



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců Mgr. Michaely Bejčkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **EKO - Chlebičov a.s.**, se sídlem Hlavní 65, Chlebičov, zast. JUDr. Františkem Divíškem, advokátem se sídlem Velké náměstí 135/19, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2016 č. j. 2025/16/5300-22442-709739, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 6. 2018, č. j. 22 Af 23/2016 - 52,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného.

[2] Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“), kterými byla stěžovatelce po provedené daňové kontrole dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor až listopad 2010.

I. Vymezení věci

[3] Předmětem sporu v řízení před NSS je stěžovatelkou ve shora uvedených zdaňovacích obdobích uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty související s plněním přijatým na vstupu od společnosti TRH Transport spedice s.r.o. (dále jen „TRH“), spočívajícím v úpravě skládky. Dle žalovaného i správce daně se stěžovatelce nepodařilo věrohodným způsobem prokázat přijetí deklarovaného plnění právě od TRH.

[4] Stěžejní činností stěžovatelky je provozování skládky odpadu, kompostárny, solidifikačního a biodegradačního zařízení. Provoz skládky upravoval provozní řád a ke zdokumentování provozu skládky sloužil provozní deník. Stěžovatelka předložila daňové doklady s plněním „výkony“, jejichž přílohou byly potvrzené zjišťovací protokoly, opatřené razítkem TRH a podpisy obou stran. Zjišťovací protokoly obsahovaly specifikaci provedených prací za každý měsíc, tj. tvarování tělesa skládky, úprava tělesa skládky. Ve výroční zprávě za rok 2010 stěžovatelka uvedla obměnu traktoru a fekálního návěsu s tím, že kapacita a možnosti dalších zařízení se při pravidelné údržbě vzhledem k množství ukládaného odpadu jeví jako dostatečná, stejný závěr obsahuje i výroční zpráva za rok 2009. Správci daně proto vznikly pochybnosti o tom, že sporná plnění, která mají přímou souvislost s ukládáním odpadu, byla poskytnuta deklarovaným způsobem. Z následně stěžovatelkou předložených bezpečnostních pravidel, pokynů pro chování externího zhotovitele v areálu, popisu práce externího dodavatele či provozního deníku nebylo možno provedení prací právě deklarovaným dodavatelem TRH dovodit.

[5] V řízení byl vyslechnut M. V. (jednatel TRH), J. S. za Activ Partner s.r.o. (subdodavatel TRH) a V. P. za Filding Group s.r.o. (subdodavatel Activ Partner s.r.o.).

[6] Svědek V. uvedl, že práce byly prováděny subdodavatelky prostřednictvím Activ partner s.r.o. (dále jen „Activ Partner“). Ani tato společnost však neprováděla práce osobně, nýbrž subdodavatelky pomocí Filding Group s.r.o. (dále jen „Filding Group“). Ani Filding Group však neprováděla práce osobně, ale sjednala na ně subdodavatele; její jednatel V. P. uvedl, že jeho dodavatelem na tuto zakázku byla Meridianbau s. r. o. (dále jen Meridianbau). Tato společnost však pod tímto názvem existovala až od 17. 1. 2011, v době deklarovaných prací existovala pod názvem „NEDÁM, PRODÁM s. r. o.“, přičemž tento název P. neznal.

[7] Žádná ze společností subdodavatelského řetězce nedisponovala ani zaměstnanci ani potřebným strojním vybavením pro realizaci deklarovaného plnění. Žádná z těchto společností neměla zkušenosti v oboru ukládání odpadu na skládkách; společnosti měnily název, sídlo i jednatele a neměly k dispozici účetnictví.

[8] Stěžovatelka faktické okolnosti ohledně provedení prací neobjasnila a ani z jiných důkazů nevyplývalo, kdo, kdy a za jakých podmínek práce vykonal. Faktury a zjišťovací protokoly podepsané ředitelem a jednatelem TRH samy o sobě přijetí zdanitelného plnění deklarovaným způsobem neprokazují. Fakticita plnění byla totiž zpochybněna nesporným zjištěním, že TRH plnění sama neposkytla a neposkytla jej ani zjištěnými subdodavateli. To, že skládka byla upravována, nebylo zpochybněno. Sporné a pochybné je to, zda práce poskytla právě TRH.

[9] Výpovědi zaměstnanců stěžovatelky (P. B., T. G. – strojníci a Ing. T. B. – vedoucí skládky) neprokazují provedení prací, neboť svědci nebyli schopni uvést konkrétní osoby ani strojní techniku externích dodavatelů prací. Jakkoliv je nepochybně možné plynutím času podrobnosti běžného provozu zapomenout, je obtížné vysvětlit, proč u sporných dodavatelských prací si svědci nepamatují osoby, které měly být na skládce přítomny po dobu nikoliv krátkou či jednorázově, přičemž si jiné dodavatele pamatují. Výslech tehdejšího předsedy představenstva stěžovatelky Ing. M. byl nadbytečný, protože ani ověření podpisu Ing. M. na zajišťovacím protokolu, ať už uznáním tohoto podpisu za vlastní nebo znaleckým posudkem, nemůže nahradit chybějící zjištění, zda došlo k faktickému přijetí deklarovaného plnění od třetí osoby, což je podmínkou pro vznik nároku na odpočet DPH.

pokračování

[10] Soud neshledal důvodnou ani žalobní námitku ohledně chybného hodnocení záznamu v provozním deníku ze strany daňových orgánů. Připustil, že bod 10 písm. a) přílohy č. 1 vyhlášky Ministerstva životního prostředí č. 382/2001 Sb., o podrobnostech nakládání s odpady (dále jen „vyhláška“), provozovatelům zařízení k nakládání s odpady výslovně neukládá povinnost monitorovat údaje o cizích dodavatelích. Podstatné je, že vyhláška obsahuje požadavek na evidování všech skutečností charakteristických pro provoz zařízení. Proto by bylo racionální, pokud by stěžovatelka externí dodavatele, kteří prováděli pravidelné úpravy svahu skládky, monitorovala.

[11] V daňovém řízení předložené znalecké posudky nevyvrací zjištěný skutkový stav. Konstatují, že fakturované práce musely být provedeny externí technikou, pokud to bylo pro stěžovatelku ekonomicky výhodné. To však nic nemění na tom, že nebylo prokázáno, že konkrétní zdanitelné plnění – práce na skládce – stěžovatelka přijala od dodavatele TRH, když tato společnosti ani její správcem daně zjištění dodavatelé, neměli pro poskytnutí tohoto plnění ani lidské zdroje, ani strojní kapacity. Zjištění správce daně týkající se způsobu vyhotovování a předávání zjišťovacích protokolů, pořadí úhrad a vyhotovování daňových dokladů v rámci řetězce, kontroly provedení práce a proškolení cizích pracovníků na skládce o bezpečnosti práce pak pouze dokreslují skutkový stav, přičemž ačkoliv každá z těchto okolností sama o sobě není způsobila založit u správce daně důvodné pochybnosti, ani odůvodnit závěr o neprokázání přijetí zdanitelného plnění deklarovaným způsobem, ve svém souhrnu však ano.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[12] Stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[13] Namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, kterou spatřuje v nevyořádní se se závěry znalce Píši a nevyořádní se s žalobní argumentací týkající se rozsahu důkazního břemene. V souvislosti s rozsahem důkazního břemene věcně brojí proti závěrům žalovaného a zdůrazňuje, že není povinna prokazovat jakékoli skutečnosti stojící mimo její sféru.

[14] Nepřezkoumatelnost shledává i ve vnitřní rozpornosti rozsudku (část IV. kasační stížnosti). Ačkoli krajský soud nezpochybnil faktické provedení prací spočívajících v úpravě skládky, současně uvedl, že pokud práce neprovedl žádný ze zjištěných dodavatelů, ale někdo jiný, zůstává nevyřešená otázka o skutečném rozsahu těchto prací. Není-li pochyb o faktickém provedení prací, nemůže být logicky pochyb ani o jejich rozsahu (od většího k menšímu).

[15] Další rozpornost napadeného rozsudku spatřuje v tom, že pokud krajský soud připustil, že provozní řád neukládá stěžovatelce povinnost evidovat údaje o cizích dodavatelích, nemohl jí současně klást k tíži absenci takového údaje (část III. kasační stížnosti). Požadavek soudu na evidenci externích dodavatelů v provozním deníku není logický z více důvodů. Zaměstnanci stěžovatelky totiž nemusí být informováni, kdo práce na skládce provádí. Je dostatečné pokud jsou jim sděleny nezbytné informace pro jejich práci (např. že externí dodavatel bude odvážet průsakovou vodu). To postačí k tomu, aby zaměstnanec mohl ověřit, jestli se externí osoba nachází na místě, kde má činnost vykonávat. Jelikož osoby provádějící zápis do deníku nemohly znát jméno externí osoby, nemohly ani při výslechu uvést název subjektu, který práce na skládce prováděl.

[16] Tvrzení, že TRH nedisponovala potřebným technickým zabezpečením, ani lidskými zdroji k provedení deklarovaných prací, nemá oporu v proběhlém dokazování. Svědek V. nikdy nic takového neuvedl. Naopak uvedl, že tato společnost dostávala požadavky na provedení

skládkových a ukládkových prací od různých subjektů, např. Strabag, Skanska, Profistav. V rámci své činnosti prováděla obrovskou spoustu úkonů pro oblast skládek, ukládek, deponií, zemníků, lomů, písňků apod. Nezbytnost použití externího dodavatele vyplývá ze znaleckého posudku R. P., jehož závěry krajský soud zcela přehlíží.

[17] Konkrétní technické vybavení jakékoli společnosti nelze dovozovat z obsahu výroční zprávy (srov. vyjádření auditorské společnosti KPMG Česká republika Audit, s.r.o. ze dne 3. 5. 2017, které stěžovatelka zmiňuje v části VI. kasační stížnosti a uvádí, že s ohledem na jeho velikost jej NSS zasílá cestou doporučené pošty). Bez ohledu na uvedené se ve výroční zprávě stěžovatelky dostatečné kapacity k provádění prací spojených s ukládáním odpadu zmiňují. Pojem ukládání odpadu v úrovni či pod úrovní terénu je však omezen pouze na jednu z dílčích činností a nezahrnuje např. tvarování a úpravy svahů tělesa skládky, ve kterém již byly odpady uloženy.

[18] Závěr krajského soudu, že nebylo prokázáno, že práce byly provedeny TRH, není správný. V části VI. kasační stížnosti uvádí, že k této námitce „zakládá“ pro NSS znalecký posudek vypracovaný Mgr. T. O., který vznikl až po podání žaloby, který bude s ohledem na jeho objem zaslán soudu doporučenou poštou. Věcně namítá, že otázka, který její subdodavatel práce provedl, není vůbec rozhodná. Podstatné je, že práce byly skutečně vykonány, což stěžovatelka prokázala listinnými důkazy, výpověďmi svědků (G., B. a B.), specifikovala i druhy strojních zařízení, které práce provedly. Z daňového spisu je také patrné, že za provedené práce svému dodavateli TRH zaplatila a odvedla DPH, stejně tak TRH zaplatila odpovídající cenu svému dodavateli.

[19] Úvaha, dle které jediným subjektem schopným deklarované práce provést, byla sama stěžovatelka, je v příkrém rozporu s provedenými důkazy, navíc zcela překvapivá.

[20] Předložené důkazy byly hodnoceny izolovaně až účelově. V této souvislosti odkazuje na judikaturu Ústavního soudu (např. nález sp. zn. II. ÚS 664/06) a Nejvyššího správního soudu, ze které obsáhle cituje. Tak např. z rozsudku NSS ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 328/2017 - 66, vyplývá, že při posuzování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z faktur vystavených určitému obchodnímu partnerovi má být především prokázán vztah mezi daňovým subjektem a tímto smluvním partnerem, vztahy k dalšímu subdodavateli již nejsou tolik podstatné. Obdobně viz rozsudek NSS ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 328/2017 - 66. Hodnocení důkazů nemůže probíhat účelově tak, že některé důkazy, a to ty, které jsou ve prospěch daňového subjektu, správce daně pomine či upozadí a vyzdvihne ty, které mu jsou k tíži, a to často bez jakékoli souvislosti s podstatou věci (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, bod 53, dále jen „věc Vyrtych“).

[21] Jestliže krajský soud po stěžovatelce požaduje prokázání konečného (skutečného) dodavatele prací, přenáší na ni důkazní břemeno v nepřiměřeném rozsahu, protože tato skutečnost stojí mimo sféru jejího vlivu.

[22] Krajský soud bez dalšího zopakoval závěry žalovaného ohledně nestandardnosti subdodavatelského vztahu. Nesouhlasí s krajským soudem, že TRH neměla zkušenosti se skládkovými pracemi. Tento závěr je v rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Pokud jde o tvrzení, dle kterého s tímto typem prací neměl zkušenosti žádný ze subdodavatelů TRH, pak jde o tvrzení mimo sféru vlivu stěžovatelky, a proto ji ho nelze klást k tíži.

[23] Nesouhlasí ani se závěrem, že nedala TRH informace o provádění prací na skládce. Předání informací vyplývá především z výpovědi svědka T. B., předávacího protokolu a projektové dokumentace prací (z ní vyplývá rozsah prací). K absenci kontroly prováděných

pokračování

prací uvádí, že kontrolu prací bylo možné provádět až po jejich dokončení, a to odborným odhadem. Na základě provedené kontroly byl na základě „lístečků“ vytvořen návrh zjišťovacího protokolu. Existenci „lístečků“ potvrdil také T. B. (ředitel skládky), který návrh zjišťovacího protokolu zasílal k odsouhlasení jednateli stěžovatelky. Také vystavování faktur a jejich úhrada probíhala standardním způsobem. Skutečnost, že ve smlouvě o dílo ze dne 4. 1. 2010 byla sjednána pouze jednotková (tedy nikoli celková – pozn. soudu) cena díla, není neobvyklá, neboť konečný rozsah díla nebylo možné ke dni uzavření smlouvy o dílo stanovit. Nesouhlasí ani s tím, že je jí krajským soudem kladeno k tíži, že subdodavatelé vždy vyhotovovali fakturu ve stejný den a s identickým datem plnění. Tuto skutečnost stěžovatelka nemohla ovlivnit.

[24] Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

[25] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje její zamítnutí a odkazuje na žalobou napadené rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Ztotožňuje se s krajským soudem, že stěžovatelka neprokázala, že přijala zdanitelné plnění od dodavatele TRH.

[26] Uvádí, že ani po provedeném šetření včetně výsledků svědků není zřejmé, kdo byl skutečným dodavatelem fakturovaných služeb. U všech subdodavatelů TRH bylo zjištěno, že k provedení prací neměli zaměstnance ani potřebnou strojní mechanizaci. Rovněž u nich absentovaly jakékoliv zkušenosti v oboru ukládání odpadu na skládkách. Všechny společnosti z řetězce subdodavatelů následně změnily název, své sídlo, jednatele a nemají k dispozici účetnictví.

[27] Nesouhlasí s tím, že daňové orgány požadovaly, aby stěžovatelka prokazovala skutečnosti, jež jsou mimo sféru jejího vlivu. Měla naopak prokázat své tvrzení vyplývající z jí předložených daňových dokladů a objasnit okolnosti, za kterých byly tvrzené práce provedeny. Otázku, který z deklarovaných subdodavatelů TRH (případně jiný subjekt) práce fakticky provedl, považuje za podstatnou. V této souvislosti odkázal na rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, dle kterého důkazní břemeno spočívající v prokázání provedení prací, tíží stěžovatelku.

[28] Nebylo-li prokázáno, že práce byly realizovány deklarovaným dodavatelem a v rozsahu, který vyplývá z daňového dokladu, stěžovatelka nárok na odpočet DPH uplatnila v rozporu s § 72 a § 73 zákona č. 523/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Je přesvědčen, že skutkový stav ve věci Vyrtých je odlišný od projednávané věci, a proto z jeho závěrů nelze vycházet.

[29] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[30] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[31] V řízení o kasační stížnosti platí, že stěžovatel může uplatňovat pouze ty právní důvody, které již uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, pokud tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Námitky týkající se obsahu výročních zpráv a jejich vypovídající způsobilosti včetně rozboru pojmu „ukládání odpadu“ nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem, a proto k nim NSS nemůže přihlížet. Obdobně je nepřipustnou

námítkou tvrzení v kasační stížnosti, že stěžovatelka za provedené práce TRH zaplatila (a odvedla DPH), stejně tak společnost TRH zaplatila odpovídající cenu svému dodavateli, jelikož nemá svůj předobraz v žalobě.

[32] Znalecké posudky uvedené v části VI. kasační stížnosti (tj. posudek Ing. O. a vyjádření KPGM Česká republika, Audit s.r.o.) nebyly v projednávané věci NSS doručeny.

[33] Před věcným posouzením se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží i bez námítky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s.ř.s.). Kritéria přezkoumatelnosti byla shrnuta například v rozsudku NSS ze dne 14.7.2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44.

[34] Napadený rozsudek splňuje všechna kritéria přezkoumatelnosti, jedná se o srozumitelné rozhodnutí, které je řádně odůvodněno. Z argumentace krajského soudu je zřejmé, proč vyhodnotil žalobní argumentaci stěžovatelky jako lichou a proč její žalobu zamítl. Zcela zřejmé je i z jakého skutkového stavu při posouzení žaloby vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně posoudil.

[35] V bodu 41 napadeného rozsudku se krajský soud stručně, avšak přezkoumatelně vypořádal s hodnocením v daňovém řízení předložených znaleckých posudků (viz bod [11] tohoto rozsudku).

[36] Odůvodnění krajského soudu není ani vnitřně rozporné. Závěr, že nebylo zpochybněno faktické provedení prací spočívajících v úpravě skládky, se nevyklučuje se závěrem, že není zřejmé, kdo a v jakém rozsahu tyto práce provedl. S ohledem na zjištěné skutkové okolnosti, mohl práce objektivně provést kdokoli stojící mimo deklarovaný obchodní řetězec, a to jak v jiném rozsahu, tak za jinou, než na faktuře uvedenou cenu.

[37] Rozpornost odůvodnění nezakládá ani to, že krajský soud na jedné straně připustil, že provozní řád neukládá stěžovateli povinnost evidovat údaje o cizích dodavatelích, na druhé straně jí kladl k tíži, že takové údaje neevidovala. Bod 10 písm. a) vyhlášky stanoví demonstrativní výčet skutečností, které musí být denně zaznamenávány do provozního deníku (tj. údaje charakteristické pro provoz zařízení, např. jména obsluhy zařízení či vybrané údaje o sledování provozu zařízení a není v ní výslovně uvedeno označení externího dodavatele či jeho pracovníka vykonávajícího činnost na zařízení). To však neznamená, že takový údaj by profesionální provozovatel zařízení neměl do provozního deníku uvádět, naopak takový údaj lze nepochybně pod pojem „údaj charakteristický pro provoz zařízení“, podřadit.

[38] Skladování odpadu je totiž činností, na níž jsou kladeny vysoké požadavky z důvodu veřejného zájmu na ochraně životního prostředí, zájmu na bezpečnosti a ochraně zdraví veřejnosti, a proto je logické, že je přísně regulována právními předpisy (srovnej například § 21 zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů). Externí osobě by proto neměl být umožněn vstup na skládku odpadů, aniž by bylo zaznamenáno její jméno či název.

[39] Pokud jde o věcné posouzení, zásadní v projednávané věci je otázka, zda stěžovatelka v daňovém řízení dostatečně prokázala, že deklarovaná zdanitelná plnění přijala právě od TRH.

pokračování

[40] TRH sama práce neprovedla, což je mezi stranami nesporné (bývalý jednatel TRH V. ve své svědecké výpovědi uvedl, že práce nebyly prováděny přímo TRH, ale subdodavatelsky společností Activ Partner, která dodala jak stroje, tak pracovníky). U Activ Partner však bylo zjištěno, že práce byly dodány také subdodavatelsky prostřednictvím Filding Group, přičemž údaje o počtu pracovníků a mechanizaci měly být uvedeny ve stavebním deníku vedeném stěžovatelkou. Ani Filding Group však neprováděla práce osobně, ale sjednala na ně v celém rozsahu subdodavatele (Meridianbau), který jednak v době sporného plnění podnikal pod jiným jménem a zejména neměl žádné zaměstnance a v přiznání k dani z příjmů za rok 2010 vykázal nulové příjmy. Jednatel Filding Group V. P. uvedl, že podnikal až od března 2010, a to v oblasti zprostředkování stavebních prací, pak ze zdravotních důvodů své služby omezil jen pro jinou společnost, později i toto přerušil. Nedokázal si vzpomenout pro koho či na jakých stavbách pracoval. Všechny doložené smlouvy o dílo jsou obsahově zcela shodné, mají totožné datum uzavření 4. 1. 2010 a liší se pouze místem podpisu.

[41] Považoval-li krajský soud vzhledem k těmto skutkovým okolnostem absenci jakýchkoli konkrétních informací o subjektu, který měl deklarované práce na skládce skutečně provést, za okolnost vzbuzující pochybnosti o tom, kdo fakticky práce na skládce prováděl, je jeho úvaha nejen logická, ale i zcela správná. Ostatně ani vyslechnutí zaměstnanci stěžovatelky nebyli schopni označit žádnou konkrétní osobu či společnost, která měla dotčené práce fakticky provést, ani nedokázali objasnit bližší okolnosti provedení těchto prací.

[42] Pokud práce neprovedl žádný z označených subdodavatelů TRH a neprovedla je ani sama TRH, zůstává přijetí deklarovaného zdanitelného plnění od TRH neprokázáno. Úvaha krajského soudu, dle které stěžovatelka mohla provést práce sama, není vzhledem ke kontextu projednávané věci nelogická, nicméně je irelevantní, neboť nosným důvodem napadeného rozsudku je závěr, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně přijetí deklarovaného plnění od dodavatele TRH.

[43] V projednávané věci se nejedná o nepřipustné rozšiřování rozsahu důkazního břemene. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani stěžovatelkou obsáhle citovaná judikatura NSS, neboť ta vychází ze skutkově odlišných příběhů.

[44] V rozsudku ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007 - 60, daňový subjekt prokazoval přijetí zdanitelného plnění několika důkazními prostředky, které nebyly oproti nyní projednávané věci správcem daně zpochybněny, avšak správce daně je posoudil jako nedostatečné. Nejvyšší správní soud v judikovaném případě dospěl k závěru, že předložené důkazy k prokázání uskutečnění plnění postačí. Obdobné závěry platí i o rozsudku ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 328/2017 - 66, ve kterém NSS posuzoval oprávněnost nároku na odpočet DPH v souvislosti s přijetím reklamních služeb. I v této věci soud konstatoval, že důkazy předložené daňovým subjektem představují dostatečně ucelený obraz o tom, jak spolupráce mezi ním a jeho obchodním partnerem probíhala. Obdobné platí i pro závěry rozsudku ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111.

[45] Pochybení neshledal NSS ani v namítaném hodnocení důkazů. Věrohodným důkazem o přijetí deklarovaného zdanitelného plnění od TRH nemohou být za dané skutkové situace formální doklady (smlouva o dílo či daňové doklady). To platí i o záznamech v provozním deníku (ty jsou neurčité, protože evidují zejména vlastní výkony stěžovatelky, avšak neuvádějí žádné konkrétní údaje o externích osobách a jejich pracích na skládce, ale obsahují pouze označení „ext“ s uvedením množství m³ a motohodin bez jakékoliv bližší vazby) a zjišťovacích protokolech. Ty byly dopisovány dodatečně z „lístečků“, které nebyly dohledány a které byly vystaveny neznámou osobou. Na základě těchto lístečků vyhotovil Ing. B. tabulku, která se následně, bez kontroly prací, stala zjišťovacím protokolem. Vyslechnutí svědci – zaměstnanci

stěžovatelky – její pozici žádným způsobem neposílili. Ačkoli měli označení subdodavatelé vykonávat sporné práce po celý rok 2010 (pomocí těžké mechanizace, která rozhodně není přehlednutelná), svědci si je nepamatovali, ačkoli si konkrétní osoby vybavovali u zakázek menšího rozsahu s posuzovanou věcí nesouvisejících. Spornou skutečnost tj., že práce stěžovatelce dodala TRH, žádným způsobem neprokazují ani v daňovém řízení předložené znalecké posudky.

[46] Tvrzení, dle kterého krajský soud dospěl k závěru, že společnost TRH neměla zkušenosti se skládkovými pracemi, nemá oporu v odůvodnění napadeného rozsudku. Krajský soud v bodu 34 svého odůvodnění shrnul průběh dokazování s důrazem na unesení důkazního břemene spočívajícím v předložení formálních dokladů na straně jedné a existencí pochybností správce daně o věrohodnosti stěžovatelkou předložených dokladů, na straně druhé. Výslovně uvedl, že považuje za logické, „že bylo – li prokázáno, že společnost TRH ani žádný z jejích dodavatelů nemohl sám deklarovat práce provést, vzniká otázka, zda žalobce skutečně přijal zdanitelné plnění od společnosti. Správce daně identifikoval skutečnosti, které činí předložené daňové doklady nevěrohodným, a tyto skutečnosti prokázal, čímž svou důkazní povinnost splnil. Bylo tedy opět na žalobci, aby svá tvrzení prokázal“. Krajský soud dále konstatoval, že dle zjištění správce daně neměli subdodavatelé k provedení prací potřebnou strojní mechanizaci a rovněž u nich absentují zkušenosti v oboru ukládání odpadu na skládkách. Takový závěr má oporu ve zjištěném skutkovém stavu, přičemž TRH byla ve vztahu ke stěžovatelce v postavení její dodavatele, nikoli subdodavatele.

[47] NSS žádné pochybení v hodnocení důkazů či zjištěném skutkovém stavu neshledal.

[48] Se závěrem, že vztahy zjištěné v dodavatelsko-odběratelském řetězci nelze považovat za běžný obchodní standard, se NSS zcela ztotožňuje.

[49] Všechny společnosti z řetězce subdodavatelů TRH postupně změnilly název, své sídlo, jednatele a nemají k dispozici účetnictví. Svědek V.(TRH) uvedl, že práce nekontroloval, ale odsouhlasil a podepisoval podklady k fakturaci, které zpracoval objednatel (výslovně uvedl, že „někdo sesumíroval příslušné výkony z nějakého podkladu, papíru, lístku“, podle toho provedl objednatel sumář jako podklad k fakturaci). Takový způsob kontroly rozsahu prací, nadto provedených neznámým subjektem a na podkladě jakéhosi lístečku, rozhodně nelze považovat za běžný standard. Výpověď Ing. B. tento způsob získávání podkladů k fakturaci (tj. fakticky vykonané práce) potvrdila. Skutečnost, že na podkladě lístečků (které nejsou dohledatelné) Ing. B. zhotovil odhadem tabulku, která se stala zjišťovacím protokolem provedených a předaných prací, svědčí závěrům správců daně, nikoli argumentaci stěžovatelky. V běžné obchodní praxi má objednatel zájem zachovat si kontrolu nad zadáváním prací, přičemž svědek vypověděl, že osobně provedené práce nekontroloval, neznal ani žádná jména osob, které měly na skládce fakticky práce provádět, ačkoli si je pamatoval u jiných zakázek menšího rozsahu.

[50] Přisvědčit lze i úvaze, dle které není stanovení jednotkové ceny díla obvyklé, protože objednatel tím ztrácí kontrolu o skutečně účtované ceně a rozsahu a způsobu provádění díla. Objednatel tak nemá žádnou jistotu o konečných nákladech na provádění prací. Obdobné závěry lze vztáhnout i ke způsobu fakturace (faktury byly v celém řetězci vystavovány vždy se shodným datem uskutečnění zdanitelného plnění, jakkoli se dle svědeckých výpovědí subdodavatelé na skládce nepotkali).

[51] Stěžovatelce se přijetí zdanitelných plnění od TRH nepodařilo hodnověrným způsobem prokázat, a proto nebyla u těchto plnění oprávněna nárokovat odpočet daně na vstupu.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[52] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[53] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterých, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení o kasační stížnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 26. srpna 2021

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu