



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **CONSI s.r.o.**  
sídlem Mikulůvka 257  
zastoupen daňovým poradcem TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář  
s.r.o. sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2023, č. j. 20086/23/5300-22442-713231,

**takto:**

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) na základě daňové kontroly 4 dodatečnými platebními výměry ze dne 23. 3. 2022 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2018 – leden 2019 a březen 2019 v celkové výši 2 226 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 445 Kč (za zdaňovací období žalobce

podal dodatečná daňová přiznání z důvodu zpětné registrace jednoho z dodavatelů k DPH; žalobci nebyl uznán nárok na odpočet daně ve výši 78 704 Kč). Zároveň platebním výměrem za zdaňovací období duben 2019 vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty ve výši 328 245 Kč (rozdíl oproti tvrzené dani 6 405 Kč). Žalobce dle správce daně neprokázal přijetí zdanitelného plnění (poskytnutí úklidových a pomocných prací) dle daňových dokladů od společnosti BARBUDA Business s.r.o. (dále jen „Barbuda“ nebo „deklarovaný dodavatel“). Správce daně nezpochybnil existenci předmětu plnění (poskytnutí pracovní síly), nebylo však prokázáno, že plnění poskytl deklarovaný dodavatel. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a platební výměry potvrdil. Navíc pojal pochybnosti také o předmětu a rozsahu deklarovaného plnění.

## II. Žaloba

2. Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce včasnou žalobu. Uvádí, že v průběhu řízení doložil daňové doklady přijaté od společnosti Barbuda, uzavřenou smlouvu, doklady o platbách vč. úhrad bankou, e-mailovou komunikaci se společností Barbuda a evidenci docházky pracovníků poskytnutých společností Barbuda. Ti docházeli do pekárny žalobce, kde vykonávali pomocné práce v podobě úklidu, čištění plechů, vozíků i válů, a zcela výjimečně, pokud se zaučili, mohli být připuštěni také ke zpracování a tvarování těsta.
3. Žalobce namítá, že žalovaný v odvolacím řízení doplnil dokazování, aniž by žalobce s novými skutečnostmi seznámil. Žalobce se tak až z napadeného rozhodnutí dozvěděl, jakým způsobem byla deklarovanému dodavateli stanovena daňová povinnost. Skutkový stav podle něj nebyl zjištěn dostatečně. Důkazy navržené žalobcem žalovaný neprovedl. Vyjma paní D. vyslechl žalovaný osoby, které žalobce nezná, a nikdy u něj nepracovaly. Obsah jejich výpovědí se nevztahuje k deklarovanému plnění, a není proto relevantní. Žalovaný naopak nevyslechl ani jednu z osob, které dle doloženého jmenného seznamu deklarovaný dodavatel žalobci poskytl. Sám správce daně v průběhu místního šetření v prostorách pekárny žalobce identifikoval paní V. P., která zde vykonávala za společnost Barbuda práce. Ostatní osoby ze seznamu žalobce se správce daně ani nepokusil vyslechnout, neboť ohledně těchto osob nekontaktoval např. Policii ČR či jiné orgány veřejné správy. Závěr, že tyto osoby nebylo možné vyslechnout, je tudíž nesprávný.
4. Žalovaný rozhodl odlišně než u skutkově shodných případů (rozhodnutí žalovaného č. j. 26768/22/5300-22444-704601 a č. j. 25246/22/5300-22442-713080), na které žalobce odkázal. V těch dospěl žalovaný k závěru, že dodání plnění deklarovaným dodavatelem, taktéž společností Barbuda, bylo prokázáno. Žalovaný k tomu uvedl, že každé řízení je specifické. Takové vysvětlení je však dle žalobce nedostatečné a nepřezkoumatelné. Dle žalobce se naopak jednalo o skutkově zcela shodné případy.
5. Společnost Barbuda spolupracovala s mnoha dalšími odběrateli (žalobce uvádí 9 dalších subjektů). Nebyla tedy neznámým subjektem, jak naznačuje žalovaný. Žalobce zahájil se společností Barbuda spolupráci v době, kdy nebyla plátcem daně z přidané hodnoty. K registraci přistoupila až poté, co překročila hranici obratu dle § 6 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Po registraci došlo se zpětnou účinností k opravě již přijatých faktur tak, aby měly povahu daňových dokladů. Daň z přidané hodnoty byla státu přiznána a odvedena. Tato skutečnost je významná zejména proto, že daňové orgány musely v rámci registračního řízení ověřovat, zda společnost Barbuda splňuje podmínky pro registraci k dani. Registrační řízení však proběhlo nestandardně, společnost Barbuda nepředložila důkazní prostředky požadované daňovými

orgány, přesto byla registrována. Pokud žalovaný uvádí, že existují okolnosti svědčící o absenci ekonomické činnosti společnosti Barbuda, neměl správce daně tuto společnost jako plátce registrovat. O ekonomické činnosti dodavatele však existují důkazy, například zmíněna rozhodnutí ve věcech jiných odběratelů. Nesprávná je interpretace, že pan H. nemohl být jednatelem společnosti Barbuda. Obdobně je zřejmé, že pan M. vystupoval za společnost Barbuda, jelikož jako její zástupce jednal s ostatními odběrateli, účetním, a byly mu zasílány výpisy z bankovního účtu společnosti. Ze všech důkazů se jednoznačně podává, že společnost Barbuda byla ekonomicky činná, měla vlastního účetního, pana R., vystupoval za ni pan M., který i sjednával a uzavíral obchodní případy, a ve všech případech bylo plnění řádně společností Barbuda poskytnuto.

6. Odpověď deklarovaného dodavatele v řízení o registraci k DPH na výzvu prvostupňového správce daně č. j. 1771782/19 nese dle žalobce zápis o doložení celkem 115 příloh. Žalovaný uvádí, že se nejedná o „115“ ale zkratku „1 sv“ tedy jeden svazek. Žalovaný však nikoho nevyslechl a není tak zřejmé, jak k závěru dospěl. Z označení „jeden svazek“ nelze ověřit, jaký je počet listin a zda jsou tedy ve spise obsaženy všechny. Závěr žalovaného je nepřezkoumatelný a žalobce nebyl s takto doplněným dokazováním seznámen.
7. Žalobce k prokázání nároku na odpočet daně předložil mnoho důkazů. Daňové doklady, smlouvu, doklady o úhradách, evidenci docházky, e-mailovou komunikaci mezi žalobcem a deklarovaným dodavatelem či výpověď paní D., která kontrolovala osoby identifikované na kontrolních lístcích a dalších podkladech. Daňové orgány měly k dispozici kontrolní hlášení, daňová přiznání, evidenci zaměstnanců, částečně účetní evidenci deklarovaného dodavatele a vyslechlly jeho účetního. Ve spise jsou v rozporu s tvrzením žalovaného založeny i smlouvy deklarovaného dodavatele s jinými odběrateli.
8. Žalobce neměl povinnost vyvracet pochybnosti o seznamu pracovníků, který předložila společnost Barbuda. Vedení evidence zaměstnanců je vlastní povinností zaměstnavatele. Jinak by tomu bylo, pokud by byly zpochybněny osoby v evidenci docházky předložené žalobcem. Žalovaný však tyto osoby nijak fakticky nekontroloval a nezpochybnil jejich poskytnutí deklarovaným dodavatelem. Nadto se ani nemuselo jednat o vlastní zaměstnance deklarovaného dodavatele, neboť mohli být poskytnuti i subdodavatelsky. Po žalobci nelze požadovat, aby detailně dokumentoval vnitřní systém dodavatelů, popřípadě dokonce disponoval bližšími identifikačními údaji poskytnutých pracovníků.
9. Žalobce se teprve v napadeném rozhodnutí dozvěděl, jakým způsobem byla společnost Barbuda stanovena daňová povinnost. Při nahlížení do spisu dne 24. 5. 2023 však obsahem veřejné části spisového materiálu tyto listiny nebyly. I zde žalovaný odepřel žalobci možnost vyjádřit se k doplněnému dokazování.
10. Žalobce konečně popírá existenci pochybností o rozsahu plnění. Je pravdou, že předmět plnění byl po stránce výpočtu zavádějící. Pracovníci však vykonávali rozličné pomocné práce, které nebylo jednoduché ocenit. Odlišné pozice mají odlišné mzdy. Z toho důvodu byla smluvna cena 10 Kč za m<sup>2</sup> úklidu. Výsledná platba však odpovídala násobku počtu hodin a průměrné hodinové mzdy 95 Kč. Žalovaný posoudil tuto argumentaci jako účelovou (bod 86 napadeného rozhodnutí), aniž by jakkoliv blíže uvedl, jak k tomuto závěru dospěl. K aplikaci rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie*, by mohl žalovaný přistoupit až po tom, co by se vypořádal se všemi důkazními prostředky a návrhy žalobce na provedení důkazů, což ovšem neučinil.

Žalobce proto navrhuje, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

### III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný se žalobou nesouhlasí. Ve svém vyjádření odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Správce daně zjistil vážné a důvodné pochybnosti o naplnění podmínek vzniku nároku na odpočet daně, konkrétně o tom, zda předmětná plnění žalobce přijal od deklarovaného dodavatele. Správce daně proto vyzval žalobce k rozptýlení těchto pochybností. Žalobcovy reakce na výzvy však neodstranily pochybnosti správce daně, naopak je ještě prohloubily. Žalovaný v odvolacím řízení zpochybnil také rozsah plnění. Ani tyto pochybnosti žalobce nerozptýlil. Neprokázal tedy splnění podmínek vzniku nároku na odpočet daně.
12. Registrace deklarovaného dodavatele jako plátce DPH neznámá, že tento uskutečnil pro žalobce zdanitelná plnění. Skutečnosti uvedené v napadeném rozhodnutí k deklarovanému dodavateli bez dalšího nevedly k odepření nároku na odpočet. Na základě nich však vznikly pochybnosti o tom, že to byl deklarovaný dodavatel, kdo dodal předmětná plnění žalobci. V posuzovaném případě není vůbec zřejmé, jak byl stanoven rozsah předmětných plnění, zda v hodinách či podle plochy. Žalobce tedy neunesl své důkazní břemeno ani z hlediska rozsahu zdanitelného plnění.
13. Žalovaný vysvětlil, co jej vedlo k neprovedení navržených důkazů. Nepožadoval prokázání skutečností přesahující možnosti žalobce. Žalovaný se pokusil vyslechnout všechny osoby, které označil žalobce či účetní deklarovaného dodavatele. Identifikace osob v evidenci docházky však byla nedostatečná. Žalobce ji na výzvu nedoplnil. Z výpovědi paní D. nevyplývá, že pracovníky dodal deklarovaný dodavatel. Rozdíl mezi seznamy pracovníků měl žalobce povinnost vysvětlit, jelikož se týkají uplatněného nároku na odpočet daně. Žalovaný seznámil žalobce s obsahem a vyhodnocením dokazování doplněného v rámci odvolacího řízení a dal mu možnost na ně reagovat, čehož žalobce využil. Žalovaný proto navrhuje žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

### IV. Posouzení věci

14. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
15. Žaloba není důvodná.
16. V posuzované věci je spornou otázkou, zda byly splněny podmínky pro odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH. Zejména jde o to, zda žalobce dostatečně prokázal, že plnění, z nichž uplatňoval nárok na odpočet DPH, přijal od deklarovaného dodavatele, respektive, zda mu bylo plnění poskytnuto osobou v postavení plátce DPH.
17. Podle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván.
18. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, *správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.*

19. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout v souladu s citovanými ustanoveními tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. 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. 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 pochybnosti, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. 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. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 – 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 – 49).
20. 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 dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. *„Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.“* (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208).
21. Prvostupňový správce daně zahájil se žalobcem daňovou kontrolu na DPH v rozsahu přijatých plnění od společnosti Barbuda za zdaňovací období listopad 2018, prosinec 2018 a leden 2019 a následně ji rozšířil o zdaňovací období březen 2019 a duben 2019. Žalobce doložil především daňové doklady, smlouvu s deklarovaným dodavatelem, e-mailovou komunikaci s deklarovaným dodavatelem a skutečnost, že plnění hradil výhradně na jeho bankovní účet. Upozornil, že deklarovaný dodavatel plnění ve prospěch žalobce řádně vykázal v kontrolních hlášeních a daňových přiznáních. Je nesporné, že žalobce v daňovém řízení unesl své primární důkazní břemeno.

22. V průběhu daňové kontroly vznikly správci daně pochybnosti o skutečném přijetí deklarovaného plnění. Správce daně obdržel dva jmenné seznamy pracovníků, kteří měli být žalobci v rámci plnění poskytnuti deklarovaným dodavatelem. Jeden seznam od žalobce a jeden od deklarovaného dodavatele. Ani jedno jméno nebylo na obou seznamech. Správce daně proto kontaktoval hotel VSACAN, ve kterém byli dle sdělení prokuristky žalobce pracovníci na náklady žalobce ubytování. Také ten předložil jmenný seznam. Ani na něm se však žádné jméno neshodovalo s již předloženými seznamy. Správce daně seznámil žalobce se svými pochybnostmi ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 10. 10. 2019.
23. Žalobce reagoval dne 31. 10. 2019. Přiložil kontrolní docházkové listy, obsahující *skutečně* odvedenou práci poskytnutých agenturních pracovníků a jejich jména. Upozornil, že již doložil e-mailovou korespondenci, ve které je evidován seznam agenturních pracovníků a počet odpracovaných hodin. Během místního šetření dne 13. 6. 2019 byla přítomna paní P., která vypověděla, že pracuje pro deklarovaného dodavatele, zná jeho jednatele a pana M., se kterým jednal žalobce. Deklarovaný dodavatel jí přidělil k práci u žalobce. Žalobce vysvětlil, že jmenný seznam poskytnutý provozovatelem hotelu se týká i pracovníků další společnosti, se kterou žalobce spolupracuje.
24. Správce daně pokračoval v dokazování sám i v součinnosti s žalobcem. Dospěl k závěru, že k faktickému plnění došlo. Pojal však pochybnosti o tom, že pracovníky žalobci poskytl právě deklarovaný dodavatel. Správce daně zjistil, že jediným jednatelem a společníkem deklarovaného dodavatele byl pan H. Žalobce však jednal pouze s panem M., který nemá k této společnosti žádný prokazatelný právní vztah. Plnou moc po něm žalobce nevyžadoval. Tento „zástupce“ přinesl již podepsanou smlouvu. Prokuristka žalobce uvedla, že smlouva byla *asi podepsaná jednatelem*. Podpis na smlouvě odpovídá podpisům na fakturách. Tyto podpisy se však neshodují s ověřeným podpisem jednatele na plné moci ze dne 16. 5. 2018. Jednatele deklarovaného dodavatele se nepodařilo předvolat. Na adrese bydliště uvedené v obchodním rejstříku se nezdržuje a vlastník nemovitosti jej nezná. Na území ČR nebyl jednateli povolen pobyt.
25. Správce daně se neúspěšně pokusil kontaktovat také pana M. Deklarovaný dodavatel sídlil na tzv. virtuální adrese, nespolečně pracoval se správcem daně a byl nekontaktní. Dále nebyl uveden v evidenci agentur práce, svůj bankovní účet zveřejnil dne 17. 1. 2019. Platby ze dne 13. 12. 2018 a 14. 11. 2018 žalobce poukázal na nezveřejněný účet. Deklarovaný dodavatel obratem vybíral příchozí platby v hotovosti. Z účtu nebyla placena přijatá plnění, odvody na zaměstnance, nájem prostor ani žádné jiné platby. Dispoziční právo k účtu měl jednatel společnosti, výpisy z účtu chodily na adresu pana M.
26. Správce daně shrnul, že žalobce zahájil spolupráci se společností, která byla jen krátce v obchodním rejstříku, měla jednatele cizí státní příslušnosti, neměla nahlášenou provozovnu, neprezentovala svou činnost na webových stránkách a adresa sídla byla nestandardní. Měl být proto náležitě opatrný. Všechna přijatá plnění vykázaná deklarovaným dodavatelem byla v částce do 10 000 Kč. Realnost a oprávněnost těchto plnění proto nelze ověřit. Výkazy se tak jeví jako účelové, sledující snížení daňové povinnosti. Deklarovaný dodavatel nebyl registrován jako zaměstnavatel, ve vyúčtování daně z příjmu neuvedl žádné zaměstnance, ani na ně neodváděl srážkovou daň. Naopak v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 3. 7. 2018 do 31. 12. 2018 uvedl počet zaměstnanců 20 a mzdové náklady ve výši 4 585 500 Kč. Účetní deklarovaného

dodavatele vypověděl, že zaměstnanci pracovali na dohodu a jejich mzda nepřesáhla 10 000 Kč, což ovšem neodpovídá vykázaným mzdovým nákladům.

27. Všechny tyto skutečnosti budí dle správce daně pochybnosti o tom, že to byl deklarovaný dodavatel, kdo poskytl příslušná plnění. Žalobce přitom nevysvětlil ani zcela zásadní rozpor mezi jmennými seznamy, nedoložil dostatečnou identifikaci poskytnutých pracovníků, a ještě prohloubil pochybnosti prohlášením, že se seznam ubytovaných v hotelu VSACAN týkal i dělníků poskytnutých od další společnosti (což nevysvětluje absenci shody, byť i jen v jediném jméně). Tvzení prokuristky, že kontrolovala zdravotní průkazy a pracovní povolení pracovníků, nebylo ničím doloženo, a v případě pracovních povolení je v rozporu se zjištěnými skutečnostmi, jelikož nemohla být vydána pracovní povolení pro deklarovaného dodavatele, který nebyl v registru zaměstnavatelů.
28. Pochybnosti nerozptýlila ani paní P. přítomná v provozovně žalobce během místního šetření. Ta správci daně sdělila, že pracovala v kontrolovaném období u žalobce a že zprostředkovatelem byl deklarovaný dodavatel. V pekárně podle ní pracovali v zimě na konci roku 2018 další zahraniční pracovníci, jejich jména ani počet si nepamatovala. Ubytovaná byla v hotelu VSACAN, jednala s panem M. a zná i jednatele deklarovaného dodavatele. Paní P. však byla v místě provozovny hlášena k pobytu pouze ve dnech 17. – 18. 2. 2019, 13. – 14. 4. 2019, 18. – 19. 5. 2019. Přitom pouze jednu noc byla ubytovaná v hotelu VSACAN a hotelový účet si hradila sama v hotovosti. Správce daně proto pojal pochybnosti o věrohodnosti její výpovědi. Správce daně s těmito skutečnostmi seznámil žalobce výzvou k prokázání skutečností ze dne 17. 1. 2020 a vyzval jej, aby identitu dodavatele prokázal.
29. Žalobce v odpovědi na výzvu uvedl, že výzvu požaduje za nezákonnou, pochybnosti správce daně ve výzvě nebyly dostatečně odůvodněny a správce daně požaduje po žalobci prokázání skutečností, ve vztahu ke kterým žalobce netíží důkazní břemeno. Pochybnosti správce daně jsou dle žalobce založeny pouze na nekontaktnosti deklarovaného dodavatele. Uvedené skutečnosti svědčí pouze o tom, že deklarovaný dodavatel nebyl standardním subjektem. Žalobce má za to, že všechny skutečnosti rozhodné pro přiznání odpočtu dostatečným způsobem doložil. Správce daně podle něj relevantně nezpochybnil přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, nevypořádal se s předloženou docházkou, plány směn a e-mailovou komunikací žalobce a deklarovaného dodavatele.
30. Správce daně poté své závěry zopakoval při seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 14. 4. 2020. Také žalobce v následné reakci v podstatě setrval na svém postoji, který vyjádřil již v uvedené odpovědi na výzvu. Dle odůvodnění dodatečných platebních výměrů žalobce nepostupoval jako řádný hospodář, neprověřil si dostatečně deklarovaného dodavatele před navázáním obchodní spolupráce ani nevynaložil úsilí k tomu, aby zaznamenal tzv. auditní stopu a měl dostatek důkazů o poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem.
31. V odvolacím řízení správce daně provedl výslech J. D., zaměstnankyně žalobce, která vedla docházku externím pracovníkům. Ta vypověděla, že nebyla v kontaktu s nikým z vedení deklarovaného dodavatele. Na otázku, zda ví, kdo ukrajinské dělníky zaměstnával, případně vyslal k žalobci, uvedla, že netuší. Zaslýchla název deklarovaného dodavatele, ale víc se o to nezajímala. Ze zaměstnanců si pamatuje paní P. a manžele D. Správce daně provedl také výslech V. D., z něj vyšlo najevo, že svědek pracoval pro žalobce (být v jiném zdaňovacím období), práci mu zajistil pan M. O deklarovaném dodavateli nikdy neslyšel. Správce daně provedl také výslechy dalších čtyř osob uvedených na seznamech zaměstnanců

deklarovaného dodavatele a jeho účetního. Jejich obsah shrnuje žalovaný v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 2. 5. 2023. Ze žádného z výsledků nevyplývá, že by v předmětných zdaňovacích obdobích pracovali pro žalobce pracovníci poskytnutí deklarovaným dodavatelem.

32. Z uvedeného shrnutí dle zdejšího soudu plyne, že daňové orgány unesly důkazní břemeno stran pochybností o přijetí plnění od deklarovaného dodavatele. Deklarovaný dodavatel fungoval vysoce nestandardně (což ostatně připouští i žalobce), neevidoval žádné zaměstnance, resp. neevidoval ani jednu z osob, které byly poskytnuty žalobci. Tyto osoby dostatečně neidentifikoval ani žalobce, třebaže mu byly přiděleny do provozu. Žalobce jim měl platit ubytování v místě, kde se však fakticky nezdržovaly. Žalobce jednal s panem M, který nedoložil žádné oprávnění k jednání za deklarovaného dodavatele, a podpisy na smlouvě a vystavených fakturách neodpovídaly podpisu osoby oprávněné jednat za deklarovaného dodavatele. Již tyto skutečnosti jsou dle zdejšího soudu pro unesení důkazního břemene správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dostačující. V důsledku toho proto bylo na žalobci, aby jinými důkazními prostředky prokázal, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je deklarováno na daňových dokladech.
33. Nad rámec zjištění správce daně žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že existují i důvodné pochybnosti o tom, jaký byl skutečný předmět a rozsah přijatých plnění. Dle smlouvy o dílo bylo předmětem plnění zajištění pomocných a úklidových prací, fakturováno bylo za úklid plochy, avšak vedoucí pracovnice žalobce, paní D., uvedla, že ukrajinskí pracovníci vykonávali práci jako pomocníci pekaře, zpracovávali těsto (bod 64 a 67 napadeného rozhodnutí). Tyto pochybnosti sdílí i zdejší soud s tím, že si lze legitimně položit otázku, zda se fakticky v případě dotčených ukrajinských pracovníků (ať již je poskytl kdokoliv) nejednalo spíše o zastřené agenturní zaměstnávání. To plyne zejména z vyjádření samotného žalobce, který pracovníky v písemnostech založených v daňovém spise výslovně označuje za „agenturní pracovníky“ nebo „agenturní zaměstnance“. Dle výpovědi paní D. byli poskytnutí pracovníci na základě rozpisu směn zařazeni do běžného provozu žalobce spolu s kmenovými zaměstnanci. Pokud je předložená evidence docházky věrohodná, lze pouze na okraj poznamenat, že z ní plyne flagrantní porušování pracovně právních předpisů. Např. v březnu 2019 měla paní P. odpracovat 305 hodin (4 po sobě jdoucí dny jsou zde evidovány 14hodinové pracovní směny), v říjnu 2018 u žalobce 5 pracovníků mělo odpracovat více než 310 hodin, jeden z nich dokonce 357 hodin.
34. To jsou dle zdejšího soudu další okolnosti, které měly žalobce vést k obezřetnosti stran toho, který subjekt a jaké plnění mu fakticky poskytuje. Z napadeného rozhodnutí dále plyne, že jistou obezřetnost žalobce přece jen zachoval, neboť v případě zdaňovacích období, za která podal dodatečná daňová přiznání (na základě opravených faktur se zahrnutou DPH), žalobce deklarovanému dodavateli DPH neuhradil s tím, že počká na výsledek šetření finančním úřadem (protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 10. 5. 2019 a protokol o ústním jednání ze dne 27. 11. 2019). Touto obezřetností se však pochybnosti správce daně mohly pouze prohloubit. V případě běžného obchodního vztahu odběratel dodavateli za plnění (včetně DPH) platí v datu splatnosti faktur. Situace, kdy žalobce nárokuje odpočet na DPH, ale zároveň s platbou DPH dodavateli čeká na výsledek šetření finančním úřadem, se tudíž jeví značně nestandardní.
35. Žalobce namítá, že žalovaný doplnil dokazování, aniž by s novými skutečnostmi žalobce seznámil, a že se žalobce až z napadeného rozhodnutí dozvěděl, jakým způsobem byla

deklarovanému dodavateli stanovena daň. S tím byl ovšem žalobce seznámen v bodu 4 seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 2. 5. 2023. Již tohoto dne se dle spisového přehledu ve spisu žalovaného nacházela anonymizovaná verze zprávy o daňové kontrole společnosti Barbuda, a zdejší soud ověřil, že se tam doposud nachází. Námitka je proto nedůvodná.

36. Žalobce dále napadá důkazy, které žalovaný provedl, a naopak uvádí důkazy, které žalovaný provést měl, ale neprovedl. Žalovaný dle žalobce vyslechl osoby, které s deklarovaným plněním neměly žádnou souvislost, a naproti tomu se ani nepokusil kontaktovat poskytnuté pracovníky dle seznamu předloženého žalobcem, jejichž výpověď žalobce navrhl.
37. Dle zdejšího soudu měly vyslechnuté osoby s deklarovaným plněním souvislost. Jednalo se totiž o osoby, které jako pracovníky poskytnuté žalobci označil deklarovaný dodavatel nebo jeho účetní. Z výsledků pak vyšlo najevo, že vyslechnutí svědci nebyli poskytnuti deklarovaným dodavatelem žalobci, ale také to, že v některých případech (např. výpověď pana D.) zprostředkoval práci pan M. jako fyzická osoba, nikoliv jako zástupce deklarovaného dodavatele. Co se týče svědků navržených žalobcem, správci daně byla s jedinou výjimkou známa pouze jejich jména a příjmení (jejich fonetický přepis), což je pro jejich identifikaci za účelem výpovědi nebo ověření jejich pobytu nedostačující. Na tuto skutečnost žalovaný žalobce upozornil. Žalobce však ani na výzvu bližší údaje nedoplnil, jelikož jimi nedisponoval.
38. Správce daně po žalobci nepožadoval, aby detailně dokládal vnitřní systém dodavatelů. Bylo však na žalobci, aby prokázal, že plnění uvedené na daňových dokladech dodal deklarovaný dodavatel. To po žalobci objektivně požadovat lze, jelikož na základě prokázaných pochybností správce daně bylo na žalobci, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost svého účetnictví jinými důkazními prostředky. Obecně platí, že navrhne-li daňový subjekt k prokázání svého tvrzení provedení důkazu, musí jej dostatečně identifikovat, neboť možnost správce daně provést důkazní prostředek navrhovaný daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 – 34, nebo ze dne 30. 6. 2022, č. j. 3 Afs 393/2020 – 32). V obdobné věci Nejvyšší správní soud potvrdil postup žalovaného, který nevyslechl svědky identifikované pouze jmény (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2022, č. j. 9 Afs 409/2018 – 73, bod 37).
39. Jedinou výjimkou v tomto ohledu byla paní V. P., která se v provozovně žalobce nacházela v době místního šetření. Ta správci daně sdělila, že pracovala u žalobce a zprostředkovatelem byl deklarovaný dodavatel. Ubytovaná byla v hotelu VSACAN, jednala s panem M. a zná i jednatele deklarovaného dodavatele. Správce daně ovšem poté zjistil, že paní P. byla v místě provozovny žalobce hlášena pouze několik dnů, v hotelu VSACAN bydlela pouze jednu noc, nefiguruje na seznamu zaměstnanců společnosti Barbuda, pracovala pro žalobce i v době, kdy již žalobce plnění od společnosti Barbuda nedeklaroval (v červnu 2019), a dle prokuristky žalobce jí 2 dny po místním šetření paní P. sdělila, že musí odjet z rodinných důvodů. Správce daně ze shora uvedených důvodů zhodnotil, že ani sdělení paní P. uskutečnění zdanitelného plnění v podobě pomocných a úklidových prací deklarovaným dodavatelem neprokazuje.
40. Správce daně se pokusil provést výslech pana M. a jednatele deklarovaného dodavatele prostřednictvím mezinárodního dožádání. Neúspěšně. Pana M. se pokusil správce daně kontaktovat také na telefonním čísle, které získal během výslechu od pana D. Správce daně

35/2023

také vyzval policii, aby zjistila, zda se tyto osoby zdržují na území ČR. V odpovědi bylo uvedeno, že pan H. není přihlášen k pobytu v ČR a neměl by se zdržovat na území schengenského prostoru. Pan M. měl povolený trvalý pobyt ve Slušovicích, majitel příslušné nemovitosti oznámil dne 29. 8. 2019 výpověď z nájmu, a pan M. od té doby neoznámil novou adresu pobytu. Totéž zjistil správce daně při místním šetření. Není tedy pravda, že by se správní orgány nepokusily o výslech jednatele deklarovaného dodavatele a pana M. Předvolání ani předvedení svědka zjevně nemohlo být úspěšné, a další snaha v tomto směru by byla bezpředmětná.

41. Daňové orgány tedy nepochybily, když neprovedly výpovědi svědků navržených žalobcem. Vadou není ani to, že daňové orgány provedly výslechy, které žalobce nenavrhl, neboť dle § 92 odst. 2 daňového řádu není správce daně při dokazování vázán jen návrhy daňových subjektů. Ani na hodnocení výpovědi účetního deklarovaného dodavatele a zaměstnankyně žalobce neshledal soud žádné pochybení. Z obsahu výpovědi nevyplývá, že by účetní potvrdil skutečné dodání tohoto plnění. Vypověděl, že neví, kdo tyto služby prováděl a co bylo jejich předmětem. Pro společnost pouze dle pokynů vytvářel faktury. Zaměstnankyně, která měla na starost poskytnuté pracovníky, odpověděla na přímou otázku, zda ví, kdo tyto pracovníky zaměstnával či vyslal k žalobci, že netuší, pouze ví, že *padal název Barbuda*. Z pracovníků si vybavuje manžele D. a paní P.
42. Žalobce dále považuje za nedostatečné, jakým způsobem se žalovaný vypořádal se svými opačnými závěry ve skutkově shodných věcech, ve kterých vystupoval totožný deklarovaný dodavatel. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2021, č. j. 7 Afs 44/2021 – 29, dle kterého důkazní situace týkající se různých zdaňovacích období (a různých plnění) nelze směšovat. Tyto je naopak nutno posuzovat v zásadě samostatně. Ve věcech, na které odkazuje žalobce, se dle žalovaného jednalo o jiné subjekty a odlišná plnění. Zdejší soud souhlasí s tím, že toto vysvětlení je obecné. Svou obecností však odpovídá námitce žalobce v odvolacím řízení. Žalobce ostatně ani zdejšímu soudu odkazovaná rozhodnutí nepředložil a ten si tak jen stěží může udělat představu o tom, zda se opravdu jednalo o *naprosto shodné* případy, jak žalobce tvrdí.
43. Žalobce sám uznává, že v odkazovaných věcech šlo o jiný předmět plnění. Shodné znaky, které žalobce uvádí (základem obchodní spolupráce byla písemná forma smlouvy, platby probíhaly přes bankovní účty, plnění bylo řádně kontrolováno, daňové subjekty se shodly na konkrétní osobě zastupující deklarovaného dodavatele, deklarovaný dodavatel vykázal plnění jak v kontrolních hlášeních, tak daňových přiznáních), správce daně v nynější věci nerozporoval, ani na jejich základě nepojal pochybnosti o přijetí plnění od deklarovaného dodavatele. V návrhu stanoviska k odvolání pak správce daně uvedl, že ve srovnávaných případech předložil daňový subjekt plnou moc zástupce deklarovaného dodavatele, svářečské průkazy a alespoň některá jména se na předložených seznamech shodovala. Správce daně také upozornil na další dva případy, ve kterých nebyl jiným daňovým subjektům nárok na odpočet z deklarovaných přijatých plnění od společnosti Barbuda přiznán. Dle zdejšího soudu by bylo vhodnější, aby tyto úvahy žalovaný promítl do odůvodnění napadeného rozhodnutí. Vzhledem k obecné formulaci námitek žalobce v odvolacím řízení však obtočí i obecnější odůvodnění napadeného rozhodnutí.
44. Žalobce podstatnou část argumentace zaměřil na polemiku o tom, zda deklarovaný dodavatel vykonával či nevykonával ekonomickou činnost. Uzavřel, že ze všech důkazů, a to včetně smluv uzavřených deklarovaným dodavatelem s jinými odběrateli (a výsledků daňových

35/2023

řízení s některými z odběratelů), se jednoznačně podává, že deklarovaný dodavatel byl ekonomicky činný, měl svého vlastního účetního, pana R., vystupoval za něj pan M., který i sjednával a uzavíral obchodní případy, a ve všech případech bylo plnění řádně poskytnuto. To, že se následně stal deklarovaný dodavatel pro daňové orgány nekontaktním, dle žalobce neznačí, že by předtím nevykonával ekonomickou činnost.

45. Zdejší soud se žalobcem souhlasí v tom, že z podkladů řízení neplyne závěr o absenci jakékoliv obchodní činnosti deklarovaného dodavatele. Na takovém závěru však napadené rozhodnutí není postaveno. Pokud tedy žalobce v průběhu jednání odkazoval na bod 23 rozsudku SDEU ze dne 7. 3. 2024 ve věci C-341/22 *Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA*, podle něhož postavení osoby povinné k DPH není podmíněno dodržením podmínky spočívající v tom, že tato osoba uskutečňuje plnění překračující určitou hranici příjmů, nýbrž důležitá je pouze otázka, zda uvedená osoba skutečně vykonává ekonomickou činnost, tento odkaz se dle zdejšího soudu míjí s důvody napadeného rozhodnutí. Žalobce dále v průběhu jednání opakovaně upozornil na 9 odběratelů společnosti Barbuda (listinu s jejich obchodními firmami zdejší soud neprovedl k důkazu, neboť se jedná o listinu vyhotovenou žalobcem, jejíž obsah je součástí žaloby). Ani skutečnost, že také jiné subjekty deklarovaly v daném zdaňovacím období přijetí plnění od společnosti Barbuda, ovšem není způsobila prokázat přijetí sporného plnění žalobcem.
46. Žalovaný uvedl, že skutečnosti zmíněné ve vztahu k deklarovanému dodavateli bez dalšího nevedly k odepření nároku na odpočet. Jednalo se však ve spojení s ostatními zjištěními o skutečnosti, na základě kterých daňovým orgánům vznikly oprávněné pochybnosti o poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem v deklarovaném rozsahu, a takto je potřeba na ně v tomto řízení nahlížet. Odkaz na jiná rozhodnutí žalovaného však ani zde není příležitavý. Pokud v jiných řízeních daňový subjekt byl schopen prokázat přijetí (jiného) plnění od deklarovaného dodavatele, neznamená to, že se tak automaticky stane i ve všech dalších věcech, ve kterých bude totožný subjekt vystupovat jako deklarovaný dodavatel. Daňové orgány žalobci neodmítly nárok na odpočet daně ani proto, že si neověřil, zda existuje právní vztah mezi dodanými pracovníky a deklarovaným dodavatelem, a zda tento dodavatel nahlásil své pracovníky na příslušných úřadech. Učinily tak proto, že žalobce nebyl schopen prokázat, že deklarovaný dodavatel žalobci poskytl plnění uvedené na daňových dokladech.
47. Pokud se jedná o hmotněprávní podmínku týkající se dodavatele zdanitelného plnění, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208, č. 4336/2022 Sb. NSS, v návaznosti na rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*, uzavřel, že SDEU potvrdil to, „že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně“. Ačkoli v rámci boje proti podvodům na DPH nelze obecně vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda je dodavatel dotčeného zboží nebo poskytovatel dotčených služeb v postavení osoby povinné k dani, jinak je tomu za situace, kdy je prokázání tohoto

postavení nezbytné pro ověření, zda je naplněna tato hmotněprávní podmínka nároku na odpočet (bod 37 citovaného rozhodnutí SDEU). Daňový subjekt je pro uplatnění nároku na odpočet DPH povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a použito pro její ekonomickou činnost (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2022, č. j. 9 Afs 409/2018 – 73).

48. Na tom nic nemění ani odkaz žalobce na rozhodnutí SDEU ve věcech C-324/11 *Gábor Tóth* a C-610/19 *Vikingo Fővállalkozó*. Jejich závěry zdejší soud obecně neodmítá, nicméně zároveň je nutné ve shodě s Nejvyšším správním soudem podotknout, že SDEU zde neřešil ani nerefletoval výjimku pro malé podniky dle čl. 282 a násl. Směrnice Rady 2006/112 ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále „Směrnice“). Česká republika totiž využila čl. 287 Směrnice a zavedla institut plátce a provedla tak diferenciaci osob povinných k dani dle obratu, kdy plná práva a povinnosti ze Směrnice a zákona o DPH (včetně nároku na odpočet daně) dopadají pouze na osoby s postavením plátce. Z tohoto důvodu je třeba znát osobu dodavatele, aby mohlo být ověřeno nejenom to, že se jedná o osobu povinnou k dani, nýbrž i to, že se jedná o plátce a může si tak nárokovat odpočet daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2022, č. j. 5 Afs 120/2021 – 33).
49. Žalobce v žalobě poukazuje na skutečnost, že zahájil spolupráci s deklarováním dodavatelem v době, kdy tento nebyl plátcem DPH. Po jeho registraci pak došlo k opravě již přijatých faktur. Pokud orgány daňové správy v mezidobí deklarování dodavatele registrovaly, nelze žalobci klást k tíži, že jej měl za spolehlivého dodavatele.
50. Otázka registrace k DPH je otázkou evidenční (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2014, 8 Afs 59/2013 – 33). Z toho, že je deklarován dodavatel registrován k DPH, nelze usuzovat na jeho spolehlivost. To jsou otázky skutkové, které se v rámci řízení o registraci plátce podrobně nezjišťují. Žalovaný současně netvrdí, že by deklarováný dodavatel v daném období žádnou ekonomickou činnost neprovozoval. Pouze nemá za prokázané, že deklarováný dodavatel dodal sporná plnění žalobci.
51. Pan Midyanka se bez oprávnění k zastupování deklarování dodavatele objevil v kanceláři žalobce s již podepsanou smlouvou předtím, než došlo k registraci deklarování dodavatele k DPH. Tato ani ostatní okolnosti vzbuzující na straně správce daně pochybnosti o uskutečnění plnění ze strany deklarování dodavatele se v rámci řízení o registraci plátce DPH nezkoumaly. Žalobce odkazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 11. 2018, č. j. 31 A 123/2018 – 35, a rozsudek SDEU ze dne 14. 3. 2013, C-527/11, *Ablesio*). Tyto rozsudky však v nynější věci nejsou přílehlavé a argumentaci žalobce nepodporují. Zdejší soud v odkazovaném rozhodnutí uvedl, že v registračním řízení se v každém jednotlivém případě může rozsah důkazního břemene lišit v závislosti na tom, jakými informacemi již správce daně disponuje, potažmo jaké informace si má v souladu se základními zásadami správy daní sám opatřit primárně způsobem, který daňový subjekt nezatěžuje, tj. zejména z veřejných či úředních databází. Podstatou rozhodnutí SDEU je úvaha, že odmítnutí přidělit identifikační číslo pro účely DPH nemůže mít v zásadě vliv na nárok osoby povinné k dani na odpočet DPH odvedené na vstupu, pokud jsou splněny hmotněprávní podmínky, které zakládají tento nárok, a dále, že daňové orgány mohou odmítnout přidělit identifikační číslo pro účely DPH osobě povinné k dani v zásadě pouze tehdy, pokud bude pravděpodobně použito podvodným způsobem.

35/2023

52. Žalobce tvrdí, že v registračním řízení byla společnost Barbuda opakovaně vyzývána ke splnění povinnosti a na výzvy nereagovala. Jako případ uvádí výzvu ze dne 15. 10. 2018. Ve spise je však založena odpověď deklarovaného dodavatele ze dne 4. 1. 2019 na obsahově shodnou (opakovanou) výzvu ze dne 27. 11. 2018. Lze jistě polemizovat o tom, zda deklarovaný dodavatel doložil všechny správcem daně požadované doklady. Není ovšem pravdou, že by na výzvu správce daně vůbec nereagoval. Zdejší soud nemůže detailně hodnotit řízení o registraci plátce, které není v nyní posuzované věci předmětem řízení. Výsledky registračního řízení však zjevně nevyvrací pochybnosti týkající se přijetí plnění od deklarovaného dodavatele.
53. Žalobce také zmiňuje, že registrace deklarovaného dodavatele k dani z přidané hodnoty vyplynula především z plnění uskutečněných ve prospěch žalobce. To však ze zjištěných skutečností nijak nevyplývá. Celková hodnota deklarovaných plnění poskytnutých žalobci za všechna kontrolovaná zdaňovací období činí v základu daně cca 300 000 Kč.
54. Žalobce tvrdí, že je nesprávná interpretace, že pan H. nemohl být jednatelem deklarovaného dodavatele. Žalovaný však k takovému závěru v napadeném rozhodnutí nedospěl, naopak se napříč napadeným rozhodnutím vyjadřuje o panu H. jako o jednatele deklarovaného dodavatele.
55. Žalobce tvrdí, že pan M. vystupoval za deklarovaného dodavatele, jelikož jako zástupce jednal s ostatními odběrateli, účetním, a byly mu zasílány výpisy z bankovního účtu společnosti. Jak žalovaný správně konstatoval, to, komu jsou doručovány výpisy z bankovního účtu, neprokazuje oprávnění této osoby jednat za deklarovaného dodavatele. Dispoziční právo k účtu podle vyjádření bankovní instituce pan M. neměl. Ustanovení § 38 odst. 1 zákona č. 21/1992 Sb., o bankách, se na tuto situaci nevztahovalo, neboť se jednalo pouze o adresu k doručování, určenou samotným klientem. Ani to, že pan M. jednal s jinými subjekty, neprokazuje, že by měl oprávnění zastupovat deklarovaného dodavatele. Daňové orgány nepopírají, že žalobce nebo jiný subjekt jednal s panem M. Důležité je, že v řízení nebylo prokázáno, že by měl tento ve vztazích se žalobcem oprávnění k zastupování deklarovaného dodavatele, respektive že za něj jednal. Prokuristka žalobce uvedla, že si v obchodním rejstříku zkontrolovala deklarovaného dodavatele včetně toho, kdo za něj může jednat. Zdejší soud se ztotožňuje s pochybnostmi daňových orgánů, pokud po takové kontrole žalobce (resp. jeho prokuristka) jednal s jinou osobou bez plné moci a s předem podepsanou smlouvou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2021, č. j. 1 Afs 213/2021 – 30).
56. Co se týče sporu ohledně zápisu počtu příloh doložených deklarovaným dodavatelem v průběhu registračního řízení k jednomu z podání, souhlasí zdejší soud se žalovaným, že zápis na první pohled odpovídá variantě 1 sv (zkratka pro jeden svazek), nikoliv číslu 115. Závěr žalovaného tedy není nepřezkoumatelný, když nikoho nevyslechl, jelikož k tomuto závěru lze dospět na základě vizuální kontroly sporného zápisu. Je pravda, že z takového zápisu není zřejmé, jaký je konkrétně počet listin, a zda jsou tedy ve spise obsaženy všechny. Nicméně ze samotného spisu nevyplývá, že by konkrétní listiny chyběly, a žalobce na žádné konkrétní chybějící listiny nepoukazuje. Mezi přílohami jsou založeny soupisy faktur a kopie pasů zaměstnanců tak, jak je na průvodní listině uvedeno. Ani úvaha, že v případě dodání 115 příloh by pravděpodobně deklarovaný dodavatel splnil povinnosti stanovené výzvou (což podle žalobce pouze listinami založenými ve spise nesplnil), nemá žádný reálný

35/2023

základ. Tvrzení, že daňové orgány zastírají skutečný stav, je tak pouze ničím nepodloženou domněnkou.

57. Žalobce namítá, že předložil dostatek důkazů. Část z nich ale směřovala pouze k naplnění primárního (formálního) důkazního břemene. U části z nich daňové orgány prokázaly pochybnosti o jejich správnosti, průkaznosti nebo úplnosti (např. veškeré důkazy týkající se identity pracovníků, výpověď paní P.). V souhrnu nelze souhlasit se žalobcem, že unesl důkazní břemeno a prokázal splnění hmotněprávních podmínek pro odpočet daně.
58. Pravdou je, že ve spise jsou v rozporu s odůvodněním napadeného rozhodnutí založeny mimo smlouvy mezi žalobcem a deklarováným dodavatelem i další smlouvy, ve kterých vystupuje deklarováný dodavatel jako smluvní strana (jedná se o přílohy podání v registračním řízení, které založil správce daně do spisu dne 24. 8. 2021). Žalovaný také uvádí, že k prokázání dodání předmětného plnění deklarováným dodavatelem nelze použít daňové doklady jiných subjektů týkající se jiných transakcí. Žalobce se však odkazem na smlouvy nesnažil prokázat dodání plnění deklarováným dodavatelem, nýbrž to, že deklarováný dodavatel vykonával ekonomickou činnost.
59. Žalovaný se tedy dopustil dílčího pochybení, když přehlédl smlouvy obsažené ve spise a nevypořádal se s nimi. O nestandardní obchodní činnosti deklarováného dodavatele však svědčí množství dalších skutečností, a i s přihlédnutím ke smlouvám (týkajícím se jiných plnění a odběratelů) má soud za to, že pochybnosti daňových orgánů vyvráceny nebyly. Soud na tomto místě opakuje, že k odepření nároku na odpočet daně nedošlo proto, že by správce daně popřel ekonomickou činnost deklarováného dodavatele, nýbrž proto, že nebylo prokázáno, že tento dodavatel dodal žalobci předmětná plnění. Také již bylo zmíněno, že ani plnění pro jiné odběratele není důkazem o dodání plnění v nyní posuzované věci.
60. Žalobce namítá, že nemusel vyvracet pochybnosti, které správce daně pojal o jmenném seznamu doloženém deklarováným dodavatelem. Tímto způsobem však překrucuje podstatu vzniklé pochybnosti. Vzhledem k tomu, že se seznamy lišily, vznikla pochybnost o identitě pracovníků, tedy i o jmenném seznamu předloženém žalobcem, a konečně o tom, zda to byl opravdu deklarováný dodavatel, kdo dodal zaměstnance žalobci. Nešlo tedy o pochybnost o jmenném seznamu, která by se netýkala nyní posuzované věci.
61. Konečně žalobce popírá existenci pochybností o rozsahu plnění, ačkoliv přiznává, že předmět plnění byl po stránce výpočtu zavádějící. Pracovníci dle žalobce vykonávali rozličné pomocné práce, které nebylo jednoduché ocenit. Smluvna byla cena 10 Kč za m<sup>2</sup> úklidu. Účtována však byla cena v hodinách podle průměrné mzdy poskytnutých pracovníků – 95 Kč/h.
62. Když byl žalobce s výpočtem ceny plnění konfrontován poprvé, uváděl přibližnou rozlohu svých provozoven a uvedl, že se nejedná jen o plochu pekárny, ale také plechy, vozíky a vály. Dodavatel dle žalobce *bude mít pravděpodobně nějaký vzorec, který si nějak přepočtou*. Podkladem pro fakturaci ovšem byla pouze jména pracovníků a odpracovaný počet hodin (což žalobce výslovně potvrdil). To odpovídá již shora shrnutým pochybnostem žalovaného o tom, co bylo skutečně předmětem plnění (zda to byly úklidové a pomocné služby, kdy je z povahy věci odměňován výsledek práce, nebo toliko poskytnutí pracovní síly, kdy je naopak obvyklé odvíjet odměnu od odpracovaných hodin) a jaký byl jeho skutečný rozsah. Konkrétní mechanismus, kterým byly evidované odpracované hodiny jednotlivých

pracovníků dle evidence docházky následně podle žalobce transformovány na uklizenou plochu v m<sup>2</sup> (podle níž bylo fakturováno), je dle zdejšího soudu z hlediska pochybností správce daně podružný. Z tohoto důvodu k této otázce soud neprovedl ani žalobcem navrhovaný důkaz výsledkem svědkyně, účetní žalobce, paní P., která se dle žalobce měla vyjádřit právě k této otázce. Nadto platí, že pokud by měl popis činnosti účetní při zpracování výkazů evidované docházky podstatný význam z hlediska zákonnosti napadeného rozhodnutí, případný nedostatek skutkových zjištění v tomto směru by nebylo možné zhojit v soudním řízení.

63. Pro nynější řízení je taktéž nepodstatné, jakým způsobem probíhala fakturace žalobci ze strany jiných subjektů v jiných zdaňovacích obdobích. I pokud by žalobce v minulosti při získávání pracovní síly (nebo coby objednatel úklidových a pomocných služeb) postupoval obdobným způsobem, nic by to nezměnilo na posouzení nynější věci. Z tohoto důvodu nebyly provedeny k důkazu ani žalobcem navrhované přijaté faktury od jiných subjektů.
64. Žalobce vyjádřil také své pochybnosti o správnosti výsledku daňového řízení u deklarovaného dodavatele. Zdejší soud je však vázán v rozsahu přezkumu předmětem řízení, a proto se k daňovému řízení u deklarovaného dodavatele vyjadřovat nemůže. Z toho, že byla deklarovanému dodavateli v jiném řízení doměřena daň, však nelze automaticky usuzovat na to, že dodal deklarovaná plnění žalobci. Žalovaný navíc dodal, že plnění zachycená na šetřených daňových dokladech prvostupňový správce daně u společnosti Barbuda vyloučil z řádku č. 1 daňového přiznání, tedy z uskutečněných zdanitelných plnění.

#### V. Závěr a náklady řízení

65. Ze shora uvedených důvodů zdejší soud žalobu zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 s. ř. s. Neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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.

35/2023

Brno 14. března 2024

David Raus v.r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.