



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Karla Ulíka a Mgr. Josefa Straky ve věci

žalobkyně: **ANEXIA s.r.o.**
IČO 45148996, sídlem Lubenská 1588, Rakovník
zastoupená Milanem Bláhou, advokátem
sídlím Lánská 65, Praha

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlím Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 2. 2020, č. j. 7050/20/5300-21443-710979,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Průběh daňového řízení

1. Dne 24. 1. 2017 Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) vyzval žalobkyni k poskytnutí kopií veškerých dokladů k jejímu dodavatelsko-odběratelskému vztahu se společností Lanzamiento s.r.o. (dále „společnost Lanzamiento“ či „Lanzamiento“) za zdaňovací období 1. 1. 2016 až 31. 12. 2016.
2. Žalobkyně správci daně zaslala faktury, v nichž je jako dodavatel uvedena společnost Lanzamiento a jako příjemce a odběratel žalobkyně. Na všech fakturách je uvedeno „*Fakturujeme vám za provedené práce Anexia Rakovník*“. Dále jsou na některých fakturách uvedeny dílčí částky za „*Ranní*“, „*Noční*“, případně též „*So / Ne*“ nebo „*Soboty*“ nebo „*Úklid*“, jejichž součet tvoří celkovou částku uvedenou na faktuře. Vedle toho žalobkyně zaslala výpisy ze svého bankovního účtu, na kterých jsou uvedeny platby zasílané společnosti Lanzamiento. Zatřetí žalobkyně přiložila dokument nazvaný „*Objednávka k dočasnému přidělení zaměstnanců*“ ze dne 29. 2. 2016. Dle něj žalobkyně objednáva u společnosti Lanzamiento zajištění pracovníků pro výkon práce na pozici „*operátor - manipulant u linky*“ s místem výkonu práce „*Anexia, Rakovník*“ a nástupem 1. 3. 2016. Podle této objednávky datum, množství a termíny dočasného přidělení zaměstnanců vždy odsouhlasí oddělení HR a vedoucí provozu. Dále je zde uvedena sazba za hodinu práce s příplatky za práci v noci či o víkendu a státní svátek. Objednávka se vystavuje na dobu neurčitou s účinností od 1. 3. 2016.
3. Dne 7. 3. 2017 správce daně zahájil vůči žalobkyni daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2016 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od společnosti Lanzamiento.
4. Jednatel žalobkyně při zahájení kontroly na otázky správce daně uvedl, že žalobkyně začala se společností Lanzamiento spolupracovat v létě 2015 a že jí společnost Lanzamiento dodává pracovní síly na pozici operátor linky. Tato společnost jim pak vystaví fakturu dle počtu poskytnutých lidí a odpracovaných hodin. Tito lidé nejsou zaměstnanci žalobkyně. Jednatel žalobkyně neví, zda jde přímo o zaměstnance společnosti Lanzamiento, ani jak je společnost Lanzamiento shání. Za žalobkyni vyslovoval souhlas s fakturami vedoucí provozu logistiky P. Č. Spolupráce začala tak, že žalobkyně oslovila personální agentury a vybrala si dvě. Společnost Lanzamiento si žalobkyně prověřila u jiných rakovnických firem, kam tato společnost také dodávala pracovníky. Žalobkyně používá ještě další dva zprostředkovatele pracovníků, agentury Iveba a Index Nosluš.
5. Dne 7. 3. 2017 zaslal zaměstnanec žalobkyně, M. K., správci daně vzorový soubor, který byl použit k odsouhlasení faktury za měsíc prosinec 2016. Tento soubor obsahoval jméno a příjmení pracovníka, jeho kód, popis práce, začátek a konec směny, počet odpracovaných hodin, typ směny a datum.
6. Dne 16. 3. 2017 zaslal M. K. správci daně měsíční přehledy i za leden až listopad 2016. V nich je vždy uvedeno datum směny, časový údaj začátku a konce směny, doba trvání směny v hodinách, typ směny (ranní/odpolední/noční) a na konci jednotlivých měsíčních přehledů následuje celkový součet hodin, součet ranních a odpoledních hodin, součet nočních hodin, případně též součet víkendových hodin, částka (za leden a únor 180, od Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

března 160 za ranní/odpolední směnu, 170 za noční/víkendovou) zjevně představující hodinovou sazbu a následovně výpočet celkové částky v Kč (odpovídající násobku počtu vykázaných hodin a příslušné hodinové sazby). Tyto přehledy – oproti tomu prosincovému – neobsahují jméno pracovníka, jeho kód a popis jeho práce.

7. Správce daně dne 10. 4. 2017 vyzval žalobkyni s odkazem na § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále „daňový řád“), aby prokázala oprávněnost uplatnění nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“), za březen až prosinec 2016 v celkové výši 1 204 840,15 Kč. Konkrétně ji vyzval, aby doložila faktické provedení účtovaných prací v deklarovaném rozsahu od deklarovaného dodavatele, společnosti Lanzamiento. Tuto výzvu odůvodnil tím, že z předložené evidence k fakturám není patrné kdo, kdy a v jakém rozsahu práce provedl. Správce daně tak nepovažuje za prokázané, že skutečně došlo k provedení fakturovaných prací v deklarované výši.
8. Žalobkyně dne 24. 4. 2017 odpověděla, že skutečně odpracovaný počet hodin pracovníků Lanzamiento na každé směně kontroluje a odsouhlasí směnový mistr. Žalobkyně nevede evidenci pracovníků společnosti Lanzamiento, jen evidenci celkového počtu odpracovaných hodin na příslušné směně. Měsíční přehledy o počtu skutečně odpracovaných hodin již žalobkyně předložila. Nyní doplňuje jmenný přehled zpracovaný společností Lanzamiento. V tomto seznamu jsou jména či příjmení (a žádné další osobní údaje) osob, u každého z nich je uveden počet odpracovaných hodin na jednotlivých typech směny (ranní/odpolední/noční) v jednotlivých měsících od března do prosince. Na poslední straně seznamu je pak vyčíslena částka za odpracované hodiny dle sazby za jednotlivé směny.
9. Správce daně dne 6. 9. 2017 znovu vyzval žalobkyni, aby prokázala oprávněnost uplatnění nároku na odpočet DPH. Vyzval ji k prokázání rozsahu provedených a účtovaných prací od deklarovaného dodavatele, společnosti Lanzamiento. Dále ji vyzval k doložení bližších identifikačních údajů (jméno, příjmení, datum narození, adresa trvalého pobytu či místo pobytu) jednotlivých pracovníků a uvedení konkrétních jmen a přesnou identifikaci osob, které práci koordinovaly za žalobkyni a za společnost Lanzamiento. V odůvodnění výzvy připomněl, že z předložených evidencí v březnu 2017 nebylo patrné, kdo, kdy a v jakém rozsahu práce provedl. K seznamu vytvořenému společností Lanzamiento správce daně uvedl, že kvůli nedostatku identifikačních údajů nelze osoby v něm uvedené ověřit v příslušných evidencích a jednotlivé osoby v něm uvedené nelze přiřadit k zaměstnancům společnosti Lanzamiento přihlášeným k pojištění v roce 2016.
10. Žalobkyně v podání ze dne 20. 9. 2017 označila za kontaktní osoby P. Č. (za žalobkyni) a L. T. (za Lanzamiento). Dále přiložila další aktualizovaný seznam pracovníků společnosti Lanzamiento, tentokrát obsahující jméno i příjmení, datum narození, stát trvalého pobytu a u některých též i místo pobytu v ČR. I tento seznam dle žalobkyně zpracovala společnost Lanzamiento.
11. Správce daně dne 14. 2. 2018 vyslechl zaměstnance žalobkyně M. K. a P. Č. jako svědky.
12. M. K. vypověděl, že je u žalobkyně zaměstnán od roku 2009. V roce 2015 žalobkyně sháněla personální agenturu. Svědek se dotazoval u jiných rakovnických firem na reference

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

na personální agentury, které využívají. Na Lanzamiento se ptal u společnosti Stavební podnik spol. s r.o. (dále „Stavební podnik“). Tato společnost byla s Lanzamiento spokojená. Koho konkrétně se ptal a jakým způsobem s ním komunikoval, si nevzpomněl. Spolupráce mezi žalobkyní a společností Lanzamiento začala v roce 2015. Spolupráce se týkala dodávání pracovníků na provoz žalobkyně, kde neměla dostatek pracovníků. Šlo o pozici operátor – manipulant. Za žalobkyni jednal se společností Lanzamiento právě svědek. Za společnost Lanzamiento jednala paní T.. Spolupráce probíhala tak, že každý čtvrtek přišel od firmy Procter & Gamble výrobní plán. Na základě něho vedoucí provozu (v roce 2016 to byl pan Ch.) zadal potřebu pracovníků na další týden. Vždy v pátek přišel koordinátor z Lanzamiento a dostal rozpis požadovaných pracovníků na další týden. Celkově bylo potřeba asi 40 lidí z agentur, z Lanzamiento to bylo asi 20 lidí. S agenturami komunikovala K. B., personální pracovnice žalobkyně, která domluvila se zástupci agentur, kolik lidí má přijít který den na kterou směnu. Finální evidenci osob měla paní B.. Ta dodávala na vrátnici seznam pracovníků, kteří měli přijít. Pracovník nahlásil jméno a byl vpuštěn do objektu. Směnový mistr měl seznam pracovníků, které proškolil. Po skončení měsíce za žalobkyni vyslovoval souhlas s počtem odpracovaných hodin P. Č.. Agentura poslala seznam a odpracované hodiny a žalobkyně to porovnávala se svoji evidencí. Evidenci pracovníků vedla paní B., pan Č. to pak kontroloval s výkazem od Lanzamiento. Spolupráce skončila v červenci 2017, neboť Lanzamiento přestala být solidním partnerem. Žalobkyně se kvůli ní dostala do problémů s finančním úřadem. Od ledna 2018 byla zahájena spolupráce s agenturou JVL, kam přešli pracovníci Lanzamiento a kontaktní osobou je opět paní T.

13. P. Č. vypověděl, že je zaměstnancem žalobkyně od roku 2014. Pracuje jako vedoucí logistického úseku. V roce 2016 žalobkyni dodávaly pracovníky společnosti Iveba, Lanzamiento a Index Nosluš. Každá z nich měla seznam pracovníků (bez data narození), který měla žalobkyně k dispozici. Pracovníci každé agentury měli trička s určitou barvou. Svědek neví, zda pracovníci dodaní Lanzamiento byli zaměstnanci této společnosti. Všichni nerozuměli česky, měli koordinátora, který byl celou dobu na směně. Práci jednotlivým pracovníkům zadával mistr směny. Ten je proškolil a vedl docházku, kterou předkládal paní B. Svědek při schvalování měsíčních výkazů (kde byly uvedeny jednotlivé směny, jména pracovníků a odpracované hodiny) komunikoval s paní T. ze společnosti Lanzamiento. S fakturami vyslovoval souhlas on. Počty pracovníků domlouvala jednou týdně paní B.. Přístup na směnu byl přes vrátnici, kde byl jmenný seznam od Lanzamiento. Pracovník nahlásil své jméno a byl vpuštěn a poslán k mistrovi na směnu. Totožnost se neověřovala. Agenturních pracovníků bylo denně 50 až 60, za Lanzamiento kolem 20 až 30 lidí.
14. Dne 5. 3. 2018 správce daně vyslechl paní L. T. jako svědkyni. Ta uvedla, že náplní činnosti společnosti Lanzamiento bylo v roce 2016 a 2017 zprostředkovávání práce. Dostali objednávku od žalobkyně a na základě objednávky dodávali pracovníky do skladů. Objednávky dostávali každý pátek od paní Bokové. Bylo tam uvedeno, kolik pracovníků potřebují. Před zahájením spolupráce s žalobkyní neměla společnost Lanzamiento žádné zkušenosti se zprostředkováním práce. Spolupráce začala tak, že svědkyni kamarádka pracující u žalobkyně sdělila, že shánějí pracovníky a dala jí kontakt na pana Č.. Začali jim poskytovat čtyři pracovníky. Bylo to v říjnu či listopadu, kterého roku již neví. Ti lidé nebyli zaměstnanci Lanzamiento, ale společností Amerton s.r.o. a Dorton s.r.o. Smlouva byla podepsána s panem K. Ohledně pracovníků svědkyně jednala každý pátek s paní B.. Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

Paní B. svědkyně posílala e-mailem údaje k pracovníkům (jméno, rodné číslo, číslo OP či pasu, adresu). Té předávala (někdy osobně, někdy e-mailem) seznam nových pracovníků i s ofoceným občanským průkazem a potvrzením o proškolení. U dřívějších pracovníků posílala jen jméno. Tuto evidenci již nemá. Někdy týdně žalobkyně objednala dva, někdy pět pracovníků. Ohledně odsouhlasení odpracovaných hodin jednala s panem Č.. Faktury byly vystavovány na základě seznamu odpracovaných hodin, který vypracovala účetní společnosti Lanzamiento. Tyto seznamy svědkyně již nemá, možná je má účetní. Pracovníci u žalobkyně pracovali od pondělí do pátku; v sobotu a neděli nikoliv. Spolupráce mezi žalobkyní a Lanzamiento již neprobíhá. Ukončila ji svědkyně kvůli požadavkům úřadu práce. Lanzamiento neměla platné povolení ke zprostředkovatelské činnosti. Svědkyně firmu prodala a doklady a celé účetnictví zničila. Od roku 2018 svědkyně spolupracuje se žalobkyní za společnost JVL. Ta již povolení má.

15. Správce daně dne 9. 4. 2018 potřetí vyzval žalobkyni, aby prokázala, že plnění specifikovaná na devíti fakturách byla uskutečněna právě deklarovanou dodavatelkou v deklarovaném rozsahu, a tím prokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH z těchto faktur. Současně ji vyzval, aby prokázala, že přijala rozumná a zároveň efektivní opatření, aby prokázala spolehlivou vazbu mezi daňovými doklady a plněním, a tím i souhlas faktického stavu se stavem hmotněprávním. Správce daně mj. poukázal na rozpory mezi výpověďmi svědků K. a Č. a výpovědí svědkyně T. (mimo jiné ohledně práce v sobotu a v neděli, počtu zprostředkovaných pracovníků a osoby, která zpracovala přehled odpracovaných hodin pracovníků). Správce daně dovedl, že žalobkyně vedla svou evidenci agenturních pracovníků, avšak tu dosud nepředložila.
16. Žalobkyně dne 27. 4. 2018 odpověděla, že v období března až prosince 2016, kdy začala využívat agenturní pracovníky, skutečně nevedla evidenci na člověka, ale celkového počtu odpracovaných hodin na příslušné směně. Po zahájení daňové kontroly evidenci zdokonalila; vede docházkové listy pracovníků, které po skončení měsíce předává jednotlivým agenturám ke zpracování sumárního podkladu o odpracovaných hodinách na pracovníka, který je přílohou faktur. Agenturní zaměstnanec bude od května 2018 označován jmenovkou. K začátku spolupráce žalobkyně doplnila, že se nejprve ozvala paní T. panu Č. a poté si pan K. zjišťoval reference na Lanzamiento. Nejprve žalobkyně objednávala 5 až 6 pracovníků, poté podle objemu práce 20 až 30 pracovníků; podle množství práce se plánovaly i víkendové směny. Žalobkyně současně doložila přehled docházky za období března až prosinec 2016, který dopracovala podle údajů od Lanzamiento pro rok 2016. Tyto přehledy k vyjádření přiložila. Žalobkyně označila jako faktický předmět fakturace odpracované hodiny pracovníků dodaných společnostmi Lanzamiento. Ti fakturované hodiny odpracovali. Žalobkyně nikdy neodsouhlasila ani neuhradila vyšší částky, které by neodpovídaly odvedené práci.
17. Správce daně si v rámci daňové kontroly ověřil, že žalobkyně a Lanzamiento již nespolupracují. Správce daně dále zjistil, že Lanzamiento bylo zapsáno do obchodního rejstříku dne 21. 11. 2012, od 7. 2. 2013 do 17. 8. 2017 byla jako jednatelka a společnice zapsaná L. T.. Předmětem podnikání společnosti byl od zápisu do obchodního rejstříku pouze pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, následně od 22. 2. 2013 výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a konečně od 20. 12. 2016 do 17. 8. 2017 zprostředkování zaměstnání. Od 18. 8. 2017 má společnost jiného společníka i jednatele. Správce daně nahlédnutím do obchodního rejstříku zjistil, že Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

Lanzamiento od založení společnosti nezveřejňuje účetní závěrky. Správce daně dále zjistil, že zapsané sídlo Lanzamiento je tzv. virtuálním sídlem.

18. Dne 15. 9. 2018 se žalobkyně seznámila s výsledkem kontrolního zjištění. Z protokolu mj. vyplývá, že správce daně v rámci daňových řízení u jiných subjektů získal informace o tom, že žalobkyně zaměstnává celou řadu cizinců. Lanzamiento a druhá agentura práce, jejíž služby žalobkyně v rozhodné době využívala, naopak žádné zaměstnané cizince nehlásily. Dotazem na cizineckou policii správce daně zjistil, že z aktualizovaného seznamu pracovníků, který obdržel od žalobkyně, že pouze jedna osoba z něj má nahlášen přechodný pobyt za účelem zaměstnání, dvě povolení k pobytu od 12. 12. 2016 a od 14. 11. 2016, za zdaňovací období 2016 bylo hlášeno pouze 15 osob k pobytu, a to v Ostravě, Klatovech, Praze, Strakonících a Rakovníku.
19. Správce daně uzavřel, že žalobkyně v rozporu s § 73 odst. 1 zákona o DPH neprokázala oprávněnost nároku na odpočet daně z přijatých plnění v deklarovaném rozsahu deklarovaným způsobem od deklarovaného dodavatele, čímž neoprávněně zvýšila nárok na odpočet daně za zdaňovací období březen až prosinec 2016 o 1 204 840,15 Kč. Správce daně v protokolu deklaroval rozpory ve výpovědích svědků. Ačkoliv ze svědeckých výpovědí vyplývá, že evidenci vedla nejen společnost Lanzamiento, ale také žalobkyně, ta dosud nepředložila faktické podklady k fakturaci ani jiné doklady prokazující, že práce byly provedeny v deklarovaném rozsahu. Přestože správce daně při místním šetření ověřil způsob evidování pracovníků v současné době, neprokazuje to, že v roce 2016 probíhala evidence stejně. Co se týče počtu pracovníků, u Lanzamiento bylo měsíčně podle informací Pražské správy sociálního zabezpečení zaměstnáno pět až šest osob, což je v souladu se svědeckou výpovědí paní T.. Z rozporů v počtu pracovníků a v počtu odpracovaných hodin správce daně dovodil rozpory ve výpočtu základu daně. Pokud by žalobkyně předložila precizní seznamy pracovníků, včetně jejich identifikačních údajů, sice by neprokázala, že tato plnění byla uskutečněna deklarovaným způsobem v deklarovaném rozsahu, ale správce daně by mohl provést další šetření (např. ověření existence těchto osob, jejich výslechy), ze kterých by vyplynulo, jak spolupráce fakticky probíhala. Současně pokud by žalobkyně předložila precizní seznam osob dodaných pracovníků, vytvořila by tzv. auditní stopu, tedy spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a plněním. Jakkoliv není kladeno žalobkyni k tíži, že Lanzamiento neplnila své oznamovací a evidenční povinnosti, jedná se o pomocné indicie ke správnému stanovení daně. Kdyby žalobkyně shromažďovala pomocné záznamy k přijatým fakturám, mohla by na nesrovnalosti přijít sama. Bylo v zájmu žalobkyně, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromáždila důkazy, které mohou oprávněnost nároku prokázat a díky kterým mohla být v dobré víře, že oprávněnost prokáže; to vyplývá ze zákonné důkazní povinnosti daňového subjektu. Pokud žalobkyně neshromažďovala žádné důkazní prostředky o faktickém provedení deklarovaných prací, musela počítat s tím, že důkazní břemeno neunes. Nepodařilo se ani prokázat, že by Lanzamiento zajistilo provedení prací subdodavatelem. Žalobkyně nebyla ani při sjednávání obchodního vztahu s Lanzamiento dostatečně obezřetná, když si neověřila, že společnost Lanzamiento nebyla registrovaná jako agentura práce a neměla prakticky žádné zkušenosti ani dostatek zaměstnanců.
20. Žalobkyně ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění dne 5. 11. 2018 uvedla, že práce provedeny byly. Doložila přehled odpracovaných hodin na fakturovanou výrobu,

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

meziroční srovnání její výroby k tvrzenému nárůstu výroby, e-mailovou komunikaci se společností Stavební podnik a e-mailovou komunikaci s Lanzamiento.

21. Správce daně dne 17. 12. 2018 vyslechl další zaměstnance žalobkyně: D. K., Z. Ch. a K. B..
22. Svědek D. K., který u žalobkyně pracuje jako směnový mistr, vypověděl, že má na začátku směny seznam osob, které mají dorazit; průměrně jde o cca 50 lidí. Potřebné pracovníky na směnu zajišťuje paní B., seznam pracovníků posílá e-mailem; v roce 2016 to možná nosila osobně, v roce 2017 se systém trochu změnil. Evidenci odpracovaných hodin jednotlivých osob vedl svědek, předával ji paní B.. Lanzamiento dodávalo přibližně 20 až 30 osob na směnu denně, ze všech agentur nejvíc. Tito pracovníci většinou nepracovali o víkend, výjimečně v sobotu.
23. Svědek Z. Ch., který u žalobkyně pracuje jako vedoucí provozu, vypověděl, že se na směně pohybuje cca 15 zaměstnanců žalobkyně a 30 agenturních pracovníků. On s Lanzamiento vůbec nejednal. Evidenci odpracovaných hodin jednotlivých osob evidoval mistr a řešil to s paní B.
24. Svědkyně K. B., administrativní pracovnice žalobkyně, popsala proces shánění agenturních pracovníků. Agentury jí zašlou seznam pracovníků, kteří přijdou. Žalobkyně využívala služeb dvou agentur, od Lanzamiento využívala o 5 až 10 pracovníků více než od druhé agentury; zpočátku asi 10 lidí, později 20 až 30 osob. Když dostala seznamy pracovníků od agentur, předala je mistrům, zapsala přítomnost pracovníka do docházkových listů s datem, jménem a časem; ty jí na konci měsíce mistři odevzdali. Takto to fungovalo již v roce 2016. Svědkyně uvedla, že vedla evidenci odpracovaných hodin jednotlivých osob. Pokud přišel nový pracovník, nahlásila paní T. jen jeho jméno. Evidenci svědkyně nemá, předávala je agenturám; o předání doklad nemá. Fakturace šly mimo svědkyni. Předloženou evidenci správci daně svědkyně nevyhotovila a neví, kdo ji zpracoval. Rozpisy osob, které mají přijít na konkrétní směnu, se skartovaly; o skartování protokol nemá. To platí i o protokolech o proškolení nových pracovníků, které měla svědkyně pouze na konkrétní měsíc.
25. Správce daně dále dne 17. 12. 2018 vyslechl Blanku Škvárovou, která byla v letech 2015 až 2017 účetní Lanzamiento. Podle její výpovědi bylo hlavní činnost Lanzamiento v roce 2016 poskytování služeb pro zemědělství a pro montážní práce, včetně práce pro žalobkyni. Lanzamiento mělo nějaké zaměstnance na dohodu o provedení práce, nějaké na trvalý pracovní poměr, některý měsíc pět, některý dvacet. Lidé pracující pro žalobkyni byli podle svědkyně zaměstnanci Lanzamiento. Smlouvu se žalobkyní svědkyně neviděla, na fakturu bylo poskytování prací. Účtovala faktury i od společností Dorton a Amerton, ale seznamy osob nebo smlouvy pracovníků neviděla. K pracovním smlouvám od Lanzamiento jí byly předkládány průkazy totožnosti pracovníků, tyto údaje má ještě v počítači, ale pracovníky nevidovala, se žalobkyní nejednala. Faktury svědkyně nevystavovala, neví tedy, jaké byly jejich podklady. Faktury dělala paní T. Svědkyni je dala pouze k zaúčtování. Pracovní smlouvy Lanzamiento obsahovaly údaje o žalobkyni, práce v sobotu a v neděli ve smlouvě nebyly uvedeny, jestli lidé o víkend pro žalobkyni pracovali, svědkyně neví. K předložené evidenci osob a odpracovaných hodin za období březen až listopad 2016 svědkyně uvedla, že jej vidí poprvé. Na dotaz, zda Lanzamiento dodávalo pracovníky i do Stavebního podniku, svědkyně odpověděla, že si myslí, že ano, ale nevzpomíná si, v jaké míře. Počet

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

pracovníků pro žalobkyni na fakturách uvedený nebyl, mohlo to být i za zaměstnance Lanzamiento i za pracovníky ze společnosti Dorton. Lanzamiento bylo ziskovou společností a odvádělo DPH.

26. Zpráva o daňové kontrole byla projednána dne 6. 2. 2019. Správce daně ve zprávě mj. uvedl, že žalobkyně nebyla za celou dobu daňového řízení schopna identifikovat, kteří pracovníci pro ni měli kdy pracovat. Nepodařilo se prokázat, že deklarované práce byly fakticky provedeny a že je provedl deklarovaný plátcе daně. Současně se nepodařilo prokázat, zda si společnost Lanzamiento zajistila provedení prací subdodavatelem schopným plnění provést a prokázat. Správce daně uzavřel, že žalobkyně nedostála své důkazní povinnosti dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu.
27. Dne 11. 2. 2019 vydal správce devět dodatečných platebních výměrů, kterými žalobkyni doměřil DPH za zdaňovací období duben až prosinec 2016 v úhrnné výši 1 204 841 Kč a současně jí stanovil povinnost uhradit penále v úhrnné výši 240 966 Kč.
28. Proti těmto dodatečným platebním výměrům žalobkyně podala odvolání.

Napadené rozhodnutí

29. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. V odůvodnění uvedl, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání rozsahu a konkretizace předmětu plnění, který deklaruje na daňových dokladech přijatých od společnosti Lanzamiento; tím pádem neprokázala, že nárok na odpočet daně uplatnila v souladu s § 72 a 73 zákona o DPH. Správce daně seznatelným způsobem předeštel žalobkyni pochybnosti ohledně zdanitelných plnění, čímž přenesl důkazní břemeno na žalobkyni. Žalovaný má na rozdíl od správce daně za prokázáno, že k určité spolupráce žalobkyně a Lanzamiento došlo, ale ani podle něj není jisté, zda jde o plnění podléhající DPH a zda byla plnění uskutečněna v deklarovaném rozsahu. Pochybnosti žalovaného provedením důkazů nebyly odstraněny, naopak sílily. Bylo proto na žalobkyni, aby si zajistila důkazní prostředky s dostatečnou výpovědní hodnotou, kterými by prokázala svá tvrzení k nároku na odpočet DPH. Tato povinnost žalobkyni plyne též z § 34 daňového řádu.
30. Žalobkyně v řízení popsala, že Lanzamiento jí dodávalo pracovní síly na provoz a fakturovalo podle počtu lidí a odpracovaných hodin; to podle žalovaného ale představuje poskytnutí služby spočívající v pronájmu pracovní síly, nikoliv deklarované provedení prací. Již toto tvrzení podle žalovaného vzbudilo pochybnosti o předmětu plnění. Žalobkyní doložené přehledy začátků a konců směn, počtu odpracovaných hodin, typu směn a jejich dat sice prokazují, že částky základů daně odpovídají částkám na přijatých daňových dokladech, už z nich ale nevyplývá, jakého konkrétního předmětu plnění se týkají a jakým způsobem mělo být ve prospěch daňového subjektu plnění realizováno. Rozsah ani předmět plnění nevyplývá podle žalovaného ani z dokumentu označeného jako „Objednávka k dočasnému přidělení zaměstnanců“. Naopak režim dočasného přidělení zaměstnanců podle žalovaného prakticky nepřipouští tvorbu přidané hodnoty, neboť si subjekty mezi sebou hradí náklady vynaložené na přiděleného zaměstnance, takže by tento důkazní prostředek dokonce nasvědčoval tomu, že žalobkyně nemá z deklarovaných plnění nárok na odpočet vůbec. Dostatečně konkretizovat předmět a rozsah plnění se

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

nepodařilo ani doloženými listinami v reakci na výzvy správce daně. Ze jmenovitého seznamu pracovníků společnosti Lanzamiento, který však neobsahoval dostatečnou identifikaci jednotlivých osob, nevyplývá ani vazba na tuto společnost. Žalovaný proto prověřoval plnění i u Lanzamiento; aby plnění mohla poskytnout tato společnost, musela by disponovat dostatečnými personálními kapacitami. Osoby ze seznamu však v porovnání s informacemi, které si správce daně vyžádal od Pražské správy sociálního zabezpečení, nešlo přiřadit. Lanzamiento také v rozhodné době mělo jako předmět podnikání zapsán pouze pronájem nemovitostí, bytu a nebytových prostor, ke zprostředkování zaměstnání se společnost zapsala až od 20.12.2016. Společnost kromě toho od svého vzniku nezveřejňovala účetní závěrky a měla virtuální sídlo. Podle žalovaného si žalobkyně mohla z dostupných rejstříků ověřit, že Lanzamiento vykazovalo potenciálně rizikové znaky. Z následně doloženého seznamu pracovníků aktualizovaného o další údaje pracovníků, zpracovaného údajně společností Lanzamiento, žalovaný zjistil, že naprostá většina těchto osob nebyla hlášena k pobytu na území ČR. Žalovaný proto považuje tento seznam za nedůvěryhodný. Ani z výsledku svědků žalovaný nezjistil skutečný rozsah deklarovaného plnění, ačkoliv bylo v obecné rovině potvrzeno, že žalobkyně s Lanzamiento spolupracovala a využívala její pracovníky. Z výpovědí svědků je nejednoznačné i to, zda zprostředkovaní pracovníci pracovali o víkend; podle jednatelky Lanzamiento ne, žalobkyně vykazovala odpracované hodiny i v sobotu a v neděli. Žalovaný z výpovědí svědků nemohl ani uzavřít, kolik osob, které nezaměstnávala žalobkyně, u žalobkyně denně pracovalo, protože se vyslechnutí svědci výrazně neshodli. Totéž platí o doložené e-mailové komunikaci žalobkyně s Lanzamiento, která vykazovala významné rozpory s předloženou evidencí.

31. Žalovaný sice zjistil, že žalobkyně nyní eviduje pracovníky a jejich odpracované hodiny řádně, to však nedokládá, že tak žalobkyně činila i v roce 2016. Žalobkyně správci daně předložila pouze evidenci celkového počtu odpracovaných hodin všech pracovníků na příslušné směně. Žalobkyně dle vlastního sdělení neevidovala v roce 2016 docházku, takže listina, kterou předložila, obsahující počet hodin odpracovaných jednotlivými osobami z období března až prosince 2016, je podle žalovaného nutně dopracovaný důkazní prostředek. Ani z meziročního srovnání stejných kalendářních měsíců let 2015 a 2016 (a následujících), kterými žalobkyně dokládá nárůst výroby, nelze dospět k závěru, zda žalobkyně potřebovala další zaměstnance, a pokud ano, že pracovní síly přijala deklarovaným způsobem. Žalobkyně podle žalovaného nedisponuje žádnými využitelnými podklady prokazujícími spolupráci v rozsahu, který deklarovala. Důkazní prostředky na straně Lanzamiento přitom nelze získat, protože společnost byla prodána a veškeré dokumenty, které by mohly být užitečné, byly zlikvidovány. Žalovaný netvrdí, že by žalobkyně nemohla „*outsourcovat*“ pracovní síly, ale není pravdou, že pokud neměla žalobkyně vlastní pracovní síly, nemohly být práce provedeny nikým jiným než zaměstnanci Lanzamiento v deklarovaném rozsahu.
32. Co se týče výpovědi jednatelky Lanzamiento, dovození nedůvěryhodnosti z toho, že společnost neplnila své daňové povinnosti, je neopodstatněné; nespolehlivou plátkyní daně se přitom stala společnost až po výmazu jednatelky z obchodního rejstříku. Žalovaný obecně souhlasí s tím, že skutečnosti na straně dodavatele nemohou jít k tíži žalobkyně, avšak v této věci šlo o skutečnosti rozhodné pro oprávněnost nároku na daňový odpočet. Obdobně je podle žalovaného na daňovém subjektu, na jaká pravidla se svými obchodními partnery přistoupí, zda mu stačí obecné (či nepřesné) údaje a zda se rozhodne související Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

důkazní prostředky uchovávat, ale může se tím připravit o prostředky na podporu svých tvrzení. Co se týče argumentu, že Lanzamiento nebyla evidovaná jako nespolehlivá plátkyně DPH, nemá to podle žalovaného vliv na neunesení důkazního břemene.

Shrnutí žaloby

33. Žalobkyně s napadeným rozhodnutím nesouhlasí. Za podstatu sporu považuje posouzení, zda byly splněny podmínky pro odpočet DPH na její straně ohledně spolupráce se společností Lanzamiento. Má za to, že je prokázáno nejen, že tato spolupráce probíhala (jak uzavřel i žalovaný), ale také že probíhala způsobem vyplývajícím z předložených dokladů. Pokud správci daně vznikly pochybnosti, předloženými doklady byly odstraněny. Pokud žalovaný tvrdí, že nadále přetrvávají, jde pouze o jeho pocit bez opory v řízení.
34. Žalobkyně především poukazuje na to, že si před začátkem spolupráce s Lanzamiento zjišťovala reference u Stavebního podniku, který s touto společností dříve spolupracoval více než jeden rok. Ten byl s Lanzamiento spokojen. Sdělení tohoto subjektu žalobkyně doložila správci daně, ten však tento důkaz opomenul. Žalobkyně si také ověřovala, zda Lanzamiento není veden jako nespolehlivý plátcce daně dle § 106a zákona o DPH a zda má zveřejněné číslo účtu v souladu s § 96 odst. 1 zákona o DPH. Ani o tom se žalovaný v napadeném rozhodnutí nezmínil. Žalobkyně postupovala zcela v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, neboť si zjistila dostupné informace o společnosti Lanzamiento, která nevykazovala rizikové znaky.
35. Žalobkyně dále tvrdí, že žalovaný přecenil nepodstatné rozdíly ve výpovědích svědků. Naopak podle ní zcela pominul, že žalobkyně svým obchodním partnerům dodala výrobky a služby, které odpovídají vykonaným pracím. Žalobkyně poukazuje na to, že na určité množství výrobků a služeb je třeba určitého počtu pracovníků; bez pracovníků zajištěných společností Lanzamiento by žalobkyně nebyla objektivně schopná provedené práce zajistit. To lze zjistit z přehledu odpracovaných hodin a z meziročního srovnání vybraných měsíců; tím se žalovaný vůbec nezabýval, ač na to žalobkyně poukazovala v odvolání. Žalovaný se nezabýval ani dalšími důkazy ve prospěch oprávněnosti fakturace žalobkyně.
36. Co se týče identifikace jednotlivých pracovníků, žalobkyně neměla žádné nástroje, jak si jejich totožnost, případně místo pobytu, ověřit. Tuto možnost má správce daně, zatímco pro žalobkyni je to nemožné; proto tuto výtka vůči sobě považuje za lichou. Navíc pro činnost žalobkyně jsou tyto údaje nepodstatné. Žalobkyně měla k dispozici jmenný seznam pracovníků, který ji poskytla společnost Lanzamiento. Pro žalobkyni bylo důležité, že tito pracovníci vykonali činnost, kterou měli, nebylo pro ni rozhodné, zda jde o zaměstnance Lanzamiento. Pokud žalovaný považuje jmenný seznam pracovníků za nedůvěryhodný, jde to podle žalobkyně k tíži společnosti Lanzamiento, nikoliv žalobkyně. V této souvislosti poukazuje žalobkyně na to, že jí žalovaný vyčítá, že si neprověřila rizikovost společnosti Lanzamiento, ale sám žalovaný vychází z výpovědi její jednatelky, které zcela uvěřil. A to i přesto, že tato jednatelka popřela spolupráci s jiným subjektem, Stavebním podnikem, kterou ale žalobkyně prokázala doložením reference Stavebního podniku.
37. Závěrem žaloby žalobkyně tvrdí, že své daňové povinnosti plní vždy řádně a včas; o tom svědčí i to, že doměřenou daň i předepsané penále a úrok z prodlení uhradila. Jí uplatněné nadměrné odpočty vždy odpovídají skutečnému rozsahu přijatých zdanitelných plnění, nemá zapotřebí využívat nezákonné praktiky.

Vyjádření žalovaného

38. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout a podrobně se vyjádřil k jednotlivým žalobním námitkám, kterými podle žalovaného žalobkyně fakticky opakuje odvolací důvody a tvrzení z průběhu daňové kontroly. Zdůraznil, že je sporné jednak to, kdo plnění žalobkyni poskytl, jednak rozsah poskytnutého plnění. Ačkoliv byla žalobkyně v průběhu řízení aktivní, pochyby žalovaného jí předložené důkazní prostředky nerozptýlily. Nijak přitom nelpěl na dílčích rozporech, naopak věc posoudil celkově. Označení daňového dokladu „*provedené práce*“ nevysvětluje, co bylo mezi daňovými subjekty ujednáno. Proto je správně, že správce daně žalobkyní tvrzený nárok na odpočet prověřoval. Následně vyplynulo, že se mělo jednat o zajištění výkonu určitých prací „*agenturními pracovníky*“, což žalovaný nerozporuje. V tomto případě je ale podstatné, že deklarované osoby z převážné většiny nemohly práce vykonat, neboť zde nepobývaly. To zásadním způsobem zpochybňuje tvrzení žalobkyně o způsobu spolupráce. Obecná tvrzení, že „*k něčemu došlo*“ zakládající podle žalobkyně nárok na odpočet, nemohou podle žalovaného obstát, neboť by tím byl narušen princip neutrality DPH na úkor státního rozpočtu. Ze svědeckých výpovědí vzešel zásadní rozpor ohledně deklarovaného počtu pracovníků. Je to přitom žalobkyně, která v žalobě vytrhává dílčí závěry žalovaného z kontextu a přehlíží zásadní myšlenku, na níž je napadené rozhodnutí vystavěno. Co se týče ověřování totožnosti osob, byla to žalobkyně, kdo předložila seznam pracovníků doplněný o stát trvalého pobytu. Správce daně pak reagoval ověřením těchto údajů (zda uvedení pracovníci mohli fakticky provést práce pro žalobkyni), aby vyhodnotil důvěryhodnost listiny. Žalobkyni nevytýkal, že si měla sama zjišťovat jejich pobyt. K výpovědi jednatelky Lanzamiento žalovaný uvedl, že tato společnost byla označena jako „*riziková*“, nikoliv nedůvěryhodná. Žalobkyně podle žalovaného nevysvětlila, kdo tvrzené práce v tvrzeném rozsahu provedl a dále zda se tato plnění dají podřadit pro rozsah zdanitelných plnění dle zákona o DPH a zda je poskytl plátce DPH; tedy zda byly splněny základní hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet na DPH.

Replika žalobkyně

39. Žalobkyně v replice uvedla, že výpověď jednatelky Lanzamiento je nedůvěryhodná. Ta jako svědkyně uváděla nižší počty pracovníků, podávala nepravdivé informace o navázání spolupráce se žalobkyní a v rozporu s právními předpisy zlikvidovala doklady společnosti Lanzamiento. Svoji výpověď podle žalobkyně přizpůsobila výsledkům řízení. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že přehlíží zásadní myšlenku, na které je napadené rozhodnutí vystavěno. Fakturované práce prováděli pracovníci dodaní společnosti Lanzamiento, což vyplývá ze smlouvy o dílo na období od října 2015 do února 2016, objednávek na březen 2016 a měsíčních přehledů odpracovaných hodin. Pokud práce ve skutečnosti provedli jiní pracovníci než ti, které Lanzamiento uvedlo na seznamu pracovníků doplněném o stát trvalého pobytu, neměla žalobkyně, jak to ověřit. Seznam s jednotlivými pracovníky zpracovala společnost Lanzamiento. Uznání nároku na odpočet DPH žalobkyni, která plnila řádně své daňové povinnosti, nijak nenaruší princip neutrality DPH a státní rozpočet.
40. Žalobkyně v dalším doplnění poukázala na rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66, který je podle ní aplikovatelný na nyní projednávaný případ.

Jednání před soudem

41. Zástupce žalobkyně, odkazujíc na posledně citovaný rozsudek NSS, zdůraznil, že žalobkyně jako podnikatelka není povinna zjišťovat a uchovávat do budoucna údaje (zde jmenně seznamy pracovníků), které by mohla použít při případné daňové kontrole. Žalobkyně si ověřila, že společnost Lanzamiento nebyla vedena jako nespolehlivý plátc a že má zveřejněné číslo účtu ve smyslu § 96 odst. 1 zákona o DPH. Nad tento rámec získala reference o společnosti Lanzamiento od jiného subjektu. Žalobkyně si nemohla ověřit, zda pracovníci měli pobytová oprávnění či nikoliv.
42. Zástupkyně žalovaného namítla, že v replice ze dne 28. 8. 2020 vznesená námitka nedůvěryhodnosti jednatelky Lanzamiento byla uplatněna opožděně. Rozpory v počtech pracovníků, kteří měli pracovat u žalobkyně, nejsou pouze mezi výpovědi jednatelky Lanzamiento a zaměstnanci žalobkyně, ale dalšími důkazními prostředky, např. dle e-mailové komunikace (v tomto odkázala na odst. 46 napadeného rozhodnutí). Napadené rozhodnutí podle ní ob stojí i po vydání rozsudku Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*. Dále odkázala na rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63.

Posouzení věci soudem

43. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“)].
44. Žaloba není důvodná.
45. Soud úvodem svého posouzení zdůrazňuje, že podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. přezkoumává napadené rozhodnutí pouze v mezích uplatněných žalobních bodů. Soud se tedy nemůže zabývat zákonností napadeného rozhodnutí ze všech v úvahu připadajících úhlů a až na specifické výjimky nemůže sám o své vůli identifikovat nedostatky, na které žalobkyně ve svých žalobních bodech neupozorňuje. Porušení tohoto pravidla a domýšlení žalobní argumentace ze strany soudu by bylo zásadní vadou (srov. např. rozsudek NSS ze dne 13. 2. 2022, č. j. 7 Ads 343/2019-33, odst. 13). Tento zákonný limit je v nyní posuzované věci podstatný, neboť žalobkyně řadu dílčích závěrů žalovaného ve své poměrně stručné a obecně formulované žalobě konkrétně nezpochybňuje. V tom je podstatný rozdíl oproti žalobkyní odkazovanému rozsudku NSS č. j. 3 Afs 223/2020-66, kde stěžovatelka v žalobě velmi podrobně rozebírala obsah výpovědí jednotlivých svědků, vyjadřovala se k nim a předložila vlastní plausibilní verzi skutkového děje (viz zejm. odst. 23 odkazovaného rozsudku). Pro srovnání v nyní posuzované věci žalobkyně ve vztahu k výpovědím svědků toliko obecně tvrdí, že „žalovaná přeceňuje nepodstatné rozdíly ve výpovědích svědků, které vykládá jednoznačně v náš neprospěch“. Konkrétněji pak pouze ve vztahu k výpovědi jednatelky Lanzamiento žalovanému vytýká, že jí uvěřil, přestože současně společnost Lanzamiento považoval za nedůvěryhodný subjekt.
46. Po věcné stránce soud připomíná, že podstatou sporu je, zda žalobkyni vznikl nárok na jí uplatněný odpočet DPH dle § 72 odst. 1 zákona o DPH.

47. K rozložení důkazního břemene ohledně prokazování nároku na odpočet DPH existuje bohatá judikatura NSS. Z ní vyplývá, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které uvádí v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, odst. 21, a v něm citovanou judikaturu).
48. Okruh dokazovaných skutečností rozhodných pro nárok na odpočet DPH je vymezen v § 72 odst. 1 zákona o DPH, podle něhož je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění pod písm. a) až e) tohoto ustanovení. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, odst. 40). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně.
49. V nyní posuzované věci žalobkyně splnila svou primární důkazní povinnost ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu předložením faktur přijatých od společnosti Lanzamiento; tím zároveň přenesla důkazní břemeno na správce daně. Ten však nabyl pochybnosti ohledně faktického provedení plnění, jeho rozsahu a skutečného dodavatele plnění. Tyto pochybnosti adresoval žalobkyni ve výše popsaných výzvách či ve zprávě o daňové kontrole. Žalobkyně přitom důvodnost těchto prvotních pochyb nijak nepopírá, ale soustředí se na prokázání toho, že ona své důkazní břemeno unesla. Soud tak s ohledem na výše popsanou dispozitivní zásadu nemá důvod zkoumat, zda skutečně byly tyto pochyby správce daně opodstatněné (konkrétně rekapitulované též v napadeném rozhodnutí), ale soustředí se na žalobkyní předestřenou argumentaci týkající se toho, zda bylo či nebylo provedeným dokazováním prokázáno, že došlo k faktickému uskutečnění plnění odpovídajícímu předmětným fakturám.

50. Žalovaný vycházel z toho, že výsledky svědků prokázaly existenci určité spolupráce mezi žalobkyní a společností Lanzamiento. Podle žalovaného pravděpodobně docházelo k poskytování pracovníků žalobkyni ze strany společnosti Lanzamiento. Provedenými výsledky ani dalšími důkazy však dle žalovaného nebyl prokázán deklarovaný rozsah ani konkrétní předmět přijatých plnění. Žalobkyně v žalobě bez dalších podrobností tvrdí, že deklarované množství provedených prací lze zjistit z přehledu odpracovaných hodin a meziročního srovnání vybraného měsíce. V replice pak doplňuje, že specifikace a rozsah dodaných prací plyne z uzavřené smlouvy o dílo za období 10/2015 a 2/2016, z objednávky na období 3/2016 a z měsíčních přehledů odpracovaných hodin.
51. Soudu není zcela zřejmé, co dle žalovaného žalobkyni chybělo k prokázání konkrétního předmětu přijatých plnění. Sám žalovaný konstatoval, že ke spolupráci docházelo a že ta (pravděpodobně) spočívala v tom, že společnost Lanzamiento, taktéž plátce daně, dodávala žalobkyni dle jejích průběžných požadavků pracovníky. Současně nebylo správními orgány zpochybněno, že šlo o pracovníky na pozici operátor (manipulant u linky) vykonávanou v hale žalobkyně v Rakovníku dle průběžných objednávek z její strany. Dle soudu není podstatné, zda byli tito pracovníci přímo zaměstnanci společnosti Lanzamiento či jiného subjektu (jejichž poskytnutí si společnost Lanzamiento nasmlouvala s dalšími subjekty), ale to, zda je společnost Lanzamiento dodávala žalobkyni v rámci dohodnutého plnění. Nic nenasvědčuje ani tomu, že by v dané věci šlo o dočasné přidělení zaměstnanců dle § 43a zákoníku práce, zmíněném žalovaným. Žádná dohoda o dočasném přidělení zaměstnance (§43a odst. 1 zákoníku práce) nebyla v řízení předložena ani zmíněna; navíc použití tohoto institutu na agenturní zaměstnávání je zakázáno (§ 43a odst. 8 zákoníku práce).
52. Soud se proto bude soustředit zejména na stěžejní otázku prokázání rozsahu plnění. I případné neunesení důkazního břemene stran rozsahu poskytnutého plnění postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (viz rozsudky NSS ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, odst. 32, a ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, odst. 15).
53. Soud k tomu nejprve uvádí, že všichni slyšení svědci potvrdili, že mezi oběma společnostmi probíhala spolupráce, která spočívala v tom, že společnost Lanzamiento dodávala pracovníky na jednotlivé směny dle objednávek žalobkyně a ta pak společnosti Lanzamiento za tuto službu hradila jednou měsíčně fakturované částky. Tato spolupráce v nyní posuzovaných zdaňovacích obdobích měla jakýsi smluvní základ v žalobkyní předloženém dokumentu „*Objednávka k dočasnému přidělení zaměstnanců*“ ze dne 29. 2. 2016 (viz odst. 2 výše). Tento dokument měla žalobkyně zřejmě na mysli v replice pod „*objednávkou na období 3/2016*“ jako jeden z listinných důkazů, které dle ní prokázaly specifikaci a rozsah poskytnutého plnění. Z této objednávky však žádný konkrétní rozsah prací neplyne. Tento dokument je formulován velmi rámcově s tím, že konkrétní data, množství a termíny dodaných pracovníků bude teprve domluveny a odsouhlaseny v budoucnu. Pokud jde o v replice zmíněnou smlouvu o dílo za období 10/2015 a 2/2016, tu žalobkyně ve správním ani soudním řízení nepředložila. Nadto se zjevně – dle jejího označení v replice – netýká předmětných zdaňovacích období března až prosince 2016. Logicky tak ani tento důkaz nemůže prokázat rozsah plnění.
54. Za další důkaz prokazující množství odvedené práce žalobkyně označuje meziroční srovnání výroby a žalovanému vytýká, že se touto okolností nezabýval. To však není

pravda. Žalovaný se touto žalobkyní zmiňovanou okolností zabýval v odst. 44 napadeného rozhodnutí. V něm uvedl, že případný nárůst výroby neprokazuje, že žalobkyně přijala plnění od společnosti Lanzamiento v deklarovaném rozsahu. Jde navíc pouze o tvrzení žalobkyně, zpracované do tabulek, že právě uvedený počet hodin realizovala společnost Lanzamiento. Dále v odst. 60 napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že absence zvýšených nákladů mzdových nákladů na vlastní zaměstnance (při zvýšeném nárůstu výroby) nedokládá rozsah přijatého plnění od společnosti Lanzamiento, neboť práce mohly být provedeny i někým jiným.

55. Soud k tomu tedy v první řadě konstatuje, že žalovaný se touto okolností zabýval. Po věcné stránce v žalobě absentuje konkrétní polemika s právě citovanými závěry žalovaného. Žalobkyně v žalobě jen opakuje, že na určitý počet výrobků potřebuje určitý počet pracovníků, aniž by reflektovala argumentaci žalovaného, zejména že deklarované množství výrobků mohlo být vyrobeno i jinými pracovníky než těmi poskytnutými společností Lanzamiento. Soud tak jen konstatuje, že se s těmito závěry žalovaného ztotožňuje. Lze doplnit, že dle vyjádření jednatele žalobkyně a výslechu jejího zaměstnance P. Č. žalobkyni nedodávala v předmětném období pracovní síly pouze Lanzamiento, ale též další dvě agentury. Tím spíše se lze ztotožnit se závěry správních orgánů, že meziroční nárůst výroby sám o sobě neprokazuje rozsah plnění, který měl být poskytnut právě společností Lanzamiento.
56. Zbývá tak zhodnotit, zda rozsah provedených prací prokazují měsíční přehledy odpracovaných hodin.
57. Zde soud podotýká, že žalobkyně nejprve dne 16. 3. 2017 předložila měsíční přehledy za měsíce leden až listopad 2016, které neobsahují jména konkrétních pracovníků a popis jejich práce. Je v nich ale uvedeno datum směny, počet odpracovaných hodin, typ směny a souhrnné vyúčtování za jednotlivé měsíce, na základě čehož měly být vystavovány faktury společností Lanzamiento (viz odst. 6 výše). Žalobkyně dne 24. 4. 2017 předložila další evidenci, která měla být dle jejího tvrzení vypracována společností Lanzamiento. Ta již obsahuje trochu konkrétnější označení jednotlivých pracovníků (typicky jméno či příjmení, např. „Ankov“, „Anduran“, „Asenav“) žádné další údaje) a počet jimi odpracovaných hodin (viz odst. 8 výše). Do třetice dne 20. 9. 2017 předložila další „aktualizovaný“ seznam pracovníků, který již obsahoval jejich jméno i příjmení, datum narození, stát trvalého pobytu a u těch, které nadále využívá, i o místu pobytu v ČR. I tento seznam dle žalobkyně zpracovala společnost Lanzamiento (viz odst. 10 výše).
58. Tyto evidence by dle soudu v principu skutečně mohly prokázat i rozsah poskytnutého plnění.
59. K první z těchto evidencí žalovaný uvedl, že sice částky v ní uvedené souhrnně odpovídají těm na přijatých daňových dokladech; z evidence však nevyplývá, o jaký konkrétní předmět plnění se mělo jednat a jakým způsobem mělo být ve prospěch žalobkyně provedeno. Pokud se mělo jednat o poskytnutí pracovníků, evidence neobsahovala informace o konkrétních pracovnících ani popis jejich činnosti (odst. 28 napadeného rozhodnutí). K druhé evidenci, již obsahující jméno či příjmení, žalovaný konstatoval, že jimi nebyl dostatečně konkretizován předmět a rozsah plnění ani provázanost na společnost Lanzamiento (odst. 30 napadeného rozhodnutí). K pracovníkům, jejichž osobní

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

údaje byly poskytnuty v třetí „aktualizované“ evidenci, žalovaný konstatoval, že tato jména nelze přiřadit k zaměstnancům společnosti Lanzamiento v předmětném období (odst. 32 napadeného rozhodnutí). Evidence dále dle žalovaného neodpovídají výslechu svědkyně T., která uvedla, že pracovníci nepracovali v sobotu ani v neděli. Navíc se svědci neshodli ani v tom, kdo vlastně vytvořil později předložené evidence se jmény pracovníků (odst. 40 napadeného rozhodnutí) a jednotlivé údaje dle evidencí neodpovídaly předloženým e-mailům (odst. 46 napadeného rozhodnutí). Žalovaný tak označil předložené evidence z několika důvodů za nevěrohodné, resp. neprůkazné.

60. Soud opět konstatuje, že i zde na jedné straně stojí relativně podrobné odůvodnění žalovaného, který na základě několika okolností uzavřel, že ani tyto evidence neprokazují rozsah poskytnutého plnění. Na druhé straně pak žalobkyně v žalobě v zásadě toliko opakuje své obecné námitky z daňového řízení, že tyto evidence rozsah plnění prokazují.
61. Soud k předloženým evidencím nejprve konstatuje, že podle jeho názoru není vždy za každé okolnosti nutné, aby žalobkyně konkretizovala osoby, které měly předmětné plnění odvádět, tedy jednotlivé pracovníky, které měla společnost Lanzamiento dodávat žalobkyni (srov. žalobkyní odkazovaný rozsudek č. j. 3 Afs 223/2020-66, odst. 23). Taková její povinnost (z hlediska daňového) z ničeho nevyplývá. Daňový subjekt musí prokázat rozsah plnění, což nemusí vždy nutně zahrnovat určení konkrétních osob, které plnění realizovaly. Samozřejmě pokud žalobkyně tyto osoby identifikuje a tyto osoby žalobkyní tvrzené okolnosti plnění potvrdí, zesílí tím její důkazní pozice. Na druhou stranu si lze těžko představit, že by samotné výsledky pracovníků vedly k přesnému zjištění poskytnutého rozsahu plnění (tedy že by si každý pracovník pamatoval či disponoval doklady o tom, kolik hodin u žalobkyně odpracoval apod.).
62. Předložené evidence by tedy mohly obstát jako důkaz o rozsahu plnění i při absenci identifikace jednotlivých pracovníků. Dle soudu však byla přesnost a pravdivost evidencí popřena jinými důkazy poskytnutými žalobkyní, a to již žalovaným zmíněnými e-maily, jejichž autentičnost nebyla v řízení zpochybněna. Žalovaný v odst. 46 napadeného rozhodnutí konstatoval, že při porovnání neodpovídají předložené evidence obsahům těchto e-mailů. Konkrétně se výkazy v evidencích liší od požadovaného počtu pracovníků v e-mailech. V evidencích je většinou uveden výrazně větší počet pracovníků. Navíc je v nich například uvedeno, že odpolední směna je do 30. 6. (2016) zrušena, ale v evidencích jsou přesto odpolední směny ve dnech před 30. 6. vykazovány. Dále je v e-mailech uvedeno, že v období prázdnin bude omezen provoz, s čímž opět nekorespondují předložené evidence. Žalovaný v podrobnostech odkázal na str. 6 až 7 zprávy o daňové kontrole, kde jsou tyto rozpory dále konkretizovány. Z této pasáže dle soudu vyplývá, že nesrovnalosti se vyskytují při porovnání prakticky všech předložených e-mailů s předloženými evidencemi. Nejde přitom o drobné, zřídka se vyskytující, rozdíly v řádu jednotek pracovníků, ale často je v evidencích vykázan více než dvojnásobek pracovníků, než který by odpovídal e-mailové objednávce. Zde soud zdůrazňuje, že žalobkyně v žalobě tyto zásadní rozpory nijak nepopírá ani se je nepokouší vysvětlit. Byť soud nepřehlédl, že e-mailové komunikace se týkají pouze několika týdnů z posuzovaného devítiměsíčního období, s ohledem na to, že se podstatné nesrovnalosti vyskytují prakticky ve všech obdobích, ve vztahu k nimž byly e-maily předloženy, nelze než konstatovat, že tyto rozpory zpochybňují přesnost a pravdivost předložených evidencí jako celku. Podpůrně lze též odkázat na nejasnosti ohledně toho, kdo (a kdy) vlastně vytvořil „aktualizované“
- Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

evidence obsahující jména pracovníků (viz odst. 40 napadeného rozhodnutí).

63. Žalovaný má též pravdu v tom, že svědkyně T. tvrdila, že pracovníci Lanzamiento nepracovali o víkendu. Není ale jasné, proč (zřejmě) v tomto uvěřil svědkyni a nikoliv údajům uvedeným v evidenci, když někteří další svědci (např. K.) práci o víkendu potvrdili a i v objednávkách byla sjednána sazba za práci o víkendu. Uvedené platí tím spíše, že svědkyně T. zjevně mohla mít zájem na určité bagatelizaci celé spolupráce a jejím rozsahu, neboť sama připustila, že společnost Lanzamiento neměla v předmětné době platné povolení ke zprostředkovatelské činnosti, a svědkyně zničila všechny doklady a účetnictví této společnosti. Soud podotýká, že případným zjištěním rozporů mezi jednotlivými důkazy proces dokazování nekončí, správní orgán je povinen tyto zjištěné rozpory vyhodnotit a vysvětlit, ke které verzi se přiklonil a z jakých důvodů, což soud v tomto ohledu v odůvodnění napadeného rozhodnutí postrádá. Tento dílčí nedostatek však nemá vliv na výsledné rozhodnutí, které ob stojí i v případě, kdyby se bylo vycházeno z toho, že pracovníci Lanzamiento pracovali u žalobkyně i o víkendu (tedy z verze prezentované žalobkyní).
64. Soud shrnuje, že žalobkyně v soudním řízení (obecně) tvrdila, že rozsah poskytnutého plnění byl prokázán (1) předloženou objednávkou z 29. 2. 2016, (2) smlouvou o dílu za období 10/2015 a 2/2016, (3) meziročním srovnáním výroby a (4) předloženými evidencemi. Soud z právě uvedených důvodů dospěl k závěru, že tyto důkazy rozsah poskytnutého plnění neprokazují. Z prvních třech uvedených listin žádný konkrétní rozsah plnění nevyplývá. Z předložených evidencí (4) sice určitý konkrétní rozsah plnění vyplývá, jejich pravdivost a přesnost však byla vyvrácena zejména předloženými e-maily, jejichž autentičnost nebyla zpochybněna, a žalobkyně v soudním řízení tyto rozpory nijak nevysvětlila. Proto ani tyto zjevně chybové evidence nemohou sloužit jako důkaz o rozsahu poskytnutého plnění. Soud ještě připomíná, že žalobkyně dle některých vyjádření či důkazů původně disponovala dalšími listinami, které mohly významně posílit její důkazní pozici (viz zejména výpověď svědkyně B., která zmínila, že dostávala seznamy pracovníků od jednotlivých agentur, dále zmínila docházkové listy, další evidenci odpracovaných hodin jednotlivých osob, protokoly o školení jednotlivých pracovníků). Žádnou z těchto listin si však žalobkyně nechovala, resp. je v řízení nepředložila (přestože šlo o rok 2016 a správce daně si vyžádal první doklady již v lednu 2017). Pro úplnost soud podotýká, že rozsah plnění nedokládají ani provedené svědecké výpovědi. Ty obecně prokazují obchodní spolupráci mezi oběma společnostmi a předmět sjednaného plnění, nikoliv ale jeho konkrétní realizovaný rozsah.
65. Soud se proto ztotožnil se závěrem žalovaného, že se žalobkyni nepodařilo unést své důkazní břemeno ohledně rozsahu jí poskytnutého plnění. Na základě tohoto pro věc klíčového závěru ob stojí napadené rozhodnutí, kterým nebyl žalobkyni deklarován nárok na odpočet daně uznán (viz výše odst. 52).
66. Soud zdůrazňuje, že žalobkyni neviní z nějakého nekalého počínání či „nezákonných praktik“. Pokud však uplatnila nárok na odpočet daně, bylo její povinností prokázat splnění všech zákonných podmínek pro jeho uznání. To se jí v tomto případě nepodařilo.
67. Žalovaný dále poukázal na to, že si žalobkyně dostatečně neprověřila společnost Lanzamiento před zahájením jejich spolupráce (viz odst. 33 a 55 napadeného rozhodnutí).

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

Otázka prověřování obchodních partnerů je relevantní typicky při posuzování vědomosti daňového subjektu o účasti na tzv. řetězovém podvodu, o což v tomto případě nešlo a netvrdily to ani daňové orgány. Obě situace (neprokázání nároku na odpočet a účast na řetězovém podvodu) je od sebe třeba důsledně odlišovat (viz např. rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2021, č. j. 10 Afs 274/2021-48, odst. 20). Žalovaný však nijak obě situace nezaměnil. Tuto dílčí poznámku vyslovil v tom smyslu, že vykazovala-li společnost Lanzamiento „rizikové znaky“ (jiný předmět podnikání než by odpovídalo předmětu spolupráce, nezveřejnění účetních závěrek, užití virtuálního sídla), tím spíše měla být žalobkyně důslednější při uchovávání dokumentace o jejich spolupráci. Tento dílčí závěr soud v principu považuje za logický. Žalobkyně v žalobě tvrdí, že si ověřila, že Lanzamiento není vedena jako nespolehlivý plátc ve smyslu § 106a zákona o DPH, že má zveřejněné číslo účtu dle § 96 odst. 1 téhož zákona a dále doložila, že si ověřila spokojenost s Lanzamiento u jiné rakovnické společnosti. To ale nevyvrací pointu argumentace žalovaného, že jimi citované okolnosti měly žalobkyni vést k větší obezřetnosti a případně pečlivější dokumentaci předmětné spolupráce.

68. Není ani pravdou, že by žalovaný v napadeném rozhodnutí ani nezmínil o doložení zmíněné reference společnosti Stavební podnik. V odst. 62 napadeného rozhodnutí uvedené vzal na vědomí, poukázal však na to, že svědkyně T. vypověděla, že před zahájením spolupráce s žalobkyní neměla Lanzamiento žádné zkušenosti se zprostředkováním práce. V tomto je však třeba žalovanému opětovně vytknout absenci zhodnocení tohoto rozporu (obdobně jako v případě zjištěného rozporu mezi výpovědí této svědkyně a předloženými evidencemi); z tohoto odůvodnění totiž není zřejmé, proč žalovaný uvěřil jednomu důkazu (tím spíše, že šlo o svědkyni, která nepochybně mohla mít důvod rozsah pravděpodobně nelegální činnosti společnosti Lanzamiento bagatelizovat) na úkor jiného důkazu.
69. K námitce nemožnosti žalobkyně identifikovat jednotlivé pracovníky a ověřit jejich pobytový status či jejich zaměstnavatele, soud podotýká, že tato otázka nebyla z hlediska závěru o neprokázání rozsahu plnění zásadní. Soud však podotýká, že pokud správce daně zjistil, že předložená evidence se jmény zaměstnanců neodpovídala seznamu zaměstnanců společnosti Lanzamiento, může to mít i jiné vysvětlení než nedůvěryhodnost předložené evidence, na což usuzoval i žalovaný (viz odst. 34 napadeného rozhodnutí). Jedno možné vysvětlení předestřela svědkyně T., která vypověděla, že společnost Lanzamiento poskytovala dohodnuté plnění i prostřednictvím zaměstnanců třetích subjektů. Dle soudu nelze ani vyloučit, že společnost Lanzamiento realizovala dohodnuté plnění i prostřednictvím osob, které zaměstnány nikde nebyly a třeba ani neměly povolení k zaměstnání či pobytu na území ČR. Učinit závěr o nedůvěryhodnosti předložené jmenné evidence jen na základě toho, že většina jmen v evidenci neodpovídá jménům zaměstnanců společnosti Lanzamiento či osobám oprávněným k pobytu na území ČR, je tak zkratkovitě.
70. Závěrem soud souhlasí s žalovaným, že napadené rozhodnutí ob stojí i ve světle závěrů rozsudku Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*. Ten se týká otázky identifikace poskytovatele zboží a rozložení důkazního břemene v tomto ohledu, což nijak nedopadá na nyní projednávanou věc. Na povinnosti daňového subjektu prokázat mj. rozsah poskytnutého plnění citovaný rozsudek nic nemění.

Závěr a náklady řízení

71. Soud tak uzavírá, že přes výše uvedené dílčí nedostatky napadené rozhodnutí z hlediska své zákonnosti v mezích uplatněných žalobních námitek obstálo, neboť žalobkyni se skutečně navzdory její procesní aktivitě v daňovém řízení nepodařilo prokázat rozsah jí poskytnutého plnění tak, jak byl deklarován v daňových dokladech. Proto tedy daňové orgány postupovaly v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH, když deklarovaný nárok na odpočet žalobkyně pro neunesení důkazního břemene neuznaly.
72. Soud sám současně nezjistil žádnou jinou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky. Proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
73. O nákladech řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť nebyla procesně úspěšná. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 16. června 2022

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.