



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Tomáše Kocourka a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **R-PALET s.r.o.**, se sídlem Lštění 36, Blížejov, zastoupená Mgr. Bc. Klárou Luhanovou, advokátkou se sídlem Šafaříkovy sady 2455/5, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 10. 2022, č. j. 35897/22/5300-21441-712599, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 11. 2023, č. j. 55 Af 9/2022-57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 26. 4. 2021, č. j. 786334/21/2305-50522-404844 (dále jen „platební výměr“), vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen roku 2018 ve výši 142 277 Kč. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl její odvolání a platební výměr potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou, kterou krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Krajský soud dospěl k závěru, že žalobkyně nemá nárok na odpočet DPH, neboť neprokázala, jaký rozsah prací se vztahuje k jednotlivým dodavatelům a že faktický dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. V posuzované věci žalobkyně správci daně předložila účetní doklady k dodávce zboží, ačkoli tvrzené

a prokazované zdanitelné plnění spočívalo v dodávce prací, konkrétně svářečských a montážních prací společností ESODARON, s. r. o. a King Trade, s. r. o. (nyní King Trade, s. r. o., v likvidaci), které měli údajní zaměstnanci těchto společností vykonat ve spolupráci se zaměstnanci společnosti KONSTRUKTPOL, s. r. o. Účetní doklady tak dle krajského soudu nebyly průkazné a neodpovídaly skutečnosti, následkem čehož došlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni. Bylo tak na žalobkyni, aby prokázala soulad svých tvrzení se skutečností, anebo aby svá původní tvrzení korigovala a revidovaná tvrzení prokázala.

[3] Žalobkyně své důkazní břemeno v daňovém řízení dle krajského soudu neunesla, neboť nebylo prokázáno, že pracovníci provádějící předmětné práce skutečně náleželi k dodavatelům žalobkyně a že dodavatelé žalobkyně nebo jiná osoba povinná k dani poskytli žalobkyni subdodávku svářečských a montážních prací v deklarovaném rozsahu. Není totiž zřejmé, v jakém rozsahu a kým byly tyto práce provedeny a podle čeho byla určena jejich cena. Na podporu uvedeného závěru krajský soud zdůrazňuje nejvýznamnější skutkové okolnosti vyplývající z daňového spisu a uzavírá, že faktické vztahy mezi společnostmi podílejícími se na výrobě palet jsou natolik nejasné, že nelze s jistotou zjistit, co která společnost dělala a v jakém rozsahu. Nelze ostatně ani ozřejmit, zda dělníci fakticky se vyskytující v místě prací byli zaměstnanci společností ESODARON, s. r. o. a King Trade, s. r. o. S ohledem na podezření oblastního inspektorátu práce, že okolnosti 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.

II. Argumentace účastníků řízení

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku a uvádí, že krajský soud jednoznačně nevymezil, jaké důvodné pochybnosti vedly k převrácení důkazního břemene, když k tomu došlo několikrát. Stěžovatelka má dále za to, že krajský soud dostatečně nevyvrátil její procesní obranu a že jeho dosažený skutkový závěr nevyplývá z dokazování, nýbrž z ničím nepodpřených domněnek. Podle stěžovatelky není dostatečným odůvodněním, že svědecká výpověď je příliš obecná, nesrovnalosti ve výpovědích nelze paušalizovat a je třeba zohlednit i plynutí času.

[6] Dále má stěžovatelka za to, že skutková podstata věci, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spise a že při jejím zjišťování byl porušen zákon takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit. Pokud krajský soud svědeckým výpovědím neuvěřil, měl uvést, v čem se lišily od skutečnosti. Napadený rozsudek i napadené rozhodnutí významně vycházejí ze zprávy oblastního inspektorátu práce, podle které mělo být zjištěno, že výkon pracovní činnosti zaměstnanců King Trade, s. r. o. vykazuje znaky agenturního zaměstnávání, k němuž tato společnost neměla povolení. Stěžovatelka však namítá, že společnost King Trade, s. r. o. nikdy nebyla shledána vinnou nelegálním zprostředkováním zaměstnání a zmíněná zpráva oblastního inspektorátu práce obsahuje pouze nepodložené domněnky. Nebylo povinností stěžovatelky kontrolovat, že

pokračování

její dodavatel plní své smluvní povinnosti řádně přihlášenými zaměstnanci. Stěžovatelka má za to, že v daňovém řízení byly přehlíženy veškeré důkazy svědčící v její prospěch, v čemž spatřuje znaky svévole. Všichni svědci popisují spolupráci mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli stejně. Je prokázáno, že předmětné zdanitelné plnění se uskutečnilo, přičemž je zřejmé, že jej provedli dodavatelé stěžovatelky, neboť nikdo jiný je provést nemohl. Že by se mohlo jednat o zastřené zaměstnance společnosti KONSTRUKTPOL, s. r. o., z žádného důkazu nevyplývá. Nebylo ani prokázáno jakékoli propojení společnosti KONSTRUKTPOL, s. r. o. a předmětných dodavatelů. Stěžovatelka má za to, že v posuzované věci existuje nezpochybnitelná a ucelená auditní stopa od výrobního procesu až k jeho dodání koncovému zákazníkovi. Souhrnně řečeno, stěžovatelka prokázala všechny zákonné náležitosti pro odpočet DPH a předložila veškeré důkazy, které mohla shromáždit; nelze po ní vyžadovat, aby investigativní činností zjišťovala, zda její obchodní partneři neporušují nějaké veřejnoprávní normy. Pokud z dokazování vyplynulo, že zdanitelná plnění nemohla poskytnout jiná osoba než dodavatelé, pak nelze nárok odmítnout, neboť obě společnosti jsou plátcí DPH (viz rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 334/2017).

[7] Nezákonnost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatelka v hodnocení přenosu důkazního břemene. Nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že vznikly vážné a odůvodněné pochybnosti ohledně předložených účetních dokladů. Dále pak stěžovatelka rozporuje, že by daňový subjekt měl prokázat tvrzené skutečnosti s absolutní jistotou, neboť judikatura požaduje pouze dostatečnou míru pravděpodobnosti (viz rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 23/2018). Soud navíc při hodnocení důkazů nezohlednil plynutí času, v jehož důsledku mohou být svědecké výpovědi obecnější.

[8] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl její zamítnutí. K námitce stran nezákonnosti závěru krajského soudu o přechodu důkazního břemene zpět na stěžovatelku žalovaný připomíná, že sama stěžovatelka v žalobě uvedla, že správce daně do jisté míry prokázal, že předmět plnění zcela neodpovídá účetním dokladům a souvisejícím dokumentům. Žalovaný má za to, že je nesporné, a stěžovatelka tuto skutečnost nerozporuje, že předmětem zdanitelného plnění ve skutečnosti nebyly konkrétní výrobky, jak je uvedeno v účetních dokladech, nýbrž práce. K tomu žalovaný uvádí, že skutečnost, že údaje uvedené v účetních dokladech neodpovídají realitě, je sama o sobě dostatečným důvodem pro zpochybnění předložených účetních dokladů ve vztahu k předmětu a rozsahu deklarovaných zdanitelných plnění.

[9] Ohledně prokazování tvrzených skutečností žalovaný namítá, že po stěžovatelce nepožadoval prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale stěžovatelce se nepodařilo svá tvrzení prokázat ani bez vážných pochybností. Z provedeného dokazování vyplynulo, že dodavatelé stěžovatelky nemají zaměstnance, kteří by byly schopni objednanou práci vykonat; předložená účetní dokumentace nebyla v souladu se skutečným stavem a svědecké výpovědi byly velmi obecné a částečně i vzájemně rozporné, přičemž žádný z provedených důkazů nebyl s to bez pochybností prokázat, kdo přesně provedl sporné svářečské a montážní práce a jaký byl rozsah těchto prací.

[10] Žalovaný dále rozporuje, že by napadené rozhodnutí žalovaného a napadený rozsudek významně vycházely ze sdělení oblastního inspektorátu práce, že výkon pracovní

činnosti zaměstnanců jednoho z dodavatelů stěžovatelky vykazuje znaky agenturního zaměstnávání. Zmíněná zpráva oblastního inspektorátu práce pouze potvrzuje pochybnosti správce daně, zda dodavatelé stěžovatelky byli vůbec schopni deklarované zdanitelné plnění poskytnout. Nejedná se o jediný důkazní prostředek, ze kterého žalovaný a krajský soud vycházeli.

[11] K hodnocení důkazů ze strany daňových orgánů žalovaný uvádí, že všechny důkazy hodnotil jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti, přičemž se se všemi důkazními návrhy vypořádal a své skutkové závěry odůvodnil. Stěžovatelka ostatně ani neuvádí, které konkrétní důkazy měly být hodnoceny v její neprospěch či opomenuty. Stran námitky, že deklarované zdanitelné plnění nemohla poskytnout žádná jiná osoba než tvrzení dodavatelé, žalovaný odkazuje na bod 26 napadeného rozsudku a dodává, že nebylo prokázáno, že pracovníci provádějící svářečské práce skutečně náležejí ke společností ESODARON, s. r. o., a King Trade, s. r. o. Ohledně námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku žalovaný uvádí, že krajský soud se se všemi námitkami vypořádal dostatečně a své závěry řádně odůvodnil.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnost je přípustná a lze ji projednat, není však důvodná.

[13] K námitce nepřezkoumatelnosti NSS připomíná, že podle jeho ustálené judikatury přezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu není hodnotou sama o sobě. Aplikace tohoto kasačního důvodu připadá v úvahu výjimečně, není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body 29-30). V posuzované věci napadený rozsudek požadavkům vyplývajícím z konstantní judikatury dostál. Krajský soud řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí, vypořádal se se všemi podstatnými žalobními námitkami, a to adekvátně vzhledem k míře jejich konkrétnosti, a jeho závěry jsou podpořeny logickou argumentací. Námitkám týkajícím se přechodu důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně se NSS bude věnovat níže při posouzení věci samé.

[14] Podstatou projednávané věci je, zda stěžovatelka unesla své důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu ve vztahu k prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění mezi společnostmi ESODARON, s. r. o. a King Trade, s. r. o. jakožto dodavatelů, a stěžovatelkou. Jednotlivé kasační námitky se týkají různých částí dokazování v daňovém řízení, a proto budou posouzeny postupně podle jednotlivých fází důkazního procesu.

[15] Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 4 *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*.

pokračování

[16] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[17] K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení existuje bohatá a konstantní judikatura NSS. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (má břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit (nese břemeno důkazní). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb jej tíží důkazní břemeno (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 Afs 24/2019-44, bod 23). Nemá přitom 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 vážné a důvodné pochyby (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené podklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně tyto skutečnosti prokáže, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022-43, bod 32, a zde citovaná judikatura). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nálezn Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).

[18] Pokud jde o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“), podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce DPH, je plátce povinen mít daňový doklad.

[19] 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. Podle judikatury NSS platí, že „[p]rokazování 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, 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).

[20] Stěžovatelka předně zpochybňuje, že došlo k přechodu důkazního břemene ze správce daně na stěžovatelku, tedy že správce daně prokázal, že o souladu předložených účetních dokladů o dodání zboží od společností ESODARON, s. r. o. a King Trade, s. r. o. se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Má za to, že skutečnost, že předmětem zdanitelného plnění byla práce, a nikoli zboží, jak je uvedeno na předložených daňových dokladech, není natolik závažnou vadou, aby založila vážné a důvodné pochybnosti o průkaznosti předložené daňové evidence.

[21] Podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH musí daňový doklad obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty). Prokáže-li tedy správce daně důvodné pochybnosti o rozsahu plnění a o tom, kdo plnění (v neupřesněném rozsahu) vlastně stěžovatelce poskytl, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt (z mnoha rozsudků k tomuto tématu srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 29. 7. 2022, č. j. 10 Afs 146/2022-33).

[22] Stěžovatelka k prokázání nároku na odpočet DPH předložila fakturu vydanou společností ESODARON, s. r. o., na které je jako předmět plnění uvedeno dodání dvou typů palet včetně uvedení přesného množství a jednotkové ceny, a tři faktury vydané společností King Trade, s. r. o. se stejně vymezeným předmětem plnění. K fakturám dále předložila objednávky a dodací listy bez číselného označení s obdobně vymezeným předmětem plnění a výpisy z bankovního účtu prokazující provedení bezhotovostních plateb na účty dodavatelů. Faktury od společnosti King Trade, s. r. o. byly vystaveny s datem uskutečnění zdanitelného plnění v červenci 2018, nikoli v přezkoumávaném zdanitelném období. Platba společnosti ESODARON, s. r. o. byla provedena na nezveřejněný účet (vše v příloze č. 5 ke stanovisku správce daně k odvolání proti platebnímu výměru, jež je součástí spisu správce daně).

[23] Z dokazování v daňovém řízení vyplynulo, a stěžovatelka to nijak nezpochybňuje, že dodavatelé stěžovatelce ve skutečnosti nedodali hotové zboží, ale že předmětné palety byly vyráběny zčásti zaměstnanci stěžovatelky, zčásti zaměstnanci společnosti KONSTRUKTPOL, s. r. o. (společnost personálně provázaná se stěžovatelkou prostřednictvím jejího jednatele Františka Ryněše) a zčásti blíže neztotožněnými pracovníky. Správce daně tedy prokázal nejen to, že o souladu dokladů se skutečností existují důvodné pochybnosti, ale přímo i to, že zdanitelné plnění nemohlo spočívat v dodání hotového výrobku tak, jak to vyplývá z předložených daňových dokladů, tedy že by stěžovatelka uskutečnila objednávku, nijak se do výroby nezapojila a hotové výrobky jí byly dodány výměnou za podpis na dodacích listech a zaplacení faktury. Faktury od společnosti King Trade, s. r. o. navíc vykazují formální vady, konkrétně se vztahují k nesprávnému zdaňovacímu období. Pokud jde o výpisy z účtů, tak ty pouze osvědčují, že společností King Trade, s. r. o. a ESODARON, s. r. o. byly zaslány peníze, nikoli že se zdanitelné plnění skutečně uskutečnilo tak, jak je uvedeno na předložených účetních dokladech. Břemeno tvrzení a břemeno důkazní tedy přešlo zpět na stěžovatelku, a bylo tak na ní, aby pomocí jiných důkazních prostředků bez vážných pochybností prokázala, že k zdanitelnému plnění skutečně došlo, že bylo provedeno v rozsahu odůvodňujícím deklarovaný nárok na odpočet DPH a že dodavatelé předmětného plnění jsou osobami

pokračování

povinnými k dani. Není proto důvodná kasační námitka zpochybňující správnost závěru krajského soudu, že není sporné, že správci daně vznikly vážné a důvodné pochybnosti.

[24] K rozsahu důkazního břemene stěžovatelky je třeba připomenout, že po daňovém subjektu nelze požadovat prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností. Stejně jako v jiných řízeních, nelze ani v daňovém řízení požadovat v realitě nedosažitelnou míru úplné jistoty (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, bod 39, na který ostatně poukazovala sama stěžovatelka). Na druhou stranu, daňový subjekt musí počítat se svou důkazní povinností stanovenou v § 92 odst. 3 daňového řádu ohledně všech skutečností, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, a to zejména po dobu běhu lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu (tamtéž, bod 40).

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

[26] Po zpochybnění předložených účetních dokladů ze strany správce daně stěžovatelka korigovala své původní tvrzení a uvedla, že výroba palet probíhala tak, že stěžovatelka dodala komponenty k výrobě palet do prostor pronajatých dodavatelem King Trade, s. r. o. od jednatele stěžovatelky Františka Ryneše, pracovníci dodavatelů na nich provedli svařecké práce, poté na paletách pracovali zaměstnanci společnosti KONSTRUKTPOL, s. r. o. (konkrétně palety pozinkovali a nalakovali), a následně byly palety opět dopraveny do pronajatých prostor, kde byly pracovníky dodavatelů finálně smontovány. Koordinátorem pracovníků obou dodavatelů byl pan V. L., který k tomu byl zmocněn jednatelem těchto společností (Valerií Herych a Volodymyrem Shpontakem). Tvrzené skutečnosti stěžovatelka navrhla prokázat výsledkem V. L. a Volodymyra Shpontaka, dvou mistrů výroby společnosti KONSTRUKTPOL, s. r. o. a dvou zaměstnankyň stěžovatelky. Dále správci daně předložila předávací protokoly, dle kterých dodavatelé stěžovatelky předali svařené palety společnosti KONSTRUKTPOL, s. r. o. a ta jim následně předala pozinkované palety k jejich finalizaci, a také protokoly o kontrole díla před předáním a zápis z jednání ze dne 12. 6. 2018 mezi jednatelem stěžovatelky, jednatelem společnosti King Trade, s. r. o. a účetní stěžovatelky o podmínkách spolupráce na výrobě předmětných palet (přílohy č. 27 a 28 ke stanovisku správce daně k odvolání proti platebnímu výměru, spis správce daně).

[27] Správce daně proto provedl výsledek jednatele společnosti King Trade, s. r. o., Volodymyra Shpontaka (příloha č. 9 ke stanovisku správce daně k odvolání proti

platebnímu výměru, spis správce daně), který uvedl, že spolupráce se stěžovatelkou začala tak, že volal do této společnosti a žádal o práci. Výroba probíhala tak, že svědek podepíše objednávky a pak se dělají svářečské práce, svařené kusy se posílají do zinkovny a lakovny a následně se jednotlivé díly smontují. Dále popsal, že společnost King Trade, s. r. o. si pronajímala výrobní halu v Horšovském Týně a do těchto prostor jim pan Ryneš dodával materiál k výrobě palet. Svářečské a montážní práce na paletách prováděli jeho zaměstnanci a zaměstnanci subdodavatele, společnosti ESODARON, s. r. o., konkrétní jména však neuvedl. Stěžovatelka nepožadovala konkrétní počty pracovníků, nýbrž konkrétní počty kusů vyrobených palet, které kontrolují zaměstnanci pana Ryneše. Za hotové palety pak společnost King Trade, s. r. o. a její subdodavatel dostali zaplacené. Ohledně spolupráce se společností ESODARON, s. r. o. jednal s její jednatelkou paní Herych a jejím pomocníkem, panem V. Předtím ani po tom s touto společností nespolupracoval, obrátil se na něj pan V. s tím, že hledá práci. Svědek nekontroloval pracovní dobu svých pracovníků, nýbrž pouze dokončenou výrobu. Podle počtu vyrobených palet pak svědek platil své zaměstnance, zmocněnci subdodavatele, panu V., předával hotovost, kterou pan V. vyplácel svým zaměstnancům. Za kvalitu vyrobených palet ve vztahu k panu Rynešovi odpovídal svědek, kvalitu práce subdodavatele kontroloval jeho pracovník, V. L. Všechny pracovníky do výrobní haly každý den vozil svědek. Klíč od výrobní haly měl i subdodavatel. Ohledně bezpečnosti práce si každý proškoloval své pracovníky, mistr pana Ryneše pracovníky proškoloval ještě jednou.

[28] V odvolacím řízení správce daně doplnil dokazování o výsledcích pana V. L. (příloha č. 7, spis žalovaného). Pan L. do výrobní haly přijížděl v pondělí a v pátek (měl od haly klíče od jednatele stěžovatelky), aby zadal práci pracovníkům a následně práci zkontroloval (špatné palety dával pryč) a předal mistrům stěžovatelky. Jako operátor výroby nepůsobil, každá skupina pracovníků měla svého mistra. Práci na každý týden sjednával s jednatelem stěžovatelky, jednatelem společnosti King Trade, s. r. o. a mistry výroby. Na počátku každého týdne sdělil mistrovi své skupiny pracovníků, kolik palet je třeba vyrobit. Zprvu pracoval pro společnost King Trade, s. r. o., v létě roku 2018 zastupoval společnost ESODARON, s. r. o. na základě plné moci, kterou obdržel od paní Herych v Praze. Pracovníky neznal a nevedl o nich žádnou písemnou evidenci, přehled o nich měl jejich mistr, ví však, že každý týden tam bylo okolo 7 až 8 pracovníků společnosti ESODARON, s. r. o. a King Trade, s. r. o. Nekomontroval, zda mají pracovníci platné pracovní povolení, peníze pro jejich vyplacení nepřebíral. Každá skupina pracovníků přijížděla svým autem nebo autobusem. Materiál v hale byl stěžovatelky a společnosti KONSTRUKTPOL, s. r. o., nářadí si pracovníci vozili svoje, svářečky byly v pronájmu od stěžovatelky a společnosti KONSTRUKTPOL, s. r. o.

[29] V odvolacím řízení byly dále na návrh stěžovatelky vyslechnuty dva zaměstnanci společnosti KONSTRUKTPOL, s. r. o., mistři výroby ve výrobních prostorách v Horšovském Týně, M. J. (příloha 11 daňového spisu, spis žalovaného) a P. H. (příloha č. 12, spis žalovaného). M. J. uvedl, že pracuje jako mistr na montáži a kontrolor kvality hotových palet. V roce 2018 řídil výrobu v dílně v Horšovském Týně a vyloučil, že by v jeho dílně pracovaly i osoby jiných zaměstnavatelů než stěžovatelky a společnosti KONSTRUKTPOL, s. r. o.; vyrobené palety od pracovníků jiných společností nepřebíral. O společnosti King Trade, s. r. o. ví, že měla pronajatou část dílny. Svědek nevěděl, kdo údajným pracovníkům dodavatelů přiděloval práci, zajišťoval materiál, posuzoval kvalitu

pokračování

jejich práce, kontroloval používání technologií, výrobní proces a bezpečnost práce atd. Špatnou kvalitu vyrobených palet řešil s osobou jménem V. Na otázku, zda práci na paletách prováděli i pracovníci jiných společností, odpověděl tak, že zná jen své lidi, neví, z jakých společností jsou ostatní osoby, nekontroluje je. Svědek H. sdělil, že pracuje jako kontrolor hotových výrobků v Horšovském Týně; výrobu neřídí. Společnost King Trade, s. r. o. mu je povědomá, společnost ESODARON, s. r. o. nezná. Nicméně potvrdil, že se ve výrobních prostorách v Horšovském Týně pohybovaly i osoby, které nebyly zaměstnanci stěžovatelky ani společnosti KONSTRUKTPOL, s. r. o. Tyto osoby neměly firemní ochranné pomůcky, ale obyčejné montérky. Z pracovníků jiných společností zná jen osobu jménem V., který dle svědka zřejmě patřil ke společnosti King Trade, s. r. o. Svědek nevěděl, kdo posuzoval kvalitu práce pracovníků jiných společností ani kdo jim zadával práci. Neměl žádný kontakt se zmíněnými pracovníky, kontroloval až hotové výrobky.

[30] Dále správce daně v odvolacím řízení vyslechl obchodní zástupkyni společnosti KONSTRUKTPOL, s. r. o. a stěžovatelky, P. C., a účetní uvedených společností, J. P. (příloha č. 14, spis žalovaného). Svědkyně P. C. uvedla, že se na výrobě palet podíleli i pracovníci subdodavatelů, společnost King Trade, s. r. o. dlouhodobě, společnost ESODARON, s. r. o. jen chvíli. Svědkyně jednala pouze se zástupci dodavatelů, tedy s panem Shpontakem a panem L., dělníky neznala a ani neví, kdo jejich práci evidoval. Ohledně pracovních pomůcek nic neví, ví však, že pracovníci do výrobní haly dojížděli bílým transitem. Účetní stěžovatelky a společnosti ESODARON, s. r. o. J. P. k přítomnosti pracovníků jiných společností ve výrobě v Horšovském Týně a jejich dojíždění vypověděla stejně jako první svědkyně. Ke způsobu fakturace konstatovala, že správnost fakturace potvrdil zaměstnanec stěžovatelky dle dodacích listů. Ohledně pracovních pomůcek a nářadí nebylo nic účtováno. O protokolech o proškolení z bezpečnosti práce nic neví. Podpisy konkrétních smluv probíhaly šestkrát do měsíce v sídle stěžovatelky; jako dalšího zástupce obou dodavatelů si svědkyně pamatuje paní O.

[31] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelkou tvrzený průběh výroby kromě formálních důkazních prostředků (předávací protokoly a záznam z jednání jednatele stěžovatelky se zástupci údajných dodavatelů) v zásadě potvrzují výpovědi jednatele společnosti King Trade, s. r. o., Volodymyra Shpontaka, a zaměstnankyň stěžovatelky. Uvedení svědci se shodují, že společnost King Trade, s. r. o. se stěžovatelkou a společností KONSTRUKTPOL, s. r. o. spolupracuje delší dobu, přičemž zapojení společnosti ESODARON, s. r. o. bylo jen krátkodobé. Pracovníci obou deklarovaných dodavatelů pracovali v zásadě nezávisle na kmenových zaměstnancích stěžovatelky a společnosti KONSTRUKTPOL, s. r. o. a byli pod vedením a kontrolou zástupců dodavatelů. Zaměstnancům společnosti KONSTRUKTPOL, s. r. o. předávali až hotové palety. Uvedené výpovědi pak korespondují s tím, že vyslechnutí mistři výroby a kontrolori kvality o pracovních obou dodavatelů v zásadě nic neví a popřeli, že by je jakkoli úkolovali či vedli. Ze svědecké výpovědi V. L. naopak vyplývá, že pracovníci dodavatelů byli pod vedením mistrů výroby ze společnosti KONSTRUKTPOL, s. r. o., přičemž on jen na začátku týdne pracovníkům zadal, kolik mají vyrobit palet, a na konci týdne zkontroloval hotové výrobky. Provedené svědecké výpovědi tedy jednoznačně neobjasňují, jak probíhal proces výroby palet a jaké bylo reálné zapojení cizích pracovníků do výroby. To zcela odpovídá závěru, k němuž v tomto ohledu dospěl i krajský soud, který přípustným

způsobem v napadeném rozsudku odkázal na podrobné odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného a přehledně zdůraznil pro věc podstatná zjištění, která mají oporu ve správním spisu. Kasační soud souhlasí, že ze svědeckých výpovědí zaměstnanců společnosti KONSTRUKTPOL, s. r. o. v zásadě vyplývá pouze to, že ve výrobních halách v Horšovském Týně se kromě kmenových zaměstnanců stěžovatelky a společnosti KONSTRUKTPOL, s. r. o. pohybovali též cizí pracovníci; nic bližšího k těmto pracovníkům však svědci neuvedli. Nejasná je dle NSS i role V. L., o kterém jednatel společnosti King Trade, s. r. o. mluví v zásadě jako o svém zaměstnanci, zatímco zástupci stěžovatelky jej ve svých výpovědích považují za zástupce společnosti ESODARON, s. r. o.

[32] Tvrzení stěžovatelky, že svářečské a montážní práce na paletách vykonávali zaměstnanci deklarovaných dodavatelů, dále zásadním způsobem zpochybňuje zjištění správce daně, že společnost ESODARON, s. r. o. nikdy nebyla vedena v registru zaměstnavatelů (poř. č. 48 a 49 přílohy č. 32 ke stanovisku správce daně k odvolání proti platebnímu výměru, spis správce daně), a nemohla tak patrně mít žádné zaměstnance, a že společnost King Trade, s. r. o. sice zaměstnance v příslušné době měla (jejich seznam správce daně obdržel od jednatele společnosti, Volodymyra Shpontaka), jednalo se však o osoby profesí uklízeči, uklízečky, barman a manažer (příloha č. 25 ke stanovisku správce daně k odvolání proti platebnímu výměru, spis správce daně). Přes opakované výzvy správce daně od stěžovatelky ani od deklarovaných dodavatelů neobdržel seznam pracovníků, kteří se měli podílet na výrobě palet pro stěžovatelku, ani žádné jiné podklady, ze kterých by bylo možné zjistit, kdo a v jakém rozsahu palety vyrobil, jako například evidenci pracovní doby, pracovní výkazy jednotlivých pracovníků, prohlášení o absolvování proškolení o bezpečnosti práce či skladovou evidenci prokazující, v jakém rozsahu a komu byl vydán materiál k výrobě palet. Tedy doklady, které nebylo pro stěžovatelku problematické získat a uchovat a které by mohly sloužit k vytvoření tzv. auditní stopy za účelem prokázání rozsahu zdanitelného plnění.

[33] Uvedené zásadní pochybnosti ohledně „pracovněprávní příslušnosti“ pracovníků vyskytujících se ve výrobních halách v Horšovském Týně k deklarovaným dodavatelům jsou dále umocněny protokolem o kontrole provedené Oblastním inspektorátem práce pro Plzeňský a Karlovarský kraj ve dnech 4. 7. 2017, 15. 8. 2017 a 29. 8. 2017 ve výrobních prostorách v Horšovském Týně, dle kterého výkon pracovní činnosti zaměstnanců společnosti King Trade, s. r. o. v areálu v Horšovském Týně pro odběratele společnost KONSTRUKTPOL, s. r. o. vykazoval všechny znaky agenturního zaměstnávání, ke kterému však společnost King Trade, s. r. o. nemá příslušné oprávnění (protokol o kontrole Oblastního inspektorátu práce pro Plzeňský a Karlovarský kraj, poř. č. 60 přílohy č. 32 ke stanovisku správce daně k odvolání proti platebnímu výměru, spis správce daně). Zmíněný dokument slouží k dokreslení kontextu spolupráce mezi stěžovatelkou, společností KONSTRUKTPOL, s. r. o. a společností King Trade, s. r. o.; se stěžovatelkou nelze souhlasit, že by se jednalo o stěžejní důkaz, o který se napadené rozhodnutí žalovaného výrazně opírá. Námitku, že společnost King Trade, s. r. o. ani společnost KONSTRUKTPOL, s. r. o. nebyly nikdy shledány vinnými nelegálním zprostředkováním zaměstnání, takže není žádné rozhodnutí, z něhož by se dalo vycházet, stěžovatelka neuplatnila v žalobě, proto je nyní nepřipustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatelka si nicméně protiřečí, když namítá, že rozhodnutí krajského soudu i žalovaného jsou vadná, pokud se opírají o zprávu oblastního inspektorátu práce, která podle ní obsahuje jen

pokračování

nepodložené domněnky, a současně zdůrazňuje, že z téže zprávy je zřejmé, že nějací zaměstnanci společnosti King Trade s. r. o. se na místě vyskytovali a evidentně práce poskytovali.

[34] Pochybnosti ohledně regulérnosti zapojení obou dodavatelů do výroby předmětných palet umocňuje skutečnost, že obě společnosti mají virtuální sídlo (poř. č. 6 a 29 přílohy č. 32 ke stanovisku správce daně k odvolání proti platebnímu výměru, spis správce daně) a nemají nahlášeny žádné provozovny, ani zveřejněny webové stránky. Jednatelkou společnosti ESODARON, s. r. o., je od června paní Valeriia Herych žijící na Ukrajině, přičemž dle sdělení cizinecké policie neměla paní Herych na území České republiky nikdy povolen ani přechodný pobyt (poř. č. 18 přílohy č. 32 ke stanovisku správce daně k odvolání proti platebnímu výměru, spis správce daně), a není tak zřejmé, jakým způsobem předala plnou moc k obchodnímu jednání se stěžovatelkou panu L. Ani jeden z dodavatelů neodvedl státu daň na vstupu odpovídající nárokovanému odpočtu, přičemž společnost ESODARON, s. r. o. dokonce od června 2018 žádná daňová přiznání nepodává, je pro správce daně nekontaktní a platby od stěžovatelky obdržela na nezveřejněný účet.

[35] Uskutečnění zdanitelného plnění v rozsahu a způsobem deklarovaným stěžovatelkou dále zpochybňuje výpověď Volodymyra Shpontaka, že společnost ESODARON, s. r. o. byla jejím subdodavatelem, a tímto svědkem předložené faktury, dle kterých veškeré plnění, které bylo v posuzovaném zdaňovacím období vyfakturováno společností King Trade, s. r. o. stěžovatelce, uskutečnil subdodavatel, společnost ESODARON, s. r. o. a společnost King Trade, s. r. o. pouze plnění přefakturovala stěžovatelce s marží cca 5,7 % (přílohy č. 24 a 23 ke stanovisku správce daně k odvolání proti platebnímu výměru, spis správce daně).

[36] S ohledem na vše výše uvedené se NSS ztotožňuje s názorem žalovaného a krajského soudu, že stěžovatelce se nepodařilo prokázat bez vážných pochybností, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu. V daňovém řízení nebyly ze strany stěžovatelky předloženy žádné důkazy prokazující, jaké osoby, kromě kmenových zaměstnanců stěžovatelky a společnosti KONSTRUKTPOL, s. r. o., se na výrobě palet podílely a kým byly zaměstnány. Vzhledem k tomu, že v řízení nebyla prokázána nejen totožnost pracovníků vykonávajících svářečské a montážní práce, ale ani totožnost jejich zaměstnavatele, nelze se stěžovatelkou souhlasit v tom, že z prokázaných okolností posuzovaného případu s jistotou vyplynulo, že skutečný dodavatel musel být plátcem DPH ve smyslu aktuální judikatury Soudního dvora Evropské unie a NSS (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, body 25, 32 až 34 a 37 až 42 a rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, bod 31). Pro věc skutečně není podstatné, zda dodavatel plní své veřejnoprávní povinnosti na poli zaměstnávání, jak uvádí stěžovatelka. Stěžovatelce však nebyl odpočet DPH odepřen proto, že se o tyto okolnosti nestarala, ale proto, že neprokázala to, co byla vzhledem k vlastním daňovým tvrzením podle zákona povinna prokázat.

[37] Nad rámec uvedeného NSS konstatuje, že lze porozumět ekonomické racionalitě najímání dočasných pracovníků na méně kvalifikované pracovní pozice. Aniž by to soud

chtěl hodnotit z hlediska dodržování jiných veřejnoprávních předpisů, hodlala-li stěžovatelka z plateb za práci provedenou těmito pracovníky uplatnit odpočet na DPH, měla je najímat prostřednictvím subjektů disponujících oprávněním ke zprostředkování práce, a nikoli prostřednictvím společnosti King Trade, s. r. o., o které již minimálně od provedené kontroly oblastním inspektorátem práce v roce 2017 věděla, že takové oprávnění nemá. Rovněž stěžovatelce mělo být patrné, že k prokázání zdanitelného plnění spočívajícího ve výkonu práce je třeba řádně evidovat a uchovávat výkazy a doklady ohledně uskutečněné pracovní činnosti.

[38] Závěrem NSS uvádí, že nepovažuje za důvodnou obecnou námitku stěžovatelky, že správce daně, potažmo žalovaný či krajský soud hodnotili provedené důkazy v její neprospěch. Daňové orgány provedly velmi podrobné dokazování a dostatečně zdůvodnily hodnocení jednotlivých důkazních prostředků, a to jak jednotlivě, tak i v kontextu všech ostatních provedených důkazů. Krajský soud nepochybil, pokud neshledal v dokazování nedostatky, které byly žalobou vytýkány. Hodnocení důkazů žalovaným a probíraným i krajským soudem nenese znaky paušalizace či přehlížení pro věc podstatných skutečností ani nelze říci, že by si, pokud jde o oporu pro své rozhodnutí, vystačili s pouhými domněnkami, jak tvrdila stěžovatelka. Související kasační námitky nejsou důvodné.

IV. Závěr a náklady řízení

[39] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatelky důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[40] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. května 2025

Eva Šonková
předsedkyně

s
e
n
á
t
u