naopak řádně a srozumitelně v napadeném rozsudku odůvodnil a vysvětlil, jak skutkový stav posoudil a z jakých konkrétních důvodů dospěl k závěru, že stěžovatelka ohledně sporných plnění důkazní břemeno neunesla.

[21] Daňový řád v § 92 odst. 3 stanoví, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*. Správce daně oproti tomu dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že unese-li správce daně důkazní břemeno ve vztahu k pochybnostem o správnosti, věrohodnosti či průkaznosti daňového dokladu, který daňový subjekt předkládá jako primární důkazní prostředek, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal, že k dodání plnění došlo tak, jak bylo deklarováno.

[22] Přesně ve shora popsaném duchu se dokazování odehrálo i v nyní projednávané věci. Správce daně pojal (a náležitě doložil) pochybnosti ohledně faktického provedení (včetně rozsahu a výše) deklarováných přijatých zdanitelných plnění v podobě poskytnutých úklidových služeb, a proto vyzval stěžovatelku k tomu, aby svá tvrzení prokázala a pochybnosti vyjasnila. Pochybnosti na straně správce daně spočívaly mj. v tom, že Družstvo BIVAS a BUILDING COMPANY s.r.o. neměly v kontrolovaných zdaňovacích obdobích takový počet zaměstnanců, jaký byl potřebný k provádění úklidových služeb, což správce daně dovodil nejen z údajů založených ve sbírce listin veřejného (obchodního) rejstříku, ale především z informací od místně příslušných správců daně a okresní správy sociálního zabezpečení. Správce daně proto stěžovatelku vyzval, aby doložila a prokázala, že odpočet daně z deklarováných úklidových služeb od uvedených dodavatelů uplatnila v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy že skutečně přijala plnění v podobě úklidových služeb od dodavatelů uvedených na daňových dokladech a v deklarováném rozsahu a výši. Správce daně hodnotil vše, co stěžovatelka uvedla (především jmenné seznamy pracovníků, kteří měli

úklid provádět), stěžovatelka nebyla nijak limitována v tom, jaké konkrétní listiny předloží či jaké jiné důkazní návrhy uplatní. Takové pojetí důkazního břemene Nejvyšší správní soud nepovažuje za nezákonné, naopak má za to, že je zcela v souladu se shora uvedenými východisky plynoucími z daňového řádu a z judikatury správních soudů.

[23] Dále stěžovatelka v kasační stížnosti poukazovala na nadhodnocení výpovědi svědkyně S. M., přílišné zaměření dokazování na zjišťování konkrétních fyzických osob (pracovníků) provádějících úklid a dále neprovedení důkazu výsledkem navrhovaných svědků P. M. (stěžovatelčina obchodní referentka) a J. V. (vedoucí výroby společnosti DETAIL PRODUKT s.r.o.), kteří v čestných prohlášeních shodně uvedli, že svědkyni S. M. potkávali ve společnosti, kde prováděla úklid. K tomu Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem uvádí, že k zaměření dokazování na pracovníky, kteří měli provádět úklid, vedlo to, že z podkladů shromážděných správcem daně vyplynulo, že ani Družstvo BIVAS, ani BUILDING COMPANY s.r.o. neměly dostatek pracovníků k tomu, aby úklidové práce realizovaly v rozsahu a výši dle daňových dokladů předložených stěžovatelkou. Za takové situace se správce daně zcela správně zaměřil právě na tuto otázku, tedy na to, zda byl úklid skutečně prováděn, zda jej prováděly stěžovatelkou označené osoby, případně kdo jiný úklid prováděl.

[24] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli, že byla v rámci dokazování přílišně nadhodnocena výpověď svědkyně S. M.. Jak v této souvislosti zcela správně upozornil již krajský soud, v řízení nebylo prokázáno provádění úklidu ani jednou z osob označených stěžovatelkou či předsedou Družstva BIVAS, ačkoli ze strany uvedeného družstva měly úklid provádět asi čtyři osoby ve dvanáctihodinových směnách (dle jednatele stěžovatelky), resp. pět až šest osob s pracovní dobou 8,5 hodiny (dle předsedy Družstva BIVAS). Správce daně podpořil své závěry také dalšími zjištěními a neomezil se pouze na svědecké výpovědi (např. údaji od okresní správy sociálního zabezpečení nebo informacemi vyplývajícími ze smluvní dokumentace). Sama S. M. přitom v rámci výpovědi uvedla, že u stěžovatelky nikdy neuklízela a v Žirovnici, kde měl úklid probíhat, nebyla.

[25] Závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou v souvislosti s přijatými zdanitelnými plněními by nadto obstál i za situace, že by výpověď svědkyně S. M. k dispozici nebyla. I bez ní by totiž přetrvaly pochybnosti o skutečně realizaci úklidových služeb a tyto pochybnosti by zůstaly nevyvráceny. Ani další vyslechnutí svědci nepotvrdili provádění úklidových prací, a vzhledem k fakturovanému rozsahu těchto prací nebylo možné, aby veškerou činnost zastala pouze jediná osoba. K neprovedení výslechu navrhovaných svědků P. M. a J. V. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem poukazuje na skutečnost, že výslech uvedených osob měl sloužit pouze k prokázání toho, že úklid prováděla svědkyně M., ta to ovšem sama popřela. Případné výpovědi jmenovaných osob by tak nemohly na závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně faktické realizace úklidových prací nic změnit. Jejich neprovedení tudíž nemohlo ovlivnit zákonnost vydaných dodatečných platebních výměrů ani rozhodnutí žalovaného o odvolání.

[26] Pokud stěžovatelka závěrem zpochybňuje výpovědi svědků V. V. a I. B. (tedy bývalého předsedy Družstva BIVAS a jednatele společnosti BUILDING COMPANY s.r.o.) krajským soudem, který dle stěžovatelky spolu s daňovými orgány nezákonně upřednostnil dílčí nepřesnosti v jejich výpovědích, Nejvyšší správní soud opakuje,

pokračování

že podstata pochybností správce daně spočívala v tom, zda úklidové práce skutečně proběhly, zda proběhly tak, jak bylo uvedeno v daňových dokladech, a zda v tomto ohledu deklarovaní dodavatelé disponovali dostatečným množstvím pracovních sil. Z obsahu správního spisu je v této souvislosti patrné, že správce daně prověřil veškerá tvrzení, která měla (byť sebemenší) potenciál vyvrátit pochybnosti (zejména veškeré seznamy pracovníků, ať je v řízení předložila stěžovatelka či jiné osoby). Výsledek byl ovšem takový, že pracovníci jako svědci v rámci svých výpovědí buď sami uvedli, že úklid neprováděli, anebo správce daně prostřednictvím příslušné okresní správy sociálního zabezpečení zjistil, že uvedené osoby nebyly u dodavatelů či subdodavatelů stěžovatelky zaměstnány v průběhu kontrolovaných zdaňovacích období, případně pouze po nepatrnou část z celkové doby dvou let. Tyto rozhodné okolnosti v napadeném rozsudku potvrdil rovněž krajský soud. Nejvyšší správní soud proto pouze doplňuje, že ať už stěžovatelka z výpovědí svědků V. V. a I. B. dovozuje cokoli, ze zprávy o daňové kontrole, z rozhodnutí žalovaného o odvolání, jakož i z rozsudku krajského soudu je zřetelně patrné, že ani výpovědi těchto svědků by nebyly způsobilé prokázat faktické poskytnutí úklidových služeb deklarovanými dodavateli, tedy okolnost, ve vztahu k níž především stěžovatelku tížilo důkazní břemeno. Takové hodnocení krajského soudu pak Nejvyšší správní soud bez výhrad aprobuje a neshledává na něm nic nezákonného.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[28] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné další náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. března 2022

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu