



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupíčkové v právní věci žalobce: **Falcon security, s. r. o.**, se sídlem Partyzánská 1/7, Praha 7, zastoupený Mgr. Danem Modlitbou, advokátem se sídlem K Horoměřicům 584/10, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 10. 2023, č. j. 29 Af 29/2022-61,

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.

[1] Rozhodnutím z 21. 3. 2022, č. j. 10827/22/5300-21443-712756 (dále též „napadené rozhodnutí“) žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil 9 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) z 13. 11. 2020, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně za zdaňovací období březen–říjen 2016 a prosinec 2016.

[2] Správce daně v návaznosti na Zprávu o daňové kontrole, č. j. 4318601/20/2102-60561-209171, vyloučil žalobci nárok na odpočet daně uplatněný v oddílu B2 kontrolních hlášení u zdanitelných plnění od dodavatele BEST GUARD s. r. o., sídlo Kaprova 42/14, 110 00 Praha, DIČ CZ03290042 (dále též „BEST GUARD“) za provádění bezpečnostních služeb (ostrahy) v celkové výši DPH 858 232,50 Kč. Správce daně konstatoval, že žalobce neprokázal uskutečnění těchto plnění v konkrétním předmětu a rozsahu tak, jak byly deklarovány na daňových dokladech. Neprokázal tak splnění

podmínek pro vznik nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“).

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále též „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Zdůraznil, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt tíží břemeno tvrzení, ale také povinnost svá tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, byl povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a že poskytnuté plnění bylo provedeno právě deklarovaným plátcem DPH.

[4] K námitce směřující do rozsahu doměření daně krajský soud uvedl, že žalobce nesprávně tvrdil, že rozsah dokazování ohledně všech plnění od dodavatele BEST GUARD byl v průběhu řízení zúžen pouze na plnění pro odběratele Billa spol. s r.o. (dále též „Billa“). Taková tvrzení neodpovídala obsahu správního spisu. O rozsahu daňové kontroly byl žalobce informován při zahájení daňové kontroly, byl vymezen jako rozsah přijatých plnění od dodavatele BEST GUARD ve zdaňovacích obdobích březen až říjen 2016 a prosinec 2016. Ve výzvě k prokázání skutečností z 5. 6. 2019 správce daně žalobce vyzval, aby prokázal, že přijal plnění deklarovaná na předaných daňových dokladech právě od dodavatele BEST GUARD, a aby prokázal, že tato plnění přijal v deklarovaném množství pro svoji ekonomickou činnost. Správce daně v průběhu daňového řízení žádným způsobem žalobci nedal najevo „zúžení“ takto vymezeného rozsahu plnění. Svědkům byly předkládány všechny doklady o zpochybněných plněních, tedy nejen pro odběratele Billa.

[5] Za nedůvodnou považoval i námitku směřující do hodnocení důkazů. To, že žalobce v rozporu se smlouvami prováděl deklarovaná plnění pomocí subdodavatelů, sice nebylo důvodem pro doměření daně, mohlo však prohloubit pochybnosti daňových orgánů o reálnosti přijetí deklarovaných plnění od dodavatele BEST GUARD. Obdobné podle krajského soudu platilo i pro další skutečnosti vedoucí k pochybnostem daňových orgánů. Dodavatel dle evidence České správy sociálního pojištění neměl žádné zaměstnance, sídlo, uvedené v obchodním rejstříku, nebylo jeho reálným sídlem a současně za něj jednala osoba odlišná od jednatele. Žalobce neprokázal, že deklarovaná plnění od dodavatele BEST GUARD skutečně přijal, a to v rozsahu a předmětu deklarovaném v daňových dokladech. Možnost provádět ostrahu pomocí jiných než žalobcových zaměstnanců daňové orgány nezpochybňovaly. Ke zjištění provozoven, v nichž měla být deklarovaná plnění prováděna, krajský soud zdůraznil, že v předložených fakturách byla pouze uvedena oblast (např. oblast Praha) a následně příslušný kalendářní měsíc. Nebylo tak zřejmé, na jaké konkrétní provozovně byla ostraha prováděna. Z rámcové smlouvy mezi žalobcem a odběratelem Billa vyplývá, že v její Příloze č. 1 má být uveden seznam provozoven, kde měla být prováděna ostraha. Přílohu však žalobce nepředložil. U deklarovaných plnění pro odběratele

pokračování

SCHENKER sice doložil přílohy smluv obsahující místa provedení plnění, avšak nebyl prokázán rozsah a předmět deklarovaných plnění. Bylo v zájmu žalobce, aby zachovával určitou míru obezřetnosti a zajistil si potřebné podklady pro prokázání splnění podmínek odpočtu DPH. K námitce žalobce, že jím doložené bankovní výpisy ve spojení s přijatými fakturami, kontrolními hlášeními a daňovými přiznáními prokazují provedení deklarovaných plnění, krajský soud uvedl, že tyto dokumenty prokazují pouze to, že došlo k platebním transakcím. Samy o sobě ani ve vzájemné spojitosti neprokazují, že v nich deklarovaná plnění byla skutečně provedena.

[6] Za nedůvodné považoval krajský soud též námitky mířící do hodnocení výpovědí svědků, a to jak jednatele BEST GUARD, tak svých zaměstnanců a provozních manažerů. Podle svědka Martina Vlacha (jednatele společnosti BEST GUARD) byl dodavatel BEST GUARD ve skutečnosti ovládán třetí osobou – R. M. a mělo se jednat o „ready made“ společnost. Šlo o další indicii vedoucí k pochybnostem daňových orgánů o přijetí deklarovaných plnění. Z výsledku provozních manažerů je patrné, že v různých dnech resp. týdnech ostrahu zajišťovaly různé subjekty. Nebylo však možné identifikovat konkrétní zaměstnance, kteří ostrahu prováděli, hodinový rozsah ostrahy a konkrétní místo ostrahy. Pouze z daňových dokladů nebylo možné doložit místo či rozsah deklarovaných plnění, včetně konkrétních zaměstnanců, kteří se na nich podíleli. Žalobce tak neunesl důkazní břemeno ohledně přijetí plnění od dodavatele BEST GUARD, deklarovaných na daňových dokladech. Navíc nebylo možné spárovat daňové doklady na vstupu a na výstupu.

[7] Daňové doklady vystavené žalobcem pro odběratele SCHENKER podle krajského soudu vůbec nevypovídají o tom, zda dané deklarované plnění provedl dodavatel BEST GUARD. Z předložených smluv vyplývá, že ostrahu měl vykonávat žalobce prostřednictvím svých zaměstnanců. Vzhledem k absenci údaje o počtu zaměstnanců podílejících se na ostraze souhlasil s názorem žalovaného, že prostřednictvím daňových dokladů žalobce neprokázal přijetí deklarovaných plnění. K neprovedení svědeckých výpovědí strážců R. R. a M. S. žalovaným, krajský soud uzavřel, že měli vypovídat ke skutečnostem, o nichž nebylo sporu nebo již byly osvědčeny jinými důkazními prostředky. Nadto by se mohli vyjádřit pouze ke svému vlastnímu výkonu, nikoliv k obsahu dohod mezi žalobcem a dodavatelem BEST GUARD o konkrétním místě, čase a počtu pracovníků nutných k ostraze konkrétního místa, ani k celkovému faktickému provedení ostrahy společností BEST GUARD. Svědek Václav Kvíčala, jednatel žalobce, byl sice nesprávně vyslechnut jako svědek a nikoliv jako účastník řízení, tato skutečnost však sama o sobě nezpůsobuje nezákonnost porřízení předmětné výpovědi či nezákonnost daňového řízení. Žalobce netvrdil, že by Václav Kvíčala byl při podání svědecké výpovědi nucen vypovídat o skutečnostech, o kterých by jinak jako účastník řízení mohl výpověď odepřít. Žalovaný rovněž postupoval nesprávně, pokud i přes absenci zástupce bývalého jednatele přistoupil k jeho výsledku. Měl umožnit opakované provedení výpovědi. Uvedené pochybení však rovněž nepovažoval za natolik zásadní, aby způsobilo nezákonnost napadeného rozhodnutí.

[8] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce o prokázání plnění pro odběratele Billa. Daňové doklady vystavené dodavatelem BEST GUARD byly natolik obecné, že z nich nebylo možné určit, kde dodavatel BEST GUARD ostrahu prováděl, v jakých dnech, není ani zřejmé, zda ostrahu prováděl jeden nebo více zaměstnanců, což bylo klíčové pro určení ceny deklarovaného plnění. Daňový doklad sám o sobě neprokazuje přijetí deklarovaných

plnění, i když jej odsouhlasili zaměstnanci žalobce. Žalobce doložil jmenný seznam pracovníků pouze za období listopad 2016. Za období březen až říjen 2016 a prosinec 2016 však obdobné docházkové listy nebyly správcem daně zajištěny. Žalobce se nemohl spoléhat, že správce daně následně bude sám vyhledávat důkazní prostředky. Námitku žalobce, že docházkové listy v krátké době doloží, považoval krajský soud za účelovou, neboť tyto důkazní prostředky mohl předložit kdykoliv v průběhu daňového řízení.

[9] Krajský soud se rovněž zabýval námitkami směřujícími do nesprávného využití skutečností zjištěných v daňovém řízení ohledně prokázání splnění jeho nároku na odpočet DPH za zdaňovací období listopad 2016. Správce daně je v souladu s § 93 odst. 2 daňového řádu oprávněn za podmínek podle § 93 odst. 1 téhož zákona jako důkazní prostředky využít i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. O zařazení písemností z tohoto daňového řízení byl vyhotoven úřední záznam a žalovaný umožnil žalobci se vyjádřit.

III.

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Rozsudek krajského soudu je podle něj nesprávný a nezákonný, jeho výrok nemá oporu v důkazním materiálu, posouzení jednotlivých dílčích sporných otázek je nelogické a nesprávné. Krajský soud se nevypořádal s důkazy, na které stěžovatel upozornil ve správní žalobě. Rozsah důkazů, které v daňovém řízení předložil nebo navrhl jejich provedení, byl dostačující k prokázání dodávek strážních služeb od dodavatele BEST GUARD. Krajský soud převážně opakoval argumentaci žalovaného, kterou akceptoval, zatímco argumentaci stěžovatele bagatelizoval.

[11] V doplnění kasační stížnosti zopakoval argumentaci a důkazy uvedené v odvolání a následně ve správní žalobě. Byť předložil doklady i k dodávkám pro jiné odběratele, veškerá pozornost byla zaměřena na počet pracovníků stěžovatele a dodavatele BEST GUARD v seznamech služeb pro odběratele Billa. I když daňové řízení není vedeno zásadou vyšetřovací, měl správce daně v zájmu stanovení daně ve správné výši vyvinout podstatně větší procesní aktivitu než jen vydat úvodní obecnou výzvu. Své pochybení o rozsahu doměřené daně si uvědomil v průběhu odvolacího řízení a požádal žalovaného, aby otázku rozsahu postavil na jisto pro následné doplnění tvrzení a důkazních návrhů. Namísto toho žalovaný vydal rozhodnutí o odvolání.

[12] Plnění může daňový subjekt přijmout i dodat, a nárok na odpočet z přijatého plnění má i tehdy, pokud se dopouští porušení různých daňových a jiných veřejnoprávních a soukromoprávních předpisů. Žalovaný postavil doměření daně na argumentu, že stěžovatel nemohl plnění tvrzeným odběratelům vzhledem ke smluvnímu ujednání dodat a krajský soud tento závěr nesprávně aproboval. Nepředložení seznamu provozoven k rámcové smlouvě s odběratelem Billa nepovažoval za důvod ke vzniku pochybností, neboť prokazováno mělo být to, kde byla ostraha skutečně provedena, nikoliv to, jaký výčet možných provozoven k poskytnutí služby byl uveden v rámcové smlouvě. Prokázání rozsahu a předmětu deklarovaných plnění je v napadeném rozhodnutí žalovaným

pokračování

zpochybňováno právě takovými argumenty, jako je smluvní příkaz používat k plnění jen vlastní zaměstnance, nepředložení jmenného seznamu zaměstnanců dodavatele nebo nepředložení přílohy s uvedením provozoven. Tyto argumenty však podle jeho názoru nemohou vyvrátit závěr, že se plnění uskutečnilo. Nesouhlasil ani s tím, že byl povinen předložit požadované dokumenty týkající se identifikace strážných osob dodavatele BEST GUARD, kteří pro něj za tohoto dodavatele sloužili. Pokud něco nespadá do důkazního břemene daňového subjektu, nemusí ohledně toho být daňový subjekt obezřetný a zajišťovat si k tomu potřebné doklady. Skutečnost, že dodavatel BEST GUARD neměl v rozhodné době žádného zaměstnance, nemohla mít žádný vliv na prokazování dodání plnění, což potvrdil i krajský soud. Pominul však smysl žalobní námitky, který spočíval v tom, že ačkoliv dodavatel BEST GUARD neměl vlastní zaměstnance, disponoval strážnými, se kterými uzavřel dohodu o provedení práce.

[13] K závěru, že doložené bankovní výpisy ve spojení s přijatými fakturami dokazují toliko provedení transakce, a nikoliv deklarovaná plnění, stěžovatel uvedl, že krajský soud pouze parafrázoval závěry žalovaného, aniž by předložil vlastní důvody. K prokázání bezprostředního výkonu činnosti, byly shromážděny jiné důkazy, které však soud pominul, zejména výpovědi svědků, kteří jako dodavatele subdodávek pro jimi spravované zakázky jmenovali právě dodavatele BEST GUARD. Prokázaly by jej i navržené výsledky strážných, které žalovaný neprovedl, a docházkové listy provozoven Billa, které žalovaný neopatřil a neumožnil stěžovateli předložit. Nelze po svědcích (provozních manažerech) s několikaletým odstupem žádat, aby uváděli podrobnosti a předkládali dokumenty. Přesto jsou souladné výpovědi obou svědků zásadní, neboť potvrdily společnost BEST GUARD jako dodavatele plnění, a pokud jde o rozsah plnění, oba svědkové se odkázali na systém, ve kterém faktury od dodavatelů na svých zakázkách odsouhlasovali, s tím, že takto odsouhlasili i tyto faktury. Plnění tedy existovalo a bylo vykázáno a fakturováno správně. Daňové doklady na vstupu a na výstupu spároval a správci daně spárování předložil.

[14] Krajský soud při hodnocení daňových dokladů vystavených žalobcem pro odběratele SCHENKER vycházel z požadavku žalovaného, aby faktury vystavené stěžovatelem pro jeho odběratele prokazovaly, že se na plnění podílel jeho subdodavatel BEST GUARD. Takový požadavek považoval stěžovatel za neobvyklý, neboť subdodavatele na svých fakturách obecně nikdo neuvádí.

[15] Stěžovatel vytýkal neprovedení navržených výsledků strážných dodavatele BEST GUARD pro nadbytečnost. Svědkové byli plně způsobilí prokázat, že stěžovatel přijal deklarovaná plnění v takové podobě, jak byla uvedena na předložených daňových dokladech, neboť sami deklarovaná plnění za společnost BEST GUARD dodávali. Mohli tak potvrdit tvrzení stěžovatele prakticky ke všem otázkám, které daňové orgány považovaly za sporné. V situaci, kdy písemné dokumenty nejsou považovány za způsobilé prokázat faktické uskutečnění plnění, mohou být prakticky jen svědecké výpovědi schopny fakticitu plnění prokázat. Neprovedení těchto výpovědí považoval za účelové a za zásadní nedostatek celého řízení. K nevyslechnutí svědka Václava Kvíčaly uvedl, že se zástupce stěžovatele musel z účasti na výsledku, který stěžovatel sám navrhl a neměl tedy důvod mu bránit, náhle omluvit. Žalovaný přesto na výsledku trval. Takové procesní pochybení nepovažoval za bagatelní a znemožnil stěžovateli klást vlastnímu navrženému svědkovi otázky, a tedy naplnit smysl důkazního návrhu. Je tedy pochopitelné, že svědek z toho důvodu vypovídat

odmítl. Krajský soud pak nesprávně tuto vadu přešel tím, že se stěžovatel neupomínal o opětovnou výpověď.

[16] Ve vztahu k plnění pro odběratele Billa není stěžovateli zřejmý rozdíl v počtu dodaných odsloužených hodin, pokud je všechny odslouží (teoreticky) jeden pracovník nebo pokud je odslouží mnoho pracovníků dodavatele. Jediný rozdíl je v tom, že jeden strážný by musel častěji do služby. Pro fakturaci také není podstatné, ve kterých dnech strážní subdodavatele strážili, neboť manažeři tehdy věděli, na které dny v měsíci konkrétnímu dodavateli vypsali služby a kolik hodin služby představovaly. Mohli tak reálnost dodatelem fakturovaného dodaného plnění základními početními úkony překontrolovat. Přijetí deklarovaných plnění prokazují daňové doklady ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazy, zejména se svědeckými výpověďmi, kterými manažeři stěžovatele potvrdili, že na vykrytí služeb nepokrytých vlastními strážnými používali dodávky právě dodavatele BEST GUARD. Neprovedení důkazu docházkovými listy bylo účelové, neboť tento důkaz zjevně obsahoval zásadní informace požadované správcem daně (provozovny, jména strážných, rozsah jejich služeb) a byl předmětem dokazování po zásadní část prvostupňového i druhostupňového řízení, i když pouze za listopad 2016. Žalovaný navržené důkazy neopatřil a neprovedl, a ani nevyčkal, až mu je předloží stěžovatel.

[17] S ohledem na shora uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[18] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a vyjádřil se k jednotlivým námitkám, které považoval za nedůvodné. V plném rozsahu odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, spisový materiál, vyjádření k žalobě a na napadený rozsudek. Na základě zjištěných skutečností správci daně vznikly oprávněné pochybnosti o tom, zda stěžovatel přijal předmětná plnění v deklarovaném předmětu a rozsahu, a bylo tak na stěžovateli, aby tyto pochybnosti vyvrátil. Rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný, zákonný a správný stejně jako napadené rozhodnutí. Z uvedeného důvodu navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

V.

[19] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem dalšího hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009-71).

pokračování

[22] Nepřezkoumatelnost podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spočívá v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů napadeného rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Nepřezkoumatelnost je vadou, k níž by byl případně Nejvyšší správní soud povinen přihlédnout i bez námítky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech a proč považuje námitky účastníků řízení za liché, mylné nebo vyvrácené (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45, či ze dne 7. 10. 2021, č. j. 7 As 146/2021-26). Nepřezkoumatelné je tedy takové rozhodnutí, které nelze přezkoumat pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Nepřezkoumatelnost je třeba vykládat v souladu s jejím skutečným smyslem, neboť jde o jednu z nejzávažnějších vad řízení, kterou lze konstatovat pouze v případě, že pro výše uvedené důvody skutečně nelze seznat, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku posuzovaného rozhodnutí, respektive proč považoval vznesené námitky za nedůvodné (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 4. 3. 2022, č. j. 5 As 158/2021-36, bod 18, a tam citovanou judikaturu). Napadený rozsudek výše uvedená kritéria přezkoumatelnosti splňuje. Je z něj patrné, proč krajský soud neshledal žalobní body důvodné.

[23] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost převážně v tom, že krajský soud vycházel ze závěrů žalovaného a ztotožnil se s nimi, aniž by se dostatečně a srozumitelně vypořádal s argumentací stěžovatele a oponoval jí. Zdejší soud k tomu uvádí, že napadený rozsudek je řádně odůvodněn a je plně srozumitelný. Z rozsudku je patrné, z jakého skutkového stavu krajský soud vyšel, jak zohlednil podstatné skutkové okolnosti a jak na skutkový stav aplikoval rozhodnou právní úpravu a judikaturu Nejvyššího správního soudu. Při soudním přezkumu vznikají situace, kdy se soud ztotožní s argumentací jedné ze stran sporu případně odkáže na skutkově obdobnou, potažmo totožnou situaci (v projednávané věci mj. využití daňového řízení za období listopad 2016). V takovém případě jistě není jeho úkolem v odůvodnění svého rozhodnutí uměle konstruovat jinou formu pro sdělení téhož (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2015, č. j. 2 Afs 186/2014-58). V této souvislosti je třeba ještě dodat, že povinnost soudu posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že byl krajský soud povinen reagovat na každou dílčí argumentaci uplatněnou v žalobě a tu obsáhle vyvrátit. Úkolem soudu pak je uchopit obsah a smysl žalobní argumentace a vypořádat se s ní. Není tedy porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130). Uvedené závěry však na druhé straně neumožňují soudům zcela rezignovat na vlastní posouzení, k čemuž však v souzené věci nedošlo. Krajský soud se v kontextu dřívější judikatury zdejšího soudu zabýval věcnou podstatou žalobních námitek. Rovněž v tomto ohledu tedy napadený rozsudek krajského soudu plně ob stojí.

[24] Výše uvedený postup je možný pouze v případě, pokud je rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné, tedy pokud v něm jsou přesvědčivé a úplně přdestřeny důkazy, respektive

výsledky dokazování jako jeho vlastní úvahy, na nichž je založen zjištěný skutkový stav a právní posouzení. Rozhodnutí žalovaného tyto požadavky splňuje a je argumentačně konzistentní. Krajský soud tak pro vypořádání žalobních námitek považoval za vhodné v některých případech vycházet ze závěrů žalovaného uvedených v dodatečných platebních výměrech a napadeném rozhodnutí. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že rozhodnutí správce daně a odvolacího orgánu tvoří jeden celek a odvolací orgán je v odvolacím řízení oprávněn vady prvostupňového rozhodnutí napravit, a to včetně zjišťování skutkového stavu, musí při tom však dostát základním zásadám daňového procesu (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 36/2008-134 ze dne 16. 12. 2009). Stěžovatel ve svých podáních označuje rozhodnutí za nesprávná, nezákonná, nepravdivá, chybná, nepřezkoumatelná, neakceptovatelná, nedostatečně věcně odůvodněná apod., avšak jeho tvrzení zůstávají v obecné rovině a pouze jinými slovy opakuje argumentaci uplatněnou již v průběhu daňového řízení. Subjektivní nesouhlas stěžovatele s důvody rozhodnutí nečiní rozhodnutí nepřezkoumatelným.

[25] Kasační argumentace v podstatné míře jinými slovy opakuje argumenty uvedené již v řízení o odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí a stejně tak v žalobě podané u krajského soudu. K tomu je třeba zdůraznit, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Kasační přezkum je možný jen v rozsahu, v jakém k tomu stěžovatel svou formulací kasačních námitek vytvoří prostor. Řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem nemůže být *„jakýmsi druhým pokusem ještě jednou a z pohledu stěžovatele lépe uvážit o tomtéž“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 1 Afs 44/2019-41).

[26] Mezi účastníky je sporné, zda stěžovatel unesl své důkazní břemeno stran prokázání přijetí zdanitelných plnění deklarovaného na daňových dokladech od dodavatele BEST GUARD a zda zdanitelná plnění použil k ekonomické činnosti, tudíž zda splnil podmínky pro uplatnění a přiznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH.

[27] Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že *„[p]látce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku“*. Dle ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že *„[p]ro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce (...) povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad“*.

[28] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *„[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních“*. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu *„[s]právce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní, f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu“*.

pokračování

[29] K námitce, že se hodnocení důkazů mělo zabývat dodávkami i pro ostatní odběratele (nejen společnost Billa) je nutno připomenout, že 15. 4. 2019 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až říjen 2016 a prosinec roku 2016, a to v rozsahu všech přijatých plnění od dodavatele BEST GUARD s. r. o. (viz protokol č. j. 2128777/19/2102-60561-205658). Ze spisového materiálu se podává, že stěžovatel během daňové kontroly předložil daňové doklady týkající se přijatých zdanitelných plnění, které vystavil dodavatel BEST GUARD s. r. o. v měsících březen až říjen 2016 a prosinec 2016. Jako předmět plnění je v daňových dokladech uvedeno *fakturuje Vám zakázka OD KOTVA, oblast Praha, zakázka Billa – oblast Praha, zakázka Billa (technické práce), zakázka SCHENKER – oblast Praha*, vždy s uvedením měsíce a množstvím v řádech sta a tisíců hodin, dále *fakturuje Vám Aviatická pouť, Pardubice (pořadatelská služba 28.-29. 5. 2016 – paušál, v množství 1, zabezpečení prodejní akce Žluté Lázně, Praha – paušál, v množství 1. Z předložených daňových dokladů však nebylo možné zjistit, na jakých konkrétních místech, v jakém čase, počtu hodin a počtu pracovníků byla služba dodavatelem BEST GUARD s. r. o. pro stěžovatele skutečně provedena. Předmět a rozsah přijatých zdanitelných plnění stěžovatelem žalovaný nemohl ověřit ani ze smluv uzavřených s odběrateli Billa a SCHENKER. Nic proto nenasvědčuje tomu, že by stěžovatel nemohl porozumět rozsahu kontroly, resp. že byl rozsah kontroly jakkoli zúžen. Veškeré předložené a vlastním šetřením správce daně opatřené důkazní prostředky byly řádně posouzeny. Stěžovatel byl s výsledkem kontrolního zjištění seznámen a reagoval na něj.*

[30] Pochybnosti, které správce daně stěžovateli přdestřel (a jimiž přenesl důkazní břemeno zpět na daňový subjekt), byly odůvodněné. Bylo na stěžovateli, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a tvrzené nestandardní skutečnosti prokázal. Stěžovatel se nesprávně domnívá, že to byl správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a pokud tak neučinil, bylo jeho rozhodnutí vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 188/2004-63 ze dne 30. 8. 2005). K tvrzenému znemožnění doplnění dokazování pak Nejvyšší správní soud pouze stručně uvádí, že nic stěžovateli nebránilo doplňovat dokazování až do doby vydání napadeného rozhodnutí. S návrhy na provedení dokazování se finanční orgány v průběhu řízení dostatečně vypořádaly. Před vydáním napadeného rozhodnutí byl navíc stěžovatel seznámen s hodnocením důkazů a doplněním řízení, přičemž mu byla poskytnuta lhůta k vyjádření.

[31] K námitce směřující do hodnocení důkazů je třeba připomenout, že stěžovatel nedoložil poskytnutí konkrétních deklarovaných plnění. To se nepodařilo ani na základě smlouvy o poskytování bezpečnostních služeb, neboť nebyla předložena její příloha č. 1. Správce daně neměl dostatek podkladů, aby bylo možné osvědčit tvrzení stěžovatele ohledně místa provádění bezpečnostních služeb, počtech pracovníků a ani skutečný rozsah provedené ostrahy ve prospěch odběratele stěžovatele. Rámcovými smlouvami nebyly rozptýleny pochybnosti správce daně vyjádřené ve výzvě k prokázání skutečností, tedy zda stěžovatel přijal předmětná zdanitelná plnění tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. I když se stěžovatel ve smlouvách zavázal poskytovat plnění prostřednictvím svých zaměstnanců, nikoliv prostřednictvím subdodavatele, nemůže tato skutečnost sama o sobě vést k nevyvratitelnému závěru, že deklarovaná plnění nemohl poskytnout. Za této situace však bylo na stěžovateli, aby jinak prokázal plnění poskytnutá dodavatelem BEST

GUARD v deklarovaném rozsahu. Předloženými důkazními prostředky však nebylo možné ověřit předmět a rozsah přijatých zdanitelných plnění. Jak správně uvedl krajský soud, daňový subjekt by si měl ve vlastním zájmu zajistit důkazy, kterými je schopen uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady prokázat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232).

[32] Ohledně zaměstnanců dodavatele BEST GUARD pak Nejvyšší správní soud dodává, že tvrzení o zaměstnancích, kteří u něj pracují pouze na základě různých dohod, zůstala v rovině ničím nepodloženého tvrzení. Společnost BEST GUARD však v roce 2016 neměla dle České správy sociálního zabezpečení žádné zaměstnance v pracovním poměru, ani nezaměstnávala žádné pracovníky na dohodu o provedení práce či na dohodu o pracovní činnosti. Společnost BEST GUARD nebyla v předmětných obdobích registrována k dani ze závislé činnosti, ani k dani vybírané srážkou dle zvláštní sazby. Správci daně tak vznikly zcela oprávněné pochybnosti, zda stěžovatel splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, a tedy zda byla zdanitelná plnění z hlediska předmětu a rozsahu od dodavatele BEST GUARD přijata tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Nejvyšší správní soud souhlasí i se závěrem, že předložené bankovní výpisy dokládají toliko provedení plateb mezi subjekty, nikoliv to, zda na jejím základě bylo poskytnuto protiplnění a podrobnosti o něm.

[33] Poskytnutí deklarovaného plnění nemohly prokázat ani svědecké výpovědi. Ačkoli se z nich jeví, že k určitému plnění fakticky došlo (služby byly odběratelům poskytnuty), nebylo z nich možné dovodit, že stěžovatel přijal předmětná zdanitelná plnění tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Provozní manažeři nebyli schopni potvrdit, na jakých pobočkách, jací zaměstnanci, kterého dodavatele a v jakém rozsahu vykonávali bezpečnostní ostrahu. Ke vzniku dalších pochybností nutně muselo vést i tvrzení jednatele dodavatele BEST GUARD, že předložené doklady týkající se objednávky bezpečnostních služeb nikdy neviděl a nepodepsal. Přisvědčit lze rovněž úvaze o nadbytečnosti výsledku dvou konkrétních pracovníků ostrahy, neboť jejich výpověď nemohla prokázat nic než jejich vlastní výkon ostrahy. O ostatních přijatých plněních (počtu pracovníků, místu a časovému rozsahu ostrahy za dodavatele BEST GUARD a účtování o nich) však nemohli vypovědět. K argumentu stěžovatele o fakturách vystavených stěžovatelem pro odběratele SCHENKER je nutno se ztotožnit s žalobou napadeným rozhodnutím, že předmět a rozsah přijatých zdanitelných plnění nelze ověřit ani ze smluv uzavřených stěžovatelem s odběrateli Billa a SCHENKER.

[34] K námitce, že krajský soud nepřihlédl k důkazním návrhům stěžovatele, je třeba uvést, že krajský soud provedl hodnocení všech důkazních prostředků, a to listin i svědeckých výpovědí. Zároveň krajský soud přezkoumal i úvahu žalovaného, proč nebyly navržené svědecké výpovědi provedeny (odst. 19 až 36 rozsudku). Výsledkem bývalého jednatele stěžovatele se krajský soud dostatečně podrobně zabýval v odst. 32-36 rozsudku, kde srozumitelně vysvětlil, proč nepovažoval za důvod pro zrušení rozhodnutí o odvolání to, že bývalý jednatel byl nesprávně vyslýchán v procesním postavení svědka namísto účastníka řízení. Nebyl totiž nucen vypovídat o skutečnostech, o nichž by mohl jako účastník řízení odeprít výpověď. Rovněž okolnost, že se výsledku nezúčastnil právní zástupce stěžovatele (který se z jednání omluvil), krajský soud zodpovědně zhodnotil s důrazem na to, že bývalý jednatel odmítl v důsledku neúčasti zástupce vypovídat, že si správce daně opatřil písemnosti z daňového řízení za listopad 2016 a že nový výslech svědka

pokračování

nebyl stěžovatelem dále navrhován. Za této situace, s vědomím shromáždění a hodnocení ostatních důkazních prostředků, nelze podle přesvědčení kasačního soudu dospět k závěru, že je třeba považovat žalobou napadené rozhodnutí a následný rozsudek krajského soudu jen z tohoto důvodu za nezákonné.

[35] K námitce týkající se plnění pro odběratele Billa Nejvyšší správní soud v kontextu již uvedeného dodává, že pro absenci Přílohy č. 1 nebylo možné ověřit, kde měla být ostraha vykonávána, v jakém rozsahu a počtu pracovníků a zda tedy ostraha objednaná společností Billa odpovídá ostraze deklarované dodavatelem BEST GUARD. Společnost Billa předložila na výzvu prvostupňového správce daně týdenní docházkové listy a daňové doklady, avšak tyto se týkaly pouze období listopad 2016, nikoliv za nyní projednávaná zdaňovací období březen až říjen 2016 a prosinec 2016. Docházkové listy za nyní přezkoumávané období nebyly předloženy.

[36] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud přesvědčivě a dostatečně podrobně odůvodnil, proč zamítl žalobu stěžovatele. Stěžovatel neprokázal, že plnění přijal od dodavatele BEST GUARD s.r.o. v takovém předmětu a rozsahu, jak je deklarováno na daňových dokladech. Neprokázání předmětu a rozsahu plnění bylo důvodem pro neuznání nároku na odpočet daně. S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.)

[37] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 26. září 2024

David Hipšr
předseda senátu