



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **B. M. a. s.**, IČO X
sídlem T. D. 98, X L.
zastoupena společností E. & Y., s.r.o., IČO X
sídlem N. F.2116/15, X P. 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 12. 2019, č. j. 51509/19/5300-22441-712084, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A) Vymezení věci

1. Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni dvanácti dodatečnými platebními výměry ze dne 5. 11. 2018 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2013 v celkové výši 926 071 Kč a vyčíslil penále ve výši 185 208 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

2. Žalobkyně, která je potravinářským podnikem, v daňových přiznáních uplatnila nároky na odpočty daně z přijatých zdanitelných plnění v podobě úklidových a pomocných prací v prostorách provozovny v L., a to ve zdaňovacím období leden až duben 2013 podle čtyř faktur vystavených dodavatelem U. l. s. r o. a ve zdaňovacím období květen až prosinec 2013 podle osmi faktur vystavených dodavatelem O. R. T. d. Správce daně dospěl po provedené daňové kontrole k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).
3. Žalovaný po doplnění dokazování v odvolacím řízení v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil.

B) Žaloba a vyjádření žalovaného

4. Žalobkyně v žalobě navrhovala, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil. Žalobní body soud stručně shrnuje takto:
 - a) rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť není zřejmé, zda žalovaný zpochybnil pouze to, že plnění poskytli na fakturách deklarovaní dodavatelé služeb, nebo zda zpochybnil i samotné faktické uskutečnění zdanitelného plnění;
 - b) žalovaný porušil § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „d. ř.“), neboť nepřihlédl ke všemu, co vyšlo v řízení najevo. Jednoznačná vazba mezi přijatými službami a deklarovanými dodavateli byla v řízení prokázána řetězcem na sebe logicky navazujících nepřímých důkazů (doložené rámcové smlouvy; nezpochybněný fakt, že v prostorách žalobkyně zajišťovaly pomocné a úklidové práce v rozhodném období cizí státní příslušníci, kteří nebyli zaměstnanci žalobkyně, přičemž v roce 2013 nefakturoval žalobkyni úklidové práce žádný jiný dodavatel; soulad fakturovaných částek s žalobkyní sestavenými výkazy vykonaných prací; provedení úhrad faktur na bankovní účty deklarovaných dodavatelů; podání daňových přiznání deklarovanými dodavateli k DPH za prověřovaná období) a potvrdil ji i svědek Ing. L., který podrobně popsal způsob komunikace žalobkyně s těmito dodavateli. Žalovaný při hodnocení důkazů postupoval v rozporu s judikaturou (rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 23/2018), podle níž postačuje, když jsou tvrzení daňových subjektů prokázána s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, tj. lze-li z důkazů učinit závěr bez vážných pochybností. Takové pochybnosti však nezakládá zjištění, že Ing. L. neviděl pracovní či jiné smlouvy konkrétních pracovníků, neboť otázka personálního zajištění prací dodavatelem je pro odběratele irelevantní. K tvrzení žalovaného, že si svědek nemohl být jistý tím, že se jednalo o pracovníky deklarovaných dodavatelů, lze namítnout, že není naopak zřejmé, proč by měl svědek o stavu podepřeném řadou skutečností pochybovat. Za popsané situace nebylo možné racionálně dospět k žádnému jinému logickému závěru, než že předmětné služby byly přijaty právě od deklarovaných dodavatelů, neboť jinak by cizí státní příslušníci museli provádět předmětné práce v prostorách žalobkyně bezplatně bez jakéhokoli smluvního základu, což je nepravděpodobné. Otázkou také je, z jakého důvodu by žalobkyně hradila příslušné částky na účty dodavatelů;
 - c) správce daně v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. neprokázal, že o věrohodnosti účetnictví a evidencí žalobkyně existují vážné a důvodné pochyby, a žalovaný uvedl skutečnosti údajně vzbuzující vážné a důvodné pochybnosti nepřehledně a na hranici srozumitelnosti, konkrétně: (i) ačkoliv v bodě [50] napadeného rozhodnutí tvrdí,

že nekontaktnost dodavatelů nebyla žalobkyni přičtena k tíži, zakládá v bodě [27] na této skutečnosti v rozporu s judikaturou (rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 129/2006) svůj závěr o tom, že neunesla důkazní břemeno; (ii) při tvrzení v bodě [29], že výkazy vykonaných prací nelze považovat za důkazy prokazující přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů, opomíjí skutečnost, že tito dodavatelé vystavili faktury odpovídající částkám uvedeným ve výkazech, čímž zřetelně tyto výkazy aprobovali, což potvrdil i Ing. L.; (iii) v bodě [31] staví své pochybnosti na vyjádření žalobkyně v průběhu daňové kontroly o tom, že nemá k dispozici žalovaným požadované dokumenty k externím pracovníkům (záznamy o proškolení, zdravotní průkazy či povolení k pobytu), ačkoli tyto dokumenty ze své podstaty žádné údaje o dodavatelích neobsahují a jsou tak ve vztahu k prokázání vazby externích pracovníků na deklarované dodavatele bez významu. Nadto žalobkyně následně řadu těchto dokumentů dohledala a předložila, neboť to, že je „nemá k dispozici“ znamenalo pouze, že nejsou archivovány na stejném místě jako běžné účetní doklady;

- d) žalovaný v bodech [37] až [40] rozhodnutí z výpovědi svědků D. a Š., které byly navrženy a prováděny za účelem prokázání faktického uskutečnění plnění (přítomnosti externích pracovníků na pracovišti žalobkyně), vyvozuje závěry i ve vztahu k prokázání vazby těchto pracovníků na deklarované dodavatele, ačkoliv se správce daně s ohledem na účel výpovědi těchto svědků na jména dodavatelských společností ani nedotazoval;
- e) žalovaný vyšel z předpokladu, že externí pracovníci museli být zaměstnanci deklarovaných dodavatelů, což však žalobkyně nikdy netvrdila ani neprokazovala. Tento nesprávný předpoklad pak ovlivnil i hodnocení výpovědi Ing. L. a je na něm také založeno nepravdivé tvrzení žalovaného v bodě [51] rozhodnutí, že se žalobkyně pomocí absence faktur za předmětné služby od jiných dodavatelů snažila prokázat pracovněprávní vztah externích pracovníků k dodavatelům.

- 5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl a odkázal na konkrétní pasáže odůvodnění napadeného rozhodnutí, z nichž je dle jeho názoru zřejmé, že nenaplnění podmínek § 72 a 73 ZDPH mělo spočívat v tom, že žalobkyně neprokázala, že předmětné pomocné a úklidové práce uskutečnili deklarovaní dodavatelé. Povinností správce daně nebylo prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí žalobkyně, či prokázat namísto žalobkyně, jak se transakce uskutečnila, nýbrž prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, což správce daně učinil. Žalobkyně následně tyto pochyby neodstranila a neprokázala existenci jednoznačné vazby mezi přijatými pracemi a deklarovanými dodavateli.
- 6. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného nad rámec skutečností uvedených v žalobě namítla, že žalovaný nepřipustně rozšiřuje její důkazní břemeno i na skutečnosti, které nikdy netvrdila. Uvedla, že objedná-li odběratel určitou službu od právnické osoby a tato plní svůj závazek prostřednictvím fyzických osob, které se za tímto účelem v dohodnutém čase a dohodnutým způsobem dostaví do provozovny odběratele, bylo by zcela neobvyklé po těchto fyzických osobách požadovat, aby předložily své pracovní nebo jiné smlouvy uzavřené s právnickou osobou jako dodavatelem služeb. Vzhledem k tomu, že spolupráce s dodavateli probíhala dle vzájemně nastavených pravidel, neměla žalobkyně jakýkoliv důvod pochybovat o tom, že osoby vykonávají svou činnost na základě právního vztahu s dodavateli (žalovaný také zřetelně nepřipouští, že by tyto osoby vykonávaly předmětné práce na základě jiného než pracovněprávního vztahu k deklarovaným dodavatelům, např. subdodatelsky). Žalovaný neprokázal, že skutečnosti tvrzené žalobkyní nenastaly nebo

alespoň nastat nemohly. Veškeré pochybnosti žalovaný staví na tom, jakým způsobem deklarovaní dodavatelé plnili, resp. neplnili své zákonné povinnosti vůči správci daně, přičemž se jedná o informace, ke kterým měl přístup pouze správce daně. Nadto v obchodním rejstříku je např. u dodavatele U. L. s. r. o. zapsán i obecný předmět činnosti „výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“. Stejně tak nelze očekávat, že statutární orgán bude osobně přítomen na všech jednáních se zákazníky. Rámcové smlouvy byly řádně podepsány statutárními orgány obou stran a zaměstnanec žalobkyně ve své výpovědi potvrdil, že zástupce dodavatelů, pan T., byl žalobkyni osobně znám z předchozí spolupráce.

C) Posouzení věci krajským soudem

7. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl soud bez jednání.
8. Předmětem sporu je otázka splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH a otázka unesení břemene tvrzení a břemene důkazního žalobkyní, resp. správcem daně v daném daňovém řízení. Jelikož právní základ věci již přehledně a s citacemi přílehlavé judikatury shrnul žalovaný v bodech [10] až [22] napadeného rozhodnutí, nepovažuje krajský soud za potřebné rozvádět právní rámec a závěry konstantní judikatury k oběma těmto otázkám.
9. Soud neshledává důvodnou námitku žalobkyně, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů v tom smyslu, že by nebylo zřejmé, které hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH vlastně žalovaný označil za nesplněné. Z obsahu spisu, který žalovaný podrobně shrnul v bodech [25] a násl. napadeného rozhodnutí, je zřejmé, že zprvu (viz výzva k prokázání skutečností ze dne 17. 8. 2016) správce daně považoval za sporné (neprokázané) i to, zda se v případě faktur přijatých od společností U. l. e s. r o. a O. R. T. d. vůbec jednalo o zdanitelná plnění, neboť z faktur, na nichž nebyl uveden rozsah fakturovaných prací (čímž nesplňovaly ani formální náležitost řádného dokladu), nebylo zjištěné, zda skutečně došlo k naplnění závazků sjednaných v rámcových smlouvách a zda a v jakém rozsahu dodavatelé tyto práce provedli. Okruh zpochybňovaných skutečností se pak následně vyvíjel v návaznosti na to, jak správce daně průběžně hodnotil postupně předkládané důkazy. Z napadeného rozhodnutí je však zcela zřejmé, že důvodem odepření nároku žalobkyně na odpočet DPH bylo nerozptýlení důvodných pochybností orgánů finanční správy o tom, že zdanitelné plnění uvedené na fakturách fakticky poskytl právě na fakturách uvedení dodavatelé. K prokázání této skutečnosti byla žalobkyně zcela konkrétně vyzvána třetí výzvou správce daně ze dne 25. 6. 2018 (viz bod [32] napadeného rozhodnutí) a touto optikou žalovaný také hodnotil žalobkyní doložené důkazy (viz např. bod [40] napadeného rozhodnutí - „svědecké výpovědi J. D. a P.Š. (viz body [38] a [39]) jednoznačně neprokázaly, že dodavateli předmětných služeb byli právě deklarovaní dodavatelé U. l. a O. R. T.“, bod [41] napadeného rozhodnutí - „nově předložené důkazní prostředky neprokázaly, že dodavateli předmětných služeb byli právě deklarovaní dodavatelé U. l. a O. R. T.“, bod [43] napadeného rozhodnutí - „svědecká výpověď Ing. P. L. jednoznačně neprokázala, že dodavateli předmětných služeb byli právě deklarovaní dodavatelé U. l. a O. R. T.“, či bod [48] napadeného rozhodnutí - „odvolatel neprokázal nárok na odpočet daně z přijatých daňových dokladů od dodavatelů U. l. a O. R. T.“). Žalobkyně tedy nemohla být na pochybách o tom, jakým směrem cílit své

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

žalobní body a z bodu [53] napadeného rozhodnutí („...v dané věci je zásadní, že odvolatel neodstranil pochybnosti prvostupňového správce daně, neboť odvolatelem předložené důkazní prostředky ani navržené svědecké výpovědi jednoznačně neprokázaly, že předmětné úklidové práce uskutečnili deklarovaní dodavatelé U. I. a O. R. T.“) učinila nakonec zcela správný závěr o tom, že důvodem odepření nároku na odpočet daně bylo neprokázání uskutečnění předmětných plnění deklarovanými dodavateli. Zcela přílehavě pak právě proti tomuto závěru svou žalobní argumentaci nasměrovala.

10. Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že žalovaný v bodě [44] napadeného rozhodnutí podotkl, že u něj při porovnání výše fakturovaných částek v řádu statisíců s údajem o počtu osob cizí státní příslušnosti (5), které měly dle svědka J. D. v roce 2013 u žalobkyně úklidové práce provádět, a výše jejich odměn vyplývajících z protokolu inspektorátu práce (8.800 Kč), přetrvaly i pochybnosti o rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Tento závěr byl jednak uveden žalovaným pouze „nad rámec“ a současně platí, že nic nebránilo žalobkyni se proti takto, byť spíše naznačeným, pochybnostem žalovaného v žalobě vymezit.
11. Další žalobní body se týkaly zejména způsobu hodnocení důkazů orgány finanční správy.
12. Krajský soud nesouhlasí s žalobkyní v tom, že by žalovaný v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, vyjádřenou v § 8 odst. 1 d. ř., nepřihlédl ke všem zjištěným skutečnostem. Žalobkyně ostatně v žalobě ani žádné skutečnosti, které by žalovaný přehlédl a nezahrnul do svých úvah, neoznačila, pouze namítala, že žalovaný nevyhodnotil provedené důkazy správně.
13. Závěry správce daně o skutkové stránce věci nepochybně nesmí být výsledkem libovůle, nýbrž musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci je důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň veškeré tyto důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přičemž tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, č. 1702/2008 Sb. NSS). Žalobkyně však z celého souboru zjištěných skutečností a hodnocených důkazů v žalobě izolovaně vybrala pouze několik tezí použitých žalovaným při hodnocení výpovědi svědka L., aniž by přihlédla k tomu, že tento důkaz byl žalovaným hodnocen v kontextu dalších zjištění.
14. Krajský soud souhlasí s žalobkyní v tom, že prokázané skutečnosti, které shrnula v bodě 14 žaloby, mohou vést k závěru o existenci vazby mezi jí přijatými službami a na fakturách uvedenými dodavateli. Zcela se ztotožňuje také s tím, že žádné skutkové okolnosti nelze ex post prokázat s absolutní jistotou. V rozsudku ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, v němž Nejvyšší správní soud tuto skutečnost zdůraznil a jehož se žalobkyně v žalobě dovolávala, však panovala odlišná situace. V uvedené věci brojil žalobce proti stanovení silniční daně námitkou, že nemůže být považován za poplatníka této daně, neboť vozidla, pro něž mu byla daň vyměřena, již v předmětných zdaňovacích obdobích fyzicky neexistovala. Nejvyšší správní soud proto shrnul skutečnosti vyplývající ze všech předložených důkazů a dospěl k závěru, že lze s vysokou mírou pravděpodobnosti vycházet z toho, že vozidla byla nejpozději k 31. 12. 2003 rozebrána na náhradní díly, čímž zanikla, přičemž navíc byly tyto náhradní díly touto dobou zřejmě již prodány nebo sešrotovány, a současně v řízení nevyšly najevo žádné indicie, které by tento skutkový stav zpochybňovaly.

15. V posuzovaném případě však míru pravděpodobnosti toho, že úklidové a pomocné práce vykonaly osoby, které byly v nějakém právním vztahu s deklarovanými dodavateli, založenou nespornými skutečnostmi shrnutými v bodě 14 žaloby, značně oslabila další zjištění správce daně, která vyplynula z provedených důkazů a která žalovaný podrobně popsal v bodech [24] až [48] napadeného rozhodnutí. V důsledku těchto zjištění pak nelze souhlasit s tvrzením žalobkyně, že by kombinace dvou skutečností, a to že v předmětném období prováděli v provozovně žalobkyně úklidové a pomocné práce cizí státní příslušníci, kteří nebyli zaměstnanci žalované, a současně že žalobkyni nefakturoval tyto práce jiný dodavatel, nutně vedla k jedinému logickému závěru, že žalobkyni poskytli předmětné služby právě dodavatelé na fakturách uvedení a že jedinou myslitelnou alternativou by byl závěr, že tyto osoby poskytovaly žalobkyni služby bezplatně. Alternativ skutkového stavu je bezpochyby více, jejich uvádění by však bylo ze strany soudu nemístnou spekulací.
16. Žalobkyně má pravdu, že z pohledu příjemce služeb je v obchodních vztazích zpravidla irelevantní, jak dodavatel provedení služeb personálně zajistí, zda prostřednictvím svých zaměstnanců, či subdodavately, přičemž je nepochybně běžné, že příjemce služeb není seznámen s podrobnostmi vztahu mezi dodavatelem a konkrétními fyzickými osobami vykonávajícími jeho jménem služby. Nelze však přehlédnout, že správce daně a žalovaný by v posuzované věci neprováděli rozsáhlé dokazování, zahrnující také prověřování existence právních vztahů mezi konkrétními fyzickými osobami, které práce prováděly, tj. skuteností, které běžně nejsou z hlediska daňové povinnosti příjemce služeb relevantní, pokud by žalobkyně od počátku disponovala bezvadnými a přesvědčivými daňovými doklady, které by bylo možné prověřit u samotných dodavatelů. Tak tomu však v posuzovaném případě nebylo. Žalobkyně totiž předložila správci daně faktury, na nichž bylo pouze uvedeno „úklidové práce“ a částka v řádu stovek tisíc korun, aniž by z těchto faktur či předložených rámcových smluv vyplýval konkrétní obsah a rozsah plnění, přičemž ověřit skutečnosti na fakturách uvedené nebylo možné u nekontaktních dodavatelů sídlících na virtuálních sídlech.
17. Žalobkyně poté na první výzvu správce daně (17. 8. 2016) sice doložila výkazy vykonaných prací, ve kterých byl uveden druh práce, počet jednotek za měsíc a sazba za jednotku, které měly být podkladem pro fakturaci, avšak správce daně zjistil, že tyto výkazy v rozporu s rámcovými smlouvami vyhotovila sama žalobkyně a nikoli deklarovaní dodavatelé, že je tito dodavatelé ani nepodepsali, že byly výkazy v rozporu s rámcovými smlouvami vyhotovovány v měsíci, v němž byly práce vykonávány, a nikoli až počátkem měsíce následujícího, a že z těchto výkazů není zřejmé, kolik osob práce vykonávalo, v které konkrétní dny a kolik hodin. Správce daně a žalovaný proto shodně odmítli tyto výkazy považovat za důkazy prokazující přijetí předmětných plnění od deklarovaných dodavatelů, čemuž nemá krajský soud co vytknout.
18. Na následnou výzvu správce daně (7. 11. 2016) pak žalobkyně sdělila, že konkrétní objednávky v rámci vymezeném rámcovými smlouvami prováděla ústně a stejně se dle aktuálních potřeb sjednával i rozsah prací, doložila bankovní výpisy osvědčující provedení plateb deklarovanými dodavateli, jejichž výše odpovídala fakturovaným částkám, a dále uvedla, že nedisponuje jmenným seznamem konkrétních pracovníků, docházkovými archy, protokoly o proškolení o bezpečnosti práce a nearchivuje ani zdravotní průkazy či povolení k pobytu těchto osob, neboť to vše bylo v kompetenci dodavatelů. Toto sdělení pochybnosti správce daně nerozptýlilo, neboť úhradu plateb dle jeho závěru nelze považovat za důkaz uskutečnění zdanitelných plnění konkrétním dodavatelem, s čímž

krajský soud souhlasí. Nadto správce daně vyslovil pochybnosti také o absenci jakýchkoli záznamů o pohybu konkrétních osob v provozovně žalobkyně z důvodu, že žalobkyně provozuje potravinářskou výrobu a je tak povinna ověřit zdravotní způsobilost osob, které se v její provozovně pohybují. Ani tomuto hodnocení nelze dle krajského soudu co vytknout. Stěží lze také uvěřit, že žalobkyně, která sama vyhotovovala výkazy provedených prací, nedisponovala žádnými podklady, na jejichž základě tyto výkazy sestavovala.

19. Správce daně proto zcela důvodně adresoval žalobkyni třetí výzvu (25. 6. 2018), v níž své přetrvávající pochybnosti podrobně popsal a výslovně uvedl, že nepovažuje za prokázané uskutečnění fakturovaných plnění právě na fakturách uvedenými dodavateli. Žalobkyně v reakci na tuto výzvu předložila jako důkaz protokol o kontrole inspektorátu práce v její provozovně ze dne 27. 6. 2014, jemuž však správce daně a žalovaný vytkli, že skutečnosti v něm uvedené se netýkají kontrolovaného období 2013, nýbrž roku 2014, a dále poukázali na to, že některé na místě zjištěné osoby původně netušily, pro koho vlastně práce vykonávají a dohody o provedení práce se společností O. R. T. d. předložily až při následné kontrole, což může vést k závěru o účelovém vytvoření těchto dohod ve snaze vyhnout se postihu za nelegální práci. Spojitost osob cizí státní příslušnosti s deklarovanými dodavateli následně dle žalovaného neprokázaly ani v odvolacím řízení opatřené výpovědi svědků J. D. a P. Š. I s tímto závěrem se krajský soud ztotožňuje.
20. Nedůvodným v této souvislosti shledává krajský soud i žalobní bod d). Z formulace důkazního návrhu v odvolání sice dle názoru soudu vyplývá, že žalobkyně navrhovala výslech svědků jen k prokázání svého tvrzení, že na její provozovně pracovali i zaměstnanci jiných společností, přičemž jejich příslušnost ke společnosti O. R. T. d. měl žalovaný poté sám dovodit z absence jiných než přezkoumávaných faktur za úklidové práce, žalovaný však dle názoru soudu nijak nepochybil, pokud hodnotil přínos výpovědi svědků J. D. a P. Š. i pro prokázání skutečnosti, že fakturovaná plnění dodaly společnosti uvedené na fakturách, neboť právě tato skutečnost byla správcem daně zpochybněna. Protokol o výsledku svědka J. D. pak vyvrací námitku žalobkyně, že se svědků na jméno společnosti, pro kterou měly osoby cizí státní příslušnosti v provozovně žalobkyně vykonávat práci, správce daně neptal. Svědek J. D. zjevně byl správcem daně na název dodavatele úklidových prací dotazován, avšak nedokázal odpovědět - „...a vyplácel je pan C., jak se jmenovala firma, nevím.“ Z obsahu spisu také vyplývá, že ač byla žalobkyně o výsledku obou svědků předem informována, jejich výsledku se nezúčastnila a nevyužila tak možnosti klást jim případně vhodnější otázky, než jaké svědkům dle jejího názoru pokládal správce daně.
21. Dále žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně vyhodnotil i další důkazní prostředky, které žalobkyně předložila až v odvolacím řízení. Námitka žalobkyně proti hodnocení záznamů o proškolení jako nevěrohodných z důvodu, je dle krajského soudu nedůvodná, neboť žalobkyně po celou daňovou kontrolu skutečně popírala, že by jakýmkoli záznamy o proškolení osob vykonávajících práci na její provozovně vůbec disponovala (v žalobě uvedené vysvětlení, že tím žalobkyně myslela jen to, že nemá tyto dokumenty archivované na stejném místě jako běžné účetní doklady, nepovažuje soud za věrohodné, neboť takto její odpovědi na výzvy správce daně k předložení takových podkladů nevyznívaly) a tvrdila, že tyto věci byly zcela v kompetenci a na zodpovědnosti dodavatele prací, a náhle je bez dalšího vysvětlení předložila, ale zejména z důvodu žalovaným v bodě [41]

napadeného rozhodnutí podrobně popsaných nesrovnalostí týkajících se dat o proškolení uvedených u konkrétních osob v těchto záznamech.

22. Pochybení při hodnocení důkazů konečně krajský soud neshledal ani v hodnocení relevance výpovědi svědka Ing. L., neboť, jak již soud uvedl výše, žalobkyně odhlédla od komplexního hodnocení výpovědi tohoto svědka. Žalovaný totiž nepoukázal jen na skutečnost, že Ing. L. neviděl pracovní smlouvy osob, které měly pracovat pro dodavatele (tuto skutečnost naopak žalovaný v bodě [55] napadeného rozhodnutí marginalizoval), ale zejména poukázal na to (viz bod [43] napadeného rozhodnutí), že další osoby jmenované Ing. L., tj. J. G. a P. K., byly dle žalobkyní předloženého Záznamů o proškolení seznámeny s provozním řádem odvolatele a s hygienickým minimem pracovníka v potravinářství již v září 2008, i když žalobkyně uzavřela s deklarovanými dodavateli rámcové smlouvy o dílo na pomocné práce v potravinářské výrobě až dne 27. 9. 2012 (U. I.), resp. 15. 3. 2013 (O. R. T.), a dále na skutečnost, že ostatní Ing. L. jmenovaní zaměstnanci nebyli dohledáni v žalobkyní předložené Vstupní instruktáži bezpečnosti a ochrany zdraví při práci a požární ochrany ani ve zmiňovaném Záznamu o proškolení, přičemž pochybnosti dle žalovaného vyvstaly i ohledně tvrzení svědka Ing. L. o tom, že veškeré věci dojednával jako se zástupcem deklarovaných dodavatelů s V. T.
23. Ve vztahu k posledně zmíněnému přitom krajský soud s ohledem na žalobní námitku uvádí, že žalovaný v bodě [55] napadeného rozhodnutí nezpochybnil tvrzení o jednání V. T. za dodavatelské společnosti proto, že V. T. nebyl statutárním orgánem, nýbrž z důvodu, že oprávnění V. T. jednat za deklarované dodavatele nebylo možné z důvodu nekontaktnosti těchto společností ověřit. Žalobkyně přitom, ačkoli byla srozuměna s tím, že spornou je právě otázka původce fakturovaných plnění, nikdy v rámci daňové kontroly nenavrhl prokázání svých tvrzení výsledkem V. T. a neposkytla správci daně kontaktní údaje na tuto osobu, a neučinila tak dokonce ani poté, co byla žalovaným před vydáním napadeného rozhodnutí seznámena s hodnocením výpovědi svědka Ing. L. Krajský soud proto souhlasí se závěrem žalovaného, že ani výpověď Ing. L. nelze považovat za dostatečný důkaz o poskytnutí služeb deklarovanými dodavateli. Žalovaný dle závěru soudu vyvodil z výpovědi svědka Ing. L. skutkové závěry, které z pravidel logického uvažování nijak nevybočují.
24. Odpověď na otázku, za co konkrétně, ne-li za fakturované práce, přišly na účet žalobkyně platby z účtů dodavatelských společností, nebyl správce daně s ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení povinen hledat. Žalobní bod b) je tudíž nedůvodný.
25. Stejně tak shledává krajský soud nedůvodným i žalobní bod c). Jak správce daně i žalovaný v rozhodnutích opakovaně s odkazem na konstantní judikaturu zcela správně zdůraznili, nebylo povinností správce daně zjistit, kdo skutečně předmětné služby realizoval, nýbrž prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. Existenci těchto pochybností dle krajského soudu orgány finanční správy prokázaly, přičemž soud nesouhlasí s tvrzením žalobkyně, že konkrétní pochybnosti jsou uvedeny nepřehledně. Naopak, žalovaný v bodech [24] až [48] napadeného rozhodnutí tyto pochybnosti popsal srozumitelně a chronologicky tak, jak postupně v daňovém řízení vyvstaly. Napadené rozhodnutí je logicky strukturované, přehledně popisuje jednotlivá zjištění a uvádí důvody, proč nelze důkazy žalobkyně jednotlivě ani v souhrnu považovat za důkazy o přijetí fakturovaných plnění od deklarovaných dodavatelů.

26. Přenesení důkazního břemene na žalobkyni bylo dle názoru soudu přesvědčivě odůvodněno, neboť ve výzvách k vyvrácení pochybností a následně ve zprávě o daňové kontrole a v seznámení s podklady odvolacího řízení před vydáním rozhodnutí je uvedena řada relevantních skutečností, které tyto pochyby odůvodňují. Nekontaktnost dodavatelů, stejně jako jakoukoli jinou skutečnost, je třeba vždy posuzovat v kontextu dalších individuálních okolností případu. Samotná nekontaktnost dodavatelů, jak žalobkyně zdůrazňuje odkazem na judikaturu, by bezpochyby nemohla být skutečností způsobitou založit přenesení důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt. K tomu však v posuzovaném případě nedošlo. V posuzovaném případě byla nekontaktnost obou dodavatelských společností vyhodnocena jako skutečnost zhoršující postavení žalobkyně pouze v tom smyslu, že bránila ověření jejích tvrzení. Jelikož žalovaný a správce daně identifikovali a prokázali řadu dalších okolností, které žalobkyní uvedená tvrzení a předložené podklady zpochybňovaly (viz výše), nelze zařazení nekontaktnosti dodavatelů mezi okolnosti odůvodňující aktivaci důkazního břemene žalobkyně ničeho vytknout.
27. Skutečnost, že dodavatelé vystavili žalobkyni faktury na částky odpovídající následně doloženým výkazům, sice žalobkyně tvrdí, avšak aprobaci těchto výkazů (v rozporu se smlouvami vyhotovenými žalobkyní a nikoli dodavateli, a to na základě neznámých podkladů) ze strany dodavatelů žalobkyně neprokázala, přičemž výpověď svědka Ing. L. v odvolacím řízení o odsouhlasení těchto písemných výkazů toliko ústně blíže neidentifikovanou osobou V. T. nelze za věrohodný důkaz jejich aprobace deklarovanými dodavateli považovat.
28. K žalobnímu bodu e) krajský soud uvádí, že z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by žalovaný vycházel při hodnocení důkazů z premisy, že osoby provádějící úklidové práce v provozovně žalobkyně musely nutně být v pracovněprávním (a nikoli např. obchodněprávním) vztahu k deklarovaným dodavatelům. Naopak skutečnost, že žalobkyně řadila a i v žalobě řadí absenci faktur za úklidové práce od jiných dodavatelů ve svém účetnictví k důkazům o příslušnosti externích pracovníků ve své provozovně, je nezpochybnitelný fakt.

D) Závěr a náklady řízení

29. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
30. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo, neboť plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 15. prosince 2021

Mgr. Barbora Berková v. r.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.