



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyň Evy Šonkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **EVM Rybitví s.r.o.**, se sídlem Tylova 232, Rybitví, zast. Mgr. Zdeňkem Borkovcem, advokátem, se sídlem 17. listopadu 258, Pardubice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2023, č. j. 24016/23/5300-21443-712756, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 20. 3. 2024, č. j. 52 Af 16/2023-60,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 2. 2022 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2018 ve výši 482 367 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále ve výši 96 473 Kč, a to na základě výsledků daňové kontroly, kterou provedl Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“). Správci daně totiž vznikly pochybnosti o tom, zda žalobkyně v deklarovaném předmětu a rozsahu přijala zdanitelná plnění od dodavatelů SEMBRE s. r. o. (dále jen „SEMBRE“), KLYMO.STAV s. r. o. (dále jen „KLYMO.STAV“) a TIM DAN GROUP s. r. o. (dále jen „TIM DAN“). Tyto pochybnosti žalobkyně nedokázala rozptýlit. Proti dodatečnému

platebnímu výměru se žalobkyně odvolala. Žalovaný odvolání zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou podanou ke Krajskému soudu v Hradci Králové – pobočce v Pardubicích (dále jen „krajský soud“). Krajský soud žalobu zamítl.

[3] Správce daně unesl podle krajského soudu břemeno důkazní ohledně existence důvodných pochybností. Správce daně popsal, proč nepostačují žalobkyní předložené účetní doklady a další listiny. Z daňových dokladů, objednávek ani rámcových smluv o dílo není možné zjistit konkrétní rozsah plnění. Pochybnosti podpořil správce daně zjištěními o dodavatelích z veřejných zdrojů (odlišný předmět činnosti, sídlo na hromadné adrese, v rozhodnou dobu neměli žádné zaměstnance, dva z dodavatelů nevlastnili žádný majetek a nezveřejňovali účetní závěrky v obchodním rejstříku). Tyto závěry žalobkyně ani nerozpорије. Z těchto důvodů přešlo důkazní břemeno na žalobkyni. Většina důkazů, které následně žalobkyně předložila, nic rozhodného neprokazovala (seznam zaměstnanců, protokoly o provedených testech BOZP, fotografie, které nelze s přijatým plněním jakkoliv spojit). Žádný ze svědků nedokázal o spolupráci žalobkyně s dodavateli sdělit jakékoliv podrobnosti. Výslech svědků naopak ještě více pochybnosti prohloubil.

[4] Žalobkyně namítá, že správce daně měl vyslechnout zástupce koncových odběratelů Marie Švédová – COLOR SET (dále jen „COLOR SET“) nebo DAKO-CZ, a. s. (dále jen „DAKO-CZ“), které vyzval k poskytnutí údajů podle § 57 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Žalobkyně však v žalobě nekonkretizovala, jaké skutečnosti mají být výsledkem prokázány. Ani v průběhu daňového řízení nenavrhla výslech těchto svědků. Pokud žalovaný dospěl k závěru, že výslech není třeba nařídít z moci úřední, nelze tomu nic vytknout. Pochybnosti, že k přijetí zdanitelného plnění došlo tak, jak žalobkyně deklarovala, nevychází pouze z vyjádření odběratelů.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Žalovaný nekonkretizuje, co přesně je v předložených dokladech závadné, ani se podrobněji nezabývá jednotlivými listinami (resp. jednotlivými obchodními případy). Pochybnost je tvrzena pouze v obecné rovině. Stěžovatelka disponuje objednávkou a předávacím protokolem od odběratele, předávacím protokolem od dodavatele a daňovým dokladem, který byl následně uhrazen bankovním převodem. Z toho je možné identifikovat, jaké práce a v jakém rozsahu byly provedeny. Stěžovatelce jsou kladeny k tíži skutečnosti, které nemohla ovlivnit. To, že dodavatelé neplnili své zákonné povinnosti nebo že jsou nekontaktní, není důvodem, pro který by stěžovatelka neměla unést důkazní břemeno. Správce daně podal policii trestní oznámení. Věc však byla po provedeném šetření

pokračování

odložena pro nedůvodnost, neboť podle orgánů činných v trestním řízení nebylo prokázáno, že by mělo dojít ke zkrácení daně. Informace o šetření si může soud vyžádat.

[7] Stěžovatelka rozporuje způsob, jakým správce daně získával informace od jejích odběratelů. Správce daně obcházel výzvami k součinnosti procesní předpisy. Vzhledem k šíři pokládaných otázek a důležitosti zjištěných informací měl správce daně provést výslech svědků, kterého by se mohla stěžovatelka účastnit. Jedná se o tzv. skrytý výslech svědků, který judikatura Ústavního soudu zakazuje. Žalovaný se snažil toto pochybení napravit. To se mu však nepovedlo, neboť nenařídil výslechy všech svědků, od kterých správce daně vyžadoval součinnost. K výslechu nebyli předvoláni odpovědní zástupci odběratelů COLOR SET nebo DAKO-CZ, ačkoliv správce daně využívá i skutečnosti, které od nich v rámci součinnosti zjistil.

[8] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[9] Z rámcových smluv nevyplývá, jaké práce a v jakém rozsahu dodavatelé pro stěžovatelku vykonali. To mělo vyplývat až z jednotlivých navazujících smluv. Ty však stěžovatelka nedoložila. Podle ní se mělo jednat pouze o ústní ujednání. Ze soupisů prací není zřejmé, s jakým daňovým dokladem či objednávkou má soupis souviset. Proto vznikly správci daně pochybnosti, zda a v jakém rozsahu se plnění uskutečnilo. Stěžovatelka pochybnosti nedokázala vyvrátit.

[10] Správce daně za účelem zjištění skutkového stavu vyzval dodavatele stěžovatelky k poskytnutí údajů podle § 57 odst. 1 daňového řádu. Na základě odpovědi poté přistoupil k výslechu svědků. O provedení výslechů byla stěžovatelka vyrozuměna. Stěžovatelka namítá, že správní orgány měly vyslechnout zástupce odběratelů COLOR SET a DAKO-CZ. Pochybnosti se však týkaly stěžovatelkou přijatých zdanitelných plnění od jejích dodavatelů, nikoliv plnění poskytnutých jejím odběratelům. Stěžovatelka ostatně ani v daňovém řízení nenavrhovala výslech těchto svědků. Navrhovala pouze výslech zástupců odběratelů, avšak jiných než těch, jejichž výslech požaduje nyní. Zástupci COLOR SET a DAKO-CZ mohou potvrdit nanejvýš spolupráci se stěžovatelkou. Tuto skutečnost však má žalovaný za prokázanou z písemných odpovědí na výzvy podle § 57 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatelka přitom ani netvrdí, že by výslech těchto svědků mohl prokázat předmět a rozsah stěžovatelkou přijatých plnění.

III. Posouzení kasační stížnosti

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[12] Kasační stížnosti není důvodná.

[13] Stěžovatelka nejprve rozporuje, že vyvstaly pochybnosti ohledně předmětu a rozsahu jí přijatých zdanitelných plnění. Podle ní je z objednávky, předávacího protokolu od odběratele a od dodavatele a vystaveného daňového dokladu zřejmé, jaké plnění a v jakém rozsahu se uskutečnilo. S tím však Nejvyšší správní soud nesouhlasí.

[14] Stěžovatelčina argumentace stojí především na tom, že jí stále není známo, z čeho pochybnosti správce daně vyplývají. Krajský soud poukázal na odůvodnění pochybností ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 24. 7. 2020, k nimž se v bodech 28 – 36 napadeného rozsudku podrobněji vyjádřil. Nejvyšší správní soud považuje za účelné pro lepší pochopení nedostatků předložených daňových dokladů a obchodní dokumentace nahlédnout na věc mírně odlišnou optikou.

[15] Stěžovatelka v průběhu daňového řízení setrvale tvrdila, že práce pro své odběratele prováděla pomocí vlastních zaměstnanců. V případě, kdy její personální kapacity nepostačovaly k uspokojení zakázek, objednala provedení prací u svých dodavatelů (tedy subdodavatelů z pohledu konečných příjemců zdanitelných plnění). Těmi byli společnosti KLYMO.STAV, TIM DAN a SEMBRE. Vlastní zaměstnance a zaměstnance svých dodavatelů umísťovala na jednotlivé zakázky podle aktuální potřeby, práci takto zadávala každý den (viz body 17 a 18 doplnění odvolání ze dne 13. 5. 2022). Se svými dodavateli uzavřela písemnou smlouvu o dílo. Každá ze smluv je však „pouze“ rámcovou smlouvou. Všechny tedy rámcově upravují práva a povinnosti ve vztahu k později uzavřeným smlouvám, v nichž teprve měl být jasně stanoven konkrétní předmět závazku a cena. To se týká i smlouvy mezi stěžovatelkou a společností KLYMO.STAV, byť tato smlouva není formálně pojmenována jako rámcová.

[16] Jednotlivé objednávky, které stěžovatelka všechny učinila dne 1. 4. 2018 na základě rámcových smluv, konkrétně nevymezují činnosti, které má v daném měsíci její dodavatel provést, jejich množství ani jednotkovou cenu, není uvedeno ani místo výkonu práce či subjekt, u něž mají být práce provedeny. Objednávky obsahují pouze souhrnnou cenu, aniž by byly zřejmé jednotkové ceny jednotlivých činností ani jejich podstata a množství. Z předložených objednávek proto nelze zjistit, co stěžovatelka u svých dodavatelů objednala. Logicky pak ani nemohla prokázat, že dodavatelé jí poskytli právě takové plnění, které požadovala, a ve sjednaném rozsahu. Ze skutečnosti, že se shoduje celková cena uvedená v objednávkách s cenou v daňových dokladech, nelze takový závěr učinit. Obsahové nedostatky objednávek zásadním způsobem negativně ovlivnily průkaznost všech dokladů dokumentujících přijetí zdanitelných plnění.

[17] Předložené daňové doklady podrobně nespecifikují předmět plnění, jsou v nich užity nanejvýš formulace typu „zámečnické a svářečské práce“, neuvádí ani rozsah plnění (tj. množství, ať již s využitím jakékoliv měrné jednotky). Předmět plnění je vymezen pouze odkazem na objednávky ze dne 1. 4. 2018. Obsah daňových dokladů lze tedy vyložit tak, že se fakturuje to, co bylo objednáno dne 1. 4. 2018, aniž by z objednávek ovšem vyplývalo, co

pokračování

bylo objednáno. V daňových dokladech není uvedeno, že by jejich součástí (např. jako příloha) byly jiné listiny.

[18] Dle § 29 odst. 1 písm. f) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, musí daňový doklad obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty). Jestliže je předmět a rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, co bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, o jaký předmět plnění se jednalo a v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno (viz rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133). Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (viz rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76). Od něho se odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné. Již samotné neprokázání rozsahu plnění postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (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, ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, bod 32, a ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 15).

[19] Stěžovatelkou předložené daňové doklady tak nelze považovat za formálně bezvadné, neboť neobsahují všechny předepsané náležitosti. Stěžovatelka byla povinna prokázat, jaká plnění přijala od svých dodavatelů a v jakém rozsahu (k tomu viz výzvu správce daně ze dne 22. 11. 2019).

[20] Stěžovatelka zdůrazňuje, že předložila předávací protokoly. Jejich obsah, někdy vcelku podrobný, jindy poměrně nesrozumitelný, má doložit, jaké práce provedli dodavatelé stěžovatelky. Není z nich ovšem patrné, kde byly práce prováděny, tj. na jakém místě či v které provozovně, což lze nicméně dovodit ze souvislosti s předávacími protokoly potvrzenými odběrateli stěžovatelky (identický způsob vymezení prací). Vzhledem k obsahové neurčitosti objednávek nemohou předávací protokoly prokázat, že bylo poskytnuto právě takové plnění, které bylo objednáno, a v dohodnutém rozsahu. Průkaznost i samotná věrohodnost předávacích protokolů je zpochybněna tím, že stěžovatelčini dodavatelé nezaměstnávali žádné osoby, jak zjistil správce daně. Správce daně provedl nadto výsledky jednání dodavatelů, jimiž se nepodařilo objasnit způsob, jímž mohli dodavatelé zajistit provedení prací (jednatelé společnosti TIM DAN odepřeli výpověď z důvodu hrozby trestního stíhání, jednatelka společnosti KLYMO.STAV nevěděla o fungování společnosti vůbec nic a jednatel společnosti SEMBRE potvrdil, že společnost žádné zaměstnance neměla, a zrovna si nedokázal vzpomenout, který dodavatel pro ni zajistil provedení prací, ačkoliv z předvolání věděl, jakého zdaňovacího období se bude výslech týkat). Stěžovatelka předložila čestná prohlášení svých dodavatelů, která obsahují jmenný seznam jejich zaměstnanců, kteří práce provedli. Jednatelka společnosti KLYMO.STAV, jež měla toto čestné prohlášení podepsat, popřela, že by byl podpis její. Jednatel společnosti SEMBRE sice potvrdil, že čestné prohlášení podepsal, ovšem obsah jeho výpovědi nepotvrdil skutečnosti uvedené v čestném prohlášení (na nic si nevzpomněl).

Skutečnost, že jednatele společnosti TIM DAN odepřeli výpověď, nepřidává na věrohodnosti jejich čestnému prohlášení.

[21] K tomu přistupuje zásadní skutečnost, že všechny zakázky, které stěžovatelka získala, obratem zadala svým dodavatelům (cenu nepatrně snížila). Hodnota plnění poskytnutých stěžovatelkou na výstupu činí 2 418 165,40 Kč a hodnota plnění na vstupu 2 296 984 Kč. Stěžovatelka tak sama měla pomocí svých 12 zaměstnanců provést práce v hodnotě jen 121 181,40 Kč (je možné, že tento rozdíl tvoří pouze marže stěžovatelky). Stěžovatelka v daňovém řízení nepřednesla natolik konkrétní tvrzení, z něž by bylo zřejmé, na jakých zakázkách a v jakém rozsahu pracovali její zaměstnanci. Stěžovatelka pouze obecně tvrdila, že své zaměstnance a zaměstnance dodavatelů přemísťovala podle aktuálních potřeb (tj. množství práce a termínu provedení díla). Zaměstnanec stěžovatelky M. M. připustil, že zaměstnanci stěžovatelky pracovali v daném zdaňovacím období u stejných odběratelů jako pracovníci jejích dodavatelů (byť si to nepamatoval přesně).

[22] To lze dobře dokumentovat na zakázce prováděné stěžovatelkou pro společnost SIAG CZ, s.r.o. (dále jen „SIAG“) v Chrudimi, která byla subdodávkou zadána společností KLYMO.STAV. Podle předávacích protokolů poskytla stěžovatelka společnosti SIAG zdanitelné plnění spočívající v přípravě vestaveb na 35 segmentech WKT, hodnota zdanitelného plnění byla 498 375 Kč bez DPH. Současně stěžovatelka měla podle předávacího protokolu přijmout plnění na vstupu od společnosti KLYMO.STAV spočívající v přípravě vestaveb na 34 segmentech WKT s hodnotou plnění 478 780 Kč. Zaměstnanec stěžovatelky pan K., jenž stabilně pracoval ve společnosti SIAG, potvrdil, že tam vedle zaměstnanců stěžovatelky pracovaly jiné osoby „od jednatele stěžovatelky“. Jejich počet nedokázal blíže určit. Ze seznamu 15 zaměstnanců stěžovatelky, kteří měli být dne 24. 4. 2018 přítomni na pracovišti společnosti SIAG v Chrudimi, bylo 7 zaměstnanců stěžovatelky, přičemž žádný z nich není uveden na seznamu osob pracujících pro společnost KLYMO.STAV podle čestného prohlášení jednatelky této společnosti (jež podpis na něm ostatně popřela). Podle přehledu svářečů pracujících jménem stěžovatelky u společnosti SIAG v Chrudimi v posuzovaném zdaňovacím období byly 3 z celkem 6 svářečů zaměstnanci stěžovatelky a pouze 1 svářeč je uveden na seznamu osob pracujících pro KLYMO.STAV (pan H.). Zbývající 2 nejsou uvedeni na žádném ze seznamů. Tyto skutečnosti zcela zásadním způsobem zpochybňují, že by přes 97 % rozsahu plnění (34 vestaveb z 35) poskytnutého stěžovatelkou společností SIAG mohla stěžovatelka přijmout od svého dodavatele KLYMO.STAV, jak deklarovala. Jakkoliv je zřejmé, že stěžovatelka neposkytovala zdanitelné plnění společnosti SIAG výlučně pomocí svých zaměstnanců, nepodařilo se jí prokázat, v jakém rozsahu přijala toto plnění od svých dodavatelů a od kterých z nich.

[23] Z výše uvedeného zřetelně vyplývá, že ačkoliv stěžovatelka disponuje objednávkou, předávacím protokolem od odběratele, předávacím protokolem od dodavatele a vystaveným daňovým dokladem, nepostačuje to k prokázání předmětu a rozsahu plnění přijatého od dodavatele.

pokračování

[24] Stěžovatelce lze přisvědčit, že důkazní situace týkající se jednotlivých plnění se může lišit. V daném případě ovšem existuje ve vztahu ke všem třem dodavatelům shodná základní pochybnost spočívající v tom, že není zřejmé, jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu u nich byly objednány a zda zajistili jejich provedení ve sjednaném rozsahu (pokud nikoliv, neobsahují objednávky jednotkové ceny, s jejichž pomocí by bylo možné určit hodnotu skutečně poskytnutého plnění, a přiznat tedy stěžovatelce alespoň dílčí nárok na odpočet, viz rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2024, č. j. 6 Afs 168/2023-44, bod 45). Na zakázkách se totiž podíleli i zaměstnanci stěžovatelky, přičemž poměr činnosti stěžovatelky a jejího dodavatele na zdanitelném plnění na výstupu nebyl dostatečně objasněn ani v rovině tvrzení, natož důkazní. Výsledky jednání či zaměstnanců odběratelů bylo prokázáno, že z jejich pohledu jim v jejich provozech poskytovala zdanitelná plnění stěžovatelka, přičemž nerozlišovali, zda konkrétní osoby provádějící práce k ní mají vztah přímý, či zprostředkovaný skrze subdodavatele.

[25] Stěžovatelka dále namítá, že jí nemohou jít k tíži skutečnosti týkající se jejich dodavatelů. Stěžovatelce jistě nelze klást k tíži skutečnost, že její dodavatelé sídlili na virtuálních adresách či neprováděli reklamu (v dané věci nejde o odepření nároku na odpočet z důvodu zapojení do podvodu na DPH). Pochybnosti o přijetí zdanitelného plnění stěžovatelkou nicméně může zakládat to, že dodavatelé neměli žádné zaměstnance. Tuto pochybnost lze jistě rozptýlit podáním věrohodného vysvětlení, které však jednatele dodavatelů neposkytli (viz výše). Bylo nicméně primárně na stěžovatelce, aby si i nad rámec svých běžných obchodních potřeb opatřila takovou sadu důkazních prostředků, jimiž vzhledem k nedostatkům daňových dokladů prokáže předmět a rozsah plnění přijatých od svých dodavatelů (viz rozsudky NSS ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, ze dne 24. 6. 2021, č. j. 7 Afs 43/2021-29, a ze dne 25. 4. 2023, č. j. 6 Afs 41/2022-33). Sama se vystavila situaci, v níž byla z hlediska unesení důkazního břemene závislá na výpovědích osob jednajících za jiné daňové subjekty, které jí však neprospěly.

[26] Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s krajským soudem, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ve vztahu k předmětu a zejména rozsahu přijatých plnění. Stěžovatelka se jej snažila unést pomocí návrhů na provedení výslechu svědků, které bez jakýchkoliv podrobností zmiňuje v kasační stížnosti (žádné jiné důkazy, kterými reagovala na výzvu k prokázání skutečností, nezmiňuje). Vzhledem k tomu, že stěžovatelka vůbec neargumentuje konkrétními pasážemi ze svědeckých výpovědí, omezí se Nejvyšší správní soud na konstatování, že se ztotožňuje s krajským soudem a žalovaným, že výpovědi svědků pochybnosti nevyvrátily. Žádný z nich nesdělil o předmětu ani rozsahu plnění nic nad rámec již známých skutečností.

[27] Argumentaci týkající se šetření Policie ČR a státního zastupitelství stěžovatelka nevznesla v řízení před krajským soudem, ač mohla. Námitka je proto nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Je navíc zřejmé, že pouhá obecná informace o výsledku šetření orgánů činných v trestním řízení nemůže zvrátit závěr, že stěžovatelka neunesla břemeno ohledně prokázání předmětu a rozsahu zdanitelného plnění (v daňovém řízení se uplatňuje odlišné rozložení důkazního břemene než v trestním řízení, přičemž se liší i okruh právně významných skutečností, jenž odpovídá odlišnému účelu těchto řízení). Na žádné pasáže

z konkrétních dokumentů se přitom stěžovatelka ani nepokusila odkázat a vzhledem k výše uvedenému není důvodu, aby si je Nejvyšší správní soud sám opatřoval.

[28] Tvrzení stěžovatelky, že se krajský soud nezabýval řadou argumentů blíže rozvedených v odvolání, nelze pro jeho obecnost považovat za kasační námitku. Není z něho totiž zřejmé, jaký žalobní bod krajský soud nedostatečně vypořádal, přičemž v řízení nevyšlo najevo, že by byl rozsudek krajského soudu zatížen vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, k níž by musel Nejvyšší správní soud přihlédnout i bez námítky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[29] Stěžovatelka dále rozporuje použití výzev podle § 57 odst. 1 daňového řádu vůči jejím odběratelům. Podle ní měl správce daně přistoupit k výsledku svědků. S tím se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

[30] Stěžovatelka se odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, a ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01. Ty se však týkaly zcela jiné situace. V těchto věcech šlo totiž o to, že správce daně k výsledku svědků fakticky přistoupil (hovořil s nimi). Rozpor s procesními předpisy spočíval v tom, že správce daně nepostupoval podle pravidel upravujících výslech svědků, a proto např. neumožnil daňovému subjektu klást svědkovi otázky, řádně svědka nepoučil atd. V nyní posuzované věci však správce daně k výsledku vůbec nepřistoupil. Jde výhradně o to, zda měl správce daně vzhledem ke zjišťovaným skutečnostem provést výslech svědků namísto použití výzev podle § 57 odst. 1 daňového řádu.

[31] Podstatou svědecké výpovědi je přednesení toho, jak svědek vnímal svými smysly určité skutečnosti. Smyslem postupu podle § 57 odst. 1 daňového řádu je nalézt objektivní údaje dostupné z interních evidencí právních subjektů (viz rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2022, č. j. 2 Afs 222/2020-35, bod 19). Dále je třeba poznamenat, že i pokud by byly výzvy nezákonné, bylo by nutné dále zkoumat, jaká konkrétní zjištění správce daně z odpovědí na výzvy učinil. Pokud by se totiž jednalo o zjištění, na kterých rozhodnutí nestojí, nemusí mít takové porušení zákona vliv na zákonnost rozhodnutí (viz rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2022, č. j. 7 Afs 421/2019-55, bod 28).

[32] Správce daně po odběratelích požadoval, aby (stručně řečeno) popsali vznik a průběh spolupráce se stěžovatelkou, doložili smlouvy, objednávky, sdělili, kdo jednal za stěžovatelku, jak probíhala jednání, předložili z nich zápisy, sdělili, v jaké konkrétní provozovně byly služby poskytovány, jaké konkrétní osoby služby poskytovaly, jaká byla jejich kvalifikace, jak byla stanovena cena za služby, a dále aby předložili veškeré evidence a listiny vztahující se ke spolupráci se stěžovatelkou.

[33] Je pravdou, že správce daně v některých částech výzvy požadoval popsat, jak probíhaly některé skutečnosti, v čemž by bylo možné spatřovat určitý subjektivní prvek odpovídající spíše výpovědi. Jednalo se však především o požadavek na poskytnutí doprovodného vysvětlení k vyžádaným dokumentům (např. sdělení, jak probíhala jednání, se bude vztahovat k dokumentům z jednání, popis průběhu spolupráce se vztahuje v zásadě

pokračování

ke všem požadovaným dokumentům). Z toho podle Nejvyššího správního soudu vyplývá, že správce daně požadoval výhradně objektivní údaje, byť místy doprovázené popisem nějakého děje, který s objektivními údaji souvisí. To podle Nejvyššího správního soudu odpovídá smyslu § 57 odst. 1 daňového řádu. Samotné objektivní údaje (dokumenty) by totiž nemusel správce daně bez souvisejícího kontextu správně vyhodnotit.

[34] Lze doplnit, že i odběratelé odpovídali převážně odkazy na přiložené dokumenty, případně stručně uvedli některé skutečnosti a následně se odkázali na příslušný dokument. Ani jejich odpovědi tedy nenavozují dojem, že by snad byli „písemně vyslýcháni“.

[35] Z požadovaných informací lze také vypožorovat, že správce daně požadoval po odběratelích stěžovatelky v zásadě stejné informace a dokumenty, které (neúspěšně) požadoval po samotné stěžovatelce. Správce daně přitom z odpovědí na výzvy nezjistil žádné důležité informace, na nichž by postavil svůj závěr. Ve vztahu k plnění poskytnutému společností TIM DAN (pro konečné odběratele SVOBODA TMS s. r. o. a SIAG) to vyplývá např. ze strany 26 seznámení s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění: „*V rámci uvedených odpovědí nebyly správci daně dotčenými korporacemi - odběrateli (objednateli) daňového subjektu poskytnuty žádné relevantní informace a předloženy důkazy, které by jednoznačným způsobem dokládaly, že provedené práce byly fakticky uskutečněny pracovníky – zaměstnanci daňovým subjektem deklarovaného dodavatele korporace TIM DAN GROUP s.r.o., DIČ: CZ05924251.*“ (zvýraznil správce daně). Stejný závěr správce daně učinil i ve vztahu k dodavateli KLYMO.STAV (str. 34 seznámení) a SEMBRE (str. 18 seznámení).

[36] Závěry správce daně tedy stojí především na nedostatku skutkových zjištění plynoucím z toho, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno. Je přitom úkolem stěžovatelky (nikoliv správce daně či žalovaného), aby rozhodné skutečnosti tvrdila a následně prokázala (viz rozsudek NSS ze dne 21. 11. 2024, č. j. 6 Afs 265/2023-44, bod 65). Aktivitu správce daně tak lze hodnotit jako snahu o detailnější zjištění skutkového stavu, která, pokud by byla úspěšná, mohla stěžovatelce jen pomoci v unesení důkazního břemene. Nejvyšší správní soud tak mohl jen stěží shledat snahu správce daně zjistit skutkový stav nad rámec jeho zákonných povinností jako nezákonnou.

[37] Dále stěžovatelka zmiňuje, že se žalovaný pokusil postup správce daně napravit výslechem svědků. To se mu však nepovedlo, neboť nenařídil výslech odpovědných osob od všech odběratelů, které správce daně vyzval postupem podle § 57 odst. 1 daňového řádu. S touto námitkou se taktéž Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

[38] Především, jak již Nejvyšší správní soud rozvedl výše, správce daně se při výzvě podle § 57 odst. 1 daňového řádu nedopustil nezákonného postupu, tudíž nebylo ani co napravit. Bylo na stěžovatelce, aby tvrdila a prokázala, co bylo předmětem přijatých zdanitelných plnění a v jakém rozsahu je přijala. Za účelem splnění této povinnosti mohla navrhnout výslech svědků. Této možnosti využila. V odvolání uvedla v zásadě stejnou argumentaci ve vztahu k nezákonnosti výzev podle § 57 odst. 1 daňového řádu. Trvala na tom, že by měli být vyslechnuti svědci, aby se mohla výsledku účastnit a klást jim otázky. Konkrétně navrhla výslech 4 svědků, kteří byli zástupci 3 odběratelů stěžovatelky, které

správce daně vyzval podle § 57 odst. 1 daňového řádu. Výslech všech těchto svědků žalovaný provedl (resp. uložil správci daně, aby ho provedl). Pokud tedy stěžovatelka chtěla provést výslech i dalších svědků (resp. zástupců dalších vyzvaných odběratelů), mohla to navrhnout, což neučinila, jak správně poznamenal krajský soud. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem i v tom, že nebyl důvod, aby správce daně vyslýchal svědky z vlastní iniciativy. Bylo na stěžovatelce, aby navrhla důkazy k prokázání svých tvrzení.

IV. Závěr a náklady řízení

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

[40] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 7. března 2025

Tomáš Kocourek
předseda senátu