



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Faisala Husseiniho a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **KLIMAKOM, spol. s r. o.**, Zámecká 4/6, Brno, zast. advokátem JUDr. Milanem Vašíčkem, MBA, Dominikánské náměstí 656/2, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 9. 2021, čj. 35946/21/5300-22442-605186, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 12. 2023, čj. 62 Af 45/2021-89,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně je obchodní korporací zabývající se především chlazením, vzduchotechnikou či klimatizacemi průmyslových objektů. V rámci své podnikatelské činnosti nabízí komplexní řešení projektů od jejich navržení přes realizaci až po jejich servis.

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za měsíce únor 2016 až srpen 2016 a říjen 2016 až leden 2017 včetně penále v celkové výši přesahující částku 2,5 milionu korun. K doměření daně finanční úřad přistoupil, neboť žalobkyni neuznal odpočty DPH ze spolupráce se společnostmi Green Chance s.r.o. a Crazy Wheels s.r.o. Prvně uvedená společnost měla žalobkyni poskytnout plnění v podobě projektové dokumentace, resp. kresličských prací; druhá jmenovaná společnost v podobě servisních prací na chlazení, vzduchotechnice nebo klimatizaci, resp. posílení montážních

kapacit v rámci realizovaných zakázek. Finanční úřad ovšem dospěl k závěru, že žalobkyně přijetí plnění od těchto společností neprokázala, proto jí doměřil dlužnou daň a penále.

[3] Žalobkyně neuspěla v odvolacím řízení ani v řízení před krajským soudem. Nyní podala kasační stížnost k NSS.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

II. A. Kasační stížnost

[4] V kasační stížnost žalobkyně (dále nazývaná jako stěžovatelka) trvá na svém názoru, že u obou jmenovaných společností prokázala přijetí plnění.

Ke společnosti Green Chance

[5] Podle stěžovatelky jí žalovaný nepřípustně klade k tíži, že společnost Green Chance nereagovala na výzvu finančního úřadu k součinnosti. Není v moci stěžovatelky, aby při výběru vhodného dodavatele zajistila, že dodavatel bude nejenom včas a řádně plnit sjednané zakázky, ale současně bude v případě daňové kontroly řádně spolupracovat se správcem daně. Žalovaný nepřípustně přenáší důkazní povinnost dodavatele na stěžovatelku, když sice říká, že neposkytnutí součinnosti dodavatelem nelze klást stěžovatelce k tíži, zároveň však stanovuje na důkazy předložené stěžovatelkou vyšší než obvyklé a přiměřené nároky.

[6] Závěr krajského soudu o tom, že stěžovatelka nepředložila žádný důkaz, kterým by prokázala převzetí konkrétních kresličských či jiných projekčních prací od společnosti Green Chance, je nesprávný. Stěžovatelka opakuje, že projektovou dokumentaci, ke které využila dílčí pomoci společnosti Green Chance, předložila správci daně již při daňové kontrole společnosti Green Chance, správce daně však bez jakýchkoliv konkrétních důvodů, tj. zcela nepřezkoumatelně a jen na základě vlastní libovůle, uzavřel, že nelze říci, kterou část projektové dokumentace, a zda vůbec, společnost Green Chance zpracovala.

[7] K prokázání přijetí zdanitelných plnění poskytla stěžovatelka správci daně seznamy svých zaměstnanců a objednávky z doby daňové kontroly, čímž jednoznačně prokázala zapojení společnosti Green Chance v rámci dílčích úprav projektové dokumentace. Závěr krajského soudu o tom, že stěžovatelka sama zpochybňuje vypovídací hodnotu této projektové dokumentace, když uvádí, že je na ní uvedena pouze certifikovaná osoba odpovědná za konkrétní projekt, nikoli všechny osoby, které se na jejím vypracování podílely, je zcela v rozporu s tvrzením stěžovatelky a nemá oporu v předložených důkazech. Stěžovatelka správci daně skutečně sdělila, že je na projektové dokumentaci uvedena pouze certifikovaná osoba odpovědná za konkrétní projekt. Uvedení pouze certifikované osoby odpovědné za projekt je za daných okolností, tj. zpracování dílčích prací, jež nepodléhají autorizaci dodavatelem, zcela běžnou praxí, neboť právě jen certifikovaná osoba nese odpovědnost za celkovou projektovou dokumentaci a nelze zde v případě jakýchkoliv nároků třetí strany tuto odpovědnost přenášet na necertifikovaného dodavatele provádějícího jen dílčí úpravy [podobnou úvahou správce daně by musel být na projektové

pokračování

dokumentaci *ad absurdum* uveden např. i subdodavatel kancelářského papíru, kancelářských sponek nebo internetového připojení, jež souvisí s fyzickým vyhotovením projektové dokumentace, jakožto jiná subdodávka, aby správce daně uznal stěžovatelce přijaté zdanitelné plnění (náklad) na tuto subdodávku a jeho reálnou existenci]. Zároveň samozřejmě není v obchodním styku stěžovatelky žádoucí, aby byli v její projektové dokumentaci uvedeni dodavatelé dílčích neobdobných prací, neboť by tímto způsobem mohla o zakázky přijít (nepřímo by poskytovala reklamu dodavateli).

[8] Stěžovatelka připouští, že předání projektové dokumentace osobně v materiální podobě v jejím sídle či předání projektové dokumentace prostřednictvím flash disku komplikuje zpětné dohledání předání dokumentace, než kdyby byly zakázky posílány např. e-mailem, nicméně nejedná se o neobvyklý způsob plnění. Stěžovatelka byla v přímém kontaktu s dodavatelem a ten zase s projektanty pracujícími pro stěžovatelku, tudíž plnění mohlo být řádně předáno a vysvětleno příslušným odpovědným osobám, které s ním pak dále pracovaly. Stěžovatelka přece nemohla tušit, že někdy v budoucnu bude tato subdodávka kýmkoliv zpochybňována, přičemž postupovala v souladu s běžnou obchodní praxí. Skutečnost, že dodavatel dokumenty již nemá k dispozici, je vzhledem k časové prodlevě a počtu zakázek, které dodavatel měl i s jinými subjekty odlišnými od stěžovatelky, také zcela v souladu s běžnou obchodní praxí.

[9] Důkaz, který podle stěžovatelky prokazoval přijetí zdanitelného plnění, je výslech svědka Josefa Marečka, jednatele společnosti Green Chance, který se konal dne 26. 4. 2018, a poté byl opakován dne 11. 3. 2021, tedy 2 roky, resp. 5 let po tvrzené spolupráci. Tento svědek vypověděl, že pro stěžovatelku řešil technické záležitosti ohledně klimatizací, konkrétně: „*výpočty, projekty přívody vody, elektriny, rozvody*“, „*z technických věcí jsme řešili prostupy zdívm a stropem se zohledněním statiky budovy apod.*“. I přes tuto odpověď svědka finanční orgány uzavřely, že svědek „*nevedl k těmto plněním konkrétní skutečnosti*“ a „*odpovídal nekonkrétně*“. S ohledem na dobu, která uběhla od provedení prací a na četnost zakázek dodavatele, které jsou správci daně z jeho kontrolní činnosti známy, je zcela obvyklé nevybavit si konkrétní skutečnosti týkající se jednotlivých dílčích prací na projektech, které spočívaly podle svědka i podle stěžovatelky zejména ve výpočtech. Navíc s přihlédnutím ke skutečnosti, že se jednalo pouze o dílčí práce, které poté dokončovali zaměstnanci stěžovatelky, není pochyb, že dodavatel pro práci na dílčích částech projektu nedisponoval všemi materiály k celému projektu.

[10] Stejně tak i ve vztahu k otázce, zda daňové doklady vystavovala stěžovatelka, či svědek (což je jedna ze skutečností, ze kterých správní orgány vyvozují nevěrohodnost výpovědi svědka), je s přihlédnutím k časové prodlevě výpovědi svědka (2 roky a následně 5 let) zcela pochopitelné, že si svědek po takové době na tyto nepodstatné provozní detaily nevzpomněl. Při opakované výpovědi pak svědek dne 11. 3. 2021 vypověděl, že si nepamatuje přesně, jaký program používal, „*ale používal jsem RTS, Urs ...*“. Z toho správní orgány opět uzavírají, že svědek „*nekonkretizoval program, ve kterém měl provádět tvrzené práce*“. Stěžovatelka k tomu uvádí, že svědek program konkretizoval, a to dokonce dva. V závislosti na výpočtu a charakteristice dílčí práce či výpočtů se dodavatel rozhodl, jakým způsobem objednané plnění stěžovatelce poskytne. Svědek taktéž uvedl, že používal hlavně tužku a papír. Všemi těmito odpověďmi svědek správci daně sdělil dotazované skutečnosti a ten je ve svých závěrech zcela účelově přehlížel.

[11] Krajský soud ve svém rozsudku taktéž nekriticky přebírá nesprávný závěr správce daně o tom, že svědek neuvedl „*ani přibližný čas pro provedení prací*“. Stěžovatelka by chtěla opět znovu podotknout, že svědek již dříve vypověděl, že jednotlivé dílčí práce se lišily a že přibližný čas byl „*dle rozsahu a složitosti, lišilo se to případ od případu*“. Správce daně zcela nesmyslně vyvodil, že se jedná o vyhýbavou odpověď.

[12] Stěžovatelka má za to, že nesrovnalosti, které správní orgány shledávají ve výpovědi jednatele společnosti Green Chance, je třeba posuzovat zejména ve světle časové prodlevy, která mezi jednotlivými výpověďmi svědka i mezi deklarovanými plněními stěžovatelce zcela bez pochyb je. Ve chvíli, kdy má správce daně z daňové kontroly společnosti Green Chance k dispozici zakázku, faktury i objednávky, které tato společnost správci poskytla, je zcela normální, že s takovou časovou prodlevou si svědek nevzpomene na detaily každé jedné zakázky. Z pohledu stěžovatelky není důvod, aby byl svědek Josef Mareček označen za nevěrohodného.

[13] Stěžovatelka má za to, že krajský soud pouze přejal tyto závěry správce daně, aniž sám důkladně vyhodnotil jednotlivé výpovědi ve světle časové prodlevy, možností běžné lidské paměti a pravidel obvyklé obchodní praxe, která je výrazně méně formální a formalizovaná, než se domnívá správce daně. Pokud by tak krajský soud učinil, musel by dle názoru stěžovatelky dospět k názoru, že stěžovatelka v případě Green Chance unesla nejen své primární důkazní břemeno tím, že doložila veškeré doklady, ale i své sekundární důkazní břemeno spočívající v prokázání přijetí zdanitelného plnění.

Ke společnosti Crazy Wheels

[14] I ohledně spolupráce se společností Crazy Wheels má stěžovatelka za to, že prokázala přijetí plnění od této společnosti.

[15] K tomu stěžovatelka upozornila, že i žalovaný považuje za prokázané, že se na konstrukčních pracích podílely cizí osoby. Sporná podle žalovaného zůstala skutečnost, o čí pracovníky se jednalo. Pokud se prý stěžovatelce i přes nespolupráci společnosti Crazy Wheels se správcem daně, která jí neměla být kladena k tíži, podařilo prokázat, že na akcích pracovaly další osoby, pak stěžovatelka podle svého přesvědčení unesla důkazní břemeno ohledně spolupráce se společností Crazy Wheels. Stěžovatelka správci daně poskytla veškeré prostředky, kterými disponovala a které odpovídají běžné obchodní praxi. Stěžovatelka je přesvědčena, že předložená kniha jízd i údaje o dnech, celkovém počtu osob a celkových odpracovaných hodinách, které jsou uvedeny přímo na daňových dokladech, spolu s prokázanou skutečností, že na daných akcích pracovaly tyto třetí osoby, znamená, že stěžovatelka své důkazní břemeno unesla. Pokud by tomu tak nebylo, pak by správce daně vlastně jinými slovy tvrdil, že cizí lidé, kteří na akcích stěžovatelky pracovali, zaměstnával nějaký jiný „*tajemný*“ dodavatel, kterému stěžovatelka ale za jeho subdodávku nic neplatila a ani s ním neměla nijak upraven žádný obchodní vztah. Kdyby šlo o zaměstnance stěžovatelky, pak by se tyto lidé nepovažovali za cizí a stěžovatelka by disponovala pracovními smlouvami i osobními údaji těchto svých zaměstnanců. Takové závěry jsou absurdní.

pokračování

[16] Finanční orgány však veškeré stěžovatelkou předložené důkazy o spolupráci se společností Crazy Wheels označily za skutečnosti nemající žádnou vypovídací hodnotu. Na jedné straně finanční orgány tvrdí, že stěžovatelce nemohou říkat, jaké důkazy má předložit k prokázání svých tvrzení, zároveň však veškeré předložené důkazy považují za nedostatečné a požadují výlučně výpovědi konkrétních osob, jež práce prováděly. Finanční orgány tedy požadují po stěžovatelce jediný důkaz, kterým stěžovatelka nedisponuje. Finanční orgány navíc přikládají stěžovatelce k tíži nespolupráci dodavatele se správcem daně.

[17] Stěžovatelka má za to, že správce daně si dopředu učinil o společnostech Green Chance i Crazy Wheels, jakož o jejich činnosti, předpojatý obraz vyplývající např. z jejich jiných aktivit a veškeré další případy posuzuje ve světle těch předchozích. Eventuální činnost těchto společností ve vztahu k jiným daňovým subjektům však nemůže jít k tíži stěžovatelky, ani nemůže správní orgán předpojatě předpokládat stejné pochybení u všech spolupracujících subjektů a ve všech případech. Stěžovatelka je přesvědčena, že správní orgány hodnotí důkazy svévolně a nepřezkoumatelně, přičemž účelově snižují důkazní hodnotu těch, které jsou ve prospěch stěžovatelky, a vyzdvihují ty, které jdou k její tíži; některé skutečnosti jsou dokonce výsledkem fabulací správních orgánů. Uvedený postup je nezákonný a v právním státě nepřípustný, pročež dodatečné platební výměry vydané na jejich základě jsou nepřezkoumatelné, nezákonné a založené čistě na libovůli správce daně, stejně tak krajského soudu, jenž tyto závěry nekriticky převzal.

[18] Závěrem stěžovatelka znovu odkazuje na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, podle kterého daňový subjekt splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví nevěrohodné, nesprávné, neúplné či neprůkazné, přičemž musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž účetnictví daňového subjektu takto zhodnotil. To se ale správci daně podle názoru stěžovatelky nepodařilo.

II. B. Vyjádření žalovaného

[19] Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný, který navrhuje její zamítnutí. Dále žalovaný upozornil, že stěžovatelkou snesené kasační námitky se do značné míry shodují s námitkami uvedenými již v žalobě.

[20] Žalovaný připouští, že správci daně byly v průběhu daňové kontroly předány jisté formální dokumenty jako například daňové doklady, rámcové smlouvy či různé zápisy, z žádných předložených dokumentů však nelze jednoznačně zjistit, co konkrétně a zda vůbec bylo předmětem sporných plnění, resp. které konkrétní osoby měly na daných akcích pracovat. K osvětlení sporných plnění pak nepřispěly ani provedené svědecké výpovědi či žádosti o součinnost dodavatelů, přičemž dále ve svém vyjádření žalovaný popsal své hodnocení jednotlivých konkrétních okolností.

[21] Žalovaný uzavřel, že nehodnotil stěžovatelkou předložené důkazy účelově, jeho rozhodnutí bylo řádně odůvodněné a těmto požadavkům dostal i rozsudek krajského soudu. NSS by tedy měl stěžovatelčinu kasační stížnost zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[22] Kasační stížnost **není důvodná**.

[23] NSS souhrnně uvádí, že podstatou nynějšího sporu je neuznání nároku na odpočet DPH stěžovatelce. Ta podle finančních orgánů neprokázala přijetí zdanitelných plnění od tvrzených dodavatelů, resp. že tato plnění vůbec přijala. Protože stěžovatelka neunesla svou povinnost podle § 72 ve spojení s § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), finanční orgány jí nároky na odpočet DPH neuznaly. U údajné spolupráce se společností Green Chance finanční orgány dospěly k závěru, že stěžovatelka neprokázala, zda společnost Green Chance dílčí práce na projektové dokumentaci vůbec vykonala. U údajné spolupráce se společností Crazy Wheels finanční orgány sice uznaly, že práce skutečně proběhly, ovšem stěžovatelka neprokázala, že by je vykonala právě společnost Crazy Wheels, případně jiný plátce DPH.

[24] Předtím, než NSS přistoupí k hodnocení kasačních námitek u sporných společností, považuje za nutné uvést, že nesouhlasí se stěžovatelkou, že by finanční orgány nezpochybnily prokázání stěžovatelčiných tvrzení u sporných plnění. Naopak, důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu bylo přeneseno zpět na stěžovatelku výzvami k prokázání skutečností ze dne 5. 12. 2018, resp. 12. 4. 2021, kterými byla stěžovatelka vyzvána k prokázání jí tvrzených skutečností (tj. že nárok na sporné odpočty daně uplatnila v souladu s § 72 a 73 ZDPH). V této výzvě správce daně podrobně popsal důvody přetrvávajících pochybností o fakticitě tvrzených sporných plnění, a že plnění byla přijata od tvrzených dodavatelů, čímž přenesl důkazní břemeno zpět na stěžovatelku.

[25] Dále, jak upozornil již žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, nelze si nevšimnout jisté obecnosti stěžovatelčiných kasačních námitek a jejich podobnosti s námitkami, které stěžovatelka uvedla již v řízení před krajským soudem. NSS proto v rámci svého hodnocení věci opakovaně odkazuje na rozsudek krajského soudu, který podle jeho názoru věc úplně, srozumitelně a přesvědčivě posoudil. NSS přitom s jeho hodnocením věci souhlasí.

III. A. Ke společnosti Green Chance

[26] NSS nejprve posoudil stěžovatelčiny námitky týkající se spolupráce se společností Green Chance. Žádnou z nich přitom neshledal důvodnou.

[27] Podle stěžovatelky jí měla společnost Green Chance poskytnout pomocné práce při vytváření projektových dokumentací (mělo jít o kresličské práce spočívající v „trasování, vytváření výkazů výměr“, tedy o dílčí činnosti na tvorbě projektové dokumentace). Výsledky této činnosti měl stěžovatelce předávat jednatel společnosti Green Chance Josef Mareček na externích discích, jejichž obsah se následně převedl na stěžovatelčin server do kompletní projektové dokumentace vypracovávané zaměstnanci stěžovatelky. Stěžovatelka nevěděla, kdo za společnost Green Chance tyto práce prováděl. K této spolupráci stěžovatelka doložila rámcovou smlouvu uzavřenou dne 4. 1. 2016, dodatky

pokračování

a zápisy o předání dokumentace. Stěžovatelku s touto společností seznámil Z. U., který působil u jejího obchodního partnera (stejně tak měl stěžovatelce předat kontakt na společnost Crazy Wheels).

[28] Správce daně dospěl k závěru, že z žádného z předložených dokumentů nelze jednoznačně zjistit, zda společnost Green Chance pro stěžovatelku vůbec provedla sporná plnění, resp. co konkrétně bylo předmětem sporných plnění a která konkrétní část projektové dokumentace byla stěžovatelce společností Green Chance dodána. Analýzou bankovních účtů správce daně zjistil, že stěžovatelka nehradila za deklarovaná plnění na bankovní účet společnosti Green Chance, ale na nezveřejněný účet fyzické osoby Josefa Marečka (jednatele Green Chance). Žalovaný rovněž upozornil na skutečnost, že z bankovního účtu Josefa Marečka byly v rozmezí dnů po připsání plateb od stěžovatelky vybírány větší částky v hotovosti. Podle žalovaného se tak jednalo o snahu zastřít skutečný finanční tok.

[29] NSS, shodně jako krajský soud a před ním žalovaný, dospěl k závěru, že stěžovatelce se pochybnosti o přijatých zdanitelných plněních nepodařilo rozmělnit, finanční orgány jí proto odpočet na DPH po právu neuznaly. NSS shodně jako krajský soud nezpochybňuje, že by stěžovatelka nějakou projektovou dokumentaci předložila, z této projektové dokumentace však nelze seznat, kterou část projektové dokumentace, a zda vůbec, společnost Green Chance zpracovala.

[30] Není pravda, že by žalovaný nepřipustně kladl stěžovatelce k tíži, že společnost Green Chance nereagovala na výzvu k součinnosti, a že by z toho odvozoval vyšší důkazní standard pro stěžovatelku. V bodě 38 svého rozhodnutí žalovaný pouze pro úplnost uvedl, že finanční úřad se snažil zjistit skutečný stav věci i přímo u společnosti Green Chance, která na výzvu ovšem nereagovala, a proto zůstaly všechny důkazní povinnosti na stěžovatelce. Postup, při kterém se správce daně snažil kontaktovat i přímo společnost Green Chance, je postup činěný evidentně ve prospěch stěžovatelky právě proto, aby byl zjištěn skutečný stav a stěžovatelka nezůstala ve své snaze osamocena. Pokud však daná společnost nereagovala, zůstala povinnost prokazování kompletně na stěžovatelce jako nevyhnutelný důsledek neochoty společnosti Green Chance.

[31] Dále NSS souhlasí se stěžovatelkou, že uvedení pouze odpovědné osoby na konečné projektové dokumentaci jistě není nic divného a tento postup naopak odpovídá logické obchodní praxi; ovšem na druhou stranu musí stěžovatelka pochopit, že pokud byla na projektové dokumentaci uvedena pouze odpovědná osoba (tedy zaměstnanec stěžovatelky), neprokazuje projektová dokumentace žádným způsobem, že by se na její přípravě dílčím způsobem podílela společnost Green Chance, což je ústřední otázka nynější věci.

[32] Stejný závěr lze vztáhnout i na předávání dílčích částí projektové dokumentace údajně zhotovených společností Green Chance prostřednictvím flash disku či ručně. Ani tento postup jistě není nezákonný, a pokud vyhovoval spolupráci mezi stěžovatelkou a společností Green Chance, nelze proti takto nastavené spolupráci ničeho namítat. Obchodní subjekty se však vystavují riziku, že takto předávané plnění v podobě částí projektové dokumentace, které měla zhotovovat společnost Green Chance, nebude možné

zpětně vysledovat – přesně jako v nynější věci. Otázka, jestli vůbec, a případně v jakém rozsahu, společnost Green Chance pro stěžovatelku zhotovovala části projektové dokumentace, představovala ústřední otázku nynější věci, a v případě, kdy stěžovatelka neměla žádné důkazy o reálném předávání dokumentace ze strany Green Chance, logicky jí tato skutečnost nemohla pomoci v prokázání spolupráce, ba spíše naopak přinesla další pochybnosti.

[33] Hodnocením výsledku svědka pana Marečka (jednatele společnosti Green Chance) se již obsírně zabýval krajský soud v bodech 19 a 31 svého rozsudku. NSS se s hodnocením krajského soudu ztotožňuje. Se stěžovatelkou lze souhlasit, že časová prodleva mezi proběhlou spoluprací a následným výsledkem svědka jistě může hrát roli a kvůli časové prodlevě si svědek nemusí být schopen vybavit veškeré detaily spolupráce, přičemž i časový odstup musí finanční orgány do hodnocení svědecké výpovědi zahrnout. V nynější věci však byly svědecké výpovědi pana Marečka i podle NSS natolik nekonkrétní a obecné, že se jimi nepodařilo rozmělnit pochyby finančních orgánů a tuto nekonkrétnost a obecnost jistě nelze v plné míře přičítat časovému odstupu mezi údajným uskutečněním spolupráce a podáním svědeckých výpovědí.

[34] Jak uvedl již krajský soud, pan Mareček v rámci své svědecké výpovědi sdělil, že pracuje sám, nemá zástupce ani jinou pověřenou osobu a společnost Green Chance neměla žádné zaměstnance. Na zakázce od stěžovatelky pracoval sám, nákres, náčrt či nápad předal stěžovatelce na flash disku nebo v papírově podobě, případně se jel podívat na stavbu. Josef Mareček nespécifikoval žádnou konkrétní zakázku pro stěžovatelku, neuvedl, co bylo obsahem dodaných výstupů, nebral v potaz předmět rámcových smluv, ani sám nevystavoval daňové doklady (jednatele stěžovatelky je měl již připravené). Zápisy o předání dokumentace podle svědka vyhotovila stěžovatelka. Ani při opakovaném výsledku Josef Mareček neuvedl žádné další konkrétní skutečnosti ke sporným plněním, odkázal na svoji předchozí výpověď a na kladené otázky odpovídal obecně. Uvedl, že výstupy byly uloženy v souborech na flash disku, které následně vymazal, a potvrdil, že nemá k dispozici žádné podklady, z nichž by vyplývalo reálné provedení tvrzených prací pro stěžovatelku. Podle žalovaného svědek potvrdil vystavení daňových dokladů a uskutečnění plnění ve prospěch stěžovatelky, avšak neuvedl k těmto plněním konkrétní skutečnosti, pouze odkázal na předchozí výpověď, odpovídal nekonkrétně, neupřesnil program, ve kterém měl provádět tvrzené práce, ani přibližný čas pro provedení prací. Žalovaný navíc v bodě 41 svého rozhodnutí upozornil na částečné rozpory ve výpovědích.

[35] Konečně podle NSS není pravda, že by pan Mareček konkretizoval program, ve kterém práce prováděl, z jeho výpovědi je naopak zřejmé, že nejprve uvedl, že na konkrétní program si nevzpomíná a poté uvedl dva údajné programy, ve kterých měl práce provádět. Takové tvrzení není nikterak přesvědčivé. Svědek ve výpovědi navíc dále uvedl, že používal především tužku a papír, což je dále v rozporu s předchozími tvrzeními a jedná se v podstatě již o třetí odpověď na totožnou otázku. Rovněž odpověď na otázku ohledně přibližného času prováděných prací, na kterou svědek uvedl, že přibližný čas byl „dle rozsahu a složitosti, lišilo se to případ od případu“, je nekonkrétní a není s to rozptýlit pochybnosti správce daně.

pokračování

[36] Ke spolupráci se společností Green Chance tedy NSS uzavírá, že ani podle jeho názoru se stěžovatelce nepodařilo vyvrátit pochybnosti finančních orgánů a ty jí po právu nepřiznaly nárok na odpočet DPH.

III. B. *Ke společnosti Crazy Wheels*

[37] Společnost Crazy Wheels měla stěžovatelce poskytnout servisní práce na vzduchotechnice, klimatizaci nebo chlazení. K této spolupráci stěžovatelka předložila daňové doklady (přijaté faktury) od tohoto dodavatele, rámcové smlouvy uzavřené s tímto dodavatelem z let 2016 a 2017, seznam zaměstnanců, knihu jízd, složky dokladů k několika zakázkám.

[38] Zde NSS považuje za nutné nejprve uvést, že ohledně společnosti Crazy Wheels zůstalo podle finančních orgánů sporné, jestli sporné práce provedli zaměstnanci právě této společnosti. Žalovaný nezpochybnil, že dané práce byly provedeny, ani že je provedli (minimálně částečně) cizí pracovníci, podle žalovaného ovšem stěžovatelka neprokázala, že by je provedla právě společnost Crazy Wheels, resp. její zaměstnanci.

[39] Ani tento okruh kasačních námitek není důvodný.

[40] Ani zde přitom žalovaný nekladl stěžovatelce k tíži, že společnost Crazy Wheels neposkytla žádnou součinnost. NSS přitom odkazuje na bod [30] výše, ve kterém shodnou námitku vypořádal u společnosti Green Chance.

[41] Stěžovatelčina argumentace spočívá v tom, že finančním orgánům chybně nestačily stěžovatelkou předložené důkazy a požadovaly po ní výsledky sporných pracovníků, které jediné stěžovatelka nedokázala zajistit. NSS ani zde se stěžovatelkou nesouhlasí.

[42] Předně NSS potvrzuje, že ani podle jeho názoru stěžovatelkou předložené důkazy nebyly schopny prokázat, že by sporná zdanitelná plnění dodala společnost Crazy Wheels – tedy že by se na sporných pracích podíleli právě zaměstnanci této společnosti. I podle NSS zůstala prokázána pouze skutečnost, že se na pracích podílely nějaké (blíže neztotožněné) třetí osoby. Takový závěr však pro uznání nároku na odpočet DPH není dostatečný.

[43] Shodně jako krajský soud upozorňuje NSS zejména na svědeckou výpověď Kamila Hrušky, který jako OSVČ poskytoval stěžovatelce servisní práce. Ten ve své výpovědi uvedl, že „odbornou práci dělal s jedním Plzeňákem a ostatní dělali lidi od stěžovatelky“. Pro stěžovatelku žádné zaměstnance nezajišťoval a nevěděl, zda ostatní pracovníci byli zaměstnanci stěžovatelky, nebo jiného subjektu. Dále Michal Vaněk, jednatel společnosti Crazy Wheels, potvrdil spolupráci se stěžovatelkou a uvedl, že společnost Crazy Wheels si najímá zaměstnance, které poté posílá na jednotlivé zakázky. Ani při původním, ani při opakovaném výslechu však Michal Vaněk obchodní spolupráci se stěžovatelkou nijak blíže nekonkretizoval a neztotožnil ani žádného z najatých pracovníků, kteří měli práce pro stěžovatelku vykonávat. Nedokázal ani identifikovat žádnou ze zakázek, na které měly najaté osoby pro stěžovatelku pracovat.

[44] NSS tedy uzavírá, že ze stěžovatelkou předložených dokumentů ani podle NSS nebylo možné dospět k závěru, že by servisní práce pro stěžovatelku prováděla společnost Crazy Wheels, resp. její či jí najatí pracovníci. I zde tedy NSS souhlasí, že finanční orgány stěžovatelce po právu neuznaly nárok odpočet DPH.

[45] Navíc ani není pravda, že by finanční orgány vyžadovaly výlučně výsledky „sporných“ pracovníků, které stěžovatelka nebyla schopna identifikovat. Předně NSS uvádí, že skutečnost, že stěžovatelka nebyla schopna zpětně identifikovat žádného z pracovníků, kteří pro ni měli vykonávat práce, je okolností svědčící ve prospěch teze finančních orgánů, a tedy pro neuznání nároku na odpočet DPH. Dále není pravda, že by finanční orgány dogmaticky trvaly na výsledcích „sporných“ pracovníků. Finanční orgány řádně zhodnotily všechny stěžovatelkou uvedené skutečnosti a předložené důkazy, které jim ovšem k prokázání provedení prací zaměstnanci společnosti Crazy Wheels nestačily. Proto finanční orgány stěžovatelku vyzývaly k tomu, aby jim sdělila údaje o sporných zaměstnancích za účelem jejich výsledku, neboť pouze tyto výsledky byly za nynější skutkové a důkazní situace s to prokázat provedení sporných plnění. Pokud by tedy stěžovatelka byla schopna prokázat provedení prací zaměstnanci společnosti Crazy Wheels, jistě by šlo postupovat i bez výsledku zaměstnanců. To se však stěžovatelce nepodařilo, a proto finanční orgány požadovaly jejich výsledky, jako jediný zbylý možný důkazní prostředek k vyjasnění celé situace.

[46] Konečně NSS nepřisvědčil ani stěžovatelčině námitce, že si finanční orgány udělaly negativní názor na společnosti Green Chance i Crazy Wheels v průběhu kontrol uskutečněných u těchto společností a tento negativní názor se projevuje i v nynější věci. Zde NSS konstatuje, že se jedná o čistou spekulaci stěžovatelky, kterou stěžovatelka neopřela o žádný důkaz prokazující toto tvrzení. NSS naopak opakuje, že finanční orgány se věcí dostatečně zabývaly, řádně zhodnotily jednotlivé důkazy, přičemž se v úplnosti vypořádaly i s argumenty stěžovatelky. Postup finančních orgánů potvrdil krajský soud a nyní jej potvrdil i NSS. Žádná z kasačních námitek nebyla důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[47] NSS tedy uzavírá, že v nynějším sporu šlo o to, aby stěžovatelka prokázala fakticitu plnění, tedy o jaké konkrétní plnění šlo, že toto plnění skutečně proběhlo tak, jak stěžovatelka tvrdí, a že bylo poskytnuto deklarovaným dodavatelem. Stěžovatelka se však omezila pouze na to, že o plnění byly uzavřeny smlouvy nebo že o nich bylo fakturováno. To však nestačí a provedené důkazní prostředky (zejména výsledky svědků) ani podle NSS nerozmělnily pochyby, které pojaly již finanční orgány a dále je potvrdil krajský soud. Kasační stížnost tedy nebyla důvodná a NSS ji podle § 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s. zamítl.

[48] Stěžovatelky v nynější věci nebyla úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.) Žalovanému pak nevznikly žádné náklady, které by se vymykaly z jeho běžné úřední činnosti, proto mu NSS náhradu nákladů řízení nepřiznal.

pokračování

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

V Brně dne 13. května 2024

Ondřej Mrákota
předseda senátu