



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Sylvy Šiškeové a soudců Tomáše Kocourka a Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Pony Bike s. r. o.**, se sídlem Evropská 886, Modřice, zast. JUDr. Ing. Hanou Skalickou, Ph.D., BA, advokátkou se sídlem Staroměstské náměstí 88/10, Mladá Boleslav, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2022, č. j. 43990/22/5300-21443-702551, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 6. 2024, č. j. 31 Af 6/2023-111,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

## Odůvodnění:

## I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) na základě daňové kontroly daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období února až října 2019 žalobkyni devíti dodatečnými platebními výměry doměřil tuto daň včetně penále. Neuznal totiž její nárok na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění, konkrétně dodání pracovníků pro výrobu elektrokol od společností RATGLASS, spol. s r. o. (dále „Ratglass“), INEXKONFORT s.r.o. (dále „Inexkonfort“), ANTIGRAFFITI spol. s r. o. (dále „Antigraffiti“), Yes Finance s. r. o. (dále „Yes Finance“), bytemix s. r. o. (dále „Bytemix“) a CAPER MIH s. r. o. (dále „Caper“), neboť žalobkyně neprokázala splnění podmínek podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“). Žalovaný zamítl odvolání

žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil. Žalobkyně podle něj neprokázala rozsah plnění ani to, že jí plnění poskytli deklarovaní dodavatelé.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Krajského soudu v Brně, který žalobu zamítl.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) v kasační stížnosti uvedla, že vyrábí elektrokola na lince umístěné ve své provozovně. V rozhodných zdaňovacích obdobích využívala vlastní zaměstnance i pracovníky svých dodavatelů. Všichni vykonávali stejnou práci; proto není možné určit, kdo vyrobil které elektrokolo. Nepřiměřené jsou i požadavky správce daně na prokázání jmen pracovníků stěžovatelčiných dodavatelů. Podstatné je, že stěžovatelka kontrolovala jejich počet a na základě odpracovaných hodin stanovovala částku k fakturaci.

[4] Ze smlouvy s dodavatelem Inexkonfort a svědecké výpovědi V. B., který stěžovatelce obstarával pracovníky, vyplynulo, že se jednalo o částku 160 až 180 Kč za hodinu. Zaměstnanci dodavatele pracovali obvykle jedenáct hodin denně; v případě vysoké poptávky byl provoz nepřetržitý (24hodinový).

[5] Pokud jde o identitu pracovníků dodavatelů, mohla stěžovatelka získat maximálně jméno a příjmení, výjimečně datum narození (a to až na vyžádání Oblastního inspektorátu práce pro Jihomoravský a Zlínský kraj; dále „inspektorát práce“). Pracovníci dodavatelů měli původně evidovat docházku pomocí čipů jako kmenoví zaměstnanci, což potvrdila svědecká výpověď P. P., bývalé vedoucí oddělení provozních agend stěžovatelky. Cizinci je však neuměli používat, čipy ztráceli nebo docházelo ke změnám osob pracujících pro dodavatele, tudíž byl tento systém ne hospodárný. Proto se ustálila evidence počtu osob a odpracovaných hodin. Každý večer probíhalo její odsouhlasení s dodavatelem (V. H. za Inexkonfort a V. B. za více dodavatelů, jež zastupoval na základě plné moci).

[6] Stěžovatelka během daňové kontroly předložila mj. daňové doklady za prodaná elektrokola (doklady na výstupu, odesílky, objednávky od koncových zákazníků, vzorky finálních kontrolních zpráv, které se vyplňují při výrobě každého elektrokola, předávací protokoly o kompletaci celých kol). Je tedy zjevné, že elektrokola byla vyrobena a prodána a že takový objem výroby nebylo možné zvládnout pouze s kmenovými zaměstnanci.

[7] Protokol z kontroly inspektorátu práce prokazuje, že se v den kontroly (dne 30. 7. 2019) v provozovně stěžovatelky podílely na výrobě elektrol mj. čtyři osoby ukrajinské státní příslušnosti pracující pro jejího dodavatele. Pokud měl správce daně pochybnosti o tom, pro koho a za jakou odměnu tyto osoby pracovaly, měl je vyslechnout.

[8] Daňové orgány pro nadbytečnost neprovedly ani další stěžovatelkou navrhované svědecké výpovědi (pana W. a pana B.). V „pokračující“ daňové kontrole (za zdaňovací období prosince 2019 až září 2020) provedl správce daně dva výsledky svědka W. (jeden již během odvolacího řízení v nyní posuzované daňové kontrole). Také na jejich základě dospěl k závěru, že v pozdějších zdaňovacích obdobích stěžovatelka splnila formální i hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH z faktur vystavených společnostmi pana

pokračování

W. Spolupráce s panem W., resp. s jeho společností Frewaldex s.r.o. (dále „Frewaldex“) tedy trvá nadále. DPH z přijatých faktur je hrazena na základě smluvních ujednání přímo finančnímu úřadu.

[9] Žalovaný při nevyhovění návrhu na opakovanou svědeckou výpověď předjímal, jak bude svědek vypovídat, a krajský soud jeho závěry převzal. Pan W. přitom zřejmě některé informace neuvedl s poukazem na probíhající trestní stíhání a svůj status spolupracujícího obviněného. Mohl tak být ovlivněn, stejně jako si mohl splést, o kom vypovídal, protože předávací protokoly jsou standardně podkladem pro fakturaci u úklidových firem (a pan W. během svědecké výpovědi v této daňové kontrole uvedl, že sháněl pracovníky i pro úklidovou firmu).

[10] Je pravdou, že většina smluv s dodavateli byla vágní. Zákon však nestanoví pouze písemnou formu. Stěžovatelka vždy s ohledem na požadovaný objem výroby určila počet potřebných pracovníků, což se měnilo i na denní bázi. Proto smlouvy o dílo neobsahují přesný rozsah díla a tyto specifikace byly předmětem dílčích, převážně ústních, objednávek. Z protokolu o kontrole inspektorátu práce, stejně jako ze svědeckých výpovědí, však lze rozsah poskytnutého plnění zjistit. Krajský soud dospěl k nesprávnému závěru, že nebylo postaveno najisto, zda se fakturovalo podle objemu odvedené práce nebo podle odpracovaných hodin.

[11] Rozdíl v sazbách, který krajský soud rozebírá v bodech 51 a 52 napadeného rozsudku, je uměle vytvořenou pochybností správce daně. Ten nepřipustil, že by osoby pracující pro dodavatele pracovaly více než osm hodin denně či pracovaly o víkendech a svátcích, ačkoli je to u zahraničních pracovníků běžné. Výpovědi paní S., která pracovala pro pana B., a pana B. nejsou v rozporu s údaji ve smlouvě s dodavatelem Inexkonfort a výpovědi pana B. Je zjevné, že uvedené hodinové sazby se lišily, neboť si dodavatelé ponechávali marži.

[12] Stěžovatelka také namítla, že správce daně stanovil kalkulaci hodinové sazby nepřezkoumatelně a krajský soud související námitku nesprávně posoudil. Z protokolu o kontrole inspektorátu práce totiž plyne, že kontrolní zjištění vycházejí mj. z dokumentu nazvaného *Seznam vybraného vzorku pracovníků jiných subjektů se státní příslušností Ukrajina*, tedy nikoli z jejich kompletního seznamu za dané období. Proto nelze stanovit hodinovou sazbu pracovníků dodavatelů. Pokud snad správce daně kalkuloval s jiným seznamem, je nutno zohlednit, že v té době mohl být zrovna nepřetržitý výrobní provoz, a tedy vyšší počet hodin, než s jakým správce daně zřejmě operoval.

[13] Argumentace hotovostními platbami je mimoběžná, neboť stěžovatelka takto pracovníky nevyplácela. Uvedl-li pan B. při výslechu, že obdržel igelitovou tašku s hotovostí, muselo jít o peněžní prostředky od některé z dodavatelských společností. Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatelka hradila všechny faktury bankovním převodem.

[14] I v pozdějších zdaňovacích obdobích stěžovatelka využívala pracovníky dodavatelů, konkrétně společnosti Frewaldex, jejímž jediným společníkem a jednatelem byl pan W., a společnosti WORK Run s.r.o. (dále „Work Run“), za niž jednal na základě plné moci.

Přesto správce daně v daňové kontrole za následná zdaňovací období dospěl k závěru, že podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH byly splněny.

[15] Správce daně během daňových kontrol po stěžovateli požadoval údaje týkající se vnitřních záležitostí jejích dodavatelů, které nemohla znát (údaje o pracovnících a činnosti dodavatelů). Stěžovatelka pochybila, když se snažila zpětně tyto údaje získat. Poskytnutí neověřených informací vzbudilo pochybnosti správce daně, ačkoli jeho požadavek byl nad rámec zákona.

[16] Pokud došlo v řetězci k podvodu na DPH, nemůže to být důvodem odmítnutí nároku na odpočet v nynější věci. Přesto daňové orgány a i krajský soud ve svých rozhodnutích popisovaly domnělou trestnou činnost pánů W. a B., aniž ctily presumpci neviny.

[17] Krajský soud převzal nesprávně závěry části 2.6 zprávy o daňové kontrole. Uvádí, že skutečným zaměstnavatelem osob uvedených v tabulce jsou společnosti, které nebyly dodavateli stěžovatelky. Tito zaměstnavatelé jsou však jen formální, figurovali v žádosti o pracovní povolení. Z protokolu o kontrole inspektorátu práce je zřejmé, že v den kontroly dotčené osoby montovaly elektrokola ve stěžovatelčině výrobně.

[18] Krajský soud v bodě 54 napadeného rozsudku uvedl, že je zřejmé, že osoby ukrajinské státní příslušnosti pro stěžovatelku práce vykonávaly, ovšem chybí souvislost mezi nimi a společnostmi, které práce vyfakturovaly. Podle stěžovatelky ale toto propojení existuje, neboť právnické osoby jednájí prostřednictvím osob fyzických. Pánové W. a B. jednoznačně uvedli souvislost se společnostmi Ratglass, Antigrffiti, Yes Finance, Caper a Bytamix, pan H. se společností Inexkonfort. To, že nebyly uzavřené písemné pracovní smlouvy, neznamená, že pracovníci nevykonávali činnost pro dané společnosti. Navíc všechny společnosti uvedly poskytnutá plnění v kontrolních hlášeních a také uhradily DPH (resp. stěžovatelka nemá informaci o opaku), čímž deklarovali poskytnutí sporných plnění v rozsahu uvedeném v daňových dokladech. Stěžovatelka také oznámila přijatá plnění ve svých kontrolních hlášeních. Správce daně i krajský soud pochybili, neboť nezohlednili důkaz kontrolními hlášeními.

[19] Stěžovatelka v žalobě poukazovala na pravomocné usnesení o zahájení trestního stíhání mj. pánů W., B. a B. jako obviněných z přečinu neoprávněného zaměstnávání cizinců ze dne 15. 3. 2022. Podle tohoto usnesení v únoru 2019 pracovalo u stěžovatelky 10 externích pracovníků, v období od 1. 3. 2019 do 30. 9. 2019 u ní vykonávalo práce celkem 76 fyzických osob cizí státní příslušnosti, které měly odpracovat nejméně 44 249 hodin v 4 040 pracovních směnách; spolupráce trvala do října 2019. Dále se zde uvádí, že obvinění postupně prostřednictvím společností Ratglass, Antigrffiti, Yes Finance a Bytemix vyfakturovali a obdrželi částku 11 779 084 Kč včetně DPH. Z ní nelegálně zaměstnávaným cizincům na mzdách vyplátili nejvýše 4 867 390 Kč a po odečtení nutných nákladů na dopravu 237 551 Kč a ubytování 624 294 získali neoprávněný čistý prospěch ve výši 6 047 849 Kč. Z šetření Policie ČR i inspektorátu práce tedy plyne, že uvedené společnosti stěžovatelce v kontrolovaných obdobích dodávaly pracovníky.

pokračování

[20] Stěžovatelka dále požadovala, aby si žalovaný, resp. krajský soud, vyžádal usnesení Okresního státního zastupitelství Brno-venkov ze dne 19. 5. 2022, sp. zn. ZT 77/2022, příp. další aktuální informace z probíhajícího trestního řízení. To žalovaný neučinil, přestože jiné informace od Policie ČR zohlednil. Usnesení o zahájení trestního stíhání měl žalovaný osvědčit jako důkaz. Je v něm totiž uvedeno, kolik osob pracovalo pro které stěžovatelčiny dodavatele a za jakou cenu. Stěžovatelka připouští, že předmětem trestního řízení nebyly otázky týkající se odpočtu DPH. Zkoumalo se však, které osoby pracovaly pro její dodavatele a v jakém rozsahu. V usnesení o zahájení trestního stíhání jsou odpracované hodiny stanoveny jako minimální. Jednoznačně z něj ale plyne, pro jaké společnosti dané osoby pracovaly. Stěžovatelka tedy trvá na tom, že skutečnými dodavateli sporných plnění byly společnosti uvedené na daňových dokladech. Pokud se s tím žalovaný neztotožnil, měl určit náhradního dodavatele. V žalobě stěžovatelka uvedla, že náhradním dodavatelem mohla být např. společnost Servis FW s. r. o. (nyní GMserv s. r. o., dále jen „Servis FW“); poukázala také na výpověď svědka W.

[21] Stěžovatelka opakovaně zdůrazňuje, že nebylo prokázáno, že by vůči ní bylo spácháno podvodné jednání. Ve věci krácení daně nebyl doposud nikdo z obviněných odsouzen.

[22] Závěrem stěžovatelka poukázala na nález Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, a na rozsudky NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, a ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023-37. Skutkovou situaci v posledně citovaném rozsudku považuje za srovnatelnou. Míra detailů svědeckých výpovědí nemůže být s odstupem času stoprocentní. Žalovaný neměl mít s ohledem na předložené důkazy pochybnosti o rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Stěžovatelka elektrokola vyrobila a vyexpedovala a dodavatelé uvedli poskytnutá plnění v kontrolních hlášeníh.

[23] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svých závěrech a ztotožnil se s krajským soudem.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[24] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

#### *III. A. Nárok na odpočet DPH a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení*

[25] 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 podáníh.*

[26] 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.*

[27] Nárok na odpočet DPH vzniká při splnění zákonem stanovených hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH. Podle něj má plátce daně nárok na odpočet, pokud přijal zdanitelná plnění, která použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

Z § 73 odst. 1 téhož zákona plyne povinnost daňového subjektu mít pro uplatnění nároku na odpočet DPH, který vůči němu uplatnil jiný plátc, daňový doklad splňující zákonem stanovené náležitosti.

[28] Tyto formální podmínky přiznání nároku na odpočet je třeba vykládat tak, že „*prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno*“ (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, bod 42). Pokud daňový doklad ztratí svou důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o DPH, je třeba nárok na odpočet daně prokázat jiným způsobem (rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71).

[29] K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení NSS odkazuje na svůj rozsudek ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27. Objasnil v něm, že v daňovém řízení nedochází k přenosu či přechodu důkazního břemene. Důkazní břemeno totiž stíhá daňový subjekt a správce daně v průběhu celého řízení, a to vždy v limitovaném rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. 5 daňového řádu. Daňový subjekt je v jakémkoli stádiu řízení povinen prokazovat, co uvedl v daňovém přiznání, resp. v účetnictví. Správce daně prokazuje mj. skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Rozsah tohoto břemene se v průběhu řízení nemění, nepřechází z jednoho na druhého, každý si nese vždy své důkazní břemeno v zákonem stanoveném rozsahu.

[30] Lze shrnout, že břemeno tvrzení a břemeno důkazní ohledně toho, co uvedl v daňovém přiznání, nese daňový subjekt. Správce daně může požadovat, aby daňový subjekt doložil svá tvrzení jinak než pouze formálními daňovými doklady. Předtím však musí správce daně unést své důkazní břemeno ohledně toho, že o souladu dokladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61). Pokud se mu to podaří, je na daňovém subjektu, aby doložil pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigoval. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

### III. B. Pochybnosti správce daně a rozsah plnění

[31] Správce daně neuznal stěžovatelce nárok na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění od společností Ratglass, Inexkonfort, Antigraffiti, Yes Finance, Bytemix a Caper, neboť neprokázala přijetí plnění od těchto dodavatelů. Žalovaný po doplnění dokazování dospěl k závěru, že stěžovatelka plnění přijala; sporným však zůstal jeho rozsah a to, zda je poskytl deklarovaní dodavatelé.

pokračování

[32] Stěžovatelka se v rámci své ekonomické činnosti zabývala výrobou elektrokol. Kompletace probíhala v její provozovně, kde pracovali jak kmenoví zaměstnanci, tak i pracovníci dodavatelů. Spolupráci s dodavateli stěžovatelka navázala z důvodu vysoké poptávky po elektrokolech. Stěžovatelčin zaměstnanec L. K. doporučil V. B. zajišťujícího externí pracovníky. Ten za jednotlivé společnosti (Ratglass, Antigraffiti, Yes Finance, Bytemix a Caper) jednal na základě plné moci (písemná plná moc k jednání za společnost Antigraffiti však nebyla předložena). Během kontrolovaných zdaňovacích období se postupně měnili zmínění dodavatelé, ale kompletní výměna pracovníků neprobíhala. Stěžovatelka tvrdí, že důvod těchto změn neznala; stále jednala s panem B. Společnost Inexkonfort zastupoval jednatel Volodymyr Holinka.

[33] Stěžovatelka se brání proti závěru, že neprokázala rozsah uskutečněných zdanitelných plnění. NSS s ní souhlasí potud, že není nezbytné prokazovat, která osoba vyrobila konkrétní elektrokolo. To však daňové orgány ani krajský soud nepožadovaly. Stěžovatelce kladly k tíži, že neprokázala, na jakém základě byla stanovena a fakturována výsledná cena.

[34] K prokázání nároku na odpočet DPH stěžovatelka během daňové kontroly předložila evidence pro účely DPH, přijaté daňové doklady, rámcové smlouvy o dílo a plné moci pana B. od společností Ratglass, Yes Finance, Bytemix a Caper.

[35] Přijaté daňové doklady neobsahovaly všechny formální náležitosti podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH. Jejich textace byla obecná („*fakturuje vám za přijaté zboží či služby*“) a nebyl z nich zřejmý předmět ani rozsah plnění. Správce daně tedy konstatoval, že tyto doklady nejsou formálně bezvadné. Kromě těchto formálních nedostatků správce daně dále zjistil, že na daňovém dokladu č. 45/485 vystaveném společností Yes Finance je uveden nezveřejněný účet patřící společnosti Colour Brand s.r.o., jež má stejného společníka a jednatele jako společnost Yes Finance (Petra Balouna). Pan Baloun měl dispoziční práva k tomuto účtu do 3. 5. 2019, avšak daňový doklad byl vystaven dne 31. 7. 2019 a platba na účet byla připsána dne 29. 8. 2019. Také na daňovém dokladu č. 45/268 byl uveden nezveřejněný účet společnosti Antigraffiti. Žalovaný i krajský soud přisvědčili správci daně, u něhož tyto nedostatky vyvolaly prvotní pochybnosti o pravdivosti tvrzení o uskutečnění zdanitelných plnění.

[36] Krajský soud přílehavě odkázal na rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76. Podle něj sice obecně platí, že předmět a rozsah plnění nemusejí být na daňovém dokladu uvedeny vyčerpávajícím způsobem, stále je však nutné trvat na tom, aby bylo patrné, za jaká konkrétní plnění (v jakém množství a rozsahu) byla cena účtována, tak, aby bylo možno ověřit, že cena odpovídá právě tomuto plnění a jeho rozsahu.

[37] Pochybnosti správce daně však nezaložily pouze popsané nedostatky daňových dokladů. NSS ve shodě s krajským soudem zdůrazňuje, že na pochybnosti správce daně je nutno nahlížet v celkovém kontextu, nikoli selektivně vybírat jednotlivá tvrzení. Krajský soud odkázal především na body 24 až 76 napadeného rozhodnutí, podle nichž správce daně u plné moci od společnosti Caper zaregistroval viditelné rozdíly v podpisu jednatele Barbory Krestlové, jež tuto skutečnost později potvrdila (s. 21 zprávy o daňové kontrole).

Správce daně získal pochybnost o tom, kdo tuto společnost fakticky ovládal, což později umocnil svědek W., který uvedl, že to byl on.

[38] Předložené rámcové smlouvy vyhodnotil správce daně jako neurčité. Smlouvy uzavřené se společnostmi Ratglass, Bytemix, Antigraffiti a Yes Finance byly shodné. Předávky se podle nich měly uskutečňovat na základě písemného potvrzení o převzetí dodávky (oboustranně potvrzeného soupisu prací). Předmět plnění včetně cen a termínů měl být sjednán vždy v rámci dílčích objednávek. Rámcovou smlouvu se společností Antigraffiti podepsala k tomu neoprávněná osoba. Ke spolupráci se společností Caper nebyla doložena smlouva (resp. byla předložena smlouva za jiné než kontrolované období). V těchto smlouvách nebyly upraveny ani platební podmínky, zatímco ve smlouvě se společností Inexkomfort ano. V návaznosti na výše popsany závěr o rozdílnosti podpisů a zjištění, že jako jednatelé některých dodavatelských společností figurovali tzv. bílí koně, měl správce daně pochybnosti i o pravosti podpisů na smlouvách.

[39] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že zákon nestanoví povinnost uzavírat s dodavateli písemné smlouvy. Daňový subjekt však musí dbát na to, aby vytvořil spolehlivou auditní stopu a měl zdokumentovaný tok plnění tak, aby byl schopen prokázat jeho faktické uskutečnění i rozsah (rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2025, č. j. 2 Afs 31/2024-36). Písemné smlouvy jsou jedním z důkazů, jež k tomu mohou přispět. Krajský soud správně poukázal na to, že dílčí objednávky zadávala stěžovatelka ústně a nepředložila soupis prací. Částka k fakturaci byla stanovena na základě předávacích protokolů, které odsouhlasil pan B. nebo pan B. s vedoucím výroby panem K. Ten podle své výpovědi přebíral vyrobená kola a podepisoval předávací protokoly. Z nich však není zřejmý ani rozsah plnění, neboť obsahují pouze označení dodavatele a stěžovatelky. Pod nadpisem *předmět plnění* bylo ručně dopsáno datum a věta: *Přebírám od odpovědné osoby výrobky dle ústní dohody, vše bylo v pořádku*. Nebylo tak možné ověřit, na základě jakých podkladů dodavatelé vyúčtovali své služby a jak stěžovatelka kontrolovala správnost fakturovaného plnění. Stěžovatelka mohla ústně určovat potřebný počet pracovníků podle požadovaného objemu výroby, jak tvrdí v kasační stížnosti, což však neprokazuje rozsah plnění. Ten nelze zjistit ani z listin ve správním spise, z nichž plyne počet odpracovaných hodin.

[40] Krajský soud poukázal na výpověď stěžovatelčina jednatele Jana Kani v rámci kontroly inspektorátu práce, podle níž byla kontrolována především denní produkce hotových kol, nikoli konkrétní odvedená práce pracovníků dodavatelů. Svědci B. a P. uvedli, že pracovníci byli vypláceni podle docházky. Stěžovatelka s tímto bodem nesouhlasí, ale vzniklý rozpor nevysvětlila. I pokud by však fakturace probíhala podle odpracovaných hodin, existují podle NSS další okolnosti vzbuzující důvodné pochybnosti o rozsahu plnění.

[41] Správce daně si vyžádal podklady inspektorátu práce, jemuž stěžovatelka předložila evidenci externích pracovníků. V daňovém řízení však tvrdila, že evidenci nevedla. Rozporná byla i další tvrzení ohledně originálů listin. Stěžovatelka tvrdila, že předávací protokoly dodala inspektorátu práce a správci daně je bude moci předložit po jejich navrácení; inspektorát práce to však nepotvrdil. Součástí daňového spisu je také protokol o kontrole inspektorátu práce ze dne 30. 7. 2019.

pokračování

[42] Krajský soud přílehlavě poukázal také na to, že pochybnosti správce daně podpořily i svědecké výpovědi, z nichž nebylo zřejmé, na základě čeho probíhala fakturace. Hodinová sazba, která vyplývá ze svědeckých výpovědí, se neshoduje s fakticky fakturovanou částkou.

[43] Kalkulaci hodinových sazeb činí stěžovatelka spornou. Podle krajského soudu žalovaný vycházel z evidence docházky za srpen 2019 získané od inspektorátu práce a z daňových dokladů za tento měsíc, jež předložila stěžovatelka. Prostým výpočtem dospěl k hodinové sazbě na jednoho pracovníka ve výši 375,33 Kč bez DPH. Tuto sazbu porovnal s částkami, které uvedli svědci. Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že kontrolní zjištění inspektorátu práce vychází z dokumentu nazvaného *Seznam vybraného vzorku pracovníků jiných subjektů se státní příslušností Ukrajina*, nikoli tedy z kompletního seznamu pracovníků. Proto z něj nelze vypočítat hodinovou sazbu pracovníků dodavatelů.

[44] Podle NSS však inspektorát práce z tohoto dokumentu zjevně nemohl vycházet. Na s. 6 protokolu o kontrole totiž uvádí, že seznam mu byl zaslán za období května až července 2019, nikoli tedy za srpen 2019. Správce daně vycházel z kopie evidence přítomnosti pracovníků dodavatelů na pracovišti stěžovatelky, které inspektorátu práce předala dne 10. 1. 2020 Policie ČR (úřední záznam č. 2 ze dne 10. 1. 2020). Tato evidence byla za období března až září 2019 a je založena ve správním spise. To potvrzuje také zpráva o daňové kontrole i napadené rozhodnutí, podle něhož správce daně obdržel od inspektorátu práce docházku pracovníků, podle níž činí docházka za měsíc srpen 10 244,5 odpracovaných hodin (s. 10 zprávy o daňové kontrole a bod 30 napadeného rozhodnutí). Neobstojí tak ani stěžovatelčina argumentace, že v daném období mohl být provoz nepřetržitý (24hodinový), a tudíž počet hodin mohl být vyšší, než s jakým správce daně kalkuloval. Počet hodin je ve zprávě o daňové kontrole i napadeném rozhodnutí uveden. NSS souhlasí s krajským soudem, že kalkulace hodinových sazeb pracovníků je přezkoumatelná. Je zjevné, jak daňové orgány k této sazbě dospěly.

[45] Krajský soud se dále ztotožnil s žalovaným, že ani případná hodinová sazba nebyla dostatečně prokázána. Stěžovatelce by bylo možné přisvědčit v tom, že pokud hradila za jednu odpracovanou hodinu pracovníka 160 až 180 Kč (jak vyplývá ze smlouvy s Inexkonfort a výpovědi svědka B.), nemuselo by toto tvrzení být v rozporu s výpověďmi paní S. a pana B., kteří uvedli, že hodinová sazba byla 110 Kč. Je totiž logické, že si dodavatelé ponechávali marži. V této částce však měla být zahrnuta nejen výplata pro daného pracovníka, ale i výdaje na dopravu či ubytování, případně odměny. Stěžovatelka nereaguje na argumentaci krajského soudu, že podle pana B. je běžná cena za pracovníka, kterou si v tomto oboru dodavatelé účtují, aby „neprodělali“, 230 až 250 Kč za hodinu. Proto pan B. spolupráci se stěžovatelkou a panem W. odmítl. Stěžovatelka by tedy hradila svým dodavatelům podstatně nižší hodinovou sazbu.

[46] NSS souhlasí s krajským soudem, že v kontextu výše uvedeného se částka 375,53 Kč bez DPH na jednoho pracovníka, k níž dospěl prostým výpočtem správce daně, jeví jako nepřiměřená a nereálná. Stěžovatelčina argumentace zpochybňující výpočet přitom neobstála, jak již NSS vysvětlil výše. Důvodná není ani argumentace, že rozdíly v sazbách jsou uměle vytvořenou pochybností správce daně, který odmítal připustit, že by osoby

pracující pro dodavatele mohly pracovat více než osm hodin denně. Z provedeného výpočtu je totiž zřejmé, z jakého údaje o počtu hodin správce daně vycházel.

[47] Pan B. vypověděl, že stěžovatelka platila za služby nepřesnou částku. V igelitové tašce dostával hotovost, z níž vyplácel pracovníky. Občas dostal peněz více, ale stěžovatelka mu ve výsledku dluží peníze na pokrytí nutných nákladů. Stěžovatelka tvrdí, že pokud pan B. dostával igelitovou tašku s penězi, muselo to být od některé ze společností, které zastupoval. Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že samotné tvrzení pana B. nemůže být důvodem odmítnutí nároku na odpočet DPH. Jedná se však o další dílčí okolnost, jež posílila pochybnosti správce daně, které se stěžovatelce nepovedlo vyvrátit.

[48] Na tomto závěru nemění nic ani fakt, že stěžovatelka zasílala dodavatelům bezhotovostní platby. Ty lze považovat za průkaznější než platby v hotovosti, neboť je zde potvrzení o transakci ze strany třetího nezávislého subjektu (banky). Samotné jejich uskutečnění však nevyvrací pochybnosti správce daně, a tedy neprokazuje rozsah plnění.

[49] Pokud jde o stanovení odměny pro pracovníky stěžovatelčiných dodavatelů, lze uzavřít, že hodinová sazba nebyla prokázána. Není tedy zřejmé, jak byla stanovována výsledná cena. Stěžovatelka nevyvrátila tyto pochybnosti správce daně a neprokázala způsob fakturace.

[50] Pochybnosti správce daně dále umocnily zjištěné informace o deklarovaných dodavatelích, jež nesou znaky svědčící o jejich rizikovosti. Někteří měli sídla na virtuálních adresách, nezveřejňovali účetní závěrky, později se stali nespolehlivými plátcí a nespolehlivými osobami, podle sdělení České správy sociálního zabezpečení neevidovali žádné zaměstnance (či uvedli ve vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2019 pouze dva nebo tři zaměstnance), byli pro správce daně nekontaktní, jednatelem byly osoby s trvalým bydlištěm na ohlašovně či osoby cizí státní příslušnosti (bod 32 napadeného rozhodnutí).

[51] Důvodná není ani argumentace stěžovatelky, že během daňové kontroly předložila doklady za prodaná elektrokola, objednávky od koncových zákazníků, vzorky finálních kontrolních zpráv vyplňovaných při výrobě každého elektrokola a předávací protokoly o kompletaci kol. Tyto doklady totiž neprokazují rozsah prací, které provedli pracovníci stěžovatelčiných dodavatelů. Stěžovatelka vyrobila některá elektrokola pomocí vlastních zaměstnanců; není přitom jasné, jaké množství kol mohla tímto způsobem vyrobit. Žalovaný ani krajský soud nepochybnili, že stěžovatelka nějaká plnění od dodavatelů přijala. Dospěli však k závěru, že se jí nepodařilo prokázat rozsah těchto plnění, tedy jednu z podmínek nároku na odpočet DPH. Pochybnosti daňových orgánů nemůže vyvrátit ani tvrzení, že podle protokolu z kontroly inspektorátu práce byly v určitý den přítomny čtyři osoby ukrajinské národnosti pracující pro stěžovatelčina dodavatele. Tato skutečnost prokazuje toliko jejich přítomnost v provozovně v daný den, nevypovídá však nic o rozsahu vykonaných prací v průběhu posuzovaných zdaňovacích období.

[52] Stěžovatelka také namítá, že po ní správce daně během obou daňových kontrol požadoval poskytnout údaje, jež nemohla znát. Zatížil ji tak důkazním břemenem, které

pokračování

nemohla unést. Stěžovatelce lze v obecné rovině přisvědčit v tom, že na daňový subjekt nelze v průběhu dokazování klást nepřiměřené požadavky (např. aby disponoval seznamem pracovníků svých dodavatelů). Odpovědnost za provoz obchodní činnosti dodavatele nelze přenášet na daňový subjekt. Pokud stěžovatelka takovou evidenci nemá, neznamená to automaticky, že její dodavatelé nedodali plnění, a jen proto je dán důvod odepřít nárok na odpočet DPH. Evidence činnosti těchto pracovníků v provozovně stěžovatelky však mohla přispět k objasnění, zda deklarovaní dodavatelé poskytli stěžovatelce plnění (rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2025, č. j. 2 Afs 54/2024-50). Pochybnosti správce daně však vzbudilo spíše to, že jednatel stěžovatelky v daňovém řízení uvedl, že evidence pracovníků nebyla vedena. Inspektorátu práce však stěžovatelka předložila evidenci docházky s počtem odpracovaných hodin. Její vysvětlení, že údaje získávala od dodavatelů zpětně, již nemůže vyvrátit vzniklé pochybnosti. Nadto nejde o jediné skutečnosti, které v této věci založily důvodné pochybnosti správce daně.

[53] Poté, co správce daně zpochybnil předložené daňové doklady, byla stěžovatelka povinna prokázat v nich tvrzené skutečnosti jiným způsobem. K tomu mohla zvolit libovolné důkazní prostředky; správce daně na ni nekladal neadekvátní požadavky. Relevantní důkazy ke sporným plněním včetně jejich fakturace však stěžovatelka nepředložila. NSS neshledal důvodnou námitku, že daňové orgány stěžovatelce svými požadavky znemožnily unést důkazní břemeno.

[54] Lze uzavřít, že správce daně přdestřel důvodné pochybnosti ohledně rozsahu plnění i deklarovaných dodavatelů. Předložené daňové doklady nebyly formálně bezvadné, v některých byly uvedeny nezveřejněné účty či účty jiných daňových subjektů. Dodavatele měl fakticky ovládat pan W., i když formálně to byl někdo jiný. Na základě plných mocí za ně jednal pan B.; u plné moci od společnosti Caper vyšlo najevo, že ji nepodepsala její jednatelka. Předložené rámcové smlouvy byly vágní, dílčí objednávky probíhaly ústně a z předávacích protokolů nebyl zřejmý rozsah prací. Bylo sporné, zda má stěžovatelka k dispozici docházku pracovníků. V řízení nebyla prokázána hodinová sazba a nebylo zjištěno ani propojení pracovníků s deklarovanými dodavateli. Svědecké výpovědi ještě posílily pochybnosti správce daně. Deklarovaní dodavatelé stěžovatelky nadto vykazovali řadu rizikových znaků. Zároveň stěžovatelka nepředložila žádné důkazy k prokázání toho, jak fakturace probíhala, a kdo plnění skutečně dodal.

### *III. C. Souvislost s jinou daňovou kontrolou*

[55] Stěžovatelka dále zmiňuje souvislost s jinou svou daňovou kontrolou, kterou označuje jako „pokračující“. Má na mysli daňovou kontrolu za zdaňovací období prosince 2019 až září 2020, v nichž fungoval obchodní model na stejném principu. Stěžovatelka využívala pracovníků společností Frewaldex a Work Run, propojených s panem W. Správce daně zde přesto shledal, že stěžovatelka splnila hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH.

[56] Podle NSS nemůže být tato argumentační linie odkazující na jinou daňovou kontrolu úspěšná. Ve shodě s krajským soudem upozorňuje, že druhá daňová kontrola se týká pozdějších zdaňovacích období a odlišné jsou také subjekty dodavatelů. Na daňová řízení

týkající se odlišných zdaňovacích období s jinými dodavateli je nutné nahlížet odděleně, byť se týkají téhož daňového subjektu. Z příznivého závěru druhé daňové kontroly tedy nelze dovodit relevantní poznatky pro nyní posuzovaná zdaňovací období, a to bez ohledu na propojení prostřednictvím pana W., fakticky ovládajícího dodavatelské společnosti. I pokud např. správce daně posuzuje stejná zdaňovací období u daňových subjektů zapojených v jednom dodavatelském řetězci, může u každého dospět zákonným způsobem k odlišným závěrům, třeba z důvodu pasivity některého z nich. Stejně tak se v různých zdaňovacích obdobích může lišit zjištěný skutkový stav a předložené důkazy, tím spíše, pokud byly dodavatelem odlišné (být třeba personálně propojené) společnosti. Nelze proto dovodit, že nárok na odpočet DPH mohl být prostřednictvím závěrů z daňové kontroly za období prosince 2019 až září 2020 prokázán i pro nyní posuzovaná zdaňovací období, byť spolupráce s dodavateli mohla fungovat na témže principu.

### III. D. Neprovedení výsledků svědků

[57] Další okruh stěžovatelčiných námitek se týká neprovedení doplňujících výsledků pana W. a pana B. pro nadbytečnost. Krajský soud se v této otázce ztotožnil s žalovaným. Podle něj se svědek W. k předávání protokolů, fakturace, inkasování peněz i vybírání prostředků z účtu vyjádřil. Dále uvedl, že o spolupráci měl pouze obecný přehled. Podle krajského soudu by další výslech nebyl účelný, neboť by nemohl potvrdit ani vyvrátit tvrzené skutečnosti. Svědek B. uvedl, že se spolupráce se stěžovatelkou neúčastnil a detaily nezná. Pouze seznámil pana W. s panem B. K hodinové sazbě a počtu pracovníků se již v obecné rovině vyjádřil. Krajský soud uzavřel, že ani doplnění této svědecké výpovědi by nemohlo prokázat rozhodné skutečnosti ohledně fakturace či předávacích protokolů.

[58] Stěžovatelka argumentuje tím, že „*v pokračující daňové kontrole správce daně provedl dvě svědecké výpovědi pana W., přičemž jednu již během odvolacího řízení v nyní posuzované daňové kontrole*“. Na základě toho podle ní správce daně dospěl k závěru o splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH za navazující zdaňovací období. Kasačnímu soudu není zřejmé, co touto argumentací stěžovatelka míní. Pokud si správce daně v průběhu daňové kontroly za následná zdaňovací období vyžádal informace z daňového spisu týkajícího se jiného, než aktuálně posuzovaného řízení, nejde o provádění svědecké výpovědi, nýbrž o poskytnutí informací podle § 52 odst. 5 písm. a), resp. § 57 a § 58 daňového řádu. Protokol o svědecké výpovědi z jiného řízení zároveň nemusel být pro správce daně vyčerpávajícím podkladem, a proto svědka sám vyslechl.

[59] I pokud by však správce daně během jiné daňové kontroly vyslechl svědka dvakrát, neznamená to nutnost opakovat svědeckou výpověď také v nyní přezkoumávaném řízení. Jak již NSS vysvětlil výše v bodě [56], na obě daňové kontroly je nutno pohlížet odděleně. Opakování výsledku svědka je zásadně možné pouze tehdy, pokud výslech nebyl proveden v souladu zákonnými pravidly, pokud byl výslech proveden v jiném daňovém řízení a jsou splněny podmínky § 93 odst. 3 daňového řádu, nebo pokud se má svědek vyjádřit k novým, dosud neprojednaným okolnostem věci (rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018-42, bod 28 a tam citovaná judikatura). Stěžovatelka však nic takového netvrdila. Opakovaným výsledkem chtěla prokázat skutečnosti, k nimž se svědci buď již vyjádřili, nebo uvedli, že nemají bližší informace. Ačkoli v obecné rovině nelze předjímat,

pokračování

jak bude svědek při opakovaném výslechu vypovídat, zde se již oba svědci k rozhodným skutečnostem vyjádřili. Na tom nic nemění ani stěžovatelčino tvrzení, že si svědek W. mohl splést, o kom vypovídal, neboť obstarával pracovníky i pro jiné společnosti.

[60] Opodstatněná není ani stěžovatelčina polemika o tom, že pan W. zřejmě neuvedl některé informace s ohledem na probíhající trestní stíhání a na svůj status spolupracujícího obviněného. Podle § 178a zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád, se spolupracující obviněný zavazuje podat jak v přípravném řízení, tak i v řízení před soudem úplnou a pravdivou výpověď, doznat se k činu, pro který je stíhán, a prohlásit, že souhlasí s tím, aby byl označen jako spolupracující obviněný. Je tak pouhou domněnkou, že měl pan W. s ohledem na status spolupracujícího obviněného důvod rozhodné skutečnosti zamlčovat. Podle NSS je podstatné, že tento svědek odpovídal na otázky správce daně a na probíhající trestní řízení se neodvolával. Přiznal, že fakticky ovládal společnosti, kde byli jednateli tzv. bílí koně, a byl si od počátku vědom toho, že bude v řetězci krácena daň. Zároveň byl tomuto výslechu přítomen jednatel stěžovatelky, jenž nevyužil svého práva klást svědkovi otázky.

[61] Stěžovatelka také namítla, že správce daně neprovedl výslechy čtyř osob ukrajinské státní příslušnosti (O. B., I. S., D. V. a A. V.), jež byly v den kontroly inspektorátu práce přítomny v její provozovně a podílely se na výrobě elektrokol. Námitku však neuplatnila v žalobě, ač tak učinit mohla, a ta je proto nyní nepřipustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

### *III. E. Identifikace dodavatelů*

[62] Stěžovatelce nebyl dále uznán nárok na odpočet DPH proto, že neprokázala, že jí plnění poskytli deklarovaní dodavatelé. Podle stěžovatelky jsou zaměstnavatelé dodávaných pracovníků uvedení v tabulce ve zprávě o daňové kontrole, které krajský soud označil za jejich skutečné zaměstnavatele, jen formální, neboť oficiálně figurovali v žádosti o pracovní povolení.

[63] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že pokud deklarovaní dodavatelé neevidovali zaměstnance na úřadu práce, mohli je zajistit jiným než legálním způsobem. Ani samotný fakt, že by se jednalo o nelegální zaměstnání cizinců, by nebyl důvodem pro odepření nároku stěžovatelky na odpočet DPH. Tato okolnost by ale mohla přispět k pochybnostem správce daně. Daňové orgány ani krajský soud nečiní sporným, že v den kontroly inspektorátu práce pracovali v provozovně stěžovatelky externí pracovníci ukrajinské státní příslušnosti montující elektrokola. Stěžejní však je, že stěžovatelka neprokázala, že jí pracovníky dodali deklarovaní dodavatelé.

[64] Fakt, že deklarovaní dodavatelé uvedli sporná plnění ve svých kontrolních hlášeních, je podle NSS dílčí okolností svědčící ve prospěch stěžovatelky. Kontrolní hlášení není pouze formální ani zcela bezvýznamný důkaz. Lze z něj usuzovat, že dodavatel v rozhodné době minimálně nepřímou potvrdil poskytnutí plnění. Nicméně nadále jde o dílčí důkaz nepřímý (střípek mozaiky), který je nutné hodnotit v provázaném komplexu dalších shromážděných důkazů a zjištění (rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2024. č. j. 7 Afs 70/2023-37). S ohledem na veškeré predestřené a stěžovatelkou nevyvrácené pochybnosti správce daně nelze dospět

k závěru, že by kontrolní hlášení sama o sobě prokazovala, že sporná plnění uskutečnili právě deklarovaní dodavatelé.

[65] Souvislost mezi osobami ukrajinské státní příslušnosti pracujícími v provozovně stěžovatelky a deklarovanými dodavateli je podle stěžovatelky zřejmá, neboť ji uváděli pan W., pan B. a pan H. Podle NSS tímto tvrzením stěžovatelka nevyvrací pochybnosti správce daně ani argumentaci krajského soudu. Ten uvedl, že prvotní pochybnosti pramenily již z nedostatečných daňových dokladů, plateb na nezveřejněné bankovní účty, neurčitých a zejména zcela identických rámcových smluv, či rámcových smluv podepsaných neoprávněnou osobou a především rizikových znaků u dodavatelů (body [35] až [50] tohoto rozsudku a bod 32 napadeného rozhodnutí).

[66] Deklarované dodavatele (vyjma společnosti Inexkonfort) fakticky ovládal pan W.; jejich jednatelem byli tzv. bílí koně. Pracovníky dodával pan B., který s nimi i komunikoval. Služby však nemohl fakturovat, a proto tak činil pan W., který ale s pracovníky ani s panem B. neměl uzavřeny žádné smlouvy. Ačkoli pracovníci zůstávali stejní, měnili se s ohledem na kontroly u dodavatelské společnosti ze strany finančních úřadů. Souvislost mezi pracovníky a deklarovanými dodavateli není zřejmá. Tito pracovníci, stejně jako zaměstnanci stěžovatelky, neznali jednotlivé dodavatelské společnosti. Všechny je neznali ani pan B. a pan W.

[67] Ohledně evidence pracovníků existují rozpory mezi tvrzeními stěžovatelky a ostatními důkazy. Ačkoli stěžovatelka uváděla, že evidenci nevedla, inspektorátu práce ji doložila. Ani z této evidence však deklarovaní dodavatelé neplynou. Vedení evidence potvrdily také svědecké výpovědi pana B. a paní P. Podle stěžovatelčina jednatele dostávali původně pracovníci dodavatelů za účelem evidence docházky čipy, což se později ukázalo neehospodárným. Dále však jednatel uvedl, že evidenci nemá k dispozici.

[68] U spolupráce se společností Inexkonfort lze poukázat na to, že měla uzavřené smlouvy o dílo se společnostmi Nightelligence s.r.o. a Czech Gastro food s.r.o. Tyto smlouvy získal správce daně od inspektorátu práce, jemuž je poskytla společnost Inexkonfort s vyjádřením, že dodávání pracovníků byli tzv. přeprodáváni. V kontrolních hlášeních však Inexkonfort tato plnění nevedla a navzdory výzvě správce daně nepředložila smlouvy ani doklady vztahující se k plněním se subdodavateli (bod 32 napadeného rozhodnutí).

[69] NSS uzavírá, že v kontextu všech zjištěných skutečností nelze podaná kontrolní hlášení považovat za důkaz prokazující dodavatele sporných plnění. Stěžovatelce se jeho prostřednictvím (ani jiným způsobem) nepodařilo prokázat, že jí pracovníky dodali právě deklarovaní dodavatelé (případě jiný dodavatel, viz část III. G. tohoto rozsudku).

### *III. F. Vztaž trestního a daňového řízení*

[70] Stěžovatelka v žalobě poukázala na usnesení o zahájení trestního stíhání ze dne 15. 3. 2022. Požadovala, aby si krajský soud vyžádal usnesení o zahájení trestního stíhání ze dne 19. 5. 2022, sp. zn. ZT 77/2022, které mělo prokazovat, že usnesení ze dne 15. 3. 2022 je v právní moci.

pokračování

[71] Krajský soud vysvětlil, že usnesení ze dne 19. 5. 2022 nemohlo vyvrátit pochybnosti správce daně. Daňové a trestní řízení jsou specifická řízení s odlišnými cíli a ani jejich výsledky nemusí být shodné. V daňovém řízení je důkazní břemeno rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací jako v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese primárně stát, nýbrž daňový subjekt (rozsudek NSS ze dne 2. 5. 2018, č. j. 1 Afs 220/2017-28).

[72] Správce daně využívá všechny dostupné informace, v případě stěžovatelky tedy i zmiňované usnesení. Tyto důkazy však hodnotí v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a závěry přijaté v trestním řízení nemusí bez dalšího akceptovat. Ve shodě s krajským soudem lze uvést, že nešlo o předběžnou otázku ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu (bod 60 napadeného rozsudku).

[73] NSS nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že orgány činné v trestním řízení zkoumaly, které osoby pracovaly pro společnosti Ratglass, Antigraffiti, Yes Finance a Bytemix a v jakém rozsahu. Cílem trestního řízení bylo rozkrýt nelegální zaměstnávání cizinců a legalizaci výnosů z trestné činnosti, nikoli posoudit, zda poskytnutá plnění fakticky dodaly společnosti uvedené na daňových dokladech. Do usnesení tak byly převzaty informace z daňových dokladů, neboť pro Policii ČR nebylo podstatné zabývat se faktickým poskytnutím plnění a naplněním podmínek pro nárok na odpočet DPH. Usnesení, jehož hlavním zdrojem informací jsou doklady zpochybněné správcem daně, nemůže být v daňovém řízení důkazem vyvracejícím jeho pochybnosti.

[74] Zdůrazňuje-li stěžovatelka, že v usnesení o zahájení trestního stíhání ze dne 15. 3. 2022 je uvedeno, že v období od března do září 2019 vykonávalo v její provozovně práce celkem 76 cizinců, kteří měli odpracovat nejméně 44 249 hodin v 4 040 pracovních směnách, lze poukázat na to, že přítomnost osob ukrajinské státní příslušnosti v provozovně stěžovatelky v den kontroly inspektorátu práce nebyla v řízení spornou. Sporným zůstává, kdo stěžovatelce pracovníky dodal a to, jaký byl rozsah uskutečněných plnění.

[75] NSS souhlasí se závěrem krajského soudu, že rozsah plnění je nutné v daňovém řízení prokázat daleko konkrétněji, a to pro každé zdaňovací období. Nelze se spokojit s pouhým konstatováním finálních částek možného majetkového prospěchu či celkovým počtem zaměstnaných osob, jak je tomu ve zmiňovaném usnesení. Krajský soud také přílehavě odkázal na jeho s. 10, z níž plyne, že vzhledem k chybějícím údajům na fakturách (fakturační období, odpracované hodiny, hodinová sazba) vycházela Policie ČR z podání vysvětlení stěžovatelčina jednatele. Tato tvrzení tak pro daňové řízení postrádají relevanci. Jedná se vlastně o výpověď účastníka řízení, která má podpůrný charakter. Stěžovatelka byla s ohledem na pochybnosti správce daně povinna prokázat rozsah poskytnutého plnění a deklarované dodavatele jiným způsobem než formálními daňovými doklady. Za takový jiný způsob nelze považovat informace z usnesení z trestního řízení, pokud jsou podloženy pouze tvrzením stěžovatelčina jednatele.

### III. G. Náhradní dodavatel

[76] I když stěžovatelka setrvala tvrdila, že jí plnění dodali deklarovaní dodavatelé, v žalobě namítla, že bylo možno určit náhradního dodavatele, a sice společnost Servis FW. NSS se ztotožnil se závěry krajského soudu v bodech 80 až 83 napadeného rozsudku.

[77] Krajský soud v nich uvedl, že podle rozsudku Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, a navazujícího rozsudku rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, dodavatel zboží či poskytovatel služeb nemusí být vždy konkrétně označen, pokud daňový subjekt prokáže nebo jinak ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Nárok na odpočet DPH je tak třeba přiznat vždy, pokud jsou splněny hmotněprávní podmínky, bez ohledu na případné nesplnění podmínek formálních (tedy zejména v rovině náležitostí daňového dokladu). Pokud na daňovém dokladu není uveden skutečný dodavatel, musí daňový subjekt prokázat, že plnění poskytl plátce DPH.

[78] Stěžovatelka tedy měla prokázat, že jí plnění poskytl plátce DPH. K tomu však nedostačuje, aby označila jako dodavatele společnost, která byla v době uskutečnění zdanitelných plnění plátcem DPH. Je třeba poskytnout důkazy o tom, že daná společnost plnění skutečně poskytla, což stěžovatelka neučinila. Poukaz na výpověď pana W., podle něhož byl pan B. jeho obchodním partnerem, neboť byl zaměstnán ve společnosti Servis FW, takovým důkazem není. Stěžovatelka nereaguje na argument krajského soudu, že pan W. uvedl také to, že společnost Servis FW dodavatelem plnění nebyla, neboť fungovala v legální formě. Proto s ní nechtěl spojovat nelegální činnost. NSS navíc ve shodě s krajským soudem připomíná, že důvodem pro odepření nároku nebylo jen neprokázání toho, kdo plnění dodal, ale také neprokázání rozsahu poskytnutých plnění. Ani tato námitka tak není důvodná.

[79] Stěžovatelka dále namítá, že předmětem soudního přezkumu není možné podvodné jednání pana W., tudíž toto nemůže být důvodem odepření nároku na odpočet DPH v její věci. Poukazovala také na to, že v probíhajících trestních řízeních ve věci krácení daně nebyl ani jeden z obviněných doposud odsouzen a orgány činné v trestním řízení nedospěly k závěru, že byl vůči stěžovateli spáchán daňový podvod. NSS k tomu uvádí, že stěžovatelčin nárok byl odepřen, neboť neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro jeho přiznání. Krajský soud vysvětlil, že v takovém případě je zbytečné zabývat se tím, zda došlo k podvodnému jednání (bod 41 napadeného rozsudku). Pokud zpráva o daňové kontrole a napadené rozhodnutí zmiňují trestní stíhání pana W. a pana B., nejednalo se o důvod odepření nároku na odpočet DPH. Krajský soud v bodě 51 svého rozsudku uvedl, že svědek W. zmínil, že dostával polovinu DPH. To bylo v souladu s výpovědí pana B., který uvedl, že mu pan W. nabízel spolupráci namísto pana B. Navrhoval, aby se k fakturám příúčtovala navíc např. částka 300 000 Kč, kterou by si mezi sebe rozdělili on, pan W. a stěžovatelčin jednatel pan Kaňa. Možná trestná činnost pana W. jako taková nebyla důvodem neuznání nároku na odpočet DPH. Některá vyjádření pana W. sice byla v souvislosti s ověřením naplnění hmotněprávních podmínek hodnocena, nicméně v tom nelze spatřovat pochybení krajského soudu ani daňových orgánů. Krajský soud podle NSS správně poukázal také na to, že ani nelegální zaměstnávání pracovníků samo o sobě nemůže vést (a v tomto případě ani nevedlo) k odepření stěžovatelčina nároku na odpočet DPH.

pokračování

[80] Pan W., který měl ovládat pět z šesti dodavatelských společností, ve své výpovědi popsal fungování obchodní spolupráce. Ve spolupráci s panem B. dodával externí pracovníky cizí státní příslušnosti a následně prováděl pouze fakturaci podle zadání třetí osoby. Práce byly reálné, ale v případě další fakturace v řetězci se podle pana W. jednalo o plnění fiktivní. Výpověď pana B. tento model rozšířila o informaci, že částka na daňových dokladech byla zvyšována ještě hodinami odpracovanými soukromě na přestavbě rodinného domu stěžovatelčina jednatele. Tato zjištění nebyla hodnocena v souvislosti s trestním řízením a jeho výsledkem, nýbrž jen ve vztahu k naplnění hmotněprávních podmínek pro odpočet DPH, a posílila pochybnosti správce daně o rozsahu poskytnutých plnění a deklarovaných dodavatelích.

### *III. H. Důkazní břemeno ve světle stěžovatelkou namítané judikatury*

[81] Závěrem stěžovatelka poukazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, a na rozsudky NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, a ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023-37. Skutkovou situaci v posledně citovaném rozsudku považuje za srovnatelnou.

[82] Podle NSS nelze stěžovatelčin případ připodobnit k věci řešené rozsudkem č. j. 7 Afs 70/2023-37, v níž správce daně založil své pochybnosti především na tom, že na základě dokladů nebylo možné stanovit cenu díla tak, jak je uvedena ve smlouvě o dílo. Nereflektoval, že cena podle smlouvy měla být stanovena na základě předávacích protokolů. Ty se vztahovaly ke konkrétním zakázkám, byly konkrétně provázány s koncovými odběrateli finálního výrobku, daňový subjekt popsal mechanismus stanovení ceny a předložil podklady. Zvolený způsob stanovení ceny díla označil NSS sice za atypický, ale nevyvolávající vážné pochybnosti o objemu provedených prací. Množství odvedené práce vyplynulo z předložených podkladů k fakturaci. Okolnosti zjištěné správcem daně ohledně deklarovaného dodavatele rovněž nebyly způsobilé zpochybnit nashromážděné důkazy (dodavatel se v průběhu daňového řízení stal nekontaktním a při místním šetření nebyla zjištěna na adrese žádná z oprávněných osob). V případě řešeném rozsudkem č. j. 7 Afs 70/2023-37 tedy správce daně vůbec neunesl své důkazní břemeno ohledně důvodných pochybností a nezpochybnil doklady, které mu daňový subjekt předložil. NSS se v citovaném rozsudku vyjádřil také ke kontrolním hlášením dodavatelů. Uznal, že dodavatel tímto krokem v rozhodné době minimálně nepřímo potvrdil poskytnutí daného plnění. Zdůraznil, že se jedná o dílčí nepřímý důkaz, který je nutno posuzovat v provázaném komplexu dalších shromážděných důkazů.

[83] NSS již výše v bodě [64] vysvětlil, že v nynější věci byly zjištěny další skutečnosti, v jejichž světle se uvedení plnění v kontrolních hlášeních jeví spíše jako důkaz formální a nezpůsobilý prokázat rozsah zdanitelných plnění ani deklarované dodavatele. Předložené daňové doklady nebyly ve věci sp. zn. 7 Afs 70/2023 tak obecné, jako v případě stěžovatelky, kde se v dokladech uvádělo „*Fakturuje Vám za dodané zboží a služby*“. V případě stěžovatelky neplynul rozsah plnění z předávacích protokolů, jako tomu bylo u rozsudku č. j. 7 Afs 70/2023-73, kde bylo také uvedeno, k jaké zakázce byla výroba a sestava dílů za fakturované období přiřazena. Kromě toho stěžovatel v tam posuzované

věci předložil jako podklad k fakturaci také souhrnnou tabulku, která obsahovala množství odvedené práce. Lze tedy uzavřít, že skutkově byla situace řešená rozsudkem č. j. 7 Afs 70/2023-37 odlišná, a závěry nyní vyslovené nejsou s odkazovaným rozsudkem v rozporu.

[84] Stejně tak není tento rozsudek v rozporu ani s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 173/13 a rozsudkem NSS č. j. 8 Afs 23/2018-37. Stěžovatelka poukazovala především na obecné závěry, podle kterých nelze po daňovém subjektu požadovat prokázání jeho tvrzení s absolutní jistotou. K ničemu takovému však v případě stěžovatelky nedošlo, jak již NSS vysvětlil výše v bodech [52] a [53].

#### IV. Závěr a náklady řízení

[85] NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[86] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 20. června 2025

Sylva Šiškeová  
předsedkyně senátu