



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Tomáše Herce a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **Raben Logistics Czech s.r.o.**, se sídlem Komerční 535, Nupaky, zastoupená JUDr. Františkem Divíškem, advokátem se sídlem Velké náměstí 135/19, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 4. 2024, č. j. 43 Af 19/2022-56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Věc se týká posouzení, zda daňový subjekt v souladu s § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, unesl důkazní břemeno, že přijal zdanitelná plnění (práce vykonávané jinými osobami v souvislosti s provozováním logistického skladu) od jiného plátce daně z přidané hodnoty v rozsahu, v jakém byla tato plnění deklarována na daňových dokladech. Jde o podmínku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

[2] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) je obchodní společností, která poskytuje služby v oblasti skladování, manipulace a dopravy. V roce 2015 je zajišťovala vlastními zaměstnanci, agenturními zaměstnanci nebo jinými osobami na základě smluv o dílo a smluv o poskytování služeb. Smlouvy o poskytování služeb uzavřela také s obchodní společností AR-Company s.r.o. (dále jen „společnost AR-Company“), obchodní společností ELVIRA

BON s.r.o. (dále jen „společnost ELVIRA BON“) a obchodní společností Izidora comp s.r.o. (dále jen „společnost Izidora comp“, z obchodního rejstříku vymazána dne 5. 11. 2019).

[3] Předmětem smlouvy uzavřené dne 13. 9. 2012 se společností AR-Company a nedatované smlouvy o poskytnutí služeb uzavřené se společností Izidora comp bylo nakládání a vykládání železničních vozů a kontejnerů, překládka sypkých a kusových zásilek, manipulace s nákladem autojeřábem nebo vysokozdvížným vozíkem, provoz nákladních vah, skladování všech druhů zboží, balení zboží mechanizovaným způsobem, ruční kompletace obalů, ruční balení zboží, logistické služby či další obdobné činnosti. Předmětem smlouvy o poskytnutí služeb uzavřené dne 9. 2. 2015 se společností ELVIRA BON byly nakládka, vykládka a kompletace zboží, úklid skladového areálu a třídění obalů a odpadů stěžovatelky. Služby měly tyto společnosti (dále společně též „dodavatelé“ nebo „deklarovaní dodavatelé“) poskytovat v logistickém skladu stěžovatelky v Říčanech-Jažlovicích za odměnu stanovenou podle odpracovaných hodin.

[4] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 24. 10. 2018 u stěžovatelky daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen až prosinec 2015 (dále jen „kontrolovaná zdaňovací období“). Stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za tato zdaňovací období na základě daňových dokladů, které jí vydali deklarovaní dodavatelé v souvislosti s plněním podle smluv o poskytování služeb. Vždy tak učinila až v daňovém přiznání za následující měsíc, protože se správce daně zabýval plněními, která měla být poskytnuta v měsících září až listopad roku 2015.

[5] Pro posuzovanou věc je významné, že správce daně rozhodnutím ze dne 10. 9. 2014, č. j. 3618130/14/2109-05400-201847, uložil stěžovatelce podle § 97 odst. 2 daňového řádu záznamní povinnost o pracovnících vykonávajících práce k zajištění skladování zboží a balicí činnosti v provozovnách stěžovatelky na základě smluv o dílo (případně smluv obdobného typu) s dodavateli prací. V případě deklarovaných dodavatelů stěžovatelka tuto povinnost nesplnila, ačkoli ji u jiných dodavatelů pracovní síly plnila.

[6] Správce daně nabyt pochybnosti o tom, zda stěžovatelka skutečně přijala plnění, jak je deklarovala na daňových dokladech, tedy zda nárok na odpočet daně z přidané hodnoty byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Jeho pochybnosti vyplynuly již ze samotných smluv uzavřených s deklarovanými dodavateli (podpisy odlišné od podpisu stejných osob na listinách založených ve sbírce listin, neuvedení datace, obecnost ujednání, nepravdivé prohlášení o živnostenském oprávnění dodavatele apod.). Tito dodavatelé správci daně na výzvu neposkytli požadovanou součinnost, případně poskytli informace neúplné. Společnost AR-Company poskytla informace v rozporu s evidencí předloženou stěžovatelkou. Pochybnosti se týkaly i jednotlivých zaměstnanců dodavatelů, kteří za ně až na výjimky neodváděli pojistné. Zaměstnanci z třetích zemí často neměli žádné pobytové oprávnění a nebyli jako zaměstnanci evidováni na Úřadu práce České republiky (dále jen „úřad práce“).

[7] Stěžovatelka k výzvě správce daně předložila důkazní prostředky, kterými však jeho pochybnosti o oprávněnosti nárokováných odpočtů nevyvrátila. Správce daně provedl dokazování výsledkem několika svědků, z toho dvou výslovně navržených stěžovatelkou. Výslech dalších navrhovaných svědků neprovedl, neboť v době šetřených transakcí vykonávali práce na jiných jejích pracovištích a se spornými dodavateli nebyli v kontaktu.

pokračování

Svědci se shodli v tom, že stěžovatelka s deklarovanými dodavateli spolupracovala, jejich výpovědi se ale rozcházelý ohledně dílčích otázek průběhu této spolupráce (např. počtu poskytnutých zaměstnanců, jejich pohybu po pracovišti stěžovatelky, způsobu evidence docházky nebo školení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci). V reakci na sdělení výsledku kontrolního zjištění navrhla stěžovatelka provedení výslechu dalších čtrnácti svědků (vedoucích směn a jednatelů sporných dodavatelů) a zpracování znaleckého posudku. Správce daně provedl výslechy čtyř z navržených svědků.

[8] Doplnění dokazování nezměnilo nic na tom, že správce daně nepovažoval přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu od deklarovaných dodavatelů za prokázané. Tento závěr konstatoval i ve zprávě o daňové kontrole. Na jejím základě vydal dodatečné platební výměry ze dne 13. 10. 2021, č. j. 4429973/21/2122-50522-209466, č. j. 4430053/21/2122-50522-209466, a č. j. 4430095/21/2122-50522-209466, kterými (v uvedeném pořadí) doměřil stěžovatelce daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015 ve výši 262 318 Kč, za zdaňovací období listopad 2015 ve výši 318 347 Kč a za zdaňovací období prosince 2015 ve výši 233 132 Kč.

[9] V odvolacím řízení žalovaný doplnil dokazování provedením dalších výslechů, byť se mu výslechy některých svědků provést nepodařilo, jak tomu bylo u Y. Ch., tehdejšího zaměstnance společnosti AR-Company. Také provedl dokazování listinami předloženými stěžovatelkou. Rozhodnutím ze dne 11. 10. 2022, č. j. 37863/22/5300-22444-713037, žalovaný rozhodl o odvolání stěžovatelky tak, že změnil dodatečné platební výměry. Po změně tak byla stěžovatelce doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015 ve výši 254 789 Kč, za zdaňovací období listopad 2015 ve výši 311 133 Kč a za zdaňovací období prosinec 2015 ve výši 227 257 Kč. Žalovaný odůvodnil změnu uznáním nároku na odpočet daně z části tvrzených zdanitelných plnění od společnosti AR-Company, a to v rozsahu prací uvedeného zaměstnance. Ve zbytku potvrdil závěry správce daně.

II. Rozsudek krajského soudu

[10] Krajský soud v Praze (dále jen „krajský soud“) napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného. Jelikož stěžovatelka nezpochybnila, že na ni v důsledku pochybností správce daně přešlo důkazní břemeno ohledně přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu od deklarovaných dodavatelů, bylo třeba posoudit, zda je unesla. Předmětem plnění sice mělo být poskytnutí sjednaných služeb, fakticky byly stěžovatelce fakturovány odpracované hodiny, které nebyly navázány na určité výkony. Požadavek na evidenci hodin odpracovaných jednotlivými pracovníky poskytnutými dodavateli proto krajský soud nepovažoval za nepřiměřený. Taková povinnost navíc byla stěžovatelce uložena rozhodnutím o záznamní povinnosti. Rovněž ze svědeckých výpovědí vyplývá, že stěžovatelka vedla docházku těchto pracovníků, a zčásti jmenné seznamy zaměstnanců i předložila. Věrohodnost, správnost a úplnost těchto evidencí však byla důvodně zpochybněna zjištěními správce daně.

[11] Není v rozporu se zákonem, že stěžovatelce byly k tíži některé skutečnosti, které nemohla ovlivnit, např. nedostatek evidovaných zaměstnanců deklarovaných dodavatelů nebo nesplnění jejich povinností. Je věcí správních orgánů, jakými skutečnostmi zpochybní věrohodnost předložených dokladů ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Krajský soud i s ohledem na zmíněný nedostatek evidovaných zaměstnanců považoval

stěžovatelkou předložené důkazní prostředky za zpochybněné. Tyto pochybnosti nevyvrátily ani provedené výslechy svědků, kteří na otázky týkající se počtu pracovníků odpovídali vágně a rozdílně. Provedeným dokazováním nebyl prokázán určitý minimální rozsah odpracovaných hodin, za které by stěžovatelce mohla být přiznána alespoň část nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

[12] V přiznání části tohoto nároku, která odpovídá hodinám odpracovaným Y. Ch., shledal krajský soud pochybení, které vytváří rozpor v odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Související námitku ale neshledal důvodnou, neboť žalovaný pochybil ke prospěchu stěžovatelky. Nesprávný je i závěr, že zdanitelná plnění nemohla být stěžovatelce poskytnuta nikým jiným než deklarovanými dodavateli. Nebyl prokázán ani rozsah zdanitelného plnění, což samo o sobě obстоjí jako důvod nepřiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalovaný řádně hodnotil veškeré provedené důkazy ve vzájemných souvislostech, neporušil § 8 odst. 1 daňového řádu a k hodnoceným důkazům nepřistupoval selektivně v neprospekch stěžovatelky.

[13] Vadu rozhodnutí žalovaného krajský soud neshledal ani v neprovedení všech stěžovatelkou navržených důkazních prostředků. Neprovedení výslechu všech navrhovaných svědků bylo odůvodněno tím, že další výslechy svědků v obdobném postavení by s ohledem na výslechy již provedené nemohly přispět k dalšímu objasnění věci. Navrhovaný znalecký posudek zase nemohl prokázat, kdo, jaké plnění a v jakém rozsahu stěžovatelce poskytl.

III. Kasační stížnost žalobkyně

[14] Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a navrhla jej zrušit společně s rozhodnutím žalovaného a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Trvá na tom, že v daňovém řízení prokázala přijetí plnění v deklarovaném rozsahu od deklarovaných dodavatelů, a tedy i svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Podrobnost skutečností, které správce daně požaduje prokázat, je neslučitelná s podnikatelskou činností a mohla by vést až k její paralýze. Krajský soud poukázal na pochybnosti správce daně, proti těm však žalobní body nesměřovaly. Předmětem sporu je unesení důkazního břemene stěžovatelkou, při němž již nemá být přihlíženo k pochybnostem správce daně, navíc takovým, která leží mimo dispoziční sféru stěžovatelky (např. zda byli zaměstnanci dodavatelů evidováni u České správy sociálního zabezpečení a nahlášení na úřadu práce nebo vybírání prostředků z účtů deklarovaných dodavatelů). Poukaz správce daně na obecnost formulací ve smlouvách s deklarovanými dodavateli opomíjí, že tyto smlouvy zakládaly rámec spolupráce, a již z tohoto důvodu nemohly obsahovat konkrétní a přesný rozsah plnění. Podezřelé by naopak bylo jeho sjednání za situace, kdy jej žádná ze smluvních stran nemohla znát.

[15] Jak správně uvedl již krajský soud, rozhodující byl pouze odpracovaný čas, který byl prokázán. Označení konkrétního pracovníka jménem a evidence jím odpracovaných hodin naopak nebyly potřebné a bez součinnosti s dodavatelem ani možné. Samy o sobě by nevypovídaly o tom, že daný pracovník pro stěžovatelku skutečně odvedl práci. To, že stěžovatelka evidenci vedla, plyne jednoznačně ze svědeckých výpovědí, což potvrdil i krajský soud (bod 56 napadeného rozsudku). S ohledem na časový odstup jí nicméně nelze

pokračování

vytknout, že evidenci již nemá k dispozici, což platí tím spíše, byl-li rozsah odpracovaných hodin mezi ní a dodavatelem nesporný (a tím i prokázaný).

[16] Krajský soud měl v předložených důkazních prostředcích hledat shody a průsečíky, nikoli neshody v počtech pracovníků dodavatelů. Bylo prokázáno, že tito pracovníci u stěžovatelky působili. Závěr o neprokázaném rozsahu přijatých plnění ale nastolil stav, jako by tomu tak vůbec nebylo. Určitý minimální počet pracovníků z provedeného dokazování lze dovodit a jejich práce měla být uznána, což se mělo promítnout do částečného uznání nároku na odpočet daně. V případě společnosti AR-Company byl rozsah přijatých zdanitelných plnění prokázán tím, že svědci zastupující tuto společnost potvrdili správnost evidencí předložených stěžovatelkou. Hodnocení svědecké výpovědi svědka Romana Artemyeva, jednatele této společnosti, v této otázce coby nevěrohodné je nesprávné. Správce daně z ní ostatně vycházel při přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z práce odvedené Y. Ch. Zbývající část zdanitelného plnění společnosti AR-Company neuznal jen z toho důvodu, že nebyla prokázána konkrétní osoba, která práci odvedla. Stěžovatelka tuto skutečnost, která je mimo sféru jejího vlivu, nemohla prokázat.

[17] Stěžovatelka poukazuje i na další důkazy, z nichž je zřejmé poskytování zdanitelných plnění deklarovanými dodavateli. Rozdíly ve výpovědích svědků, na které odkazuje správce daně, směřují k nepodstatným skutečnostem (např. vedení evidence odpracovaných hodin nebo to, zda pracovníci měli vlastní přístupové karty nebo kdo zajišťoval školení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci). Výpovědi svědků se však shodují v tom, že deklarovaní dodavatelé u stěžovatelky působili, kdy to bylo, čím byla vyvolána potřeba jejich působení, jaká byla délka směn a kolik přibližně bylo třeba pracovníků. Krajský soud uvedl, že žalovaný nikdy nezpochybnil působení deklarovaných dodavatelů u stěžovatelky (bod 72 napadeného rozsudku). Současně ale měl být sporný rozsah přijatého plnění, jakož i to, zda právě tato plnění poskytli deklarovaní dodavatelé. Tyto závěry jsou podle stěžovatelky ve vzájemném rozporu a neobstojí vedle sebe. Stěžovatelka spatřuje vadu řízení v neprovedení všech navrhovaných důkazů. Závěr o absenci vypovídací hodnoty navržených výsledků dalších svědků je předčasný.

[18] I kdyby společnost AR-Company neměla dostatek zaměstnanců a překračovala limit pracovních hodin na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr, tato evidenční záležitost neměla vliv na prokázání rozsahu poskytnutého plnění. Skutečnost, že osoby odlišné od stěžovatelky *„nesplnily svoji zákonnou povinnost a nepodaly daňová přiznání, nemůže být důvodem pro závěr o neunesení důkazního břemene“* [rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142]. Je přirozené, že svědci si s časovým odstupem nevybavují jména všech pracovníků. Svědecké výpovědi i přes dílčí rozpory vysvětlitelné odstupem času podávají ucelený obraz o tom, jak spolupráce obchodních partnerů probíhala (obdobně rozsudek NSS ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 328/2017-66). Nesprávně se krajský soud vypořádal i s dokumentací, kterou stěžovatelka dokládala potřebu externích pracovníků a která měla být podpořena navrhovaným znaleckým posudkem. Ten by prokázal, že plnění musela od dodavatelů přijmout nejméně v deklarovaném rozsahu.

[19] Nelze odhlédnout ani od toho, že společnosti AR-Company a ELVIRA BON uhradily stěžovatelce náhradu škody. To v kontextu dalších důkazních prostředků prokazuje, že u ní tyto společnosti působili a jejich činnost musela být vykonávána

v rozsahu jí tvrzeném. Žádný z deklarovaných dodavatelů nebyl nespolehlivým plátcem a veškeré platby byly zasílány na jejich zveřejněné bankovní účty. Stěžovatelka neměla povinnost prokázat každou jednu hodinu práce konkrétního pracovníka. Stačilo prokázat, že zdanitelné plnění s vyšší mírou pravděpodobnosti nastalo (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS).

IV. Vyjádření žalovaného

[20] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout. Stěžovatelka v ní pouze opakuje argumentaci uplatněnou v žalobě a v daňovém řízení. Krajský soud se pochybnostmi správce daně nezabýval nadbytečně, neboť mají zásadní význam pro posouzení otázky unesení důkazního břemene stěžovatelkou. Ostatně sama stěžovatelka některými žalobními námitkami proti pochybnostem správce daně brojila. Lze souhlasit s krajským soudem, že je čistě na správci daně, jakými skutečnostmi zpochybní věrohodnost předložených dokladů. Daňový řád ani žádný jiný zákon nevylučují, že půjde o skutečnosti, na které stěžovatelka nemá žádný vliv.

[21] K hodnocení důkazů žalovaný uvádí, že konkrétní dodavatelé a rozsah plnění vyplývají pouze z evidencí odpracovaných hodin, které ale vykazují řadu nesrovnalostí a nedostatků. Stěžovatelka je navíc nepředložila u všech dodavatelů za všechny měsíce. Výsledky svědků ani jiné důkazy pochybnosti správce daně neodstranily, nýbrž je pro jejich rozpory ještě prohloubily. Svědci nevypověděli nic podstatného. Nepamatovali si jména, počty pracovníků a jejich odpracované hodiny. Značný časový odstup tyto nedostatky neomlouvá. Bylo volbou stěžovatelky, jakými důkazními prostředky ponese své důkazní břemeno. Povinností krajského soudu nebylo hledat v provedených důkazech průsečíky a shody, jde-li o počet odpracovaných hodin.

[22] V rozhodnutí žalovaného nelze spatřovat částečnou vnitřní rozpornost ani v tom, že uznal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty jen z plnění přijatých od AR-Company v rozsahu prací zaměstnance Y. Ch., avšak ve zbytku ne. Přiznání části nároku je důsledkem toho, že ve vztahu k této části plnění byly v převážné míře odstraněny pochybnosti správce daně (bod 98 rozhodnutí žalovaného). Žalovaný nicméně souhlasí s krajským soudem, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nebyl uznán správně a že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno.

[23] K namítanému neprovedení svědeckých výpovědí žalovaný uvedl, že vyslechl pět z devíti osob, které měly být podle stěžovatelky na shodných pracovních pozicích vedoucích směn. Z jejich výpovědí vyplynulo, že tito svědci nemají poznatky dostatečně konkrétní k prokázání rozhodných skutečností. Ani samotná stěžovatelka neměla jasno v tom, kdo, kdy, kde a na jaké pozici pracoval. Není tak předjímáno, co přesně by konkrétní svědci vypověděli. Žalovaný jen obecně reflektoval již získané výpovědi osob ve shodných pracovních postaveních.

[24] Žalovaný souhlasí s krajským soudem také v tom, že k posouzení šetřených činností nebyly nutné specifické odborné znalosti, a proto důvod pro provedení znaleckého posudku správcem daně nevznikl. Žádný znalecký posudek nemohl prokázat, kdo a v jakém rozsahu v daném případě plnění poskytl. Pokud stěžovatelka považovala zpracování znaleckého posudku za podstatné, mohla si jej zajistit sama. Daňové řízení není založeno na vyšetřovací

pokračování

zásadě, protože na správce daně nelze přenášet procesní aktivitu ohledně důkazů svědčících ve prospěch stěžovatelky.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou, včas a z důvodů, které zákon připouští. Stěžovatelka je zastoupena advokátem. Bylo tak možné přezkoumat rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů, jakož i z hlediska možných vad, k nimž je třeba přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[26] Kasační stížnost není důvodná.

[27] V posuzované věci se námitky stěžovatelky týkaly procesu dokazování, skutkových zjištění a navazujících právních závěrů krajského soudu a žalovaného. Podle napadeného rozsudku i rozhodnutí žalovaného stěžovatelka nemá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na základě daňových dokladů, které vystavili deklarovaní dodavatelé za kontrolovaná zdaňovací období. Stěžovatelka nezpochybňuje, že na ni následkem pochybností správce daně přešlo důkazní břemeno. Předmětem sporu je to, zda je unesla.

V.a Rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně při uplatnění nároku na odpočet daně

[28] Důkazní břemeno je při prokazování oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně. Daňový subjekt prokazuje „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (§ 92 odst. 3 daňového řádu), nebo, vyžaduje-li to průběh řízení, „skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně“, k jejichž prokázání jej vyzval správce daně, „a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Činí tak zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu).

[29] Správce daně tak neprokazuje, že určité údaje zaznamenané v účetnictví nebo jiných povinných evidencích či záznamech jsou v rozporu se skutečností, nýbrž existenci natolik vážných a důvodných pochybností, které tyto důkazní prostředky činí nevěrohodnými, neprůkaznými, nesprávnými či neúplnými. Zároveň je povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě dospěl k tomuto závěru. Unese-li důkazní břemeno ve vztahu k těmto skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a věrohodnost, průkaznost, správnost nebo úplnost účetnictví nebo jiných povinných evidencí či záznamů, popř. aby svá tvrzení opravil. Zpravidla tak bude činit jinými než uvedenými důkazními prostředky (např. rozsudky NSS ze dne 30.1.2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, bod 23, nebo ze dne 3. 3. 2022, č. j. 9 Afs 68/2021-70, bod 27).

[30] Ustanovení § 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty stanoví, že „[p]látcе 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 nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku“. Tento nárok představuje základní zásadu společného systému daně z přidané hodnoty v právu Evropské unie [např. rozsudky Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 25. 10. 2001, *Komise v. Itálie*, C-78/00, bod 28, nebo ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, bod 27]. Uvedená zákonná úprava je transpozicí směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o dani z přidané hodnoty“), která v čl. 168 písm. a) stanoví, že „[j]sou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné k dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, [...] DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani“.

[31] Pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je plátcе povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty]. Náležitostmi daňového dokladu jsou také rozsah a předmět plnění [§ 29 odst. 1 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty], resp. množství a druh dodaného zboží nebo rozsah a druh poskytnuté služby [čl. 226 bod 6 směrnice o dani z přidané hodnoty, který stanoví povinnost uvádět na fakturách množství a druh dodaného zboží nebo rozsah a druh poskytnuté služby]. Má-li být zachována důkazní hodnota daňového dokladu, musí být jeho formální náležitosti odrazem toho, jak bylo zdanitelné plnění uskutečněno jiným plátcem. Není-li tomu tak, důkazní povinnost nemůže být splněna pouhým předložením daňového dokladu, byť i formálně správného [srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, nebo rozsudek NSS ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32]. Ztratí-li daňový doklad svou důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, nárok na odpočet daně z přidané hodnoty je třeba prokázat jiným způsobem (rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71).

[32] Daňový doklad v procesu dokazování nelze pojímat jako zcela samostatný izolovaný dokument, ale váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které vytváří ověřitelnou vazbu mezi ním a dodáním zboží či poskytnutím služby. Tyto další doklady a záznamy tvoří spolehlivou auditní stopu, zdokumentovaný tok plnění, které daňový subjekt zajistí především tím, že bude uschovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samotného počátku transakce, např. informace o získání obchodního partnera, o původu zboží, objednávky, zajištění dopravy, skladovou evidenci atd. (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106).

[33] Pochybnosti správce daně týkající se důkazní hodnoty daňového dokladu mohou být založeny na jakýchkoli zjištěních správce daně zpochybňujících některou z podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Zákon v tomto ohledu správce daně nijak neomezuje. Stejně tak Soudní dvůr ve své judikatuře ponechává na soudech členských států, aby v souladu s vnitrostátními pravidly dokazování zhodnotily, zda jsou dány hmotněprávní a procesní podmínky vzniku tohoto nároku (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34, bod 36).

pokračování

[34] Současně platí, že má-li správce daně k dispozici „*údaje potřebné k tomu, aby určil, že jsou splněny věcné podmínky, nemůže, co se týče nároku osoby povinné k dani na odpočet této daně, vyžadovat splnění dalších podmínek, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit*“ (rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 11. 2021, *Ferimet*, C-281/20, bod 34). V takovém případě nelze nárok nepřiznat pro neplnění povinností jinými subjekty. Poskytnutí zdanitelného plnění dodavatelem není vyloučeno ani za situace, že se tak stalo za porušení právních předpisů (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, *Kittel*, spojené věci C-439/04 a C-440/04, body 49 a 50; dále rozsudky NSS č. j. 5 Afs 129/2006-67, nebo ze dne 17. 4. 2024, č. j. 3 Afs 279/2022-67, bod 32). Tím není dotčeno odepření nároku na odpočet daně pro případ, že by správce daně unesl důkazní břemeno týkající se vědomé účasti daňového subjektu na podvodu na dani z přidané hodnoty (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2025, č. j. 6 Afs 16/2025-58, bod 59).

[35] Daňový subjekt musí počítat se svou důkazní povinností stanovenou v § 92 odst. 3 daňového řádu ohledně všech skutečností, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, a to zejména po dobu běhu lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu (srov. rozsudek NSS č. j. 8 Afs 23/2018-37, bod 40).

[36] Nejvyšší správní soud shrnuje, že mají-li údaje uvedené na daňovém dokladu obstat jako odraz skutkového stavu i přes pochybnosti, které k určité transakci důvodně vyslovil správce daně, musí být podpořeny dalšími provedenými důkazy, které správcem daně nebyly zpochybněny, například těmi, které tvoří výše popsanou auditní stopu dané transakce. Nedisponuje-li daňový subjekt takovými důkazními prostředky, resp. neprokáže-li správnost uvedených údajů, nelze mu nárok na odpočet daně z přidané hodnoty přiznat.

V.b Nепrokázaní přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu od deklarovaných dodavatelů

[37] Správce daně neshledal splnění materiálních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty z důvodu neprokázání přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu od deklarovaných dodavatelů.

[38] Úvodem posouzení námitek vůči těmto závěrům se Nejvyšší správní soud zabýval tvrzenou vnitřní rozporností napadeného rozsudku. Krajský soud uvedl, že „[ž]alovaný nikdy nezpochybnil, že tyto společnosti u žalobkyně působily. Sporný byl konkrétní rozsah přijatého plnění a to, zda právě tato plnění poskytly právě deklarované dodavatelky“ (bod 72 napadeného rozsudku). Žalovaný ve svém rozhodnutí konstatuje, že stěžovatelka neodstranila pochybnosti ohledně toho, zda šetřená plnění přijala právě v deklarovaném rozsahu od deklarovaných dodavatelů (body 95 a 96 rozhodnutí žalovaného), současně ale uvádí, že svědecké výpovědi potvrdily přítomnost nějakých osob poskytujících služby za deklarované dodavatele (bod 114 rozhodnutí žalovaného). V těchto vyjádřeních nicméně nelze shledat vnitřní rozpor, který by zakládal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Podstatu citovaných úvah lze vyjádřit tak, že deklarovaní dodavatelé u stěžovatelky působili, nebylo však prokázáno, že zdanitelná plnění stěžovatelce poskytli právě tak, jak bylo stěžovatelkou deklarováno.

[39] Jedním z důvodů nepřiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty bylo neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto právě deklarovanými dodavateli. Podle Nejvyššího správního soudu by tento závěr jako samostatný důvod nepřiznání nároku nemohl obstát. Svědci se ve svých výpovědích na působení deklarovaných dodavatelů u stěžovatelky shodli a u společností AR-Company a ELVIRA BON je dokládají i související doklady týkající se řešení škodných událostí a školení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci. Žalovaný měl rovněž za prokázané, že deklarovaní dodavatelé u stěžovatelky působili a nějaká plnění poskytli. Nelze ale vyloučit, že určitá část zdanitelných plnění mohla být poskytnuta i jinými osobami než deklarovanými dodavateli. Důkazní břemeno v tomto směru netížilo správce daně. Byla to stěžovatelka, kdo měl prokázat, že zdanitelná plnění jí poskytli právě deklarovaní dodavatelé. Lze jen dodat, že stěžovatelce v této souvislosti nikdo nevytýkal, že by kterýkoli z dodavatelů byl v době šetřených transakcí nespolehlivým plátcem. I kdyby tomu tak bylo, nic by to nevypovídalo o tom, zda určitý dodavatel fakticky poskytl stěžovatelce deklarovaná plnění, případně v jakém rozsahu.

[40] Druhým důvodem nepřiznání nároku bylo neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto v deklarovaném rozsahu. Povinností specifikovat předmět (obsah) a rozsah zdanitelného plnění se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již zabýval. Konkrétně uvedl, že *„neprokázání rozsahu plnění, tedy množství dodaného zboží či poskytnutí služeb, samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně“* (např. rozsudky NSS ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, bod 32, nebo ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022-239, bod 98; srov. též rozsudek NSS č. j. ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133).

[41] Konkrétní předmět poskytnutého zdanitelného plnění a jeho rozsah nelze zjistit ze samotných smluv o poskytování služeb, které stěžovatelka uzavřela s deklarovanými dodavateli, neboť jejich předmět je vymezen jen obecně. Ostatně obecnost smluv je jednou ze skutečností, která může odůvodnit pochybnost správce daně o uskutečněných zdanitelných plněních (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 9. 2022, č. j. 9 Afs 95/2020-31, bod 18), a nejinak tomu bylo i v posuzované věci. Smlouvy o poskytování služeb prokazovaly existenci smluvního vztahu, rozsah plnění však musel být prokázán jiným důkazním prostředkem.

[42] Stěžovatelka označila za nesporné, že z hlediska jí poskytnutého plnění, jak bylo vymezeno ve smlouvách o poskytnutí služeb, byl podstatný pouze odpracovaný čas, a nikoli konkrétní výkony či jejich výsledky. Tento dílčí závěr, který zaujal také krajský soud (bod 50 napadeného rozsudku), odlišuje věc stěžovatelky od jiných případů, ve kterých Nejvyšší správní soud požadavek na jmenný seznam pracovníků dodavatele označil za nepřiměřený, např. z důvodu, že předmětem plnění nebyla pracovní činnost zaměstnanců dodavatele účtovaná v hodinách, nýbrž služba, a že fakturován byl výsledek činnosti (srov. rozsudky NSS ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4 Afs 89/2021-74, a ze dne 11. 9. 2023, č. j. 8 Afs 22/2022-92). Zároveň dokládá potřebu stěžovatelky evidovat docházku jednotlivých zaměstnanců dodavatelů, aby byla schopna ověřit správnost následné fakturace. Povinnost označit konkrétní fyzické osoby poskytnuté k výkonu práce u stěžovatelky jejími dodavateli plyne i z její záznamní povinnosti (viz bod 5 tohoto rozsudku). Dokazováním bylo zjištěno, že vedení docházky externích pracovníků měli na starosti zaměstnanci stěžovatelky.

pokračování

[43] Rozsah přijatých zdanitelných plnění vyplývá jen z evidencí odpracovaných hodin za jednotlivé měsíce, které navíc stěžovatelka nepředložila u všech dodavatelů za všechna rozhodná období (předložena nebyla evidence u společnosti AR-Company za září 2015 vztahující se k plnění, z něhož stěžovatelka nárok na odpočet uplatnila ve zdaňovacím období říjen 2015, a u společnosti ELVIRA BON za říjen 2015 vztahující se k plnění, z něhož byl nárok na odpočet uplatněn ve zdaňovacím období listopad 2015). Tyto evidence jsou tvořeny souhrnnou tabulkou k jednotlivému dodavateli a měsíci, v níž jsou uvedeny počty hodin odpracovaných v jednotlivých dnech (případně s rozdělením podle hodinové sazby), a tabulkou, v níž jsou uvedeny i denní počty hodin odpracovaných jednotlivými pracovníky (označení jsou jménem a příjmením), případně takovými tabulkami pro jednotlivé hodinové sazby. V evidenci stěžovatelky, která se týká společnosti ELVIRA BON za listopad 2015, byly zjištěny rozpory v těchto jejích částech a tato evidence zjevně není kompletní (předložena byla evidence jen k jedné ze dvou hodinových sazeb a v ní uvedený počet hodin neodpovídá celkovému počtu uvedených hodin u žádné z hodinových sazeb). Evidence stěžovatelky, která se týká společnosti AR-Company (za měsíce, za které byla předložena), se neshoduje se stejnou evidencí předloženou společností AR-Company.

[44] Věrohodnost předložených evidencí zpochybňuje i neposkytnutí údajů evidovaných stěžovatelkou správcí daně v reálném čase při plnění její záznamní povinnosti. Neúplnost údajů poskytovaných při plnění záznamní povinnosti odůvodnila jednorázovou povahou uzavřených smluv o dílo. Se spornými dodavateli ale byly uzavřeny smlouvy o poskytnutí služeb, nikoli smlouvy o dílo, a jejich spolupráci nelze s ohledem na její objem a dobu trvání považovat za jednorázovou.

[45] Stěžovatelka se bránila (a v kasační stížnosti nadále brání) také tvrzením, že nebylo v její kompetenci údaje potřebné pro plnění záznamní povinnosti zjišťovat. Obrana stěžovatelky tvrzením, že záznamní povinnost mohla plnit pouze v tom rozsahu, v jakém jí dodavatelé poskytovali potřebné informace, ale neobstojí. Záznamní povinnost byla její odpovědností. Stěžovatelka byla již v rozhodnutí o záznamní povinnosti poučena, že nesplnění této povinnosti může být sankcionováno. Měla proto nepochybně postupovat způsobem, aby své povinnosti dostála. Lze jen dodat, že stěžovatelka nakonec údaje, které byly předmětem záznamní povinnosti, v rozporu s argumenty uváděnými na její obranu doložila.

[46] Samotné neplnění záznamní povinnosti není důvodem stanovení daně stěžovatelce. Tato skutečnost byla pouze zohledněna při hodnocení důkazů. Stěžovatelka neuvádí, z čeho vychází její přesvědčení, že by neplnění záznamní povinnosti nemělo být při hodnocení důkazů zohledněno. Správce daně podle § 8 odst. 1 daňového řádu při hodnocení důkazů přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Jeho úvahy se tudíž nemusí omezovat jen na samotný důkazní prostředek. Může zohlednit i další okolnosti, včetně souvislosti předložených důkazů s nesplněním záznamní povinnosti, jak učinil žalovaný (bod 61 rozhodnutí žalovaného). I Nejvyšší správní soud neplnění záznamní povinnosti ve vztahu ke sporným dodavatelům a jeho odůvodnění ze strany stěžovatelky považuje za skutečnost zpochybňující věrohodnost následně předložených evidencí.

[47] Z hlediska unesení důkazního břemene stěžovatelkou je významná i nedostatečnost auditní stopy sporných obchodních případů. Bylo zjištěno, že stěžovatelka pro vlastní potřebu evidovala docházku zaměstnanců. Nepředložila ji s odůvodněním, že „*po tak dlouhé době od vykonané služby*“ ji neměla již k dispozici. Stěžovatelku neomlouvá, že důkazní

prostředky neuchovala po celou dobu běhu lhůty pro stanovení daně. Stěžovatelce tedy po právu lze klást k tíži, že nepředložila vlastní evidenci docházky pracovníků sporných dodavatelů. Její tvrzení, že evidovala počty hodin pracovníků, aniž by znala jejich jména, a že postačovalo vědět, ke které z kontrolovaných společností pracovník náleží, nejsou věrohodná. Bylo-li vedení docházky pracovníků prováděno stěžovatelkou, pak nutně muselo jít o evidenci individualizovanou. Nejjednodušším způsobem takové individualizace je jmenná evidence, která byla k daňovým dokladům zčásti předložena. Stěžovatelka měla jednotlivé pracovníky identifikovat i pro potřeby záznamní povinnosti.

[48] Stěžovatelka nepředložila žádné důkazní prostředky týkající se objednávek dílčích plnění, která se s ohledem na obecnost smluv musela uskutečnit. Svědek Pavel Krutský, tehdejší vedoucí logistického skladu v Říčanech-Jažlovicích, zcela konkrétně uvedl, že objednávky prováděl prostřednictvím e-mailu (bod 49 rozhodnutí žalovaného). Nejvyšší správní soud nepovažuje doklady vztahující se k náhradě škody nebo školení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci za důkaz, který by byl způsobilý prokázat skutečný rozsah přijatého zdanitelného plnění. Tyto doklady se navíc ne vždy týkají kontrolovaných zdaňovacích období.

[49] Ze svědeckých výpovědí co do rozsahu přijatých zdanitelných plnění nevyplývají konkrétní informace. Kromě toho se výpovědi svědků, kteří vypovídali jako současní či bývalí zaměstnanci stěžovatelky, ohledně počtu poskytnutých pracovníků rozcházejí. I Nejvyšší správní soud tyto svědecké výpovědi hodnotí tak, že pochybnosti správce daně co do rozsahu přijatých plnění spíše prohloubily, než aby je odstranily, a to zejména s ohledem na popis dílčích otázek vzájemné spolupráce s dodavateli. Ani pokud by se žalovaný či krajský soud zaměřili na průsečíky ve svědeckých výpovědích ohledně počtu pracovníků, jak požaduje stěžovatelka, nelze z provedeného dokazování dovodit konkrétní minimální rozsah přijatých zdanitelných plnění. K prokázání minimálního rozsahu přijatých plnění nepostačuje, že dva ze svědků počet poskytnutých pracovníků určili intervalem, a tyto intervaly se částečně překrývají (bod 59 napadeného rozsudku). I kdyby snad takto mohl být počet poskytnutých pracovníků stanoven, určení rozsahu přijatých plnění by bránilo, že by nebyl znám počet jimi odpracovaných hodin.

[50] Rozsah přijatých zdanitelných plnění za výše popsané důkazní situace neprokazuje ani tvrzení svědka Romana Artemyeva, jednatele společnosti AR-Company, že všechny fakturované hodiny byly odpracovány (bod 72 rozhodnutí žalovaného). Uvedené tvrzení není autentickou výpovědí o rozsahu plnění poskytnutých stěžovatelce, nýbrž pouze odkazem na důkazní prostředek, jehož věrohodnost byla správcem daně dříve zpochybněna. Svědek jej navíc učinil poté, co nejprve uvedl, že neví, jak byla stanovena fakturovaná částka, a následně popřel správnost podkladů předložených společností AR-Company. Uvedené ze stejných důvodů platí i pro výpověď svědkyně Eleny Penzyakové, druhé jednatelky společnosti AR-Company, podle které je správně evidence stěžovatelky. Takto vypovídala až poté, co správce daně poukázal na rozpory mezi evidencemi předloženými společností AR-Company a stěžovatelkou. Sama uvedla, že správci daně doložila smyšlenou evidenci odpracovaných hodin, která vycházela pouze z celkového počtu hodin uvedeného na zpochybněných daňových dokladech (bod 86 rozhodnutí žalovaného). Vyjádření těchto svědků, podle nichž jsou údaje o rozsahu na daňových dokladech i evidence odpracované doby předložené stěžovatelkou správné, představují jedinou část jejich výpovědi, ze které by bylo možné usuzovat na rozsah zdanitelných plnění přijatých stěžovatelkou. Z výše

pokračování

uvedených důvodů ale Nejvyšší správní soud nepovažuje takový důkazní prostředek za dostatečný k unesení důkazního břemene stěžovatelkou. To ale neznamená, že by svědecké výpovědi jako celek měly být považovány za nevěrohodné.

[51] Nejvyšší správní soud nepovažuje za příléhavý odkaz na rozsudek č. j. 1 Afs 328/2017-66, který se týkal věci, v níž bylo předmětem dokazování poskytnutí zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem. Tehdejší stěžovatelka doložila splnění hmotněprávních podmínek množstvím důkazních prostředků (smlouvy, faktury, video a fotodokumentaci) a z výsledků svědků vyplynul dostatečně ucelený obraz o tom, jak spolupráce s dodavatelem probíhala, byť ve výpovědích mohly být dílčí odchylky, které jsou ovšem vysvětlitelné odstupem času (bod 61 citovaného rozsudku). Oproti tomu posuzovanou věc je třeba nahlížet s tím, že se pochybnosti správce daně týkaly rozsahu přijatých plnění, který nebyl předloženými smlouvami jakkoli upraven. Jediný důkazní prostředek, který by ke sporné otázce mohl být relevantní, byl správcem daně zpochybněn a jiné provedené důkazy o rozsahu přijatých plnění nic konkrétního nevypovídají. Důkazní situace v posuzované věci je tak zcela nesrovnatelná. Jediným pojitkem odkazovaného rozsudku s nyní posuzovanou věcí je časový odstup svědeckých výpovědí. Ten sice umožňuje odhlédnout od určitých dílčích nesrovnalostech ve svědeckých výpovědích, nemůže však překonat úplnou absenci jejich vypovídací hodnoty, jde-li o prokazovanou skutečnost spočívající v rozsahu přijatých plnění. Ze stejných důvodů není příléhavým ani odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 23/2018-37. Ohledně rozsahu přijatých zdanitelných plnění nelze o jakékoli prokázané míře pravděpodobnosti vůbec uvažovat.

[52] Důvodem neunesení důkazního břemene stěžovatelkou nejsou skutečnosti týkající se jejich dodavatelů, které sama nemohla ovlivnit. Stěžovatelka zpochybňovala význam zjištění vztahujících se k jednotlivým pracovníkům dodavatelů (evidence Českou správou sociálního zabezpečení, vykazované průměrné počty zaměstnanců, vyúčtování daně z příjmů pro daňové nerezidenty, následné výběr hotovosti z účtů dodavatelů). Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že z těchto zjištění nelze dovozovat závěr o neuskutečnění zdanitelných plnění, jak byla deklarována. I když tato zjištění odůvodňovala pochybnosti ohledně věrohodnosti předložených evidencí odpracovaných hodin, nebyla přímo způsobila věrohodnost v nich zaznamenaných údajů vyvrátit. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud přiznal určitou relevanci odkazu stěžovatelky na rozsudek č. j. 5 Afs 129/2006-142. Uvedené závěry ale nic nemění na tom, že závěr o neprokázání rozsahu přijatých zdanitelných plnění obстоjí i při odhlédnutí od těchto skutečností.

[53] Stěžovatelka spatřuje vnitřní rozpornost napadeného rozsudku a rozhodnutí žalovaného v tom, že přiznávají nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z částí zdanitelných plnění odpovídajících práci Y. Ch. Tímto závěrem je aprobováno, že společnost AR-Company byla dodavatelem stěžovatelky, současně ale žalovaný odmítl uznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodů na straně dodavatelů, které stěžovatelka nemohla ovlivnit. Rozporné je pak v důsledku tohoto postupu i hodnocení svědecké výpovědi svědka Romana Artemyeva, jednatele společnosti AR-Company. Nejvyšší správní soud v těchto skutečnostech nicméně vnitřní rozpornost napadeného rozsudku nespatřuje. Krajský soud k žalobní námitce posoudil přiznání části nároku na odpočet daně z přidané hodnoty žalovaným jako nesprávné, když konstatoval, že tento nárok neměl být stěžovatelce přiznán ani z práce odvedené Y. Ch. Jelikož ale tato nesprávnost měla za následek snížení doměřené daně, nemohla být na újmu veřejných subjektivních práv

stěžovatelky, a proto krajský soud pro uvedenou vadu rozhodnutí žalovaného nezrušil. V napadeném rozsudku se tak stěžovatelkou vytýkané rozpory již nevyskytují.

V.c K neprovedeným důkazům

[54] Stěžovatelka namítá, že žalovaný za situace, kdy jí vytkl neunesení důkazního břemene, neprovedl výslech všech vedoucích směn z důvodu jejich nadbytečnosti. Závěr krajského soudu, že tyto výslechy nemohly mít výpovědní hodnotu (body 83 až 87 napadeného rozsudku), je podle jejího názoru předčasný.

[55] Nejvyšší správní soud podotýká, že není povinností daňových orgánů vždy provést všechny důkazy navržené daňovým subjektem. Správce daně neprovádí důkaz, který nemůže tvrzení daňového subjektu prokázat, případně nemůže rozšířit či jinak pozitivně ovlivnit již zjištěný skutkový stav. Neprovedení navrženého důkazu je však vždy povinen zdůvodnit (např. rozsudky NSS ze dne 15. 5. 2009, č. j. 2 Afs 124/2008-127, ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014-21, nebo ze dne 27. 7. 2016, č. j. 2 Afs 35/2016-43). Obzvláště obezřetně k němu musí přistupovat, je-li důvodem stanovení daně neunesení důkazního břemene daňovým subjektem.

[56] Žalovaný seznámil stěžovatelku s tím, že nebude provádět výslechy dalších svědků označených stěžovatelkou (seznámení ze dne 12. 8. 2022, č. j. 30305/22/5300-22444-713037, bod 34). Stěžovatelka tedy měla možnost na neprovedení části navržených důkazů reagovat navržením důkazů jiných, což také učinila a správce daně jejímu návrhu vyhověl.

[57] Stěžovatelka navrhla výslech několika svědků, tehdejších vedoucích směn, se stejným odůvodněním, že byli v kontaktu s pracovníky od deklarovaných dodavatelů. V daňovém řízení provedené výslechy svědků nicméně ukázaly, že osoby v tomto pracovním postavení neměly dostatečně konkrétní poznatky k tomu, aby jejich výslech mohl prokázat rozsah přijatých plnění. Takovou úvahu považuje Nejvyšší správní soud za racionální a přezkoumatelně odůvodněnou, protože v předběžném vyhodnocení významu navrhovaného důkazu neshledal jakoukoli nezákonnost (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 9. 2024, č. j. 1 Afs 251/2023-41, bod 20).

[58] Je namístě dodat, že i když byla stěžovatelka s touto úvahou seznámena žalovaným již v průběhu odvolacího řízení, v daňovém řízení ji nezpochybnila, a konkrétní důvody, pro které by dosud nevyslechnutí svědci měli disponovat relevantními informacemi o rozsahu přijatých plnění, neuvedla ani v kasační stížnosti. Stěžovatelka si pouze položila řečnickou otázku, zda je vyloučeno, aby ten který vedoucí vypovídal dostatečně podrobně a konkrétně. Zcela vyloučeno to nepochybně není. Ani Nejvyšší správní soud to ale na základě vypovědí vyslechnutých svědků nepovažuje za pravděpodobné. Stejně tak nesdílí přesvědčení stěžovatelky, že dostatečnou k unesení důkazního břemene ohledně rozsahu přijatých plnění by byla svědecká výpověď, ze které by vyplynulo, že deklarovaní dodavatelé u stěžovatelky v rozhodném období působili a přibližně v jakém rozsahu. Stěžovatelka by unesla důkazní břemeno jen za předpokladu, že by prokázala přijetí zdanitelného plnění v konkrétním rozsahu, buď původně deklarovaném nebo dodatečně upraveném. Námitka nezákonnosti neprovedení všech navržených svědeckých výpovědí není důvodná.

pokračování

[59] Stěžovatelka nakonec trvá na tom, že žalovaný měl zadat vypracování znaleckého posudku, který by odpověděl na to, zda musela využít externích pracovníků a v jakém rozsahu. Tuto kasační námitku opírá o výčet skutečností, k jejichž prokázání měl znalecký posudek přispět. Podle krajského soudu ale nebyly splněny podmínky pro ustanovení znalce ve smyslu § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu, jelikož rozhodnutí nezáviselo na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá. K prokázání rozsahu přijatých zdanitelných plnění nepostačí toliko prokázat potřebu pracovní síly, která převyšuje počet vlastních zaměstnanců stěžovatelky. Samotná existence takové potřeby nevypovídá nic o tom, jakým způsobem stěžovatelka tuto potřebu naplnila. S těmito závěry se ztotožňuje i Nejvyšší správní soud. Ani této námitce nelze přisvědčit.

VI. Závěr a náklady řízení

[60] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou a nezjistil ani žádnou z vad, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s.

[61] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly náklady nad rámec 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 2025

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu