



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise a soudkyně Mgr. Věry Jachurové v právní věci

žalobkyně: **MM Personální služby s.r.o.**, IČO: 075 16 631
se sídlem U Trojice 2, Praha 5
zastoupená advokátem JUDr. Robertem Falbrem
se sídlem Kopeckého 47, Praha 6

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2024, č. j. 36296/24/5300-21441-712599

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí specifikovaného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 2. 2024, č. j. 844077/24/2005-53523-111616, č. j. 844105/24/2005-53523-111616, č. j. 844122/24/2005-53523-111616, č. j. 844137/24/2005-53523-111616, č. j. 844158/24/2005-53523-111616

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

a č. j. 844204/24/2005-53523-111616 (dále jen „dodatečné platební výměry“), kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a současně předsáno penále za zdaňovací období říjen až prosinec 2020 a leden až březen 2021 (dále jen „předmětná zdaňovací období“).

2. Soud ze správního spisu zjistil, že dodatečné platební výměry byly vydány na základě výsledků daňové kontroly shrnutých ve zprávě o daňové kontrole č. j. 329812/24/2111-60562-203471. Důvodem doměření daně bylo vyloučení nároku na odpočet DPH ze žalobkyní tvrzených přijatých zdanitelných plnění od dodavatele Bila Vovchycya s.r.o. (dále jen „Bila“).
3. Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání, o nichž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím. V jeho odůvodnění po shrnutí skutkového a právního základu případu uvedl, že žalobkyně uvedla v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období jako svou hlavní ekonomickou činnost „činnosti agentur zprostředkujících zaměstnání“. Předmět šetřeného plnění byl písemnými důkazními prostředky vymezen pouze vágně a nebylo možné z nich dovodit způsob stanovení ceny. Z výpovědi svědkyně T. C. (s níž dle svých slov jednatelka žalobkyně spolupracovala) nelze ověřit, kteří konkrétní pracovníci se měli podílet na uskutečnění plnění pro žalobkyni, a dále není zřejmé, na základě jakého oprávnění svědkyně zastupovala Bila, když V. D., který ji měl dle jejího tvrzení zastupováním společnosti pověřit, sám jejím statutárním zástupcem nebyl a ani takovým zastupováním nebyl pověřen. Podle svědecké výpovědi V. D. tento Bila nikdy nezastupoval ani v ní nepracoval. Jím zastupovaná společnost BNEI NOACH s.r.o., v předmětných zdaňovacích obdobích neměla žádné zaměstnance, což vylučuje tvrzení T. C., že dodavatel Bila realizoval předmětná plnění i prostřednictvím zaměstnanců zmíněné společnosti. Z výpovědi svědkyně N. V. (jednatelek Bilu) vyplynulo, že společnost zastupovala jako tzv. bílý kuň (neměla povědomí o jejím faktickém fungování), smlouvu s žalobkyní nepodepsala a faktury pro ni jako odběratele nevystavovala.
4. Na základě shora uvedených pochybností správce daně vyzval žalobkyni k prokázání přijetí šetřených plnění od Bilu, případně od jiného skutečného dodavatele v postavení plátce DPH. Z následně předložených dokladů a jmenných seznamů pracovníků poskytnutých na pracoviště odběratelů žalobkyně předložených ze strany jejích odběratelů vyplývá, že některá jména a příjmení pracovníků uvedených jak na přílohách žalobkyní vystavených faktur, tak na jmenných seznamech předložených odběrateli se shodují. To nicméně svědčí pouze o tom, že tito pracovníci byli žalobkyní vysláni do provozů odběratelů a tam odpracovali vykázaný počet hodin, avšak nelze automaticky dovozovat, že pracovníci nejsou zaměstnanci žalobkyně by měli být zaměstnanci Bilu. Rovněž strohé označení jednotlivých pracovníků většinou neumožňuje jejich ztotožnění, a tudíž ani jejich výsledků. Z opakované výpovědi T. C. vyplynulo, že neměla oprávnění k zastupování Bilu a ani nezná naprostou většinu osob ze seznamu pracovníků Bilu předloženého žalobkyní (některé identifikovala jako zaměstnance samotné žalobkyně). Malý počet pracovníků přiřadila k panu D., nikoli však ke konkrétní společnosti. Dále sdělila, že nejde o oficiální seznamy pracovníků, které předávala jednatelec žalobkyně a které byly opatřeny razítkem.
5. Žalovaný poté v napadeném rozhodnutí shrnul, že žalobkyně nikdy nejednala s osobou způsobilou k zastupování Bilu, ani nedoložila, že by mohla nabýt opodstatněné přesvědčení, že tomu tak je. V předložených dokladech je předmět šetřených plnění vymezen pouze neurčitě, aniž by bylo zřejmé, jak byla vypočtena celková cena. Podstata plnění přijatého žalobkyní od Bilu spočívala v poskytnutí pracovní síly a v takovém případě musí žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

prokázat, že jí příslušní pracovníci byli dodáni deklarovaným dodavatelem. Správce daně vyvinul maximální snahu o zajištění výsledku identifikovatelných pracovníků, nicméně bylo zjištěno, že tyto osoby neměly v rozhodném období na území České republiky povolen pobyt nebo práci a nejsou pro účely výsledku dosažitelné. Správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost předložených důkazních prostředků. Žalobkyně však své důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu neunesla. Neprokázala nárok na odpočet DPH z šetřených přijatých zdanitelných plnění podle § 72 a § 73 zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), neboť neprokázala přijetí šetřeného plnění od deklarovaného dodavatele Bila ani od odlišné osoby v postavení plátce DPH.

6. K námitkám žalobkyně žalovaný uvedl, že jí zmiňovaná obchodní smlouva s Bila je toliko formálním důkazním prostředkem obecného rázu (a dostatečně konkrétní nejsou ani objednávky) a navíc neodpovídá pravé podstatě předmětu plnění, jelikož dodavatel neměl žalobkyni poskytovat služby jako výsledek určité činnosti, nýbrž samotnou lidskou základnu pro výkon prací. Absence personální báze na straně Bila toliko signalizovala možný rozpor s podstatou šetřeného plnění. Se žalobkyní lze souhlasit, že je na volbě dodavatele, zda poskytne vlastní pracovníky či pracovníky subdodavatelů, avšak v daňovém řízení nebylo prokázáno ani jedno. Reálnost plnění poskytnutého žalobkyní na výstupu jejím odběratelům nemá vypovídací hodnotu ohledně otázky přijetí šetřených plnění na vstupu od deklarovaného dodavatele. Pouhou selekcí vlastních pracovníků žalobkyně na seznamech pracovníků pro její odběratele nelze dovodit dodání ostatních pracovníků deklarovaným dodavatelem. Svědecké výpovědi T. C. byly nekonkrétní, neprůkazné, jakož i protichůdné. I přes realizované svědecké výpovědi přetrvaly důvodné pochybnosti správce daně.

II. Obsah žaloby

7. Žalobkyně v žalobě namítla nesprávný závěr žalovaného, že správce daně prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost žalobkyní předložených důkazních prostředků k deklarovanému přijetí plnění od Bila. Bylo prokázáno, že tato společnost v daném případě vystupovala jako podnikatel, který se zavázal služby poskytnout na vlastní účet a odpovědnost, přičemž bylo na ní, zda ke splnění tohoto závazku využije svých kmenových zaměstnanců či subdodavatele. Podstatné je, že plnění bylo nepochybně provedeno. Nejasnost, jací konkrétní pracovníci služby vykonali, za daného kontextu není dostatečným důvodem pro existenci vážných a důvodných pochyb správce daně. Nebylo dostatečně zohledněno, že odběratelé žalobkyně potvrdili, že služby fakturované Bila byly žalobkyní provedeny. Správce daně dokonce konstatoval částečnou shodu mezi jmennými seznamy pracovníků, kteří práce provedli, doloženými žalobkyní a jejími odběrateli, na základě čehož měl žalovaný učinit odpovídající závěry.
8. Názor žalovaného, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, pokud jde o uplatnění nároku na odpočet DPH ohledně přijetí plnění od Bila nebo odlišné osoby v postavení plátce DPH, je nesprávný. Údajný nedostatek personálního zázemí Bila k výkonu ekonomické činnosti neznamená, že žalobkyně neprokázala přijetí předmětného plnění skutečně od Bila, resp. neprokázala rozsah takového plnění. Žalobkyně nebyla povinna prokazovat, kdo byl zaměstnavatel konkrétního pracovníka, který služby vykonal. Žalobkyně jednala po dlouholetých zkušenostech s T. C.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný soudu navrhl zamítnutí žaloby a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se podrobně a v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu zabýval hodnocením provedených důkazů. Uvedl, že žalobkyně nspecifikuje, které konkrétní důkazy jednoznačně podporují její tvrzení. Nebyla schopna prokázat, že jí předmětné plnění bylo skutečně poskytnuto deklarovaným dodavatelem. Odepření odpočtu nebylo postaveno na skutečnosti, že zástupci dodavatele nemají přesný přehled o tom, jakými konkrétními zaměstnanci jednotliví subdodavatelé svou činnost prováděli. Není pravda, že nebylo dostatečně zhodnoceno, že odběratelé žalobkyně potvrdili provedení služeb, jejichž součástí byly i služby fakturované Bila. To však nemá vypovídací hodnotu ohledně přijetí šetřených plnění na vstupu od žalobkyní deklarovaného dodavatele. Z částečné shody ve jmenných seznamech pracovníků nelze dovozovat, že ti pracovníci, kteří nejsou zaměstnanci žalobkyně, musí být zaměstnanci Bila. To nebylo možné ověřit ani v případě několika málo identifikovatelných osob.
10. Vznikly vážné a důvodné pochybnosti, zda předmětná plnění žalobkyni opravdu poskytla právě Bila, a žalobkyně v tomto ohledu neunesla důkazní břemeno, když tyto pochybnosti nevyvrátila. V tomto ohledu nelze za přesvědčivé považovat ani výpovědi T. C. Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat místo daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Absence zaměstnanců Bila toliko signalizovala možný rozpor s podstatou šetřeného plnění a schopností Bila ji naplnit, avšak nebyla důvodem vyloučení nároku na odpočet.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

11. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí [§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)].
12. Soud vyšel při posouzení věci z následně uvedené právní úpravy:
13. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH plátce je 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 s místem plnění v tuzemsku.
14. Podle § 72 odst. 2 písm. a) ZDPH daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta.
15. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
16. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
17. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.

18. Podle § 89 odst. 2 daňového řádu ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.
19. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
20. 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.
21. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.
22. Soud předesílá, že žalobní body se do značné míry překrývají s argumentací uplatněnou žalobkyní v rámci odvolacího řízení. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130 přitom platí, že *„je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se soublasnou poznámkou osvoжил.“* Napadené rozhodnutí tyto požadavky splňuje, jelikož je argumentačně podrobné, komplexní a je z něj jednoduše seznatelné, z jakých důvodů žalovaný odvolacím námitkám žalobkyně nevyhověl.
23. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu). Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak upravil svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. též odstavce 10 až 18 napadeného rozhodnutí nebo např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36, nebo ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48).
24. K tvrzení žalobkyně o prokázanosti toho, že Bila v daném případě vystupovala z pozice podnikatele, který se zavázal dané služby poskytnout na vlastní účet a odpovědnost, soud uvádí, že dané okolnosti nejsou pro posouzení nároku žalobkyně na odpočet daně rozhodné.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

Naopak rozhodné je, zda se žalobkyni po vyslovení vážných a důvodných pochybností ze strany správce daně (i žalovaného) podařilo tyto pochybnosti uspokojivě rozptýlit, resp. jakkoli v souladu s § 93 odst. 1 daňového řádu prokázat, že přijala deklarované plnění od jí deklarovaného dodavatele (či jiné osoby v postavení plátce DPH), a naplnila tak podmínky § 72 a § 73 ZDPH. Žalobkyně však toto své důkazní břemeno neunesla. 72

25. Soud souhlasí se žalobkyní, že je na dodavateli, zda plnění provede prostřednictvím vlastních zaměstnanců či prostřednictvím jinak sjednaných pracovníků. Pochybnosti správce daně a potažmo i žalovaného o nedostatečnosti personálního zázemí deklarovaného dodavatele pro uskutečnění předmětných zdanitelných plnění nicméně představují typický důvod pro přenesení důkazního břemene stran prokázání, zda tato plnění skutečně poskytl deklarovaný dodavatel (resp. jiná osoba v postavení plátce DPH), na daňový subjekt. Zjištěná absence zaměstnanců jakožto standardní pracovní síly bez bližšího objasnění vzbuzuje pochybnosti, jak deklarovaný dodavatel po personální stránce zajišťoval poskytnutí předmětných plnění. K tomu v posuzované věci navíc přistoupila mimo jiné pochybnost o tvrzeném jednání za deklarovaného dodavatele, tj. pochybnost o tom, na základě jakého oprávnění měla T. C. za Bila jednat (tato svědkyně se navíc ve svých výpovědích rozporupně vyjadřovala, zda Bila zastupovala či nezastupovala – viz zejména odst. 45 a 59 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Následně bylo na žalobkyni, aby se předloženými důkazy či důkazními návrhy pokusila pochybnosti správce daně uspokojivě vyvrátit. To se jí však nepodařilo. Jistě lze připustit, že by deklarovaný dodavatel mohl předmětná plnění poskytnout prostřednictvím jiných pracovníků než těch ve standardním zaměstnaneckém poměru, taková skutečnost nicméně z daňového řízení prokazatelně nevyplývá (po zformulování pochybností přitom s ohledem na přenesení důkazního břemene na žalobkyni nebylo na správci daně ani žalovaném, aby tuto možnost prokazatelně vyvrátili), a stále přetrvávala pochybnost o personálním zázemí Bila. Pochybnosti, zda předmětná plnění skutečně byla žalobkyni poskytnuta ze strany Bila (či jiné osoby v postavení plátce DPH), nijak neodstraňuje ani provedení služeb ze strany žalobkyně vůči jejím odběratelům, nebo (částečná) shoda mezi jmennými seznamy pracovníků evidovanými žalobkyní a jejími odběrateli. Tyto skutečnosti nic nevypovídají o deklarovaném obchodním případě mezi žalobkyní a Bila (jakožto dodavatelem), jehož se uplatněný nárok na odpočet týká (viz zejména odst. 36, 47, 48 a 55–58 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Soud shrnuje, že žalovaný v napadeném rozhodnutí hodnotil důkazy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 8 odst. 1 daňového řádu a nepočínal si nezákonně, pokud na základě takového hodnocení vyslovil, že žalobkyně v daném případě neunesla své důkazní břemeno a neprokázala nárok na odpočet DPH podle § 72 a § 73 ZDPH, jelikož neprokázala přijetí šetřeného plnění od deklarovaného dodavatele Bila ani od odlišné osoby v postavení plátce DPH.
26. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. prvním výrokem rozsudku zamítl. Za splnění podmínek uvedených v § 51 s. ř. s. soud o věci samé rozhodl bez nařízení ústního jednání.
27. Žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

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. 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: www.nssoud.cz.

Praha 30. dubna 2025

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu