



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců
JUDr. Bc. Kryštofa Horna a JUDr. Jana Peroutky ve věci

žalobce: **Vlastislav Roza**, IČO 14779102
sídlem Ledce 75

zastoupený advokátem JUDr. Zborovem Dvořákem
sídlem Tyršova 13, Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2024, č. j. 14218/24/5300-21444-711869,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

- ze dne 6. 2. 2023, č. j. 387255/23/2115-50522-208370, kterým za zdaňovací období měsíce *září* 2018 doměřil daň z přidané hodnoty ve výši 102 900 Kč a současně rozhodl o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 20 580 Kč;
- ze dne 6. 2. 2023, č. j. 387411/23/2115-50522-208370, kterým za zdaňovací období měsíce *října* 2018 doměřil daň z přidané hodnoty ve výši 121 002 Kč a současně rozhodl o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 24 201 Kč;
- ze dne 6. 2. 2023, č. j. 387422/23/2115-50522-208370, kterým za zdaňovací období měsíce *listopadu* 2018 doměřil daň z přidané hodnoty ve výši 126 000 Kč a současně rozhodl o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 25 200 Kč;
- ze dne 6. 2. 2023, č. j. 387450/23/2115-50522-208370, kterým za zdaňovací období měsíce *prosince* 2018 doměřil daň z přidané hodnoty ve výši 144 060 Kč a současně rozhodl o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 28 812 Kč;
- ze dne 6. 2. 2023, č. j. 387471/23/2115-50522-208370, kterým za zdaňovací období měsíce *prosince* 2019 doměřil daň z přidané hodnoty ve výši 117 600 Kč a současně rozhodl o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 23 520 Kč;
- ze dne 6. 2. 2023, č. j. 387485/23/2115-50522-208370, kterým za zdaňovací období měsíce *ledna* 2020 doměřil daň z přidané hodnoty ve výši 121 800 Kč a současně rozhodl o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 24 360 Kč;
- ze dne 3. 2. 2023, č. j. 387505/23/2115-50522-208370, kterým za zdaňovací období měsíce *března* 2020 doměřil daň z přidané hodnoty ve výši 19 530 Kč a současně rozhodl o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 3 906 Kč;
- ze dne 6. 2. 2023, č. j. 387516/23/2115-50522-208370, kterým za zdaňovací období měsíce *září* 2020 doměřil daň z přidané hodnoty ve výši 100 800 Kč a současně rozhodl o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 20 160 Kč;
- ze dne 6. 2. 2023, č. j. 387539/23/2115-50522-208370, kterým za zdaňovací období měsíce *října* 2020 doměřil daň z přidané hodnoty ve výši 100 800 Kč a současně rozhodl o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 20 160 Kč;
- ze dne 6. 2. 2023, č. j. 387556/23/2115-50522-208370, kterým za zdaňovací období měsíce *listopadu* 2020 doměřil daň z přidané hodnoty ve výši 100 800 Kč a současně rozhodl o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 20 160 Kč;
- ze dne 3. 2. 2023, č. j. 387568/23/2115-50522-208370, kterým za zdaňovací období měsíce *prosince* 2020 doměřil daň z přidané hodnoty ve výši 67 200 Kč a současně rozhodl o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 13 440 Kč,

(dále společně jen „dodatečné platební výměry“).

2. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl žalobcovo odvolání a dodatečné platební výměry potvrdil.
3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul, že správce daně zahájil daňovou kontrolu [pozn. soudu – daňovou kontrolu zahájil a vedl Finanční úřad pro Liberecký kraj, ale dodatečné platební výměry vydal Finanční úřad pro Středočeský kraj], při níž provéřoval žalobcova přijatá zdanitelná plnění od společností Capital Advisors s.r.o., BESOCORP s.r.o., SYSTEM AGENCY s.r.o., a EQUI - ACTION s.r.o., ze kterých žalobce uplatnil nárok na odpočet

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

daně z přidané hodnoty v celkové výši 1 122 492 Kč. Dospěl k závěru, že žalobce neprokázal přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů ani od jiných dodavatelů v postavení plátce daně z přidané hodnoty deklarovaným způsobem v deklarovaném rozsahu a čase.

4. Podle žalovaného žalobce sice předložením daňových dokladů unesl svoje primární důkazní břemeno a splnil požadavek podle § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2024 (dále jen „zákon o DPH“), ale již neprokázal, že ke skutečnému realizování zdanitelného plnění došlo tak, jak bylo žalobcem v daňových dokladech deklarováno. Správce daně měl za neprokázaný předmět plnění, s čímž se žalovaný ztotožnil. Předmět plnění uvedený na daňových dokladech a dalších předložených listinách (např. objednávkách) různých aktérů (žalobcových dodavatelů a odběratelů) se podle žalovaného neshodoval (v napadeném rozhodnutí žalovaný podrobně poukázal na konkrétní nesrovnalosti – např. na objednávkách pro společnost BESOCORP žalobce objednal broušení materiálu, řezání, přípravu dílů před lakováním a pomocné práce, zatímco na daňových dokladech pro společnost BESOCORP jsou uvedeny úklidové práce, kontrolní činnost, pomocné práce, manipulační práce, ostraha majetku, strážní služby nebo pochůzková a kontrolní činnost; neodpovídal také termín provedených prací a jejich číselné označení). Objednávky podle žalovaného ani neprokazují uskutečnění zdanitelného plnění – dodání plnění žalobci jeho dodavateli (ani jeho předmět a rozsah). Jen deklarují požadavek poskytnutí určitých služeb, o jejich dodání však ve skutečnosti nesvědčí. Pochybnosti správce daně dále dovozoval z toho, že plnění a jeho rozsah byly na daňových dokladech vymezeny jen obecně a nebylo zřejmé ani to, jak bude vypočtena cena, popřípadě na základě dostupných informací žalovaný vypočetl, že za nekvalifikované manuální práce byla účtována přemrštěná cena (např. i více než 3 000 Kč za hodinu práce jedné osoby). K většině plnění nebyly předloženy písemné smlouvy, popřípadě byly zcela obecné [např. rámcová smlouva o spolupráci se společností EQUI - ACTION, jež navíc ani nebyla dodržována (plnění podle ní mělo být specifikováno mj. v objednávkách, což se nestalo)]. Žalobcovi dodavatelé nezveřejňovali účetní závěrky, neměli zaměstnance či provozovny a správci daně neposkytli součinnost. Uskutečnění plnění neprokázaly ani dodací listy od společnosti EQUI - ACTION. Na nich totiž byly uvedeny údaje rozporné s daňovými doklady (např. datum dodání). Žalobcem předložená záznamní povinnost představovala podle žalovaného jen evidenci obsahující údaje o přijatých a uskutečněných plněních a byla jen podkladem pro sestavení přiznání k dani z přidané hodnoty, ale neprokazovala přijetí plnění od dodavatelů Capital Advisors, BESOCORP, SYSTEM AGENCY a EQUI - ACTION. Ani čestná prohlášení společností Capital Advisors a BESOCORP o tom, že daň z přidané hodnoty uvedená na daňových dokladech byla stanovena v souladu se zákonem o DPH a nebude neúmyslně nezaplacena, neprokazovala přijetí plnění od žalobcových dodavatelů. Podle žalovaného tak z žalobcem předložených listin nelze seznat rozsah poskytnutých služeb ani způsob stanovení ceny. Z předložených daňových dokladů ani není zřejmé, na základě jakých podkladů byly sestaveny, a k deklarovaným plněním z nich nelze dovodit téměř žádné bližší informace. Ani vyslechnutí svědci (včetně žalobcových zaměstnanců) uskutečnění plnění nepotvrdili (neznali jednotlivé aktéry a jejich obchodní vztahy), řada z nich odmítla vypovídat (s odůvodněním, že jsou prověřováni Policií České republiky) či uvedli, že byli jen tzv. bílé koně.
5. Žalovaný dodal, že posuzoval i to, zda žalobci plnění neposkytl jiný subjekt v postavení plátce daně z přidané hodnoty. Dospěl k závěru, že z okolností tohoto případu s jistotou nevyplývá, že žalobcovy dodavatelé museli být plátcí daně z přidané hodnoty. Žalobce ani

neposkytl takové informace či důkazy, na základě kterých by bylo možné ověřit, že skutečný dodavatel měl postavení plátce daně z přidané hodnoty. Ani tuto okolnost netvrdil. Žalovaný proto uzavřel, že žalobce neprokázal přijetí plnění od společností Capital Advisors, BESOCORP, SYSTEM AGENCY a EQUI - ACTION či jiného plátce daně z přidané hodnoty. Rovněž neprokázal předmět a rozsah těchto plnění. Z toho důvodu žalobce podle žalovaného nesplnil podmínky podle § 72 a § 73 zákona o DPH pro vznik a uplatnění nároku na odpočet daně. Uplatnil jej proto podle žalovaného neoprávněně.

6. Žalobce se žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá, aby soud zrušil napadené rozhodnutí a dodatečné platební výměry.

Žaloba a vyjádření žalovaného

7. Žalobce v žalobě uvedl, že napadené rozhodnutí je podle něj nezákonné, protože vychází z nedostatečně nezjištěného skutkového stavu. Daňová kontrola byla podle žalobce zcela nedostatečná. Žalobce nesouhlasil s výsledky kontrolního zjištění. Z objednávek a dodacích listů plyne, že práce byly provedeny a doručeny společnosti KOVO-Mazánek s.r.o. To potvrdil i společník a jednatel této společnosti (J. M.) a místní šetření uskutečněné v žalobcově provozovně. K provedení prací žalobce využil pracovníky, které mu zprostředkovaly společnosti BESOCORP a Capital Advisor. Tyto společnosti pracovníky najímaly z důvodu nedostatku pracovních sil od společnosti Merenditina s.r.o. To prokázaly svědecké výpovědi. Dále bylo potvrzeno, že pracovníci byli ubytováni v obytných přívěsech u žalobcova domu č. p. X. Pokud správce daně zpochybnil, zda se jednalo o pracovníky, kteří provedli danou práci, není to ničím prokázáno. Podle žalobce se jedná o svévolné rozhodnutí správce daně. Zavádějící je též argumentace, že žalobce nedisponoval pilou na řezání hliníku a malým CNC soustruhem, neboť celý výrobní proces se prováděl na zapůjčené technologii. Podle žalobce bylo výsledkem pracovníků prokázáno, že pracovníci byli na žalobce delimitováni a byli mu skutečně fakticky poskytnuti. Správce daně podle žalobce nerefletoval žalobcem předložené důkazní návrhy, čímž porušil § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 30. 6. 2025 (dále jen „daňový řád“).
8. Správce daně měl podle žalobce za to, že žalobce neprokázal přijetí plnění od dodavatelů „PRIME DEVELOPMENT“ [pozn. soudu – tohoto dodavatele žalobce blíže neupřesňuje, přičemž se nejedná o dodavatele, jehož dodání žalobci by orgány daňové správy zpochybňovaly] a BESOCORP (nebyl prokázán ani rozsah plnění). Žalovaný sice podle žalobce dospěl k jinému závěru („že lze osvědčit prokázání použití daných plnění v rámci ekonomické činnosti žalobce“), to se ale nijak neprojevovalo v žalobcův prospěch. Ani žalovaný nerefletoval žalobcovy důkazní návrhy, popřípadě z nich dovodil nesprávné, protichůdné a vzájemně rozporné závěry. Tím žalovaný porušil § 92 daňového řádu, podle něhož správce daně má dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Porušil podle žalobce i § 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“) a právo na spravedlivý proces podle čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Taktéž žalovaný podle žalobce postupoval v rozporu s § 50 odst. 3 správního řádu – nehodnotil důkazy v jejich vzájemné souvislosti a nepřihlédl ke všemu, co vyšlo v řízení najevo.
9. Podle žalobce je napadené rozhodnutí též nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Žalovaný se s žalobcovými námitkami řádně nevypořádal. Z odůvodnění napadeného

rozhodnutí nelze podle žalobce vyvodit, jaké skutečnosti vzal žalovaný za prokázané a jakými úvahami se řídil.

10. Žalovaný *ve vyjádření k žalobě* shrnul dosavadní průběh řízení a zopakoval argumentaci napadeného rozhodnutí. Poukázal na to, že žalobce v žalobě zpochybňuje závěry orgánů daňové správy jen vůči dvěma dodavatelům (BESOCORP a Capital Advisory).
11. Podle žalovaného správce daně prokázal své pochybnosti, a proto měl žalobce (nikoli správce daně) prokázat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijetí zdanitelných plnění. Pochybnosti správce daně dovozoval z toho, že předmět plnění na daňových dokladech byl vymezen pouze obecně bez bližší specifikace, nebylo zřejmé, jaké konkrétní činnosti měly být prováděny nebo jaké konkrétní zakázky měly být realizovány. Také nebyl uveden způsob stanovení ceny, ale jen celková cena. Spolupráci s deklarovánými dodavateli nepotvrdili žalobcovi zaměstnanci, žalobcovi zaměstnanci vykonávali pro žalobce stejnou práci, která byla žalobci následně fakturována ze strany jeho dodavatelů, a jednatele deklarováných dodavatelů nepotvrdili spolupráci se žalobcem. Žalovaný též zopakoval, z jakého důvodu nebyly pro prokázání uskutečnění deklarováných plnění dostačující jednotlivé důkazy: objednávky, dodací listy, záznamní povinnost k dani z přidané hodnoty, údaje o plátcích daně z přidané hodnoty, čestná prohlášení, žalobcovy bankovní účty, dohody o provedení práce, účetní deník, soupis hmotného majetku, karty hmotného a nehmotného majetku, inventurní karta, kniha jízd a smlouva o nájmu nebytových prostor sloužících k podnikání, objednávka od společnosti ORIGO-MB AUTOSKLOSERVIS s.r.o. a jednotlivé svědecké výpovědi (i ty na pokyn žalovaného doplněné v odvolacím řízení). Ani objednávky, daňové doklady a dodací listy mající prokázat žalobcovo dodání plnění společnosti KOVO-Mazánek s.r.o. neprokazují podle žalovaného předchozí přijetí plnění žalobcem od jeho dodavatelů. Jde-li o společnost Merenditina, žalovaný dodal, že v kontrolních hlášeních dodání pracovníků nepotvrdila. Společnost byla v likvidaci a likvidátorka neměla k dispozici žádné relevantní listiny.
12. Žalovaný uzavřel, že všechny důkazy řádně hodnotil a dospěl k závěru, že neprokazují přijetí deklarováného plnění žalobcem od jeho údajných dodavatelů. Z důkazů lze sice dovodit, že žalobce nějaké plnění přijal, ale již není zřejmé jaké, v jakém rozsahu, ani kdo mu je poskytl.

Posouzení věci soudem

13. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a má všechny zákonem požadované formální náležitosti. Proto ji věcně projednal. Při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
14. Soud o žalobě rozhodl bez jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tím účastníci vyjádřili souhlas – žalobce výslovný, žalovaný implicitní (§ 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Dokazování soud neprováděl. Listiny, jimiž žalobce navrhoval provést důkaz (napadené rozhodnutí, dodatečné platební výměry, žalobcovo odvolání), jsou součástí předloženého správního spisu, z něhož soud bez dalšího vychází a dokazování jím neprovádí (např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).
15. Žaloba proti rozhodnutí musí podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. obsahovat žalobní body. Žalobce proto musí poukázat na konkrétní důvod nezákonnosti (v jakém ohledu je napadené rozhodnutí nezákonné) a individualizované skutkové okolnosti, z nichž tato nezákonnost pramení (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

č. 835/2006 Sb. NSS). Žalobními body je přitom soud vázán a napadené rozhodnutí může přezkoumat jen v mezích včas uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). To znamená, že soud v zásadě posuzuje jen důvodnost žalobcových výhrad, jež v soudním řízení včas uplatní. „Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“ (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Záleží i na preciznosti (podrobnosti) žalobní bodů. V již citovaném rozsudku NSS dodal, že „míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej.“

16. Z toho *zprvé* plyne, že soud může posuzovat jen důvodnost žalobních bodů – nezákonnost toliko toho, na co žalobce v rámci řádně a včas uplatněných žalobních bodů poukázal. Přitom je *zadruhé* limitován i precizností včas uplatněných žalobních bodů. To je pro nyní posuzovanou věc klíčové.
17. Žalobce v žalobě namítal, že prokázal dodání „prací“ společnosti KOVO-Mazánek, což je zřejmé z objednávek, dodacích listů, výpovědi jednatele této společnosti a provedeného místního šetření v žalobcově provozovně. K tomu je ovšem třeba v prvé řadě uvést, že tyto úvahy se mívají s tím, na čem orgány daňové správy postavily svá rozhodnutí. Nevycházely totiž z toho, že žalobce neprokázal dodání plnění svému odběrateli – společnosti KOVO-Mazánek, ale na tom, že neprokázal, zda přijal zdanitelná plnění (sporný je přitom jak samotný předmět plnění, tak i jeho rozsah) od svých dodavatelů (společností Capital Advisors, BESOCORP, SYSTEM AGENCY a EQUI - ACTION), popřípadě od jiného dodavatele, který je plátcem daně z přidané hodnoty. To je jednoznačně zřejmé např. z bodu 64 napadeného rozhodnutí. Platí přitom, že dodání zdanitelného plnění odběrateli samo o sobě neprokazuje tomu předcházející přijetí plnění od dodavatele (ani samotná existence obchodního řetězce neprokazuje uskutečnění jednotlivých zdanitelných plnění). Jak mj. uzavřel již správce daně, žalobce měl dostatek vlastních zaměstnanců (pracujících na základě dohod o provedení práce), jejichž prostřednictvím mohl zajistit dodání plnění svému odběrateli, aniž by musel využít externích pracovníků (např. str. 22 zprávy o daňové kontrole – k tomu podrobněji v bodech 35 až 41 tohoto rozsudku). Těmto úvahám žalobce v daňovém řízení ani v žalobě nijak neoponoval.
18. Žalobce v této souvislosti v žalobě dále namítal, že práce pro svého odběratele vykonával prostřednictvím společností BESOCORP a Capital Advisors, kterým pracovníky dodávala společnost Merenditina. To měly prokázat výslechy blíže neupřesněných svědků a fakt, že pracovníci měli být ubytováni v obytných přívěsech parkujících u žalobcova domu. Z toho (a z celé žaloby) je zřejmé, že žalobce zpochybňoval neprokázání přijetí plnění výhradně od dodavatelů BESOCORP a Capital Advisors. Soud se proto dále v mezích žalobních bodů bude zabývat přijetím plnění jen od těchto dodavatelů s tím, že žalobce v žalobě závěry orgánů daňové správy týkající se dodavatelů SYSTEM AGENCY a EQUI - ACTION nezpochybňoval. K tomu soud dodává, že žalobce v čl. III bodu 3) žaloby poukazoval i na to, že správce daně zpochybňoval přijetí plnění též od dodavatele „PRIME DEVELOPMENT“. Tak tomu ovšem není. Orgány daňové správy založily své závěry výhradně na neprokázání přijetí plnění od čtyř v předchozím bodě uvedených dodavatelů, přičemž soud z obsahu správního spisu nezjistil, že by předmětem jejich zájmu měl snad být i dodavatel „PRIME DEVELOPMENT“. Přijetím zdanitelného plnění od společností

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

SYSTEM AGENCY, EQUI - ACTION a „PRIME DEVELOPMENT“ se tak soud s ohledem na žalobní argumentaci (a obsah napadeného rozhodnutí) dále nezabýval (srov. bod 15 tohoto rozsudku).

19. Soud se tudíž zabýval toliko tím, zda žalobce prokázal přijetí zdanitelného plnění od dodavatele (i) **Capital Advisors** s předmětem plnění specifikovaným v daňových dokladech jako *zajištění a dodání příslušných pracovníků na adrese Ledce 75, 294 47 (úklidové práce, kontrolní činnost, pomocné práce, manipulační práce)* [ve zprávě o daňové kontrole a 2. výzvě k prokázání skutečností označeno jako *pracovní síla*] nebo *zajištění a dodání příslušných pracovníků na pomocné práce na akci Ledce 75*; a (ii) **BESOCORP** s předmětem plnění specifikovaným v daňových dokladech jako *zajištění a dodání příslušných pracovníků na adrese Ledce 75, 294 47 (úklidové práce, kontrolní činnost, pomocné práce, manipulační práce, ostraha majetku, strážní služby, recepční služby, pochůzková a kontrolní činnost)* [ve zprávě o daňové kontrole a 2. výzvě k prokázání skutečností označeno jako *pracovní síla*].
20. Podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu je daňový subjekt mj. povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.
21. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
22. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
23. Podle čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani.
24. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby [odst. 1 písm. a)]. Daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátci bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta [odst. 2 písm. a)]. Nárok na odpočet daně vzniká plátci okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat (odst. 3).
25. Podle § 73 zákona o DPH je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen mít při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, daňový doklad [odst. 1 písm. a)].
26. Podle právní úpravy (zejm. § 92 daňového řádu) a na ni navazující ustálené judikatury NSS (srov. např. jeho rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, nebo ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 30/2017-30) je důkazní břemeno rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je ale povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. 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 ke konkrétnímu účetnímu případu. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi.

27. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, totiž není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze dovozovat, že správce daně je povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a neučinil-li tak, dospět k závěru, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Neunesení důkazního břemene neznamená, že správce daně je povinen relevantní důkazy sám vyhledávat. Pokud daňový subjekt navrhne k prokázání svého tvrzení důkaz, musí důkazní prostředek konkrétně označit. Možnost správce daně vyhledat (a následně provést) důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Je tedy ve vlastním zájmu daňového subjektu, navrhuje-li v daňovém řízení důkaz k prokázání svého tvrzení, aby jej řádně označil (např. rozsudky NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS, a ze dne 25. 2. 2010, č. j. 1 Afs 3/2010-76).
28. Daňový subjekt má tedy v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle níž nárok na odpočet daně má plátc, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle které plátc prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. V souzené věci to tedy znamená, že žalobce byl povinen tvrdit, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem daně z přidané hodnoty, přijal zboží či služby zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění. Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, jakým způsobem (kdo plnění poskytl, v jakém množství atd.). Soud přitom zdůrazňuje, že „*plátc daně má povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133), přičemž „*určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné*“ (srov. rozsudky NSS ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, či ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, bod 32, a ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 15). Neprokázání rozsahu přijatého plnění tedy samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2023, č. j. 2 Afs 176/2022-50).
29. Soud po prostudování předloženého spisového materiálu uvádí, že žalovaný i správce daně postupovali ohledně výkladu problematiky důkazního břemene v daňovém řízení v souladu s právními předpisy, resp. s odkazovanou judikaturou. Žalobce pak s těmito pravidly seznámili nejpozději v bodech 16 až 27 napadeného rozhodnutí. To však žalobce ve své žalobě nerefletoval a nijak nezpochybňoval, zda správce daně své důkazní břemeno unesl –

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

prokázal pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů (viz bod 30 napadeného rozhodnutí).

30. Soud proto jen z důvodu přehlednosti jako nespornou skutečnost konstatuje, že správce daně poprvé své pochybnosti žalobci přednesl ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 1. 7. 2022, č. j. 1020924/22/2607-60562-508364. Ve vztahu k dodavateli Capital Advisors správce daně uvedl, že na daňových dokladech je předmět plnění uveden bez bližší specifikace a rozsahu – není patrné, co konkrétně měli pracovníci vykonávat. Nejednoznačné je i to, jakým způsobem má být stanovena cena. Za některé daňové doklady bylo placeno v hotovosti, ačkoli v jiných případech byly využívány bankovní účty. Pochybnosti správce daně dovozoval dále ze znění objednávek. Ani z nich nebylo zřejmé, jaký je rozsah objednané pracovní činnosti (při shodném počtu dní a shodném předmětu plnění byly fakturovány různé částky). Při zahájení daňové kontroly žalobce přislíbil, že doloží písemnou smlouvu, ale neučinil tak. Správce daně též společnost Capital Advisors vyzval k předložení veškerých listin souvisejících s obchodní spoluprací s žalobcem, ale ta byla nekontaktní. Pochybnosti správce daně pak nebyly odstraněny (naopak byly zesíleny) svědeckými výpověďmi jednatelek společnosti Capital Advisors J. V. (ta odmítla vypovídat v obavě, aby sobě nezpůsobila nebezpečí trestního stíhání), S. K. (ze stejného důvodu rovněž odmítla vypovídat s tím, že společnost Capital Advisors byla prověřována Policií České republiky) a svědka JUDr. J.V., jenž měl tuto společnost zastupovat na základě plné moci (též odmítl vypovídat). Ve vztahu k dodavateli BESOCORP správce daně poukázal na obdobné pochybnosti. Předmět a rozsah plnění na daňových dokladech byl uveden bez bližší specifikace a nebyl zřejmý způsob určení ceny. Na objednávkách byly uvedeny jiné práce než na daňových dokladech. To přitom žalobce nedokázal vysvětlit. Ani z nich nebylo zřejmé, jaký je rozsah objednané pracovní činnosti (při shodném počtu dní a shodném předmětu plnění byly fakturovány různé částky). I v tomto případě žalobce při zahájení daňové kontroly přislíbil, že doloží písemnou smlouvu, ale neučinil tak. Správce daně též společnost BESOCORP vyzval k předložení veškerých listin související s obchodní spoluprací s žalobcem, ale byla nekontaktní. Pochybnosti správce daně ani v tomto případě nebyly odstraněny svědeckými výpověďmi jednatelky společnosti BESOCORP J. V., jednatele D. S. (též odmítl vypovídat) a svědka JUDr. J. V., jenž měl i tuto společnost zastupovat na základě plné moci. Taktéž žalobcův zaměstnanec V. R., jenž pro žalobce pracoval nejdéle a nejpravidelněji, vypověděl, že tyto dodavatele nezná.
31. Žalobcem dodatečně předložené listiny správce daně hodnotil a své pochybnosti precizoval ve 2. výzvě k prokázání skutečností ze dne 15. 11. 2022, č. j. 1372766/22/2607-60562-508364. Nově doložené listiny pochybnosti správce daně prohloubily. Žalobce ani nepředložil žádné důkazy (a správce daně ani sám žádné neměl k dispozici) o tom, že žalobci ve smyslu rozsudku Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20 (*Kem Water Pro Chemie*) přijal plnění od jiné osoby – plátce daně z přidané hodnoty. Ve vztahu ke společnosti Capital Advisors správce daně při vyhledávací činnosti zjistil, že neměla žádné zaměstnance (evidence České správy sociálního zabezpečení), v letech 2018 a 2019 nebyla registrována k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, nepodala vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob (v roce 2020 jen ve výši 1 500 Kč), ode dne 24. 3. 2022 se stala nespolehlivým plátcem daně z přidané hodnoty, neměla žádná motorová vozidla, neměla žádnou provozovnu ani živnostenské oprávnění a sbírka listin v obchodním rejstříku neobsahovala žádné účetní závěrky. I ve vztahu ke společnosti BESOCORP správce daně zjistil, že neměla žádné zaměstnance, nepodala vyúčtování daně

z příjmů ze závislé činnosti za rok 2018 ani vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za rok 2018, ode dne 5. 8. 2021 se stala nespolehlivým plátcem daně z přidané hodnoty, neměla žádná motorová vozidla, neměla žádnou provozovnu či živnostenské oprávnění a sbírka listin v obchodním rejstříku neobsahovala žádné účetní závěrky. O reálném poskytnutí plnění ze strany těchto údajných dodavatelů tak bylo možné vážně pochybovat.

32. Důkazní břemeno tudíž přešlo na žalobce a ten byl povinen prokázat rozsah uskutečnění konkrétních přijatých zdanitelných plnění tak, jak byly deklarovány v daňových dokladech. Poukazoval-li žalobce v žalobě, že orgány daňové správy nedostatečně zjistily skutkový stav a rozhodly na základě nedostatečných podkladů, je třeba dodat, že z výše uvedených důvodů důkazní břemeno tížilo žalobce. Ten proto nesl procesní odpovědnost za úplnost zjištění skutkového stavu. Totéž platí ve vztahu k námitce, že pracovníci dodání žalobci jeho dodavateli vykonávali pracovní činnost fakturovanou odběrateli KOVO-Mazánek, a pokud toto správce daně zpochybnil, že jde jen o dohad nepodložený žádnými „hmatatelnými důkazy“ (k tomu podrobněji v bodech 35 až 41 tohoto rozsudku). Je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů pamatoval na povinnost svá daňově relevantní tvrzení náležitě prokázat (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32). Jestliže daňový subjekt uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty u určitého zdanitelného plnění od určitého subjektu, je v tomto ohledu zatížen důkazním břemenem (srov. dále rozsudek ze dne 27. 2. 2020, č. j. 2 Afs 168/2019-39). Skutečnost, že určité okolnosti daňový subjekt neprokáže, současně neznamená, že je povinností správce daně je prokazovat za něj, a pokud by tak neučinil, že by jeho rozhodnutí bylo opřeno o nedostatečná skutková zjištění, případně že by byl v řízení nepřipustně pasivní (viz rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007-84). Procesní aktivita v daňovém řízení ohledně prokázání tvrzených daňových skutečností je totiž zejména na žalobci jako na daňovém subjektu.
33. Přijetí zdanitelného plnění žalobce podle závěrů orgánů daňové správy neprokázal, natož aby prokázal rozsah takových plnění. Proto žalobci nebyl přiznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Správce daně (ve výzvách k prokázání skutečností, a především ve zprávě o daňové kontrole) a později i žalovaný (v napadeném rozhodnutí) se jednotlivými důkazy konkrétně zabývali a hodnotili je jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Například v napadeném rozhodnutí se žalovaný v bodě 32 zabýval objednávkami, v bodě 35 záznamní povinností k dani z přidané hodnoty (obsahuje jen evidenční údaje o subjektech poskytujících plnění podléhající dani z přidané hodnoty), v bodě 37 čestnými prohlášeními, v nichž dodavatelé prohlašovali, že daň z přidané hodnoty nebude úmyslně nezaplacena a nedojde ke krácení daně (neprokazuje uskutečnění zdanitelného plnění), v bodě 38 výsledkem svědkyně S. K., v bodě 39 výsledkem svědkyně J. V., v bodě 40 výsledkem svědka D. S., v bodě 41 výsledkem svědka JUDr. J. V., v bodě 44 výsledkem žalobcova zaměstnance V. R., v bodě 45 výsledkem žalobcova zaměstnance J. M. (názvy dodavatelů mu nic neříkaly a nevěděl, zda s nimi žalobce spolupracoval; žalobce mu na bankovní účet zaslal finanční obnos vysoké hodnoty, který pro něj vybral a žalobci jej předal), v bodě 46 výsledkem žalobcova zaměstnance M. K. (názvy dodavatelů mu nic neříkaly a nevěděl, zda s nimi žalobce spolupracoval). Tyto důkazy žalovaný hodnotil v kontextu toho, že žalobcovi dodavatelé byli při dotazech správce daně nekontaktní (bod 55), a zohlednil i to, že podle výpisů z bankovních účtů a příjmových dokladů žalobce svým dodavatelům zasílal finanční

prostředky, což však samo o sobě podle žalovaného neprokazuje uskutečnění zdanitelného plnění a především nikoli jeho předmět a rozsah (bod 56).

34. Toto hodnocení soud považuje za příléhavé, přičemž žalobce jej v žalobě (a v daňovém řízení) ani konkrétně nezpochybňoval (viz bod 15 tohoto rozsudku). Bylo tudíž postupováno v souladu s § 92 daňového řádu a principy dokazování v daňovém řízení (viz body 26 až 28 tohoto rozsudku). Ustanovení § 3 a § 50 odst. 3 správního řádu nejsou při správě daní aplikovatelná (srov. § 262 daňového řádu, § 177 odst. 1 správního řádu a § 5 až 9 daňového řádu). Žalobcova námitka není důvodná.
35. Jak již bylo výše naznačeno, žalobce v žalobě konkrétně namítal jen to, že přijetí plnění od dodavatelů Capital Advisors a BESOCORP bez dalšího prokazuje to, že sám žalobce dodával „pracovní činnost“ svému odběrateli společnosti KOVO-Mazánek, k čemuž využil pracovníky dodávané dodavatelům Capital Advisors a BESOCORP společností Merenditina. Přitom odkázal na objednávky, dodací listy, výslech jednatele společnosti KOVO-Mazánek a potvrzení o ubytování pracovníků v obytných přívěsech na žalobcově pozemku. Již při zahájení daňové kontroly žalobce do protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 2. 9. 2021, č. j. 1113468/21/2607-60562-508364, uvedl, že pro společnost KOVO-Mazánek zajišťuje pracovní činnosti – *provádí kalibraci, grotování, leštění a balení*. Při ohledání provozovny téhož dne správce daně měl možnost tyto dokončené obráběcí práce zhlédnout. Práce měli provádět cizí státní příslušníci. Žalobce a jeho zaměstnanci jim práce měli předvést a J. M. (jednatel společnosti KOVO-Mazánek) práci kontroloval (viz protokol o zahájení daňové kontroly).
36. Toto tvrzení ale výsledkům provedeného dokazování neodpovídá. V prvé řadě je třeba uvést, že žádného z těchto pracovníků, jež měli žalobci dodávat společnosti Capital Advisors a BESOCORP prostřednictvím společnosti Merenditina, se nepodařilo identifikovat a proto nemohl být ani žádný z nich předvolán ke svědecké výpovědi. Nelze přitom orgánům daňové správy vyčítat, že by se o jejich identifikaci nepokoušely, třebaže jim v tom žalobce nijak nepomohl (nesdělil, kde mohou pátrat). Správce daně se dotazoval žalobcových dodavatelů (žádal seznamy pracovníků a mzdové listy, byli však nekontaktní) i orgánů veřejné správy (České správy sociálního zabezpečení, která ale sdělila, že žalobcovi dodavatelé v daných obdobích neměli zaměstnance). Soud pak považuje za zcela nevěrohodné, že by žalobce neznal jména alespoň některých pracovníků pracujících v jeho provozovně (provozovna byla současně místo, kde žalobce bydlel a pracovníků mohlo být maximálně v počtu nižších desítek osob – srov. s obdobným počtem žalobcových pracovníků pracujících na základě dohody o provedení práce) či že by je dodatečně nemohl ve svých evidencích dohledat. I pokud by žalobce jména pracovníků neznal již jen z tohoto důvodu, že se pohybovali v jeho provozovně (a tedy i kvůli korektním pracovním a mezilidským vztahům), jejich pozdější identifikace je zásadní např. z hlediska možného uplatňování škod či jiných nároků (soukromoprávních i veřejnoprávních). Namítal-li žalobce v žalobě, že „*výsledky delimitovaných pracovníků dle seznamu smluvního partnera, tj. subjektu, který takovými osobami disponoval*“, mělo být přijetí plnění od žalobcových dodavatelů prokázáno, nelze než dodat, že žalobce ani jeho dodavatelé správci daně žádný seznam pracovníků nepředložili (žalobce předložil jen seznam vlastních zaměstnanců a osob vykonávajících pro žalobce práci na základě dohody o provedení práce). Tyto nespécifikované osoby proto v daňovém řízení ani nemohly být vyslechnuty. To, jak výše soud vysvětlil, musí být kladeno k žalobcově tíži.

37. To platí tím spíše, pokud činnost popsanou žalobcem i J. M. (provádění kalibrace, grotování, leštění a balení) v žalobcově provozovně ve skutečnosti zajišťovali jeho zaměstnanci, jak plyne z jejich svědeckých výpovědí. Svědek J. M., pracující pro žalobce na základě dohody o provedení práce, totiž vypověděl, že kontroloval velikost hliníkových dílů na kalibrační pomůcce a poté je rovnal do krabic. Stejnou práci vykonávali i další pracovníci, kteří mluvili česky. Tytéž pracovní činnosti vykonával svědek M. K., který také pracoval pro žalobce na základě dohody o provedení práce. Oba zaměstnanci žalobcovi dodavatele neznali. Fakt, že tuto činnost mohl žalobce pro KOVO-Mazánek zajišťovat prostřednictvím svých zaměstnanců, plyne (kromě právě připomenutých svědeckých výpovědí) z celkového počtu osob pracujících pro žalobce na základě dohod o provedení práce. Na to správce daně poukázal ve 2. výzvě k prokázání skutečností a ve zprávě o daňové kontrole. Porovnal výši plnění uskutečněnou žalobcem pro odběratele KOVO-Mazánek a počet žalobcových pracovníků pracujících na základě dohod o provedení práce mimo pracovní poměr (žalobce tyto dohody správci daně v daňové kontrole předložil) a dospěl k závěru, že žalobce disponoval dostatečnými vlastními personálními kapacitami – měl uzavřené nižší desítky dohod o provedení práce stejného znění jako v případě svědků J. M. a M. K. Jejich prostřednictvím pracovní činnost pro KOVO-Mazánek mohl zajistit, přičemž těmto úvahám žalobce nikdy nijak neoponoval.
38. Přijetí zdanitelného plnění žalobcem od společností Capital Advisors a BESOCORP neprokazuje ani výpověď J. M. Třebaže vypověděl, že u žalobce objednal provádění kalibrace, grotování, leštění a balení, což i kontroloval, nevěděl, kdo konkrétně tuto pracovní činnost prováděl. Správce daně navíc správně poukázal na to, že se jeho výpověď v detailech liší s tím, co v daňovém řízení uváděl žalobce. J. M. totiž vypověděl, že daní pracovníci byli Češi a mluvili česky (totéž vypověděl i svědek J. M.), ale žalobce při zahájení daňové kontroly naopak uváděl, že se jednalo o cizí státní příslušníky. Pro nynější věc není podstatné, kdo z nich měl pravdu. Důležité ale je, že výpověď J. M. nesvědčí v žalobcův prospěch. Ani svědecká výpověď V. R. neprokazuje přijetí zdanitelného plnění. I on byl při své výpovědi značně neurčitý. Dodavatele Capital Advisors vůbec neznal. Při sdělení obchodní firmy společnosti BESOCORP pak sice uvedl, že občas na parkovišti v Ledcích zahlédl motorové vozidlo se znakem „BSP“ vezoucí nějaké lidi, ale nevěděl, kdo to byl a či to byli zaměstnanci. Nedokázal ani specifikovat to, jak často toto motorové vozidlo zahlédl. Tyto svědecké výpovědi tedy relevantní skutečnosti – přijetí konkrétního plnění, konkrétního rozsahu a od konkrétních dodavatelů neprokazují. Nelze navíc přehlížet, že byť tito svědci poukázali na okolnosti mající potenciál svědčit v žalobcův prospěch (byli však příliš neurčití), pojil je s žalobcem pozitivní vztah a přátelství. J. M. byl dlouholetým žalobcovým přítelem a V. R. byl dlouholetým žalobcovým zaměstnancem (vypověděl, že od roku 2007), což může ovlivňovat jejich věrohodnost.
39. Taktéž daňové doklady vystavené společnosti KOVO-Mazánek a dodací listy neprokazují přijetí zdanitelného plnění žalobce od dodavatelů Capital Advisors a BESOCORP. Dodací listy žalobce jakožto dodavatele společnosti KOVO-Mazánek prokazují, že žalobce svému odběrateli dodal zboží identifikované označením a počtem. To však není ani sporné. Jde totiž o to, kdo (a zda vůbec) za žalobce pro společnost KOVO-Mazánek toto zboží (popř. jakou část z něj) „vyrobil“. O tom tento důkaz nic nevyovídá. Jde-li o daňové doklady (faktury), ty samy o sobě uskutečnění zdanitelného plnění neprokazují (viz např. bod 26 tohoto rozsudku). Nelze ani odhlížet od toho, že žalovaný v bodě 29 napadeného rozhodnutí poukázal na řadu nepřesností faktur, které žalobce ponechal bez povšimnutí. Na

daňových dokladech od společnosti Capital Advisors je jako předmět plnění uvedeno zajištění a dodání pracovníků na adrese Ledce 75, 294 47 – úklidové práce, kontrolní práce, pomocné práce, manipulační práce, zatímco na některých daňových dokladech jsou uvedeny pouze pomocné práce. Na daňových dokladech od společnosti BESOCORP je pak jako předmět plnění uvedeno zajištění a dodání pracovníků na adrese Ledce 75, 294 47 – úklidové práce, kontrolní činnost, pomocné práce, manipulační práce, ostraha majetku, strážní služby, pochůzková a kontrolní činnost. Žalobce proti tomu uvedl, že pro společnost KOVO-Mazánek provádí kalibraci, leštění, grotování a balení. Zmíněné nepřesnosti jistě nemusí být v každém případě fatální, ale i v souvislosti s tím, že je žalobce nedokázal rozumně vysvětlit (nevzpomíná si, proč je na daňových dokladech více činností), podporují závěr, že tyto listiny neprokazují přijetí plnění od tvrzených dodavatelů. V neposlední řadě i místní šetření neprokázalo nic o konkrétních plněních, jejichž uskutečnění bylo správcem daně rozporováno. Z povahy věci ani jedno místní šetření nemůže prokázat, že žalobce přijal zdanitelné plnění od svých dodavatelů vymezených v 15 daňových dokladech v 5 různých zdaňovacích obdobích. Tento důkaz tudíž pro věc relevantní skutečnosti vůbec nebyl způsobilý prokázat.

40. Žalobce ani neprokázal, že pracovníci bydleli v obytných přívěsech zaparkovaných u jeho domu. I v tomto případě je třeba poukázat na rozpor mezi žalobcovými tvrzeními. Při zahájení daňové kontroly uvedl, že pracovníky měli jeho dodavatelé dovážet každý den. Dodavatelé chtěli, aby mohl pracovníky u sebe ubytovat, ale žalobce uvedl, že pro to nebyl prostor. Až později tvrdil, že pracovníci byli ubytováni v obytných přívěsech. Tuto skutečnost nicméně objednávka u společnosti ORIGO-MB AUTOSKLOSERVIS s.r.o. neprokazuje. Z ní plyne, že žalobce objednal parkování obytných přívěsů této společnosti ve svých prostorách s tím, že žalobce může tyto přívěsy využít pro případné ubytování osob. Mohou tedy při nejlepším prokázat, že žalobce objednal obytné přívěsy, nikoli však, že v nich kdokoli bydlel či snad že se jednalo o pracovníky jeho dodavatelů Capital Advisors a BESOCORP, natožpak že by prováděli konkrétní pracovní činnost posléze dodanou žalobcovu odběrateli KOVO-Mazánek.
41. V podání doručeném správci daně dne 24. 11. 2022 žalobce poprvé (v návaznosti na pochybnosti správce daně specifikované ve 2. výzvě k prokázání skutečností) dodatečně uvedl, že dodavatelům Capital Advisors a BESOCORP pracovníky dodávala společnost Merenditina. K prokázání tohoto tvrzení však žalobce nenavrhnul provést žádné důkazy. Ani jinými správcem daně obstaranými podklady nebylo možné toto tvrzení ověřit, přičemž tato verze se v jejich kontextu jeví značně nepravděpodobnou. Společnost Merenditina byla podle usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 10. 2022, č. j. 28 Cm 85/2022-17, zrušena a soud nařídil její likvidaci. Likvidátorka k výzvě správce daně uvedla, že nemá k dispozici žádné dokumenty související se spoluprací se společnostmi Capital Advisors a BESOCORP. Správce daně vyslechl jednatele společnosti Merenditina, svědka F. H. Ten vypověděl, že byl tzv. bílý kuň, neměl dispoziční právo k bankovním účtům ani přístupové údaje do datové schránky, neznal dodavatele Capital Advisors a BESOCORP a o obchodní činnosti společnosti Merenditina nic nevěděl. Jen za odměnu podepsal „štos“ papírů. Z kontrolních hlášení společností Capital Advisors a BESOCORP dále vyplynulo, že společnost Capital Advisors za období září až prosince roku 2018, prosince roku 2019 a ledna roku 2020 v kontrolních hlášení plnění přijatá od společnosti Merenditina nevykázala. Společnost BESOCORP vykázala plnění přijatá od společnosti Merenditina v kontrolních hlášení za období měsíců října až prosince roku 2018, nicméně již nebylo zřejmé, o jaká

plnění se jednalo. Kontrolní hlášení tedy neprokazují, že se jednalo o dodání pracovníků, které následně společnost BESOCORP měla poskytnout žalobci. J. V. jakožto bývalá jednatelka společností Capital Advisors a BESOCORP odmítla vypovídat z obavy, aby sobě nezpůsobila nebezpečí trestního stíhání.

42. Žalobce namítal i to, že je zavádějící, pokud mu správce daně přičítá k tíži, že nebyl vlastníkem pily na řezání hliníku ani malého CNC soustruhu. Žalobce měl tyto technologie zapůjčené. V tomto případě by bylo možné dát žalobci za pravdu. Z hlediska toho, zda žalobce přijal skutečně plnění, není rozhodující, zda žalobce tuto technologii vlastnil, či ji měl jen zapůjčenou (to plyne např. i z výslechu J. M.). Též si však byl vědom i žalovaný, totožnou žalobcovu odvolací námitku považoval za důvodnou a její vypořádání promítl do bodu 70 napadeného rozhodnutí (žalovaný z této skutečnosti ve svých úvahách nevycházel, a řešení této otázky již tedy bylo nadbytečné). Žalobce nicméně tuto žalobní argumentaci zcela a bez dalšího přejímá z odvolání a dalších podání (ostatně stejně jako zbývající části žaloby), jež učinil v průběhu daňového řízení, aniž by zohlednil, že se s ní orgány daňové správy vypořádaly. Ve výsledku tak tato námitka není důvodná.
43. Podle žalobce dále žalovaný oproti správci daně sice dospěl k odlišnému závěru, že „*lze osvědčit prokázání použití daných plnění v rámci ekonomické činnosti žalobce*“, ale to v žalobcův prospěch nijak nezohlednil. V tom se ale žalobce mylí. Žalovaný neuzavřel, že žalobce prokázal „*použití daných plnění v rámci ekonomické činnosti*“. Stejně jako správce daně (např. str. 34 zprávy o daňové kontrole) žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění od společností Capital Advisors, BESOCORP, SYSTEM AGENCY a EQUI – ACTION či jiného plátce daně z přidané hodnoty a že rovněž neprokázal ani předmět a rozsah daných plnění (bod 64 napadeného rozhodnutí). Správce daně i žalovaný kategoricky nevyloučili, že žalobce od svých dodavatelů nějaké plnění přijal. Žalobce však musel prokázat konkrétní plnění (jeho předmět, rozsah i čas) tak, jak bylo samotným žalobcem deklarováno. Jak soud uvedl již v bodě 28 tohoto rozsudku, daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k přijetí zdanitelného plnění, ale i to, jakým způsobem se odehrálo (kdo plnění poskytl, v jakém množství atd.). Neprokázání rozsahu přijatého plnění samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně. Nemůže obstát ani argumentace, podle které žalobci měl být přiznán odpočet alespoň „v nějaké výši“, neboť fakticita plnění nebyla sporná (viz rozsudek NSS ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31, bod 20). Pokud správce daně uvedl, že považuje za neprokázaný „*deklarovaný způsob, deklarovaný rozsah a čas*“ přijatých plnění, zatímco žalovaný uvedl, že žalobce neprokázal „*předmět*“ přijatých plnění, není v tom žádný významový rozdíl. A i kdyby měl snad žalovaný skutečně dospět k jinému závěru, jedná se o skutečnost, na kterou daňový řád pamatuje (§ 115 odst. 2 věta druhá daňového řádu). Na věci to pak nic nemění, protože odvolací správce daně může dospět i k závěrům, které jsou pro daňový subjekt méně příznivé („*Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*“ – § 115 odst. 2 věta druhá daňového řádu).
44. Závěrem žalobce namítl i to, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (daňová kontrola byla nedostatečná a jeho důkazní návrhy nebyly řádně zohledněny) a že z odůvodnění nelze dovodit, jaké skutečnosti vzal žalovaný za prokázané a jakými úvahami se řídil. S tím se soud neztotožňuje. V bodech 16 až 27 napadeného rozhodnutí žalovaný vysvětlil právní základ případu, v němž vysvětlil i principy dokazování v daňovém řízení, a v bodě 30 napadeného rozhodnutí přednesl argumentaci, proč správce

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

daně řádně identifikoval pochybnosti o správnosti mj. daňových dokladů. Žalobce byl tedy povinen prokázat, že přijal plnění tak, jak deklaroval. V daňovém řízení orgány daňové správy provedly řadu listinných důkazů (viz body 30 až 37, 54 až 60 napadeného rozhodnutí) a vyslechly mnoho svědků (viz body 38 až 53 napadeného rozhodnutí), což následně vzájemně i jednotlivě podrobně hodnotily. Žalobcovy odvolací námitky žalovaný explicitně vypořádal v bodech 65 až 72 napadeného rozhodnutí. Orgány daňové správy tedy postupovaly správně, přičemž žalobce ani v tomto případě nepoukazuje na žádnou konkrétní skutečnost, kterou měl žalovaný opomenout a jaký důkaz dezinterpretovat, popřípadě z jakého důvodu. Ani tato námitka není důvodná.

Závěr a náklady řízení

45. Jelikož soud neshledal žalobní body důvodnými a ani nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
46. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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.

Praha 30. července 2025

Mgr. Ing. Petr Šuránek v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.