



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Lenky Bursíkové a soudců Karla Ulíka a Josefa Straky ve věci

žalobce: **Vlastislav Roza**
IČO 14779102, sídlem Ledce 75, Ledce u Mladé Boleslavi
zastoupený advokátem JUDr. Zborovem Dvořákem, advokátem
sídlem Tyršova 1835/13, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 1. 2024, č. j. 1415/24/5300-21444-711869,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Soud v projednávané posuzoval, zda žalobce prokázal, že od deklarovaných dodavatelů přijal zdanitelná plnění v podobě poskytnutí pracovníků.

Vymezení věci

2. Dne 12. 1. 2022 vydal Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) dodatečný platební výměr č. j. 57161/22/2115-50522-208370 (dále „prvostupňové rozhodnutí“), kterým

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

žalobci doměřil DPH za zdaňovací období červenec 2018 ve výši 130 830 Kč. Současně žalobci stanovil zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 26 166 Kč.

3. Žalobce se proti prvostupňovému rozhodnutí bránil odvoláním, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím ze dne 12. 1. 2024 (dále „napadené rozhodnutí“) zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že od svých deklarovaných dodavatelů BESOCORP s.r.o. (dále „BESOCORP“) a PRIME DEVELOPMENT s.r.o. (dále „PRIME DEVELOPMENT“) přijal v červenci 2018 zdanitelná plnění v podobě poskytnutí pracovníků, a nesplnil tak hmotněprávní podmínky nároku na odpočet podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále „zákon o DPH“).
4. Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce žalobu podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“) k Městskému soudu v Praze. Městský soud v Praze věc usnesením ze dne 19. 3. 2024, č. j. 5 Af 2/2024-15, postoupil Krajskému soudu v Praze z důvodu místní příslušnosti.

Shrnutí žalobních bodů

5. Žalobce namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Tvrdil, že se žalovaný nevypořádal s jeho odvolací námitkou ohledně nedostatečnosti daňové kontroly a námitkou, že důkazy a okolnosti svědčící ve prospěch žalobce byly bagatelizovány a vykládány v jeho neprospěch. Z odůvodnění nelze dovodit, které skutečnosti vzal žalovaný za prokázané a jakými úvahami se řídil.
6. Dále namítal, že žalovaný dostatečně nezjistil skutkový stav. Tvrdil, že správce daně si v průběhu daňové kontroly neobstaral dostatek podkladů pro rozhodnutí. Nebylo možné vycházet pouze z toho, že jednatelka dodavatele a osoba, která vztah s dodavatelem zprostředkovala, využily práva nevypovídat, když ostatní svědci potvrdili žalobcem deklarovaná plnění. Výslechy pracovníků dodavatele prokázaly, že k poskytnutí pracovníků žalobci došlo.
7. Žalobce tvrdil, že bylo sporné, zda přijal plnění od deklarovaných dodavatelů a v jakém rozsahu. V odvolacím řízení se žalovaný přiklonil k tvrzení žalobce, že žalobce deklarovaná plnění použil v rámci ekonomické činnosti. Žádné pozitivní závěry o prokázání uskutečnění zdanitelného plnění z toho ale pro žalobce nevyvodil. Správcem daně rozporované práce dle objednávek od KOVO-Mazánek s.r.o. byly vykonány a podle dodacích listů doručeny. Žalobce předložil veškeré dokumenty. Práce potvrdily majitel KOVO-Mazánek s.r.o. a místní šetření v žalobcově provozovně. Žalobce využíval pracovníky, které zprostředkovaly společnosti BESOCORP a Capital Advisor s.r.o. od společnosti Merenditina s.r.o. (dále „Merenditina“). Tuto skutečnost potvrdili svědci. Současně bylo potvrzeno, že pracovníci byli ubytováni v karavanech u žalobce. Skutečnost, že správce daně rozporoval, kdo byli pracovníci podílející se na tvrzené činnosti, nebyla podložena důkazem. Žalobce má za to, že správce daně a žalovaný nereflektovali předložené důkazy, popř. z nich dovozovali nesprávné, protichůdné a někdy rozporné závěry. Žalovaný nehodnotil důkazy v jejich vzájemné souvislosti a nepřihlédl ke všemu, co vyšlo najevo.

Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný se žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že se s odvolacími námitkami dostatečně vypořádal a vysvětlil důvody svého rozhodnutí. Připomněl, že žalobce tížilo důkazní břemeno stran prokázání nároku na odpočet DPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

Dodatečný platební výměr nebyl založen pouze na skutečnosti, že bývalá jednatelka dodavatele žalobce se nevyjádřila a že tvrzený zprostředkovatel využil práva nevypovídat. Správce daně založil své rozhodnutí na řadě důkazů. Vyslechl několik svědků a provedl důkaz i mnoha listinami. Oprávněnost nároku na odpočet nebyla prokázána ani doplněným dokazováním v odvolacím řízení. Žalovaný v návaznosti na tvrzení žalobce provedl šetření ve vztahu ke společnosti Merenditina, jako důkaz provedl výkaz činností, záznamní povinnost k DPH, výpis z bankovního účtu žalobce, údaje o subjektech DPH, objednávky a daňové doklady týkající se společnosti KOVO-Mazánek s.r.o., čestná prohlášení společností BESOCORP a PRIME DEVELOPMENT. Tyto důkazní prostředky řádně vyhodnotil a dospěl k závěru, že neprokazují přijetí zdanitelných plnění od tvrzených dodavatelů.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

9. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální požadavky na ni kladené. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by bylo nutné přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
10. O žalobě rozhodl soud bez jednání. Žalobce s rozhodnutím bez nařízení jednání souhlasil. Žalovaný na výzvu soudu nesdělil, že s rozhodnutím bez nařízení jednání nesouhlasí, má se proto za to, že s takovým postupem souhlasí (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Soud nepovažoval za nezbytné nařizovat jednání za účelem dokazování, neboť veškeré rozhodné skutečnosti bylo možno zjistit z obsahu správního spisu, jehož obsah není předmětem dokazování [srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS]. Důkazy navržené žalobcem v žalobě (odvolání ze dne 28. 1. 2022 a napadené rozhodnutí) byly jeho součástí. Soud k důkazu neprovedl žalobcem navržené odvolání ze dne 23. 2. 2023, které nebylo součástí správního spisu (pokud tedy nešlo z jeho strany o překlep a nešlo například o jeho vyjádření ze dne 2. 2. 2023 nebo ze dne 13. 2. 2023, která součástí správního spisu jsou). Žalobce jej nepředložil a vůbec nic k němu neuvedl, zejména tedy, kterou tvrzenou skutečnost má prokazovat.

Posouzení žalobních bodů

11. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Žalobce tvrdil, že z odůvodnění nelze dovodit, které skutečnosti vzal žalovaný za prokázané a jakými úvahami se řídil. Namítal, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal s jeho odvolací námitkou ohledně nedostatečnosti daňové kontroly a námitkou, že důkazy a okolnosti svědčící ve prospěch žalobce byly bagatelizovány a vykládány v neprospěch žalobce.
12. Soud napadené rozhodnutí nepovažuje za nepřezkoumatelné. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám, pro které nelze kvůli chybějícím důvodům či nesrozumitelnosti rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. např. rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38, či ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 As 362/2018-23).

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

13. Žalovaný se odvolacími námitkami výslovně zabýval v bodech 55 a 56 napadeného rozhodnutí. Vysvětlil, že správce daně nepostavil své závěry pouze na výpovědích J. V., jednatelky BESOCORP, a J. V., tvrzeného zprostředkovatele obchodů. Konstatoval, že ze zprávy o daňové kontrole plyne, že správce daně k závěru o neoprávněnosti nároku na odpočet dospěl na základě všech žalobcem předložených a správcem daně obstaraných důkazních prostředků, tedy nejen z výpovědí. Nebylo však pravdou, že ostatní svědecké výpovědi potvrdily skutečnosti uvedené na daňových dokladech od společností BESOCORP a PRIME DEVELOPMENT. Žalovaný též poukázal na to, že v odvolacím řízení doplnil dokazování výslechy pracovníků společnosti PRIME DEVELOPMENT a šetřením ke společnosti Merenditina. Výpovědi pracovníků a zjištění ke společnosti Merenditina vyhodnotil v bodech 45 až 49 napadeného rozhodnutí. Současně sám zhodnotil výpovědi svědků M. D., V. R. a J. M., které byly provedeny v průběhu daňové kontroly (viz body 41, 42 a 44 napadeného rozhodnutí).
14. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí tedy vyplývá, že žalovaný se žalobcem uplatněnými odvolacími námitkami zabýval. Současně z něj plyne, které skutečnosti vzal žalovaný za prokázané a jakými úvahami se řídil. Skutečnost, že žalobce nesouhlasí s hodnocením důkazů, nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Námitka není důvodná.
15. Podstatou sporu je, zda žalobce splnil hmotněprávní podmínky pro uplatnění odpočtu DPH dle § 72 zákona o DPH, tedy zda prokázal faktické přijetí plnění (poskytnutí pracovníků) od dodavatelských společností BESOCORP a PRIME DEVELOPMENT.
16. Tato otázka úzce souvisí s rozložením důkazního břemene v daňovém řízení. Obecně platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních [§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“)]. 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 (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Naopak správce daně v daňovém řízení prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36). Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, bod 21, a v něm citovanou judikaturu). Nutno zdůraznit, že správce daně není oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).
17. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Je na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.

18. Konkrétní obsah důkazního břemene vychází z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. Podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH jsou stanoveny v § 72 a § 73 zákona o DPH.
19. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně předně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Náležitosti daňového dokladu pak stanoví § 29 zákona o DPH. V daném případě žalovaný nepopíral, že žalobce tuto formální podmínku pro uplatnění nároku na odpočet splnil, neboť předložil příslušné daňové doklady vystavené společnostmi BESOCORP a PRIME DEVELOPMENT (viz bod 29 napadeného rozhodnutí).
20. Prokazování nároku na odpočet DPH ovšem není pouze záležitostí dokladovou, jelikož je 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 (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, bod 42). Z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH plyne, že plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování zdanitelných plnění pod písm. a) až e) tohoto ustanovení. Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého daňového dokladu, ale stav skutečný, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně.
21. Správce daně vyjádřil zcela konkrétní a skutkově podložené pochybnosti ve vztahu k deklarováným plněním od společností BESOCORP a PRIME DEVELOPMENT ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 17. 5. 2021, č. j. 1385873/21/2514-60563-505274. Správně přitom žalobce upozornil na to, že ve vztahu k jím předloženým daňovým dokladům (faktury č. 7720180060, 7720180073 a 6620180069) nebyl zřejmý rozsah plnění specifikovaný počtem osob a jejich identifikací a počtem odpracovaných hodin. Nebyla zřejmá pracovní náplň, na kterou byli pracovníci poskytnuti. Na fakturách byla uvedena pouze celková cena za celé plnění. Předmět plnění byl na těchto daňových dokladech skutečně označen velmi obecně („Fakturujeme Vám za zajištění přidělení lidí na adrese Ledce 75, 294 47 v průběhu období červenec 2018 částku v celkové výši 280.800 Kč bez DPH 21 %.“, „Fakturujeme Vám za zajištění přidělení lidí na adrese Ledce 75, 294 47 v průběhu období červenec 2018 částku v celkové výši 70.000 Kč bez DPH 21 %.“ a „Fakturujeme Vám na základě objednávky ze dne 04.06.2018 za zajištění příslušných pracovníků na adrese Ledce 75, 294 47, LEDCE – červenec 2018 částku v celkové výši 272.2000 Kč bez DPH 21 %.“). Pochybnosti správce daně dále plynuly ze zjištění ve vztahu k dodavatelům BESOCORP a PRIME DEVELOPMENT. Obě společnosti měly virtuální sídlo, nezveřejňovaly účetní závěrky a neměly webové stránky. Společnost BESOCORP nedisponovala žádnými zaměstnanci a společnost PRIME DEVELOPMENT měla status nespolehlivého plátce.
22. Uvedená skutková zjištění dle soudu ve svém souhrnu poskytují dostatečný základ pro pochybnosti správce daně o faktickém poskytnutí (přijetí) deklarováných plnění. Soud považuje výzvy k prokázání skutečností za dostatečně určité a kvalitativně zcela vyhovující požadavkům dovozeným judikaturou [srov. např. rozsudky NSS ze dne 29. 11. 2013, č. j. 5 Afs 11/2013-63, ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012-35, ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

191/2019-32, ze dne 2. 9. 2021, č. j. 2 As 221/2020-25, část IV. 2. b)]. Důkazní břemeno ohledně zpochybněných skutečností tedy přešlo zpět na žalobce.

23. Žalobce na výzvu k prokázání skutečností v podání ze dne 28. 6. 2021 uvedl, že spolupráce byla navázána přes J. V., který jednal za oba dodavatele, a má u sebe seznamy pracovníků. K tomu předložil výpis ze svého bankovního účtu, faktury od deklarovaných dodavatelů č. 7720180060, 7720180073, 6620180069 a faktury vystavené žalobcem odběrateli KOVO-Mazánek s.r.o. č. 35/18 a 54/18. Dále předložil čestná prohlášení společností BESOCORP a PRIME DEVELOPMENT, listinu označenou jako výkaz činností společnosti PRIME DEVELOPMENT, výpisy o údajích o subjektech PRIME DEVELOPMENT a BESOCORP. V podání ze dne 23. 8. 2021 pak žalobce navrhl svůj výsledek, výsledek jednatele KOVO-Mazánek s.r.o. J. M. a svého zaměstnance V. R.
24. Správce daně jako důkaz provedl žalobcem předložené listinné důkazy, vyslechl pana M., R. a V. a paní J. V. Současně vysvětlil, proč neprovede výsledek žalobce. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neodstranil pochybnosti a neprokázal přijetí deklarovaných plnění od deklarovaných dodavatelů. Soud s tímto názorem souhlasí.
25. Paní J. V., která byla v roce 2018 jednatelkou společnosti BESOCORP, ve výpovědi uvedla, že si žalobce pamatuje pouze fakturačně. Potvrdila jen to, že podepsala čestná prohlášení společnosti ze dne 25. 7. 2018 a 31. 7. 2018 a faktury č. 7720180060 a 7720180073, které byly placeny převodem. J. V. neznala.
26. Žalobcem označovaný zástupce dodavatelů, pan J. V., odmítl vypovídat. V písemném vyjádření ze dne 22. 11. 2021 uvedl, že žádnou společnost nezastupoval a žádná jednání nevedl.
27. Pan J. M., jediný jednatel a společník KOVO-Mazánek s.r.o., vypověděl, že byl v roce 2018 cca 4–5 x v servisu žalobce a že tam viděl asi čtyři lidi, převážně Čechy, kteří zpracovávali výrobu. Nebyl si však jistý, zda žalobce navštívil v červenci 2018. Zároveň nevěděl, zda osoby, které u žalobce viděl, jsou zaměstnanci žalobce nebo někoho jiného. O takové skutečnosti se nezajímal. Jména lidí, kteří tam měli pracovat mu nebyla známa. Znal jen zaměstnance žalobce V. Nevěděl o dodavatelích žalobce.
28. Z výpovědí nevyplývalo, že společnosti BESOCORP a PRIME DEVELOPMENT poskytly žalobci v červenci 2018 pracovníky.
29. Zaměstnanec žalobce V. R. vypověděl, že v červenci 2018 vykonával práci pro žalobce v provozovně v Praze na Žižkově. Na provozovně v Praze byl sám. Pro žalobce pracovaly celkem tři osoby. Nevěděl, zda již v roce 2018. Ostatní pracovali v autoservisu v Leducích na hlavní dílně. V červenci 2018 pro žalobce pracovaly i další osoby, které nebyly zaměstnanci žalobce. Nepracovaly v Praze ani na hlavní dílně, ale na spodní dílně. Jejich jména neznal. Byly tři, čtyři, někdy dva. Zabývaly se doopracováním, čištěním a kalibrací přípravků. Na začátku jim ukazoval, jak to dělat. Občas na dílnu chodil, kontroloval to tam. Někdy je tam zastihl i ráno. Nezajímal se, kdo byl zaměstnavatelem těchto osob. Vozilo je auto s nějakým logem nebo názvem „BS“. Neznal dodavatele žalobce. Z výpovědi zaměstnance žalobce tedy plyne pouze to, že pro žalobce i v červenci 2018 pracovaly osoby nad rámec jeho kmenových zaměstnanců. Nelze z ní však zjistit, kdo pracovníky poskytl a kolik toho odpracovali. Výpověď je též v rozporu s objednávkami č. 2/2018, 4/2018 a 5/2018. Žalobce poptával vždy dva pracovníky, svědek však vypověděl, že u žalobce pracovaly tři nebo čtyři osoby,

jen někdy pouze dvě. Nelze proto považovat za prokázané, že pracovníky zajistily společnosti BESOCORP a PRIME DEVELOPMENT.

30. Ani listinné důkazy předložené žalobcem pochybnosti správce daně neodstranily.
31. Soud souhlasí s žalovaným, že ve výkazu činností ze dne 25. 7. 2018 si PRIME DEVELOPMENT a žalobce odsouhlasili úhradu za zajištění pracovníků v období červenec 2018 na adrese Ledce 75. Celková částka k fakturaci činila 272 200 Kč bez DPH. V dokumentu však nejsou specifikovány konkrétní činnosti, na které měli být pracovníci poskytnuti, není specifikován rozsah plnění, tj. počet pracovníků, jejich identifikace, termíny práce či počet hodin. Není v nich ani jednotková cena, pouze celková cena za plnění. Z dokumentu tedy neplynou skutečnosti, k jejichž prokázání byl žalobce vyzván, neboť zakládaly pochybnosti o přijetí deklarovaných plnění. Současně není zřejmé, kdo za dodavatele PRIME DEVELOPMENT danou písemnost podepsal, a měl tak potvrdit poskytnutí daného plnění. Jméno podepisující osoby není na listině uvedeno a M. D., který byl ke dni 25. 7. 2018 evidován jako jednatel této společnosti, vypověděl, že se společností nemá nic společného, nic nepodepisoval, neboť v minulosti ztratil občanský průkaz.
32. Rovněž záznamní povinnosti k DPH neprokazují přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů ani jejich rozsahu. Představují totiž jen evidenci údajů o přijatých a uskutečněných plněních, nikoli to, zda k nim fakticky došlo.
33. Z výpisu z bankovního účtu žalobce plyne úhrada daňových dokladů č. 7720180060 a 6620180069. Úhrada prokazuje pouze finanční tok, nikoliv faktické uskutečnění zdanitelného plnění nebo jeho rozsah. Úhrady bankovním převodem mají důkazní sílu pouze ve spojení s dalšími důkazy, které nejsou ve vzájemném rozporu, tvoří ucelený komplex a logicky na sebe navazují (srov. např. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61). V projednávané věci však další důkazní prostředky nepotvrzují faktické uskutečnění deklarovaných plnění.
34. Ačkoli žalobce předložil objednávky a daňové doklady č. 35/18 a 54/18 ve vztahu k odběrateli KOVO-Mazánek s.r.o., tyto listiny neprokazují, zda byli v červenci 2018 žalobci poskytnuti pracovníci od deklarovaných dodavatelů. Porovnáním daňového dokladu č. 35/18 a daňových dokladů od deklarovaných dodavatelů žalovaný zjistil další nesrovnalosti. Na daňových dokladech od deklarovaných dodavatelů je uvedeno jako datum uskutečnění zdanitelného plnění (dále „DUZP“) 25. 7. 2018 a 31. 7. 2018, přičemž na daňovém dokladu č. 35/18 je za DUZP označen den 13. 7. 2018. Žalobce ničím nerozptýlil pochybnosti žalovaného (viz výzva ze dne 19. 9. 2022, č. j. 1993106/22/2514-60563-505274), že bylo na místě očekávat, že jestliže pracovníci byli dodáni na činnosti pro odběratele žalobce, DUZP budou korespondovat. Daňový doklad č. 54/18 se pak týkal plnění, které se mělo uskutečnit v září 2018, tudíž nemá vypovídací hodnotu k přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů v červenci 2018. Pokud měl žalovaný na rozdíl od správce daně za to, že deklarovaná plnění žalobce použil ke své ekonomické činnosti, neznamená to ještě, že žalobce prokázal jejich přijetí od deklarovaných dodavatelů v deklarovaném rozsahu.
35. Ani důkazy provedené v odvolacím řízení pochybnosti správce daně nerozptýlily.
36. Správce daně podle pokynu žalovaného v odvolacím řízení doplnil dokazování výsledky zaměstnanců a jednatele společnosti PRIME DEVELOPMENT a nahlédl do kontrolních hlášení a daňových přiznání k DPH deklarovaných dodavatelů.

37. Žalobcem označovaný jednatel společnosti PRIME DEVELOPMENT M. D. při výslechu uvedl, že tuto společnost vůbec nezná. Nevěděl, že je v obchodním rejstříku evidován jako její jednatel. Tvrdil, že s ní nemá nic společného. V minulosti ztratil občanský průkaz. Žádné faktury, výkazy činností ani čestná prohlášení nevystavoval ani nepodepsal. Nezná žalobce ani J. V.
38. Rovněž ani tehdejší zaměstnanci PRIME DEVELOPMENT nepotvrdili přijetí a rozsah deklarovaných plnění. Zaměstnanci neznali žalobce a nevěděli, že by PRIME DEVELOPMENT měla poskytnout žalobci pracovníky. Z. T. byl v roce 2018 osobním řidičem. Nikdy nebyl pracovně v Leducích, nezná žalobce ani M. D. K. K. v roce 2018 ve společnosti pracovala asi dva až tři měsíce jako asistentka. Dělala běžnou kancelářskou práci, občas šla na poštu, něco hledala na internetu a přepisovala. S nikým neuzavírala žádnou smlouvu. Pracovala v kanceláři v centru Liberce. Pracovní úkoly jí chodily emailem. Neznala žalobce ani M. D. K. P. působila jako asistentka. Dělala administrativní práci, kterou jí zadávala K. K. Práci vykonávala v Liberci. Žalobce neznala. D. P. pracovala také jako asistentka. Práci vykonávala v kanceláři v Liberci. Nevěděla, kdo jí zadával práci a kdo ji kontroloval. Žalobce neznala. Paní J. V., z pozice tehdejší zaměstnankyně PRIME DEVELOPMENT, odmítla vypovídat.
39. Žalovaný po doplnění dokazování v odvolacím řízení odeslal žalobci výzvu k prokázání skutečností ze dne 19. 9. 2022, č. j. 1993106/22/2514-60563-505274. Vyzval žalobce k prokázání rozsahu plnění a jejich použití k ekonomické činnosti, především pracovní náplň přidělených pracovníků, jejich počet, odpracované dny a počet odpracovaných hodin a že je přijal od společností BESOCORP a PRIME DEVELOPMENT.
40. Žalobce na výzvu předložil objednávky pracovníků č. 2/2018, 4/2018 a 5/2018. Ani ty však neprokazují pracovní náplň přidělených pracovníků, jejich počet a identifikaci, odpracované dny a počet odpracovaných hodin. Neprokazují ani skutečnost, že pracovníky poskytly společnosti BESOCORP a PRIME DEVELOPMENT. Soud souhlasí s žalovaným, že objednávky deklarují požadavek na poskytnutí pracovníků, nikoli jejich faktické poskytnutí. Z objednávky č. 2/2018 zaslané společnosti PRIME DEVELOPMENT vyplývá, že žalobce objednal dva pracovníky na 10 dnů v termínech 9.–13. 7. 2018 a 23.–27. 7. 2018. Žalobce netvrdil, zda součástí fakturovaných částek byla i odměna za práci pro zajištěné pracovníky. Soud souhlasí s žalovaným, že při klasické osmihodinové pracovní době vyjde cena za hodinu práce jedné osoby na 1 701 Kč. Jelikož žalobce neprokázal a ani netvrdil počet hodin, které u něj měli odpracovat, jedná se o nereálnou cenu za hodinu nekvalifikované práce, která měla spočívat v broušení, řezání, přípravě dílů před lakováním a v pomocných pracích. Obdobně vysoká cena za jednu hodinu práce vychází z objednávky č. 4/2018 u BESOCORP. I při zohlednění přiměřené odměny pro dodavatele, kteří pracovníky zajistili, jsou fakturované částky podle soudu nestandardně vysoké.
41. Žalovaný správně popsal, že pochybnosti neodstranila, ale prohloubila, skutečnost, že pracovníci jsou v objednávce č. 2/2018 zaslané společnosti PRIME DEVELOPMENT objednáni do 27. 7. 2018, přičemž jako DUZP na daňovém dokladu č. 6620180069 je již den 25. 7. 2018. Výše zmíněné objednávky přitom v počtu objednávaných osob ani nekorespondují s výpovědí zaměstnance žalobce V. R., který vypověděl, že pro žalobce měly pracovat spíše tři až čtyři osoby, jen někdy dva. Podle objednávek by termínově měly být u žalobce vždy jen dvě osoby.

42. Žalobce v podání ze dne 2. 2. 2023 tvrdil, že pracovníci byli najímáni společností Merenditina a že žalobce poskytl pracovníkům ubytování. K prokázání tohoto tvrzení však nenavrhl žádné důkazy. Správce daně proto nahlédl do daňového přiznání této společnosti za zdaňovací období červenec 2018 a ověřil, zda společnost podala kontrolní hlášení.
43. Společnost Merenditina v daňovém přiznání za zdaňovací období červenec 2018 nevykázala žádná přijatá ani uskutečněná plnění. Nepodala ani kontrolní hlášení. Jedná se o indikátor toho, že tato společnost ve zdaňovacím období 2018 nevykonávala žádnou ekonomickou činnost. Z toho proto neplyne, že tato společnost poskytla plnění, jejichž předmětem bylo zajištění pracovníků společností BESOCORP a PRIME DEVELOPMENT. J. V., jako tehdejší jednatelka BESOCORP a zaměstnankyně PRIME DEVELOPMENT, ve výpovědi nesdělila, že společnost Merenditina poskytovala pracovníky společností BESOCORP a PRIME DEVELOPMENT. J. V. odmítl vypovídat. V písemném vyjádření uvedl, že žádnou společnost nezastupoval a nevedl žádné obchodní jednání. Ani z jiných důkazních prostředků neplynou indicie, že by pracovníky poskytla žalobci společnost Merenditina. Tvrzení žalobce ohledně společnosti Merenditina tak nebylo prokázáno.
44. Žalobce současně neoznačil žádné důkazy k prokázání tvrzení, že pracovníkům poskytl ubytování. Liché je tak tvrzení žalobce, že bylo prokázáno, že pracovníci bydleli v karavanech u žalobce (viz již bod 49 napadeného rozhodnutí). Bylo přitom povinností žalobce prokázat, že deklarovaná plnění přijal a kdo mu je poskytl.
45. Přestože žalobce tvrdil, že veškeré údaje o poskytnutých pracovnících má u sebe J. V., bylo v zájmu žalobce, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů došlo (srov. např. rozsudky NSS ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, č. 2033/2010 Sb. NSS, či ze dne 1. 7. 2021, č. j. 7 Afs 44/2021-29). Je zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání (viz např. rozsudky NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, bod 38, ze dne 23. 3. 2022, č. j. 7 Afs 114/2020-29, bod 25, nebo ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, bod 13).
46. Soud uzavírá, že souhlasí s žalovaným, že žalobce zjištěné pochybnosti nerozptýlil a neprokázal, že přijal od deklarovaných dodavatelů deklarovaná plnění. S ohledem na uvedené dává za pravdu daňovým orgánům, že důkazní břemeno ohledně oprávněnosti nároku na odpočet DPH žalobce neunesl. Soud tudíž neshledal, že daňové orgány při hodnocení důkazů jakkoliv pochybily. Provedené důkazy naopak v souladu s § 8 daňového řádu hodnotily zcela přezkoumatelným způsobem jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti, přičemž přihlédly ke všemu, co vyšlo v průběhu daňového řízení najevo. Námitky nejsou důvodné.

Závěr a náklady řízení

47. S ohledem na shora uvedené závěry soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
48. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému, který byl plně úspěšný, soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

Praha 23. června 2025

Lenka Bursíková v. r.
předsedkyně senátu