



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla, soudce Mgr. Jana Šmakala a soudkyně Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobkyně: **R-PALET s. r. o.**, IČO 02425181,
sídlem Lštění 36, Blížejev,
zastoupená advokátkou Mgr. Bc. Klárou Luhanovou,
sídlem Šafaříkovy sady 2455/5, Plzeň,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 35897/22/5300-21441-712599 ze dne 3. 10. 2022,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Řízení před správními orgány

- 1. Finanční úřad pro Plzeňský kraj vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2018. Žalobkyně deklarovala zdanitelná plnění od svých dodavatelů King Trade s. r. o., nyní King Trade s. r. o. v likvidaci (dále též „King

Trade“) a ESODARON s. r. o. (dále též „ESODARON“), která dle daňových dokladů spočívala v dodání palet. Z dalšího šetření nicméně vyplynulo, že přijatá zdanitelná plnění spočívala v dodávce svářečských a montážních prací, nikoliv zboží. Podle orgánů finanční správy žalobkyně neprokázala nárok na odpočet daně dle § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť nebylo možné s jistotou zjistit, zda faktické provedení prací provedli zaměstnanci dodavatelů King Trade a ESODARON a v jakém rozsahu.

2. Odvolání žalobkyně proti rozhodnutí finančního úřadu žalovaný zamítl a toto rozhodnutí potvrdil. Doplněním dokazování v odvolacím řízení totiž nebyly zjištěny žádné skutečnosti, které by prokazovaly faktické přijetí plnění.

II. Řízení před soudem

3. Proti tomuto rozhodnutí žalobkyně brojila žalobou. Namítla, že splnila veškeré podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně. Argumentace správce daně týkající se absence číselného označení objednávek a dodacích listů nemohla obstát. Ze strany správce daně se jednalo o přepjatý formalismus. Skutečným předmětem plnění byly svářečské a montážní práce. To však nebylo v rozporu s daňovými doklady a objednávkami. Žalobkyně jednala s panem V. L. (za ESODARON), jemuž byla udělena plná moc od jednatelky společnosti paní V. H., a s panem V. S. (za King Trade). Skutečnosti o fungování společnosti ESODARON měly ve věci minimální výpovědní hodnotu. Nebylo povinností žalobkyně ověřovat kvalifikaci zaměstnanců dodavatelů, dokumentovat ústní jednání atd.. Všichni svědci popsali spolupráci s žalobkyní stejně a rovněž vypověděli, že svářečské a montážní práce prováděli zaměstnanci dodavatelů. Nemohlo jít k její tíži, že zástupci dodavatelů nepředložili seznamy zaměstnanců a nespecifikovali své zapojení ve společnostech. Pan L. jednoznačně uvedl, že za kvalitu práce odpovídal, avšak žalovaný vycházel z toho, že funkce koordinátora nebyla prokázána. Také bylo prokázáno, že pan L. do určité míry koordinoval i práci společnosti King Trade. Podstatným důkazem bylo šetření oblastního inspektorátu práce v prostorách společnosti KONSTRUKTPOL (což byl rovněž i pronajatý výrobní areál žalobkyně), z něhož vyplynulo, že dodavatelé způsobilé zaměstnance měli. Pochybnosti měly vyplývat také ze stejného pracovního oděvu zaměstnanců dodavatelů a zaměstnanců společnosti KONSTRUKTPOL. To však bylo vyvráceno dalším dokazováním, neboť zaměstnanci společnosti KONSTRUKTPOL byli oproti zaměstnancům dodavatelů označeni logem. Žalovaný se při zjišťování skutkového stavu nezabýval vozidly, kterými se zaměstnanci dodavatelů dopravovali. Žalobkyně tak měla za to, že prokázala, že ke zdanitelnému plnění od deklarovaných dodavatelů došlo. Žalovaný se však zaměřil pouze na skutečnosti svědčící v neprospěch žalobkyně či na nerelevantní skutečnosti (např. v jakém poměru byli zaměstnanci dodavatelů). Nárok na odpočet daně nebylo možné odmítnout za situace, kdy bylo prokázáno, že plnění nemohla poskytnout jiná osoba a oba dodavatelé byli plátcí DPH.
4. Žalovaný považoval žalobu za nedůvodnou. Z absence číselného označení příslušných dokumentů nevyvozoval žádné závěry. Pochybnosti orgánů finanční správy se vztahovaly k osobě pana L. jakožto zmocněnce dodavatelů, neboť toto zmocnění se jevílo toliko formálním. Správci daně se nepodařilo vyslechnout paní H. Žalovaný tak byl stále názoru, že pan L. nebyl oprávněn společností zastupovat. Z šetření orgánů inspekce práce v prostorách společnosti KONSTRUKTPOL také nebylo prokázáno, že zdanitelné plnění bylo provedeno dodavateli. Svědecké výpovědi byly nevěrohodné a především neurčité. Byly v nich obsaženy základní neznalosti, co se v konkrétní době odehrávalo. Orgány

finanční správy nezpochybňovaly fakticitu zdanitelného plnění, ale poskytnutí tohoto plnění deklarovanými dodavateli. Uvedená vozidla tuto skutečnost také neprokazovaly.

III. Posouzení věci

5. Žaloba není důvodná. V souzené věci byl sporný odpočet DPH za fakturovanou dodávku palet společností ESODARON a King Trade. Z dokazování v daňovém řízení vyplynulo, že předmětem plnění fakticky nebyla dodávka palet, ale svářečské a montážní práce. K těmto pracím docházelo v prostorách jednatele žalobkyně a společnosti KONSTRUKTPOL, která se na výrobě palet také podílela. Jakkoliv nebylo sporné, že palety byly ve výsledku zhotoveny, nepodařilo se zjistit, která společnost se na jejich výrobě podílela a v jaké míře. Žalobkyně tedy neprokázala nárok na odpočet DPH, neboť neprokázala, že jaký rozsah prací se vztahuje ke kterému dodavateli a také neprokázala, že faktický dodavatel měl postavení osoby povinné k dani.
6. Z daňového řízení vyplynulo, že žalobkyně R-PALET nemá vlastní výrobní prostory a zařízení, pronajímá si je od svého jednatele F. R., který je také jednatelem společnosti KONSTRUKTPOL. Tato společnost žalobkyni dodává materiál. Faktický průběh prací tedy vypadal tak, že KONSTRUKTPOL zajistil pro žalobkyni R-PALET materiál a dodal jej rovnou do haly ke zpracování (svaření palet) ze strany společností King Trade a ESODARON (mezi těmito společnostmi jsou také subdodavatelské vztahy). Po zpracování materiálu zajistí KONSTRUKTPOL pozinkování, popřípadě lakování palet, které následně vrátí King Trade a ESODARON k dokončení a dodání zpět žalobkyni R-PALET. Většina prací probíhala ve společných výrobních prostorech s tím, že zaměstnanci jednotlivých společností v nich měli být odděleni (zejména odst. 22–24, 34, 38, 42 napadeného rozhodnutí).
7. Žalobkyně prakticky pokračovala v argumentaci z řízení před orgány daňové správy a nad rámec prostého nesouhlasu s hodnocením zjištěných skutečností nepředložila konkrétní důvody, pro něž by hodnocení skutkového stavu mělo být nesprávné a napadené rozhodnutí nezákonné. Soud ze správního spisu i z napadených rozhodnutí ověřil, že žalovaná se všemi námitkami a návrhy žalobkyně vypořádala dostatečně, srozumitelně, logicky a na věc přiléhavým způsobem. Protože se soud se závěry žalovaného ztotožnil, vypořádal především námitky vad řízení před žalovaným, které žalovaný sám adresovat nemohl. Nad rámec toho zdůraznil základní rozhodovací důvody rozhodnutí orgánů finanční správy, na jejichž podrobné a přesvědčivé odůvodnění lze jinak odkázat.

Prokázání nároku na odpočet DPH

8. V daňovém řízení je to především daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž je založeno na primární povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (již rozsudek NSS č. j. 1 Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005, č. 1022/2007 Sb. NSS). Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně, pokud to vyžaduje průběh řízení, vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Prokáže-li správce daně

důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví daňového subjektu, přesouvá se důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí předložením dalších důkazů pochybnosti správce daně rozptýlit (z mnohých srov. rozsudek NSS č. j. 6 Afs 34/2017-71 ze dne 20. 9. 2017).

9. Ve věci prakticky nebylo sporné, že správci vznikly vážné a odůvodněné pochybnosti o tom, že žalobkyně přijala od společností ESODARON a King Trade jako plátců DPH plnění v podobě subdodávky svářečských a montážních prací. Žalobkyně předložila účetní doklady **k dodávce zboží**, přestože tvrzené a prokazované **přijaté zdanitelné plnění spočívalo v dodávce prací**, nikoliv zboží. Předmětem sporných přijatých zdanitelných plnění tedy nebyla dodávka hotových palet, ale v rozporu s obsahem faktur mělo přijaté plnění formu svářečských a montážních prací ve spolupráci dodavatelů ESODARON a King Trade na jedné straně a na druhé straně odběratele (žalobkyně) společností R-Palet a společnosti KONSTRUKTPOL, která se výroby účastnila v různých fázích výrobního procesu.
10. Účetní doklady tedy nebyly bezvadné a neodpovídaly skutečnosti. Následkem toho došlo k přenosu důkazního břemene na žalobkyni.
11. V této fázi důkazního řízení tak byl ona žalobkyni, aby prokázala soulad jí deklarovaných obchodních případů se skutečností, tj. aby setrvala na svých původních tvrzeních a doložila, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigovala svá původní tvrzení, nabídla tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázala. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.
12. Identifikace dodavatele na faktuře, kterou je uplatňován nárok na odpočet DPH, je formální podmínkou uplatnění tohoto nároku. Postavení poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani je naproti tomu věcnou podmínkou nároku na odpočet DPH. Je proto na osobě nárokuující odpočet daně, aby na základě objektivních důkazů prokázala, že dodavatel měl postavení osoby povinné k dani (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS č. j. 1 Afs 334/2017-208 ze dne 23. 3. 2022 a tam citovanou judikaturu Soudního dvora EU), a také aby prokázala rozsah poskytnutého plnění.
13. Soud se proto zabýval tím, zda žalobkyně prokázala faktické provedení svářečských a montážních prací ze strany tvrzených dodavatelů ESODARON a King Trade. Prokázání faktického uskutečnění sporných svářečských a montážních prací se odvíjí od toho, zda bylo prokázáno, kdo přesně práce provedl a zároveň byl prokázán rozsah těchto prací.
14. To v souzené věci žalobkyně neprokázala, neboť z dokazování v daňovém řízení nevyplývalo, že
 - (1) svářečské a montážní práce žalobkyni skutečně poskytli tvrzení dodavatelé, neboť nebylo prokázáno, že **pracovníci provádějící práce skutečně náleželi ke společností ESODARON a King Trade**.
 - (2) společnosti ESODARON a King Trade nebo jiná osoba povinná k dani poskytla žalobkyni subdodávku svářečských a montážních prací **v deklarovaném rozsahu, neboť není zřejmé, jaké služby kdo provedl, a podle čeho byla určena jejich cena**.
15. V této souvislosti lze odkázat na podrobné odůvodnění napadeného rozhodnutí, které má oporu ve správním spisu. Z něj lze zdůraznit:

16. Deklarování dodavatelé ESODARON a King Trade jsou společnosti se zahraničními jednatelem, virtuálním sídlem a neplní své veřejnoprávní povinnosti (King Trade od roku 2017 nezveřejňuje účetní závěrku, ESODARON od června 2018 nepodává daňová přiznání). Nepodařilo se dohledat, že by tyto společnosti měly zaměstnance schopné provést tvrzené svářečské a montážní práce – u společnosti ESODARON nelze zaměstnance dohledat vůbec, King Trade inzeruje typově zcela jiné služby a na seznamu zaměstnanců nejsou svářeči a montážní dělníci (odst. 42, 23 napadeného rozhodnutí).
17. Dělníci fakticky provádějící práce třikrát utekli před kontrolou oblastního inspektorátu práce a ztížili tím možnosti kontroly. Inspektorát práce konstatoval, že provádění prací má znaky agenturního zaměstnávání v podobě dodávky ukrajinských zaměstnanců ze strany King Trade pro KONSTRUKTPOL (odst. 43 napadeného rozhodnutí).
18. Smlouvy mezi žalobkyní a KONSTRUKTPOL jsou výrazně konkrétnější než smlouvy mezi žalobkyní a tvrzenými dodavateli (odst. 42, 23 napadeného rozhodnutí).
19. Svědci potvrdili poskytování prací ze strany ESODARON a King Trade v obecné rovině, v konkrétních ohledech nevypověděli nic nebo vypovídali nesouladně.
20. Svědkyně C. a P. se shodly na tom, že při jednáních byli přítomni pánové L. (údajný zmocněnec ESODARON) a S. (jednatel King Trade), cizí dělníci dojížděli, měli vlastní vybavení a odlišné montérky, jejich evidenci nikdo nevedl. Tyto dvě svědkyně tedy spolupráci potvrdily, ale jen obecně. Z jejich výpovědi nelze zjistit *rozsah přijatého plnění*, ani že cizí dělníci *byli skutečně zaměstnanci deklarovaných dodavatelů* ESODARON a King Trade (odst. 61–63 napadeného rozhodnutí).
21. Není důvodná námitka žalobkyně, že tyto výpovědi byly příliš obecné z důvodu, že tito svědci byli vyslechnuti příliš obecně. Předně je třeba uvést, že žalobkyně měla možnost svědkům klást své otázky, pokud měla pocit, že mohou vypovídat konkrétně. Vedle toho pak soud hodnotí otázky kladené svědkům jako adekvátní. Že svědci vypovídali obecně, je tedy dáno spíše tím, že nic konkrétního nevěděli.
22. Z výpovědi svědka L. se konkrétní skutečnosti nepodařilo prokázat s jistotou: Žalobkyně tvrdí, že byl operátorem výroby, svědek tvrdí, že jím nebyl. Podle svých slov zadával práci a následně ji hotovou přebíral, dělníky nevozil, jejich skupiny jezdily samostatně (odst. 46–49 napadeného rozhodnutí). Z této výpovědi se nepodařilo zjistit, na základě jakého právního titulu fakticky vystupoval za společnost ESODARON a rozsah jeho zapojení do provedení deklarovaných prací, včetně toho, že kontroloval práce provedené ESODARON a King Trade. Zároveň byla tato výpověď v rozporu s tím, že dříve vůči cizinecké policii a inspektorátu práce uvedl, že vozí zaměstnance King Trade (odst. 43 napadeného rozhodnutí).
23. Z výpovědi svědka S. nevyplynulo, že společnost King Trade měla zaměstnance schopné provedení svářečských a montážních prací. Zároveň nevyplynulo, kdo proškoloval pracovníky ESODARON a King Trade, rozdělával jim práci a prováděl její kontrolu (odst. 38–40 napadeného rozhodnutí).
24. Z takto provedeného dokazování tedy nevyplynulo, že ESODARON a King Trade měly nějaké odpovídající zaměstnance. Nebylo zjištěno, jak se tito zaměstnanci dopravovali na místo výkonu práce, ani přesně které práce tito údajní zaměstnanci provedli. Protože žalobkyně nedoložila záznamy o tom, jak dodávala materiál, není zřejmé, ani z čeho měly

být práce provedeny. Vedle toho žalobkyně neprokázala rozsah prací a způsob jejich ocenění (odst. 65, 68, 69 napadeného rozhodnutí).

25. Žalobkyni tak lze přisvědčit pouze v některých jednotlivostech – ve věci např. neexistuje relevantní rozpor ve výpovědích o tom, jak byli cizí dělníci označeni. Svědci sice nevypověděli shodně, ale nevypověděli ani rozporně (na škále *shoda–neshoda–rozpor*). Jestliže společnost KONSTRUKPOL prodala neoznačené pracovní oděvy cizím dělníkům, byli tito dělníci odlišitelní od kmenových zaměstnanců KONSTRUKPOL, kteří měli pracovní oděvy označené, přestože de facto mohlo jít o (téměř) stejné montérky (odst. 63 napadeného rozhodnutí).
26. Celkově tak nelze přisvědčit tvrzení žalobkyně, že přijaté plnění svářečských a montážních prací nemohla poskytnout jiná osoba než osoba, která je plátcem DPH. Faktické vztahy mezi společnostmi podílejícími se na výrobě palet jsou natolik nejasné, že nelze s jistotou zjistit, která společnost dělala co a v jakém rozsahu. Nelze ostatně ani zjistit, zda dělníci fakticky se vyskytující v místě prací byli zaměstnanci společností ESODARON a King Trade. S ohledem na podezření oblastního inspektorátu práce, že okolností nasvědčují zastřenému agenturnímu zaměstnávání pak nelze ani s jistotou říci, že předmětem přijatého plnění fakticky byly svářečské a montážní práce; mohlo to být poskytnutí pracovní síly.
27. Žalovaný v této souvislosti neopomenul navrhovaný důkaz směřující k prokázání vozidel, kterými se údajní zaměstnanci ESODARON a King Trade měli dopravovat na místo výkonu práce – považoval jej za nevýznamný pro posouzení rozhodných otázek, protože ve věci nebylo sporné, že tito cizinci do místa výkonu práce dojížděli. O rozsahu provedených prací a vztahu k deklarovaným dodavatelům to však nic nemohlo vypovědět (odst. 90 napadeného rozhodnutí).
28. Pro posouzení věci je nerozhodný odkaz žalobkyně na rozsudek NSS č. j. 4 Afs 89/2021-75 ze dne 16. 5. 2021. Pro žalovaného nebylo rozhodující, že nebyl předložen jmenný seznam zaměstnanců společností ESODARON a King Trade; podstatné je, že na základě více skutečností nelze s jistotou zjistit, kdo provedl jaké práce na výsledných paletách (odst. 82 napadeného rozhodnutí).
29. Jediné jisté skutečnosti případu tedy spočívají v tom, že ve výrobních prostorech v Horšovském Týně byly vyrobeny palety pro R-PALET za blíže neurčitelné spolupráce KONSTRUKPOL a ukrajinských dělníků, kteří mohli, ale nemuseli patřit ke společností ESODARON a King Trade. Nebylo tedy prokázáno, jaké množství jakých konkrétních prací žalobkyně přijala od kterých konkrétních dodavatelů.

IV. Závěr

30. Veden výše uvedenými úvahami dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí je po právu a řízení před žalovaným netrpí žádnou vadou. Žalovaný vyšel z dostatečně zjištěného skutkového stavu, hodnotil jej přijatelným způsobem a rozhodnou právní otázku unesení důkazního břemene posoudil správně. Proto soud žalobu zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
31. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a úspěšnému žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Žádný z účastníků tak nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu do dvou týdnů od jeho doručení. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 27. listopadu 2023

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu