



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a Mgr. Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **ANEXIA s. r. o.**, se sídlem Lubenská 1588, Rakovník, zast. Milanem Bláhou, advokátem se sídlem Lánská 65, Praha 9, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 2. 2020, č. j. 7050/20/5300-21443-710979, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 16. 6. 2022, č. j. 51 Af 60/2020-63,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 2. 2020, č. j. 7050/20/5300-21443-710979 (dále jen „napadené rozhodnutí“), bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 2. 2019, č. j. 564974/19/2121-50522-203931, č. j. 566542/19/2121-50522-203931, č. j. 566605/19/2121-50522-203931, č. j. 566814/19/2121-50522-203931, č. j. 566865/19/2121-50522-203931, č. j. 566925/19/2121-50522-203931, č. j. 566964/19/2121-50522-203931, č. j. 567061/19/2121-50522-203931, č. j. 567115/19/2121-50522-203931 (dále jen „platební výměry“), jimiž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben – prosinec

2016 v úhrnné výši 1 204 841 Kč a současně jí byla stanovena povinnost uhradit penále v úhrnné výši 240 966 Kč.

[2] Proti napadenému rozhodnutí brojila žalobkyně u Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“) žalobou, jíž se domáhala jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítala, že splnila podmínky pro odpočet DPH, neboť prokázala nejen to, že její spolupráce se společností *L.* probíhala, nýbrž také že se tak dělo právě způsobem a v rozsahu vyplývajícím z jí předložených dokladů; pochybnosti správce daně tedy odstranila.

Rozsudek krajského soudu

[3] Krajský soud rozsudkem ze dne 16. 6. 2022, č. j. 51 Af 60/2020-63 (dále jen „napadený rozsudek“), podanou žalobu zamítl. Předeslal, že žalobkyně splnila svou primární důkazní povinnost předložením faktur přijatých od *L.*; tím přenesla důkazní břemeno na správce daně, který nabyl pochybnosti ohledně faktického provedení plnění, jeho rozsahu a skutečného dodavatele. Žalobkyně důvodnost výzev k prokázání skutečností nepopírala, proč soud s ohledem na dispozitivní zásadu nezkoumal, zda byly pochyby správce daně opodstatněné; soustředil se toliko na spornou otázku, zda žalobkyně prokázala, že došlo k faktickému uskutečnění plnění odpovídajícímu jí předloženým fakturám. Soudu nebylo zřejmé, co žalovanému chybělo k prokázání předmětu žalobkyní přijatých plnění. Sám uvedl, že docházelo ke spolupráci mezi oběma společnostmi spočívající v tom, že *L.* dodávala žalobkyni dle jejich průběžných požadavků pracovníky na pozici manipulant linky vykonávanou v její hale v Rakovníku a ta za to hradila jednou měsíčně fakturované částky; nic nenasvědčuje tomu, že šlo o dočasné přidělení zaměstnanců. Není podstatné, zda tito pracovníci byli přímo zaměstnanci *L.* či jiného subjektu, pokud je zajišťovala právě deklarovaná společnost. Jelikož ovšem i neprokázání rozsahu poskytnutého plnění postačuje k neuznání nároku na odpočet daně, zabýval se krajský soud touto (zbývající) výtkou žalovaného.

[4] Spolupráce žalobkyně a *L.* měla smluvní základ v *Objednávce k dočasnému přidělení zaměstnanců ze dne 29. 2. 2016*. Z ní však neplyne žádný konkrétní rozsah prací; je formulována velmi rámcově s tím, že konkrétní data, množství a termíny dodaných pracovníků budou sjednány teprve v budoucnu. *Smlouvou o dílo za období 10/2015 a 2/2016* žalobkyně ve správním ani soudním řízení nepředložila; nadto se dle svého označení zjevně netýká posuzovaných zdaňovacích období (duben až prosinec 2016). K *meziročnímu srovnání výroby* žalovaný uvedl, že ani absence zvýšených mzdových nákladů na vlastní zaměstnance při nárůstu výroby nedokládá rozsah plnění přijatého od *L.*, neboť práce mohly být provedeny i někým jiným; žalobkyně tento závěr nijak nesporeovala. Soud doplnil, že v předmětném období jí nedodávala pracovní sílu pouze *L.*, ale též další dvě agentury. Předložené *měsíční přehledy za leden až listopad 2016* obecně mohly prokázat rozsah poskytnutého plnění. Soud přitom naznal, že nebylo nutné, aby žalobkyně konkretizovala osoby, které měly předmětné plnění realizovat; taková povinnost totiž z ničeho nevyplývá. Evidence tedy mohly teoreticky obstát jako důkaz o rozsahu plnění i při absenci identifikace jednotlivých pracovníků. Jejich přesnost a pravdivost však byla popřena jinými důkazy poskytnutými žalobkyní, a to *e-maily*, jejichž autentičnost nebyla v řízení nikým zpochybněna. Liší se např. uváděné počty pracovníků, uskutečněné směny

pokračování

či údaje o omezení provozu v období prázdnin. Nesrovnalosti se vyskytují prakticky v případě všech zpráv; zároveň nejde o drobné rozdíly v řádu jednotek pracovníků, ale často je v evidencích vykázan více než dvojnásobek pracovníků, než který by odpovídal e-mailové objednávce. Byť se komunikace týkají pouze několika týdnů z posuzovaného období, s ohledem na podstatné nesrovnalosti vyskytující prakticky ve všech konverzacích zpochybňují tyto rozpory přesnost a pravdivost předložených evidencí jako celku. Tyto zjevně chybové evidence proto dle soudu neprokazují rozsah poskytnutého plnění. Ten nedokládají ani provedené svědecké výpovědi, které sice obecně prokazují obchodní spolupráci mezi oběma společnostmi a předmět sjednaného plnění, nikoliv ovšem jeho konkrétně realizovaný rozsah. Jelikož se tedy žalobkyni nepodařilo unést své důkazní břemeno ohledně rozsahu deklarovaného plnění, obстоjí napadené rozhodnutí, kterým jí nebyl nárok na odpočet daně uznán.

[5] Krajský soud shledal pochybení žalovaného v tom, že při zjištění rozporů ohledně výkonu práce poskytovanými pracovníky také o víkendech nevysvětlil, proč uvěřil svědkyni T. a nikoliv údajům uvedeným v evidencích a svědku K.; tento dílčí nedostatek však neměl vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť závěr o neprokázání rozsahu plnění by přetrval, i kdyby se vycházelo z verze prezentované žalobkyní. Soud taktéž konstatoval, že pokud žalobkyní předložená evidence se jmény poskytnutých pracovníků neodpovídala seznamu zaměstnanců deklarovaného dodavatele, může to mít i jiné vysvětlení než její nedůvěryhodnost. Ostatně svědkyně T. vypověděla, že L. poskytovala pracovníky i prostřednictvím zaměstnanců třetích subjektů; nelze též vyloučit, že plnění realizovala i prostřednictvím osob, které nikde zaměstnány nebyly a třeba ani neměly povolení k zaměstnání či pobytu na území.

[6] Závěrem krajský soud zdůraznil, že žalobkyně nebyla viněna z žádných „nezákonných praktik“; pokud však uplatnila nárok na odpočet daně, bylo její povinností prokázat splnění všech podmínek pro jeho uznání, což se jí nepodařilo. Vykazovala-li L. „rizikové znaky“ (jiný předmět podnikání než odpovídalo předmětu spolupráce, nezveřejnění účetních závěrek, užití virtuálního sídla), tím spíše měla být žalobkyně důslednější při uchovávání dokumentace o jejich spolupráci; na tom ničeho nemění zjištění žalobkyně, že její dodavatel není veden jako nespolehlivý plátce či že má zveřejněné číslo účtu.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

II.1 Kasační stížnost žalobkyně

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost, ve které navrhla jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Předně zdůrazňuje, že dle soudu není pochyb o existenci její spolupráce s L. Zároveň není podstatné, zda poskytnutí pracovníci byli zaměstnanci právě této společnosti či jiného subjektu; relevantní není ani otázka jejich pobytového statusu. Stěžovatelka nebyla povinna konkretizovat jednotlivé osoby provádějící práce; nadto svědkyně T. mohla mít zájem na určité bagatelizaci celé spolupráce. Krajský soud tedy neuznal většinu žalovaným vytýkaných pochybení; v takovém případě však napadené rozhodnutí nemůže obstát a mělo být zrušeno.

[8] Z kontextu odůvodnění rozsudku dle stěžovatelky vyplývá, že předloženou evidenci ze dne 24. 4. 2017 vytvořila ona sama; vypracovala ji však zaměstnankyně L., neboť právě tato společnost věděla, které pracovníky jí přidělí.

[9] Správci daně se dle stěžovatelky nepodařilo prokázat, že o souladu předložené dokumentace se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Brojí proti konstatování soudu, že důvodnost prvotních pochyb správce daně nikterak nezpochybovala; od samého počátku řízení jakékoli pochyby popírá. Dále dle stěžovatelky není pravda, že nepředložila *smlouvu o dílo za období 10/2015 a 2/2016*; učinila tak dne 12. 4. 2016 a předmětný dokument musí být součástí správního spisu. Žalovanému doložila i meziroční srovnání výroby; soud toliko uvedl, že správní orgány se tímto důkazem zabývaly, avšak učiněný závěr nijak nevyšvětlil.

[10] K výtce žalovaného, že si nezjistila, zda L. není nespolehlivou a rizikovou společností, stěžovatelka (zčásti) doslovně opakuje argumentaci uvedenou v žalobě. Poukazuje na to, že se dotazovala jiného subjektu obchodujícího s danou společností; nebyla vedena jako nespolehlivý plátce podle § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále „zákon o DPH“) a měla zveřejněné číslo účtu ve smyslu § 96 odst. 1 téhož zákona.

[11] Dále stěžovatelka namítá, že žalovaný považuje za rozhodující „důkaz neprokázání“ rozsahu poskytnutého plnění e-mail ze dne 24. 6. 2016. Jedná se však o pouhou informaci pro další týden, že není jisté, jaký bude rozsah práce; písemnost je třeba považovat toliko za výhled do budoucna. To lze dovodit jazykovým výkladem; informace o možném skluzu ve výrobě je totiž uvedena podmiňovacím způsobem, rovněž sdělení o letních měsících je velice obecné a rozhodně z něj nelze vyvodit rozsah práce. Stěžovatelka poukazuje na to, že výroba má v průběhu času výkyvy, které se musí řešit operativně. V důsledku toho se mění i požadavky na počty pracovníků; na větší objem výroby je potřeba více pracovníků nebo naopak. Právě o tom svědčí předmětný e-mail. Skutečný rozsah prací je uveden ve výkazech.

II.2 Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[12] Žalovaný ve svém vyjádření poukazuje na to, že krajský soud vysvětlil, proč přes všechny jeho dílčí výtky k napadenému rozhodnutí není dán důvod pro jeho zrušení. Aprobval totiž, že přesnost a pravdivost evidencí byla popřena předloženými e-maily; při posuzování stěžejní otázky, zda daňový subjekt prokázal rozsah přijatých plnění, tedy žalovaný nepochybil. Neunesení důkazního břemene stran rozsahu poskytnutého plnění přitom postačuje k neuznání nároku na odpočet daně. Krajským soudem vytýkaná pochybení proto neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[13] Stěžovatelka v žalobě nevznesla jakoukoli námitku rozporující kvalifikované vyjádření pochybností správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen daňový řád“); veškerá její argumentace směřovala až do fáze dokazování skutečností požadovaných výzvou. Kasační námitka týkající se neunesení důkazního břemene správcem daně stran jím vyslovených pochybností je proto

pokračování

nepřípustná podle § 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť se opírá o důvody, které stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla.

[14] Dále žalovaný uvádí, že stěžovatelka žádnou *smlouvu o dílo za období 10/2015 a 2/2016* nepředložila; ostatně tak nemohla učinit dne 12. 4. 2016, neboť k tomuto datu ještě ani nebyla zahájena předmětná daňová kontrola. Navíc v projednávané věci je řešeno zdaňovací období duben až prosinec 2016, tudíž by daný dokument byl stejně irelevantní. Zdůrazňuje též, že stěžovatelka nikterak nereaguje na výhradu soudu, že zboží mohlo být vyrobeno i jinými pracovníky než těmi poskytnutými deklarovaným dodavatelem.

[15] Ke kasační argumentaci týkající se e-mailu ze dne 24. 6. 2016 žalovaný uvádí, že se opět jedná o nepřípustnou námitku, neboť nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem; v napadeném rozhodnutí přitom žalovaný na základě předložené e-mailové komunikace uzavřel, že neodpovídá počet požadovaných s počtem na výkazech uvedených pracovníků, proti čemuž mohla stěžovatelka brojit již v žalobě. Nadto se vyjadřuje toliko k jediné zprávě, ovšem posuzovaná korespondence se týkala čtyř měsíců roku 2016; zbylé e-maily zcela přehlíží a v nich obsažené rozpory se nepokouší nijak vysvětlit. Závěrem žalovaný zdůrazňuje, že z napadeného rozsudku nplyne, že rozsah plnění měl být prokázán nevěrohodnou výpovědí svědkyně T.

II.3 Replika stěžovatelky k vyjádření žalovaného

[16] Stěžovatelka v replice uvedla (a doložila), že dne 8. 4. 2016 obdržela výzvu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu k poskytnutí údajů, na jejímž základě správci daně předložila předmětnou smlouvu o dílo. Pokud daňovou kontrolu následně prováděla jiná organizační složka finanční správy, měla mít tyto podklady k dispozici. Případnou nedobrou komunikaci správních orgánů nelze přičítat k tíži daňovému subjektu.

[17] Dále trvá na tom, že uvedla počet pracovníků poskytnutých L. správně a doložila to předloženými tabulkami. Určité množství výrobků je možné vytvořit za konkrétní dobu pouze přesným počtem pracovníků.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) se nejprve zabýval tím, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatelka je v řízení zastoupena advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s., a jsou splněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[19] Dále soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatelka tvrdí uplatnění kasačních důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., fakticky však svou argumentací napadá rozsudek krajského soudu pouze z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud shrnuje, že stěžejním (krajským soudem aprobovaným) důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH byla skutečnost, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno, když k výzvě správce daně neprokázala rozsah deklarovaného zdanitelného plnění. Kasační soud přitom zdůrazňuje, že „*plátce daně má povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133), přičemž „*určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné*“ (srov. rozsudky NSS ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, či ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, odst. [32], a ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, odst. [15]). Neprokázání rozsahu přijatého plnění tedy samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně. Chtěla-li stěžovatelka zvrátit napadený rozsudek, bylo na místě, aby brojila právě proti rozhodujícímu závěru krajského soudu, že této své povinnosti nedostála. V kasační stížnosti ovšem stěžovatelka v tomto ohledu toliko namítá, že správci daně předložila *smlouvu o dílo za období 10/2015 a 2/2016* a zpochybňuje vypovídací hodnotu e-mailu svého zaměstnance ze dne 24. 6. 2016; ostatní její argumentace však nesměruje do problematiky prokázání rozsahu přijatého plnění tak, jak bylo deklarováno. Nejvyšší správní soud proto považuje za nezbytné akcentovat, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), v důsledku čehož kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky NSS ze dne 2. 12. 2011, č. j. 2 Afs 11/2011-90, ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011-108, či ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54).

[22] Stěžovatelka předně namítá, že krajský soud neuznal většinu žalovaným jí vytýkaných pochybení, pročez mělo být napadené rozhodnutí zrušeno. Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud se skutečně neztotožnil s pochybnostmi žalovaného o předmětu plnění poskytovaného *L.*; dále označil za nepodstatné, zda pracovníci byli zaměstnanci právě deklarovaného dodavatele či jiného subjektu (srov. odst. [51] napadeného rozsudku), stejně jako nepovažoval za rozhodující otázku jejich pobytového statusu (srov. odst. [69] napadeného rozsudku). Stěžovatelce dal za pravdu také v tom, že nebyla povinna konkretizovat jednotlivé osoby provádějící práce (srov. odst. [61] napadeného rozsudku). Tyto nesprávné závěry žalovaného se však týkaly výhradně prokazování existence samotné obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a společností *L.*, resp. faktického uskutečnění zdanitelného plnění; to však krajský soud nikterak nezpochybňoval, když se zabýval především (až následující) problematikou prokázání rozsahu takového plnění. Soud žalovanému vytknul taktéž to, že při zjištění rozporů ohledně výkonu práce poskytovanými pracovníky o víkendech nevysvětlil, proč uvěřil svědkyni *T.* a nikoliv údajům uvedeným v evidencích a svědku *K.* Tato výtka již směřuje do jádra projednávané věci, neboť se týká posuzování přesnosti a pravdivosti stěžovatelkou předložených evidencí, jež v obecnosti byly s to prokázat rozsah deklarovaného plnění; krajský soud však vysvětlil, že tento dílčí nedostatek nemá vliv na výsledné rozhodnutí, neboť to ob stojí i v případě, kdyby se vycházelo z toho, že pracovníci *L.* pracovali u žalobkyně i o víkend (tedy z verze prezentované žalobkyní), a to z důvodů mnoha dalších rozporů mezi údaji uvedenými v evidencích a předložených e-mailech (srov. odst. [63] napadeného rozsudku).

pokračování

[23] Dále stěžovatelka brojí proti tomu, že z kontextu odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá, že evidenci ze dne 24. 4. 2017 vytvořila ona sama, což však popírá. Kasační soud konstatuje, že krajský soud v rámci právního posouzení věci k této konkrétní evidenci toliko uvedl, že „žalobkyně dne 24. 4. 2017 předložila další evidenci, která měla být dle jejího tvrzení vypracována společností L.“ (srov. odst. [57] napadeného rozsudku), přičemž následně doplnil, že „navíc se svědci neshodli ani v tom, kdo vlastně vytvořil později předložené evidence se jmény pracovníků“ (srov. odst. [59] a obdobně odst. [62] napadeného rozsudku). Z těchto pasáží rozhodně neplyne, že by sám soud označil za zpracovatele dané evidence stěžovatelku, resp. že by vyvracel její tvrzení, že předmětný výkaz vyhotovila společnost L. Toliko v rámci rekapitulace správního řízení zmínil pochybnosti, které o původu předmětných výkazů panují. Podstatné však je, že pro závěr o nedůvěryhodnosti této evidence nebylo rozhodující její autorství, nýbrž rozpor s e-mailovou komunikací.

[24] Stěžovatelka též zpochybňuje závěr krajského soudu, že ve správním ani soudním řízení nepředložila *smlouvu o dílo za období 10/2015 a 2/2016*; v replice ke kasační stížnosti přitom doložila, že tak učinila dne 8. 4. 2016 k výzvě Finančního úřadu pro hlavní město Prahu. Nejvyšší správní soud zjistil, že daňové řízení, v rámci nějž byla předmětná výzva vydána, vedl jiný správce daně a především se týkalo jiného daňového subjektu; stěžovatelka v něm nebyla účastníkem řízení, nýbrž měla toliko postavení osoby povinné poskytnout údaje podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu. V nyní projednávané věci stěžovatelka tuto písemnost nepředložila (což ostatně ani sama netvrdí). Skutečnosti, že jí disponuje jiný orgán finanční správy, se nedovolávala v průběhu celého daňového řízení a dokonce ani v řízení před soudem; v žalobě o této listině zcela pomlčela a v replice k vyjádření žalovaného toliko lakonicky zmínila její existenci. Krajský soud proto nikterak nepochybil, pokud konstatoval, že tato listina není součástí spisové dokumentace. Pakliže se chtěla stěžovatelka dovolávat jejího obsahu, měla ji v projednávané věci předložit, případně poukázat na to, kdy a kterému orgánu ji dříve poskytla. Nadto se kasační soud ztotožňuje s krajským soudem i žalovaným v tom, že již z názvu daného dokumentu je zjevné, že by nebyl způsobilý prokázat rozsah uskutečněného plnění, neboť měsíce uvedené v jeho označení (říjen 2015 a únor 2016) se vůbec nepřekrývají s nyní řešeným zdaňovacím obdobím duben až prosinec 2016.

[25] Krajskému soudu stěžovatelka vytýká taktéž to, že k jí předloženému meziročnímu srovnání výroby toliko uvedl, že se správní orgány tímto důkazem zabývaly, avšak sám se k němu nijak nevyjádřil. Této výhradě nemůže Nejvyšší správní soud rozhodně přisvědčit. Předně, stěžovatelka v žalobě namítala pouze to, že se žalovaný argumentací závislosti objemu výroby na počtu pracovníků (podporované mimo jiné předmětným meziročním srovnáním výroby) nezabýval; vyvrácení této výtky poukazem na relevantní pasáže napadeného rozhodnutí pojednávající o dané problematice by proto bylo dostačující, přesto se krajský soud k této otázce vyjádřil. Konstatoval: „žalovaný se touto žalobkyní zmiňovanou okolností zabýval v odst. 44 napadeného rozhodnutí. V něm uvedl, že případný nárůst výroby neprokazuje, že žalobkyně přijala plnění od společnosti L. v deklarovaném rozsahu. Jde navíc pouze o tvrzení žalobkyně, zpracované do tabulek, že právě uvedený počet hodin realizovala společnost L. Dále v odst. 60 napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že absence zvýšených mzdových nákladů na vlastní zaměstnance (při zvýšeném nárůstu výroby) nedokládá rozsah přijatého plnění od společnosti L., neboť práce mohly být provedeny i někým jiným. Soud k tomu tedy v prvé řadě konstatuje, že žalovaný se touto okolností zabýval. Po

věcné stránce v žalobě absentuje konkrétní polemika s právě citovanými závěry žalovaného. Žalobkyně v žalobě jen opakuje, že na určitý počet výrobků potřebuje určitý počet pracovníků, aniž by reflektovala argumentaci žalovaného, zejména že deklarované množství výrobků mohlo být vyrobeno i jinými pracovníky než těmi poskytnutými společností L. (...) žalobkyni nedodávala v předmětném období pracovní síly pouze L., ale též další dvě agentury. Tím spíše se lze ztotožnit se závěry správních orgánů, že meziroční nárůst výroby sám o sobě neprokazuje rozsah plnění, který měl být poskytnut právě společností L.“ (srov. odst. [54] – [55] napadeného rozsudku). S tímto posouzením se kasační soud zcela ztotožňuje.

[26] K argumentaci stěžovatelky, že se na L. dotazovala jiného subjektu a zajímala se, zda není nespolehlivým plátcem či má zveřejněné číslo účtu, Nejvyšší správní soud jednak uvádí, že se jedná o opakování žalobní námitky, které nikterak neprojí proti posouzení krajského soudu. Nadto je třeba konstatovat, že se netýká důvodu pro nepřiznání nároku na odpočet DPH (tj. neprokázání rozsahu deklarovaného plnění); reaguje toliko na marginální zmínku žalovaného (srov. odst. [33] ve spojení s odst. [55] napadeného rozhodnutí) vyslovenou v tom smyslu, že vykazovala-li L. „rizikové znaky“, měla být stěžovatelka důslednější při uchovávání dokumentace o jejich spolupráci (srov. odst. [67] napadeného rozsudku).

[27] Kasační námitka týkající se hodnocení e-mailu ze dne 24. 6. 2016 je pak podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustná, neboť nebyla uplatněna již v řízení před krajským soudem, ač tomu tak být mohlo. Žalovaný v odst. [46] napadeného rozhodnutí jednoznačně uvedl, že „po porovnání požadavků daňového subjektu uvedených v e-mailech s počtem pracovníků vykázaných na předložených výkazech provedených prací daňovým subjektem bylo zjištěno, že předložené výkazy neodpovídají požadovanému počtu pracovníků v e-mailech – ve výkazech je uveden většinou výrazně větší počet pracovníků, navíc je v nich například uvedeno, že odpolední směna je až do 30. 6. zrušena, ve výkazech však byly vykázaný i odpolední směny; v emailu je uvedeno, že bude omezen provoz v období letních prázdnin, k čemuž ale dle doložených výkazů nedošlo.“ Žalovaný přitom v podrobnostech odkázal na str. 6 – 7 zprávy o daňové kontrole. V ní je blíže rozebírán nejen e-mail ze dne 24. 6. 2016, ale dále také ze dne 17. 9. 2016 a ze dne 25. 11. 2016, přičemž ve všech případech jsou identifikovány významné rozpory vůči údajům zapsaným v evidencích. Stěžovatelka však proti tomuto hodnocení důkazů v žalobě ničeho nenamítala; dokonce v ní vůbec nezmiňuje jí předložené evidence ani e-maily, natož aby se jakkoli vyjadřovala k identifikaci a posouzení jejich vzájemných rozporů. Krajský soud přitom v napadeném rozsudku nevyslovil k této problematice ničeho nového; pouze shrnul nesrovnalosti mezi komunikací zaměstnance stěžovatelky se společností L. a předloženými výkazy, které byly již dříve uvedeny v odst. [46] napadeného rozhodnutí a na str. 6 až 7 zprávy o daňové kontrole (srov. odst. [62] napadeného rozsudku). Námitku stěžovatelky proto nelze považovat toliko za reakci na novou argumentaci krajského soudu. Nadto Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatelkou sporovaný e-mail ze dne 24. 6. 2016 rozhodně není precizován jako pouhý „výhled do budoucna“. Jedná se o konkrétní objednávku pracovníků na bezprostředně následující týden s jednoznačně formulovanými požadavky jako „ranní směna 5 lidí, noční směna 6 lidí“ či tučně zvýrazněnou informací „odpolední směna není (zrušena až do čtvrtka 30. 6. 2016)“; žádné z těchto vyjádření (krom délky pracovní doby ve čtvrtek, tj. zda bude končit v 14:00 hodin či později) není koncipováno v podmiňovacím způsobu. Navíc stěžovatelka se vyjadřuje toliko k jediné zprávě a rozpory obsažené ve zbylých e-mailech se

pokračování

ani nepokouší nijak vysvětlit.

[28] Taktéž námitka, že se správci daně nepodařilo unést důkazní břemeno ohledně důvodných pochybností o souladu předložené dokumentace se skutečností, není dle Nejvyššího správního soudu podle § 104 odst. 4 s. ř. s. přípustná, neboť ani ta nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem, ač tomu tak být mohlo. Stěžovatelka sice v žalobě uvedla „jsme tedy přesvědčeni o tom, že správce daně své důkazní břemeno neunesl“, avšak tento výrok učinila v závěru pasáže, v níž argumentovala tak, že „pokud tedy vznikly pochybnosti správce, předloženými doklady byly odstraněny. Jestliže žalovaná nadále tvrdí, že pochybnosti přetrvávají, pak jde pouze o její pocit, který nemá v provedeném řízení oporu.“ Svými žalobními výhradami mířila až do fáze po vyslovení důvodných pochybností (unesení důkazního břemene) správcem daně; soustředila se tedy výhradně na prokázání toho, že ona své (na ni opět přenesené) důkazní břemeno unesla a pochybnosti správce daně vyvrátila. Brojí-li tedy v kasační stížnosti stěžovatelka také proti konstatování soudu, že důvodnost prvotních pochyb správce daně v žalobě nikterak nezpochybňovala, není tato námitka důvodná.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[29] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že stěžovatelkou uplatněné kasační námitky nejsou důvodné. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věty poslední. O věci přitom rozhodoval bez jednání za podmínek § 109 odst. 2 s. ř. s.

[30] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v tomto kasačním řízení úspěch; soud proto vyslovil, že nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost; soud proto žalovanému nepřiznal náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 22. března 2023

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu