



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Lukáše Pišvejce ve věci

žalobkyně: **KOLASOL, s.r.o.**, IČ 02714779
sídlem Slovanské údolí 233/16, 318 00 Plzeň
zastoupena **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňovou kanceláří s.r.o.
IČ 26879441, sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2020, č.j. 13601/20/5300-21441-712599,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Včas podanou žalobou proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb. (dále jen „s.ř.s.“) se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. dubna 2020, č.j. 13601/20/5300-21441-712599 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný zamítl její odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 25. února 2019, č.j. 300268/19/2301-51522-402477, č.j. 306064/19/2301-51522-402477, č.j. 306093/19/2301-51522-402477, č.j. 306104/19/2301-51522-402477, č.j. 306115/19/2301-51522-402477, č. j. 306133/19/2301-51522-402477, č.j. 306142/19/2301-51522-402477, č.j. 306154/19/2301-51522-402477 (dále jen „*dodatečné platební výměry*“) a tato potvrdil. Dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně za zdaňovací období únor až září 2016.

II.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě nejprve shrnula skutkový stav věci. Dle žalobkyně výsledkem u ní provedené daňové kontroly ze strany správce daně nebyla domnělá účast žalobkyně v daňovém podvodu, ale neprokázání splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 a 73 zákona o DPH. Jako předmět své žaloby pak žalobkyně označila posouzení, zda byl dostatečným způsobem ve smyslu ust. § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb. (dále jen „*daňový řád*“) zjištěn skutkový stav věci a zda žalovaný unesl své důkazní břemeno, které jej ve věci tížilo. Dle žalobkyně žalovaný založil své závěry na selektivním výběru důkazních prostředků a účelové ignoraci důkazních prostředků prokazujících nárok žalobkyně na odpočet DPH. Napadené rozhodnutí je pak dle žalobkyně zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.
3. Dále se žalobkyně věnovala rozložení důkazního břemene v daňovém řízení mezi daňový subjekt a správce daně ve smyslu ust. § 92 odst. 3 a ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. V této souvislosti poukázala na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. června 2018, č.j. 8 Af 5/2015-82 a rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. srpna 2019, č.j. 25 Af 61/2018-102. Poté žalobkyně vymezila hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH dle ust. § 72 zákona o DPH a formální podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH dle ust. § 73 zákona o DPH. Odkaz žalovaného na rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věcech sp. zn. C-104/12, C-465/03 a C-435/05 považovala žalobkyně za nedůvodný, neboť tyto se věnovaly posouzení otázky naplnění podmínky užití přijatého plnění v rámci ekonomické činnosti daňového subjektu. Závěr žalovaného v bodě 52 napadeného rozhodnutí pak žalobkyně považovala za nepřezkoumatelný, neboť žalobkyni předloženými daňovými doklady a jejich přílohami byla prokázána přímá vazba mezi přijatým plněním a plněním uskutečněným, když toto se zároveň plně shoduje s plněním uskutečněným pro odběratele žalobkyně.
4. Ve vztahu k obchodnímu případu se společností LUCK EVER s. r. o. (dále jen „*Luck Ever*“) uvedla, že nelze k její tíži klást zjištění o virtuálním sídle Luck Ever, když tato měla sídlo na stejné adrese zapsané již před okamžikem její registrace k DPH. V této souvislosti žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2018, č.j. 5 Afs 252/2017-31. K absenci internetových stránek Luck Ever

žalobkyně uvedla, že není právní povinností tyto mít. Dále žalobkyně poukázala na to, že její dodavatelé vykazali předmětná plnění ve svých kontrolních hlášeních a přiznali daň na výstupu z těchto plnění. Tuto skutečnost žalobkyně považovala za rozhodnou pro potřeby zásady daňové neutrality, když tuto žalobkyně vyložila tak, že plátce daně nemá DPH nijak zatěžovat a má pro něj být daňově neutrální. Dále žalobkyně uvedla příklad fungování zásady daňové neutrality v praxi, přičemž poukázala na skutečnost, že odpočet DPH není dobrodiním státu. Narušení zásady daňové neutrality pak žalobkyně spatřovala v tom, že jejími dodavateli, kteří uskutečnění zdanitelného plnění ve prospěch žalobkyně vykazali v kontrolních hlášeních i daňových přiznáních, deklarovaná daň byla ze strany daňových orgánů ponechána beze změny a odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. července 2019, č.j. 3 Afs 308/2017-52. Podle žalobkyně svědek S. výslovně potvrdil jako dodavatele žalobkyně mj. společnost STAVONET, s.r.o., přičemž jeho výpověď byla dostatečně konzistentní a konkrétní. Toto dle žalobkyně potvrdilo, že skutečnost, že dodavatel Luck Ever nedisponoval vlastními zaměstnanci v dostatečném počtu, je nicneříkající, neboť tito mohli být dodáváni jeho dodavateli, což lze ověřit z podaných kontrolních hlášení. Důsledkem selektivního výběru důkazních prostředků ze strany žalovaného tak bylo neunesení důkazního břemene jej tížícího dle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Závěr žalovaného, že žalobkyně neprokázala, co bylo předmětem fakturace, pak žalobkyně považovala za nesprávný, neboť daňovým orgánům předložila přílohy daňových dokladů v podobě protokolu o předání a převzetí díla. Kompletní účetnictví žalobkyně daňovým orgánům předložit nemohla, neboť toto bylo zajištěno na základě zákona č. 141/1961 Sb. (dále jen „*trestní řád*“), přičemž žalobkyně se domáhala, aby pověřené úřední osoby daňových orgánů do Policie ČR zajištěného účetnictví nahlédly, aby např. nedošlo k námitce, že některé fotokopie pořízené zástupcem žalobkyně byly nečitelné. Daňové orgány toto však opakovaně odmítly.

5. Ve vztahu k obchodnímu případu se společností Kopacil plus s. r. o. (dále jen „*Kopacil*“) žalobkyně poukázala na skutečnost, že sídlo společnosti bylo v době registrace této k DPH na shodné adrese, a pokud tedy měl správce daně znalost o tom, že se jedná o virtuální sídlo, měl se ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. i) zákona č. 235/2004 Sb. (dále jen „*zákon o DPH*“) dožadovat sdělení skutečného sídla. Ve vztahu k nezveřejnění účetní závěrky společnosti Kopacil žalobkyně uvedla, že v rozhodné době neuplynula lhůta ke zveřejnění účetní závěrky. Dále žalobkyně uvedla, že společnost Kopacil předmětná plnění vykazala v kontrolním hlášení i daňovém přiznání a daň na vstupu odvedla. Žalobkyní předloženými přílohami daňových dokladů se pak žalovaný nijak řádně nezabýval.
6. Ve vztahu k obchodnímu případu se společností Wortex spol. s r. o. (dále jen „*Wortex*“) žalobkyně prezentovala stejnou námitku jako v ostatních obchodních případech ve vztahu k virtuálnímu sídlu této společnosti a její registraci k DPH. Není pravdou, že by tato firma vůbec nezveřejňovala účetní závěrky, když za rok 2015 tuto zveřejnila. Na standardně fungující subjekt v podobě společnosti Wortex pak žalobkyně usuzovala z důvodu, že tato podávala kontrolní hlášení i daňová přiznání, v nichž deklarovala uskutečnění plnění pro žalobkyni. I v tomto případě pak žalobkyně předložila daňovým orgánům přílohy daňových dokladů, kterými se však tyto řádně nezabývaly.
7. V další části žaloby žalobkyně poukázala na to, že žalovaným vyžadovaný důkazní prostředek v podobě jmenného seznamu pracovníků dodavatelů, kteří měli předmětné práce provést, je v obchodní praxi nestandardní a neobvyklý a žalobkyně se s ním ve své

obchodní praxi nikdy nesetkala. Zároveň namítala, že žalovaný uvedl, že i přes předložení jiných důkazních prostředků, je pouze tento schopen prokázat přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Takovým postupem žalovaného pak dle žalobkyně došlo k vytvoření faktické nemožnosti unesení důkazního břemene ze strany žalobkyně, která požadavek na předložení předmětného jmenného seznamu není schopna splnit. V této souvislosti pak žalobkyně odkázala na závěry plynoucí z již citovaného rozsudku Městského soudu v Praze č.j. 8 Af 5/2015-82. Zároveň žalobkyně uvedla, že seznamem firmy KOMA Tachov bylo možno identifikovat jednotlivé pracovníky. Žalobkyně konečně namítla, že žalovaný účelově shrnul závěry plynoucí ze zjištění ve vztahu k jednotlivým dodavatelům, ačkoliv v meritu věci existovaly skutkové rozdíly i úkony. Důkazní prostředky, na nichž žalovaný založil svůj závěr, pak tento dle žalobkyně buď vůbec nehodnotil, nebo účelově jejich význam a smysl obracel. Pochybnosti žalovaného jsou pak dle žalobkyně založeny pouze na zcela nerelevantních údajích, které vedle tvrzení žalobkyně neobstojí.

8. Žalobkyně navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě nejprve stručně shrnul průběh správního řízení. Ve vztahu k žalobní argumentaci žalovaný uvedl, že žalobkyní citovaná judikatura je na nyní posuzovaný případ nepřiléhavá, neboť se týká odeprání nároku na odpočet daně z důvodu zasažení plnění podvodem na DPH nebo na základě zneužití práva. Nárok žalobkyně byl však v tomto případě odeprán z důvodu neprokázání splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH ve smyslu ust. § 72 a 73 zákona o DPH.
10. K námitkám žalobkyně ve vztahu k registraci daňových subjektů přes skutečnost, že jejich sídlo mělo být sídlem virtuálním, žalovaný uvedl, že registrací daňových subjektů k DPH není potlačena povinnost daňových subjektů prověřovat si své obchodní partnery a zajišťovat si takové množství dokladů v takové kvalitě, aby mohla být faktická podstata obchodních transakcí v případě pochybností správce daně prokázána. Žalobkyně dle žalovaného nepředložila v daňovém řízení žádné důkazní prostředky, že by si své dodavatele prověřovala. K námitce žalobkyně, že je to správce daně, kdo má kontrolovat splnění povinnosti zveřejňovat účetní závěrku ve sbírce listin veřejného rejstříku, žalovaný uvedl, že toto je na základě ust. § 104 zákona č. 304/2013 Sb. v pravomoci rejstříkových soudů. Absence webových stránek pak byla dle žalovaného pouze jednou z indicí, že žalobkyní deklarovaní dodavatelé nebyli standardními podnikatelskými subjekty, neboť se nijak veřejně neprezentovali. Dále žalovaný uvedl, že podle zjištění správce daně byl jednatel společnosti Wortex I. C. nedohledatelnou osobou a jednatel společnosti Kopacil V. B. osobou jevící se jako zcela neexistující (zde žalovaný odkázal na str. 18 a 19 zprávy o daňové kontrole č.j. 257001/19/2201-61565-307365; dále jen „*zpráva o daňové kontrole*“).
11. K námitkám ohledně nezohlednění kontrolních hlášení dodavatelských společností žalovaný uvedl, že z obsahu zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně hlášení zohlednil a zjištění zařadil do kontrolní části spisového materiálu. Žalovaný zdůraznil, že pro přiznání nároku na odpočet DPH není rozhodné, zda je oběma stranami formálně

vykazovaná obchodní transakce zanesena do jejich daňových tvrzení, nýbrž prokázání jejího faktického uskutečnění (zde žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. září 2019, č.j. 9 Afs 57/2013-37, a ze dne 25. května 2016, č.j. 1 Afs 96/2016-28). Toto však v průběhu daňového řízení nebylo žalobkyní prokázáno, odepřením nároku na odpočet DPH za takové situace pak nemůže dojít k narušení zásady daňové neutrality. Dále žalovaný uvedl, že společnosti Kopacil a Wortex byly pro správce daně nekontaktní a doklady předložené společností Luck Ever byly neúplné, tudíž správce daně nemohl u deklarovaných dodavatelů šetřená plnění ověřit. Zároveň správce daně u všech tří dodavatelů evidoval nedoplatky na DPH v řádech milionů.

12. Ve vztahu ke svědecké výpovědi svědka S. žalovaný uvedl, že svědek potvrdil spolupráci s žalobkyní pouze v obecné rovině, neznal ani neevidoval počty pracovníků, které jeho společnost měla žalobkyni dodat, resp. neevidoval ani jimi odpracovanou dobu či počet předávaných výrobků. Svědek rovněž nebyl provádění prací v pracovních prostorách fyzicky přítomen. Svědecká výpověď tak dle žalovaného neprokázala, kteří konkrétní pracovníci společnosti Luck Ever byly žalobkyni poskytnuti, ani jaké množství práce provedli či jaké množství výrobků vyrobili, ani zda se jednalo o osoby pracovním či jiném poměru ke společnosti Luck Ever, či se jednalo o osoby této společnosti dodané některým z jejich dodavatelů.
13. Dále žalovaný uvedl, že si správce daně vyžádal informace z policejního spisu a s výsledkem nahlížení do policejního spisu žalobkyni seznámil. Z nahlížení do toho pak dle žalovaného vyplynulo, že se žalobkyní tvrzené dokumenty v policejním spisu nenacházely.
14. K námitce žalobkyně, že žalovaný po ní považoval předložení jmenného seznamu pracovníků dodavatelů, čímž jí znemožnil unést důkazní břemeno, žalovaný uvedl, že se tato nezakládá na pravdě. K přenosu důkazního břemene na žalobkyni došlo v průběhu odvolacího řízení na základě výzvy ze dne 24. května 2019, č.j. 1518702/19/2201-61565-307365. V této výzvě žalovaný vyzval žalobkyni k prokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů v rozsahu a způsobem uvedeným v daňových dokladech, resp. použití přijatých plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně, neboť na jeho straně stále přetrvávaly pochybnosti o splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH dle ust. § 72 a 73 zákona o DPH. V této výzvě pak žalovaný po žalobkyni nepožadoval předložení jmenného seznamu pracovníků dodavatelů žalobkyně. Volba důkazních prostředků pro prokázání svých tvrzení byla po celou dobu daňového řízení na žalobkyni.
15. Dle žalovaného je rovněž nedůvodná námitka, že žalovaný odmítl návrh důkazního prostředku v podobě seznamu zaměstnanců, kteří se pohybovali v areálu společnosti KOMA Tachov. Z bodů 49 a 50 napadeného rozhodnutí dle žalovaného vyplývá, že písemnost nazvanou jako „Seznam osob firmy KOLASOL, s.r.o.“ žalovaný hodnotil. K tvrzení žalobkyně, že by porovnáním mezi seznamem vytvořeným společností KOMA Tachov a seznamem zaměstnanců žalobkyně bylo lze dovodit, jací pracovníci byli dodáni deklarovanými dodavateli, tj. společnostmi Luck Ever, Kopacil a Wortex, žalovaný uvedl, že toto tvrzení nelze akceptovat, neboť za situace, kdy z předloženého seznamu pracovníků nebylo lze vyčíst příslušnost jednotlivých osob ke zcela konkrétním společnostem, nelze uvedený důkazní prostředek osvědčit jako důkaz o tom, že předmětná plnění pro žalobkyni uskutečnili právě deklarovaní dodavatelé prostřednictvím zde uvedených osob. Většina osob uvedených na seznamu předloženém

jednatelkou společnosti KOMA Tachov se v prostorách společnosti KOMA Tachov v předmětných zdaňovacích obdobích nevyskytovala. Žalovaný pak také uvedl, že žalobkyně nesdělila, jakým způsobem by měl být seznamem pracovníků prokázán rozsah přijatých plnění od žalobkyní deklarovaných dodavatelů. Dále žalovaný poukázala na to, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, a proto bylo povinností žalobkyně, aby v souladu s ust. § 92 odst. 3 daňového řádu sama uvedla daňově rozhodná tvrzení a tato prokázala.

16. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV.

Replika žalobkyně

17. Žalobkyně ve své replice zopakovala žalobní argumentaci ve vztahu k narušení principu daňové neutrality a k unesení důkazního břemene z její strany. Dle žalobkyně žalovaný neutralitu daně vědomě popírá, neboť z kontrolních hlášení jednotlivých dodavatelů žalobkyně je patrné, jaké konkrétní daňové doklady byly komu dodavateli žalobkyně vystaveny. Spárováním kontrolních hlášení a daňových přiznání lze ověřit, zda se v podaném daňovém přiznání nachází všechna uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění. Dále žalobkyně uvedla, že je nesporné, že každý z dodavatelů plnění ve prospěch žalobkyně přiznal a daň z tohoto plnění vykázal, zároveň je nesporné, že daň z těchto uskutečněných zdanitelných plnění daňové orgány dodavatelům žalobkyně nijak nezpochybny, tj. nechaly ji beze změny. V takto vykázané dani jsou však dle žalobkyně zahrnuta také uskutečněná zdanitelná plnění ve prospěch žalobkyně. Dle žalobkyně pak nelze tvrdit, že daň vyměřená dodavatelům žalobkyně byla vyměřena správně a jimi deklarovaná uskutečněná zdanitelná plnění se ve prospěch žalobkyně fakticky uskutečnila, a zároveň v daňovém řízení žalobkyně tvrdit, že její dodavatelé nebyli faktickými dodavateli předmětných plnění. K tomuto žalobkyně odkázala na rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 8. května 2019, ve věci sp. zn. C-712/17.
18. Ve vztahu k registraci dodavatelů žalobkyně uvedla, že přihlášce daňového subjektu k registraci k DPH je nutno ze strany daňových orgánů věnovat náležitou pozornost a jejich selhání nelze přikládat k tíži žalobkyně. V obchodní praxi je zcela neobvyklé kontrolovat sídla dodavatelů či odběratelů. Daňové subjekty musí mít zachovanou důvěru v zápisy do veřejných rejstříků. Za nesprávný pak žalobkyně označila závěr žalovaného, že není povinností daňových orgánů kontrolovat zveřejňování účetních závěrek - tato povinnost vyplývá dle žalobkyně daňovým orgánům z ust. § 37 odst. 1 písm. j) ve spojení s ust. § 37a odst. 1 písm. l) ve spojení s ust. § 37ab zákona č. 563/1991 Sb.

V.

Posouzení věci soudem

19. Vzhledem k tomu, že žalobkyně i žalovaný s tímto postupem souhlasili (žalobkyně konkludentně ve vztahu k výzvě soudu čj. 57 Af 16/2020-37 ze dne 4. 8. 2020, žalovaný výslovně ve vyjádření k žalobě), rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
20. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

VI.

Rozhodnutí soudu

21. Soud po posouzení žaloby dospěl k závěru, že žaloba žalobkyně není důvodná.
22. Mezi účastníky nebylo sporu o tom, že žalobkyně uplatnila za zdaňovací období měsíce února až září 2016 nárok na odpočet DPH ve smyslu ust. §§ 72 a 73 zákona o DPH ze zdanitelných plnění přijatých od dodavatelů Luck Ever, Kopacil a Wortex. U žalobkyně byla dne 16. 5. 2017 zahájena správcem daně daňová kontrola na DPH za uvedená zdaňovací období, která vyústila ve vydání osmi dodatečných platebních výměrů s odůvodněním, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle §§ 72 a 73 zákona o DPH, kdy neprokázala přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů v rozsahu a způsobem uvedeným v daňových dokladech, resp. použití přijatých plnění k uskutečnění své ekonomické činnosti.
23. Soud se nejprve zabýval žalobními námitkami poukazujícími na nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné tak, jak namítla žalobkyně v žalobě.
24. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalobkyně dovozovala v prvním případě z toho, že v něm absentují důvody rozhodnutí. Žalobkyně toto odůvodnila tím, že žalovaný řádně nezjistil skutkový stav, neunesl své důkazní břemeno, nesdělil pochybnosti o souladu se skutečností a vadně hodnotil provedené důkazy (str. 3 žaloby uprostřed).
25. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, takto odůvodněná, nemůže být opodstatněná.
26. Žalovaný v bodech 22 až 54 napadeného rozhodnutí vysvětlil, proč má za zpochybněný reálný základ žalobkyní deklarovaného formálního stavu a současně naplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nárokových odpočtů DPH. Ve svém rozhodnutí žalovaný srozumitelně a logicky popsal, z jakých konkrétních podkladů vyvodil jaké konkrétní závěry, jež byly důvodem rozhodnutí. S těmito důvody rozhodnutí žalobkyně ostatně v žalobě polemizuje a vyvrací je. Žalobkyně ani v žalobě neuvedla, jaký konkrétní závěr žalovaného uvedený v napadeném rozhodnutí nebyl odůvodněn, když z celé žaloby je zřejmé, že žalobkyně důvodům rozhodnutí porozuměla a žalobou brojí proti jejich správnosti, nikoli absenci. Proto je námitka v žalobě, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neopodstatněná. Soud zdůrazňuje, že tím nebyla posuzována správnost důvodů napadeného rozhodnutí.
27. V druhé námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí (viz str. 5 žaloby dole) žalobkyně uvedla, že závěr žalovaného uvedený v bodě 52 napadeného rozhodnutí je nepřezkoumatelný, neboť přímá vazba mezi plněním přijatým a plněním uskutečněným byla prokázána daňovými doklady vč. příloh. Soud v bodě 52 napadeného rozhodnutí ověřil, že v něm žalovaný provedl srozumitelné komplexní hodnocení provedeného dokazování. Toto hodnocení žalobkyně, jak vyplývá z její žalobní námítky, věcně sporuje a svůj nesouhlas odůvodňuje odkazem na určité podklady rozhodnutí (faktury a jejich přílohy). Proto nemůže být námitka nepřezkoumatelnosti důvodná. Hodnocení dokazování žalovaným v bodě 52 přezkoumat lze, a v rozsahu žalobních námitek bude provedeno soudem v tomto rozsudku dále.

28. Soud při posouzení důvodnosti žalobních námitek směřujících do věci samé vyšel z následující právní úpravy.
29. Podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH upravují ust. § 72 a § 73 zákona o DPH. Podle ust. § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že 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. Podle § 72 odst. 3 a 5 zákona o DPH platí, že nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat, a že plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1. Dále pak § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH stanoví, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
30. Ust. § 92 odst. 2 daňového řádu stanoví, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.
31. Ust. § 92 odst. 3 daňového řádu stanoví, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
32. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně, pokud to vyžaduje průběh řízení, vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
33. Ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu stanoví, že 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.
34. Ačkoliv z ust. § 92 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že je povinností správce daně zjistit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně co nejúplněji, aniž by tento byl vázán jen návrhy daňových subjektů (a mohl tak být naplněn cíl správy daní ve smyslu ust. § 1 odst. 2 daňového řádu), další odstavce ust. § 92 daňového řádu stanovují meze této povinnosti správce daně a vyvažují ji povinnostmi daňového subjektu. Důkazní břemeno je pak v daňovém řízení rozloženo mezi správce daně, resp. daňové orgány, a daňový subjekt (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. září 2020, č.j. 8 Afs 304/2018-42). Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na přednostní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. února 2005, č.j. 1 Afs 54/2004-125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS, ze dne 12. září 2013, č.j. 9 Afs 12/2013-30, či ze dne 13. srpna 2020, č.j. 7 Afs 194/2019-43).
35. K rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a daňové orgány existuje bohatá a ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu i krajských soudů rozhodujících ve správním soudnictví. Její závěry jsou pregnantně shrnuty v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. listopadu 2019, č.j. 3 Afs 365/2017-41: *„Jak plyne z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, daňové řízení obecně spočívá na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, a dále má povinnost toto své tvrzení doložit, tedy nese také břemeno důkazní. Daňový subjekt přitom nese důkazní břemeno ke všem skutečnostem, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení*

(řádém či dodatečném) a v dalších podáních (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), případně i ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Daňový subjekt tuto důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením, k nimž je povinen, splní, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 61). Pokud však správce daně prokáže [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením jsou poskytnuté evidence daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné tak, že uvede konkrétní skutečnosti, z nichž tyto pochyby vyvěrají (aniž je povinen prokázat, že údaje o určitém případě jsou zaznamenány v rozporu se skutečností), důkazní břemeno ohledně pravdivosti daňových tvrzení a průkaznosti, věrohodnosti a správnosti účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu přechází zpět na daňový subjekt. Ten je potom povinen svá daňová tvrzení doložit a prokázat, zpravidla jinými důkazními prostředky, než vlastním účetnictvím, soulad jím vedených evidencí se skutečností. Daňový subjekt tedy musí doložit, že přes vzniklé pochyby správce daně je jeho hospodaření průkazné (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119), jinými slovy, že údaje uvedené na jím předložených dokladech odpovídají zjištěnému skutkovému stavu (viz např. rozsudek ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 34/2015 - 29).“ Správce daně však není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). „Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle žalobce, zda určité skutečnosti v daňovém řízení uvede či nikoliv, neboť ho v něm stihá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání. Nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i v daňovém řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje jen k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém tvrzení nebo je byl v něm povinen uvést. Jen žalobce má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005 sp. zn. IV. ÚS 29/05, svazek 37, nález 113 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu České republiky, C. H. BECK, Praha 2006, str. 463 a násl.).“ [rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2019 č. j. 4 Afs 16/2019-32].

36. Míra důkazní povinnosti daňového subjektu není bezbřehá. V daňovém řízení je třeba vycházet z určité míry pravděpodobnosti a po daňovém subjektu nelze požadovat prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností. Stejně jako v jiných řízeních, však nelze ani v daňovém řízení požadovat v realitě nedosažitelnou míru úplné jistoty (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. ledna 2020, č.j. 8 Afs 23/2018-37).
37. Ve vztahu k DPH platí, že pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátcem daně povinen předložit daňový doklad a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Prokazování nároku daňového subjektu na odpočet DPH je primárně záležitostí dokladovou. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li

prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Vždy je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním.

38. Je nutno dodat, že daňový subjekt musí v případě pochybností správce daně prokázat konkrétní okolnosti vztahující se ke konkrétnímu obchodnímu případu a je jeho povinností vyvrátit všechny pochybnosti, které v souvislosti s tímto obchodním případem vznikly. Příjemce zdanitelného plnění, který uplatňuje nárok na nadměrný odpočet, musí být schopen prokázat, že přijal konkrétní zdanitelné plnění od konkrétního plátce a že je použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti (§ 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH). Neprokáže-li byť i jen jediný z těchto předpokladů, nemůže mu být nadměrný odpočet přiznán, resp. musí mu být v tomto rozsahu doměřena daň (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č.j. 9 Afs 233/2014-26).
39. Veden těmito judikatorními závěry kasačního soudu, uvážil soud o žalobních námitkách žalobkyně následovně.
40. Žalobkyně v žalobě obecně namítala, že žalovaný neunesl důkazní břemeno, když neprokázal vážné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti daňových tvrzení žalobkyně.
41. Soud z daňového spisu ověřil, že správce daně vyzval žalobkyni výzvou ze dne 24. 5. 2019 čj. 1518702/19/2201-61565-307365 k prokázání, že žalobkyně přijala od dodavatelů Luck Ever, Kopacil a Wortex plnění v rozsahu a způsobem uvedeným na předmětných daňových dokladech. Výzvu odůvodnil správce daně tím, že v rozhodné části roku 2016 žalobkyně zaměstnávala 5 až 14 osob, kdy průměrný vyměřovací základ těchto osob činil 10 589 Kč až 13 600 Kč. Všichni tři dodavatelé měli podle daňových dokladů poskytnout žalobkyni v průběhu předmětných osmi kalendářních měsíců plnění spočívající v provedení prací v úhrnné hodnotě základu daně 32 515 985 Kč, přičemž Luck Ever a Kopacil neměli podle úředních evidencí žádné zaměstnance a Wortex měl zaměstnávat 14 osob s průměrným vyměřovacím základem cca 1 000 Kč. Z toho vznikly správci daně pochybnosti, zda práce v popsaném značném rozsahu pro žalobkyni tito tři dodavatelé provedli – žalobkyně uzavírala smlouvy na plnění s dodavateli, kteří nemohli závazek sami splnit, protože nedisponovali buď žádnými zaměstnanci nebo zaměstnanci v nedostatečném rozsahu (první důvod). Dalším důvodem pro vznik pochybností podle výzvy bylo, že tři dodavatelé tvořili 90 až 96% veškerých vykázaných plnění přijatých žalobkyní v rozhodném období, kdy rozsah i podíl plnění od těchto dodavatelů na všech přijatých plnění byl stejný, i když jeden z dodavatelů byl nahrazen jinými dvěma (druhý důvod). Třetím důvodem pro vznik pochybností o tom, zda žalobkyně přijala deklarovaná plnění od Luck Ever, Kopacil a Wortex, byl soubor následujících skutečností: Dva ze tří dodavatelů měli nízký základní kapitál a nebyli pro správce daně kontaktní, všichni tři měli virtuální sídlo a neměli webové stránky, cizozemští jednatelé dodavatelů jsou nedosažitelní (Wortex) nebo neexistující (Kopacil), dodavatelé prováděli úhrady svým subdodavatelům hotově, dva ze tří dodavatelů své účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku nezveřejnili vůbec nebo opožděně, přičemž nekontaktnost dodavatelů znemožnila správci daně ověřit údaje tvrzené žalobkyní. Čtvrtým důvodem byla skutečnost, že nebyl zjištěn obsah smluv mezi žalobkyní a dodavateli, na něž

odkazovaly daňové doklady a jejich přílohy. Pátým důvodem bylo hotovostní čerpání účtu žalobkyně, kdy bezhotovostně žalobkyně zaplatila dodavateli Luck Ever 58% jeho účtovaných plnění a zbylým dvěma dodavatelům nic. Šestým důvodem pochybností bylo, že žalobkyně si od odběratele pronajímala prostory včetně technického vybavení, které byly podle tvrzení žalobkyně užívány třemi dodavateli (jejich pracovníky), kdy žalobkyně odpovídala odběrateli za vzniklé škody a dodržování všech předpisů – vzhledem k rozsahu deklarovaných přijatých plnění od třech dodavatelů je tak rezignace žalobkyně na zjištění, kteří pracovníci za dodavatele a jakou práci u odběratele vykonávají, důvodem pochybností, zda k plnění došlo deklarovaným způsobem. Ze soupisů provedených prací, doložených k jen části plnění, vyplynuly rozpory mezi objemy přijatých a dodaných plnění a vyplynuly pochybnosti o jejich souvislosti. Sedmým důvodem pochybností byla výpověď sv. V. V. H., zaměstnance žalobkyně, a sv. S., zástupce Luck Ever, o pracovnících dodavatelů a povaze plnění (zhotovení díla či poskytnutí pracovní síly). Osmým důvodem pochybností bylo vyjádření žalobkyně při ústním jednání, z něhož vyplynulo, že při uzavírání obchodů s dodavateli se žalobkyně chovala nestandardně a neprováděla kontrolu deklarovaných přijatých plnění.

42. V bodě 43 napadeného rozhodnutí žalovaný na uvedenou výzvu ze dne 24. 5. 2019 odkázal a shrnul, že pochybnosti vyplývaly ze zjištění správce vztahujících se k existenci podmínek pro poskytování šetřených plnění žalobkyni, způsobu navázání a uskutečňování obchodní spolupráci mezi žalobkyní a jejími třemi deklarovanými dodavateli, nakládání s finančními prostředky na bankovním účtu žalobkyně a způsobu úhrady plnění přijatých od deklarovaných dodavatelů, prokázání vazby mezi deklarovanými přijatými a žalobkyní uskutečněnými plněními, provedeným svědeckým výpovědím a prověřování tvrzených dodavatelů žalobkyně. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (body 24 až 26) důvody pochybností vztahující se ke všem třem dodavatelům shrnul takto: *“[24] Dle zjištění správce daně se v případě deklarovaných dodavatelů odvolatele nejedná o standardní podnikatelské subjekty, neboť tito se vyznačují týmiž znaky neslučujícími se s řádným fungováním ekonomických subjektů. Jedná se o pouhé virtuální sídlo společností, absenci existence webových stránek za účelem vlastní prezentace, osoby cizí státní příslušnosti na pozici jednatelů společností, absenci vykazování účetních závěrek v obchodním rejstříku (vyjma společnosti LUCK EVER). Dle správce daně se pak v případě jednatele společnosti WORTOX, pana I. C., jedná o nedohledatelnou osobu, jejíž skutečné místo pobytu nelze zjistit, a v případě jednatele společnosti Kopacil, pana V. B., se jedná o osobu, která se jeví jako zcela neexistující (bližší viz str. 18 a 19 Zprávy). Přitom odvolatel sdělil, že v jeho sídle došlo k osobnímu jednání s jednatelem deklarovaných dodavatelů. Odvolatel taktéž žádným způsobem neprokázal navázání obchodní spolupráce s deklarovanými dodavateli, které mělo spočívat v nabídkách, které mu deklarovaní dodavatelé předložili. [25] Nikoliv bez významu pak je skutečnost, že deklarovaní dodavatelé měli pro odvolatele v předmětných zdaňovacích obdobích uskutečňovat více než 90% jeho přijatých plnění, a to i přes výše uvedené skutečnosti vylučující nabytí přesvědčení, že se jedná o prověřené, či etablované společnosti, kdy nadto společnosti LUCK EVER a Kopacil byly založeny v průběhu roku 2015, tedy pouze krátce před deklarovanou obchodní spoluprací s odvolatelem. Odvolatel nijak neprokázal své tvrzení o ověření svých deklarovaných dodavatelů prostřednictvím internetových recenzí. [26] Správci daně vznikly pochybnosti o schopnosti jednotlivých deklarovaných dodavatelů poskytnout odvolateli šetřená fakturovaná plnění v rozsahu desítek milionů korun s ohledem na zjištění o jimi zaměstnávaných osobách. Dva ze tří dodavatelů, LUCK EVER a Kopacil, nebyli v předmětných zdaňovacích obdobích*

vůbec evidování v registru zaměstnavatelů. U společnosti WORTEX sice byly evidovány údaje o zaměstnávání 14 osob, avšak výše úhrnu jejich vyměřovacích základů nasvědčuje tomu, že její výše u jednoho zaměstnance činila cca 1 000 Kč měsíčně. Z této vykázané výše mzdy lze dovodit, že zaměstnanci vykonali práce pro příslušného zaměstnavatele jen ve velmi limitovaném rozsahu. S ohledem na žádné nebo jen velmi omezené zaměstnanecké kapacity ani jeden z deklarovaných dodavatelů odvolatele nedisponoval takovým zaměstnaneckým potenciálem, aby byl schopen poskytnout šetřená plnění ve vykazovaném objemu a mnohamilionových hodnotách.“

43. Soud konstatuje, že žalovaný odůvodnil napadené rozhodnutí tím, že prokázal existenci důvodných a vážných pochybností o souladu deklarovaných zdanitelných plnění se skutečností, čímž přešlo důkazní břemeno na žalobkyni. S tímto závěrem se soud ztotožňuje, závěry žalovaného aprobuje a odkazuje na ně. Žalovaný odůvodnil pochybnosti o deklarovaném zdanitelném plnění od třech předmětných dodavatelů dvěma okruhy skutečností: Jednak šlo o nestandardní charakter neprověřených čerstvě vzniklých dodavatelů (virtuální sídlo, absence webových stránek, cizozemští nedohledatelní nebo neexistující jednatelé, nezakládání účetních závěrek do obchodního rejstříku) ve spojení s faktem, že dodavatelé měli pro žalobkyni uskutečňovat více než 90% jejich přijatých plnění (viz body 24 a 25 napadeného rozhodnutí a str. 10 až 14, 17 až 19 zprávy o daňové kontrole). Druhým důvodem byl fakt, že dodavatelé, kteří měli žalobkyni poskytnout plnění v rozsahu desítek milionů korun, neměli podle úředních evidencí buď žádné zaměstnance (Luck Ever a Kopacil) nebo měli příliš málo zaměstnanců (Wortex), tudíž nebyli schopni poskytnout žalobkyni plnění ve vykazovaném objemu a mnohamilionových hodnotách (viz bod 26 napadeného rozhodnutí a str. 15 až 17 zprávy o daňové kontrole).
44. Soud ve vztahu ke všem třem dodavatelům a k nim směřujícím žalobním námitkám, pokud jde o existenci důvodných a vážných pochybností o souladu deklarovaných zdanitelných plnění se skutečností, uvádí následující.
45. Žalovaný odůvodnil existenci pochybností dvěma výše uvedenými okruhy důvodů. Daňové orgány jasně uvedly, že pochybnosti byly založeny všemi skutečnostmi zahrnutými do prvního a druhého důvodu. Soud má za to, že důvod pochyb o tom, zda bylo deklarované zdanitelné plnění poskytnuto tak, jak tvrdila žalobkyně účetními doklady, daňové orgány spolehlivě prokázaly i jen naplněním druhého, jimi specifikovaného, důvodu. Daňové orgány srozumitelně a logicky vysvětlily, že a jak zjistily, že všichni tři dodavatelé žalobkyně, přestože měli žalobkyni poskytovat pracovníky k plnění zakázek žalobkyně v milionových hodnotách měsíčně, neměli k plnění takového rozsahu dost pracovníků. Jde o jasnou úvahu – neměli-li dodavatelé pracovníky (nebo je měli v rozsahu vylučujícím deklarovaný rozsah plnění), není zřejmé, jak žalobkyni deklarované plnění poskytli. Jde jen o pochybnost, nikoli jistotu. Žalobkyně mohla na výzvu reagovat důkazem tyto pochybnosti vyvracejícím (nabízí se např. prokázání faktu, že dodavatelé poskytli deklarované plnění prostřednictvím subdodavatele) a důkazní břemeno by přešlo zpět na daňové orgány. Lze shrnout, že daňové orgány prokázaly důvodné a vážné pochybnosti o deklarovaném přijatém plnění již jen prokázáním druhého důvodu pochybností. Jinak řečeno, i jen druhý důvod pochybností je schopen obstát sám o sobě, i kdyby první důvod dán nebyl.
46. Nyní k jednotlivým žalobním námitkám prvního okruhu vztahujícím se k tomu, že žalovaný neprokázal vážné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti,

správnosti či úplnosti daňových tvrzení žalobkyně ve vztahu ke všem třem dodavatelům.

47. Ve vztahu k dodavateli **Luck Ever** žalobkyně konkrétně uvedla, že virtuální sídlo dodavatele, jež měly daňové orgány zjistit již při registraci dodavatele k DPH, ani absence webových stránek dodavatele, jež není porušením zákonných povinností, nepochybně to, že dodavatel mohl předmětná plnění provést.
48. Tato námitka není důvodná. Jak soud výše uvedl, pro založení důvodných a vážných pochybností podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu bezpečně stačilo zjištění daňových orgánů, že dodavatelé zřejmě nedisponují dostatečným (nebo žádným) počtem pracovníků, kteří by mohli žalobkyni deklarované plnění značného rozsahu poskytnout. I kdyby tedy první důvod pochyb nebyl prokázán, na závěru o tom, že vzhledem k druhému důvodu na žalobkyni přešlo důkazní břemeno, by se ničeho nezměnilo.
49. Obiter dictum soud uvádí, že žalobkyni přisvědčuje, že sama existence virtuálního sídla dodavatelů žalobkyně nebo absence webových stránek nemohla sama o sobě (na což je třeba brát obzvlášť zřetel) vést k žádnému závěru významnému pro věc. Jinými slovy, neexistence skutečného sídla a webových stránek dodavatelů žalobkyně nebyla způsobilá zpochybnit věrohodnost účetnictví žalobkyně, resp. jí předložených důkazů k prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění. Vzhledem k žalobkyní tvrzenému charakteru přijatého plnění nebylo nezbytné, aby dodavatelé disponovali např. výrobní halou či kamennou prodejnou, nebo aby provozovali webové stránky. Ale toto posouzení nemá žádný odraz v závěru o nedůvodnosti této žalobní námitky, protože daňové orgány neodůvodnily své rozhodnutí samotným virtuálním sídlem a neexistencí webových stránek dodavatelů. Závěr o virtuálních sídlech a webových stránkách dodavatelů žalobkyně nelze posuzovat izolovaně bez ohledu na ostatní důvody, které daňové orgány vedly k jimi prezentovaným závěrům. Jinak řečeno, i když by jako důvody zakládající pochyby virtuální sídla a neexistující webové stránky dodavatelů odpadly, na zákonnost napadeného rozhodnutí založeného na prokázání pochyb ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu by to vliv nemělo. Z tohoto důvodu by bylo nadbytečné posuzovat, zda a kdy měly státní orgány zjistit virtuální sídlo dodavatelů a jaké právní důsledky má absence webových stran. Vzhledem k tomu je odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 252/2017-31 ze dne 31. 7. 2018 bezpředmětný, protože se týká právě virtuálního sídla.
50. Ve vztahu k dodavatelům **Kopacil** a **Wortex** žalobkyně konkrétně poukázala na to, že virtuální sídla dodavatelů měly daňové orgány zjistit již při registraci dodavatelů k DPH a že dodavatelé své účetní závěrky zveřejnili včas podle zákona č. 563/1991 Sb., resp. některé sice nezveřejnili, ale toto nemůže jít k tíži žalobkyně, protože kontrola této zákonné povinnosti je svěřena daňovým orgánům. Soud tuto námitku vzhledem k jejímu obsahu opět vyložil tak, že má vyvracet pochybnosti žalovaného podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Námitka není opodstatněná z totožných důvodů jako obdobná žalobní námitka ve vztahu k Luck Ever: Pro založení důvodných a vážných pochybností podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu postačovalo zjištění daňových orgánů, že dodavatelé nedisponují dostatečným (nebo žádným) počtem pracovníků, kteří by mohli žalobkyni deklarované plnění značného rozsahu poskytnout.
51. V žalobních námitkách druhého okruhu žalobkyně poukazovala na to, že prokázala svůj nárok na odpočet DPH.
52. Žalobkyně v tomto směru u dodavatele **Luck Ever** odkázala na daňové doklady,

předávací protokoly, doklady o úhradách plnění, daňová přiznání, kontrolní hlášení. Uvedené doklady žalovaný vyhodnotil v napadeném rozhodnutí (body 27 až 29, 45) takto: Předmět fakturace je na daňových dokladech vymezen druhem provedených prací a údajem o místě provedení prací s odkazem na smlouvu o dílo (bod 27 napadeného rozhodnutí). Nebyly předloženy smlouvy o dílo, přičemž předávací protokoly absentovaly téměř u poloviny daňových dokladů. Předložené předávací protokoly obsahují údaje o druhu, množství a jednotkové ceně fakturovaných prací, ale neobsahují žádné údaje o pracovnících, kteří měli předmětné práce provést (bod 28 napadeného rozhodnutí). Přestože daňové doklady předvíдалy bezhotovostní úhradu, v 34 ze 44 obchodních případů žalobkyně předložila příjmové pokladní doklady k hotovostní platbě bez identifikace osoby předávající i přebírající hotovost a podpisů. Žalobkyně převedla dodavateli nějaké finanční prostředky bezhotovostně, ale tyto nelze přiřadit k jednotlivým deklarovaným přijatým plněním (bod 29 napadeného rozhodnutí). Žalovaný pak v bodě 52 napadeného rozhodnutí shrnul, že daňové doklady a účetní doklady předložené žalobkyní mají formální ráz a neprokázaly žalobkyní nárokové odpochy DPH.

53. Soud přisvědčuje žalovanému, že předmětné daňové doklady a daňová přiznání a kontrolní hlášení žalobkyně z povahy věci nemohou prokázat, že zdanitelné plnění bylo žalobkyní přijato tak, jak bylo deklarováno v těchto formálních dokladech, a bylo dále žalobkyní poskytnuto jejímu odběrateli. Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 4 Afs 16/2019-32 ze dne 20. 9. 2019) nemůže být důkazní povinnost daňového subjektu naplněna pouhým předložením formálně správného daňového dokladu či uzavřené smlouvy, neboť tyto dokumenty nejsou dostatečnými podklady pro prokázání realizace příslušného zdanitelné plnění či jiných skutečností uvedených v daňovém tvrzení. Všechny tyto rozhodné skutečnosti proto musí žalobkyně prokázat tak, aby o souladu mezi faktickým stavem a stavem formálně právním nezůstaly žádné rozumné pochybnosti (srov. kupř. rozsudky ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72, či ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 79). Formální účetní doklady tedy nejsou s to prokázat existenci skutečného zdanitelného plnění. Soud aprobejuje i závěr žalovaného, že zdanitelné plnění neprokázaly ani doklady o úhradách plnění, nejen z důvodu jejich vad specifikovaných žalovaným v bodě 29 napadeného rozhodnutí, které žalobkyně nezpochybnila, ale i z důvodu jejich podstaty – to, že bylo zapláceno, neprokazuje to, co a jak bylo provedeno.
54. Žalobkyně dále odkázala na předávací protokoly. Tyto nebyly předloženy řádově u poloviny obchodních případů (viz žalobkyní nezpochybněný bod 28 napadeného rozhodnutí) – v těchto případech samozřejmě neexistující předávací protokoly nemohly existenci přijetí deklarovaného plnění od Luck Ever prokázat. V bodě 41 žalovaný k předávacím protokolům uvedl, že *„Na žádném podkladu pro fakturaci, kterými byly zpravidla předávací protokoly či soupisy provedených prací, však nejsou uvedeny údaje o osobách, které konkrétní práce vykonaly. Z těchto tak nelze dovodit, zda se na uskutečnění plnění ve prospěch odběratelů podílely kromě vlastních pracovníků odvolatele i nějací jeho subdodavatelé, resp. právě ti, které odvolatel označuje jako dodavatele šetřených přijatých plnění. Odvolatel tedy neprokázal přímou a bezprostřední vazbu mezi deklarovanými přijatými plněními a plněními uskutečněnými.“* Soud se s tímto závěrem žalovaného ztotožňuje: Popsané hodnocení provedeného dokazování odpovídá § 8 odst. 1 daňového řádu a je podle soudu výsledkem racionálního myšlenkového procesu. Na jedné straně

bylo prokázáno, že dodavatel Luck Ever neměl žádné zaměstnance (úředními evidencemi a výpovědi sv. S.), kteří by mohli pro žalobkyni provést deklarované práce značného rozsahu. Na druhé straně předávací protokoly obsahují údaje o druhu, množství a jednotkové ceně fakturovaných prací, ale neobsahují žádné údaje o pracovnících, kteří měli předmětné práce provést. Soud poukazuje na to, že podle výpovědi sv. S. daňovými doklady provedené práce tento zástupce dodavatele neviděl, nekontroloval ani od svých subdodavatelů nepřebíral. Předávací protokoly proto zjevně simulovaly předání prací mezi žalobkyní a dodavatelem, k němuž ve skutečnosti nedošlo. Navíc nebyly-li práce od subdodavatelů dodavatelem převzaty, stěží je mohl dodavatel žalobkyni předávacími protokoly předávat. Za tohoto stavu nejsou sto předávací protokoly přijetí deklarovaného plnění žalobkyní od dodavatele Luck Ever prokázat. Opět je nutno dodat, že toto nevylučuje, že dodavatel nemohl práce provést subdodavatelem, nicméně důkazem o tom nemůže být předávací protokol, protože neumožňuje osvědčit, jaký konkrétní subdodavatel prostřednictvím svých pracovníků značně objemné deklarované práce provedl.

55. Ve vztahu k dodavateli Luck Ever žalobkyně na str. 10 dole žaloby namítla, že sice nepředložila v průběhu daňového řízení všechny předávací protokoly, ale odůvodnila to tím, originály těchto účetních dokladů byly zajištěny v trestním řízení. Žalobkyně argumentovala tím, že nafotila listiny z trestního spisu a marně žádala daňové orgány, aby si nahlédnutím v trestním spisu ověřily originály všech listin. Podle žalobkyně žalovaný postupoval vadně, když neobstaral tyto listinné důkazní prostředky.
56. Soud ověřil, že v napadeném rozhodnutí v bodě 52 žalovaný uvedl, že žalobkyně protokoly o předání a převzetí díla předložila pouze k části deklarovaných přijatých plnění a nebyly zjištěny jako součást obsahu spisu Policie ČR, na který žalobkyně opakovaně v řízení odkazovala, přestože byla správcem daně zcela zřetelně seznámena s nahlédnutím do policejního spisu a jeho výsledkem. V bodě 73 napadeného rozhodnutí žalovaný k totožné odvolací námitce žalobkyně s odkazem na str. 6, 22 a 38 zprávy o daňové kontrole uvedl, že správce daně si materiály z policejního spisu vyžádal a s výsledkem tohoto korespondenčního nahlédnutí do policejního spisu žalobkyni seznámil, kdy žalobkyní tvrzené dokumenty se v policejním spisu nenacházejí. Na uvedených stranách zprávy o daňové kontrole soud ověřil, že zde správce daně popsal, že do trestního spisu nahlédl, ale tyto dokumenty součástí trestního spisu nebyly.
57. Žalobní námitka není důvodná. Z bodu 27, 52 a 73 napadeného rozhodnutí a z úředního záznamu ze dne 13. září 2017, č.j. 1952250/17/2201-61562-307365, vyplývá, že se daňové orgány s obsahem policejního spisu seznámily (do trestního spisu nahlédly dne 24. 8. 2017) a zjistily, že žalobkyní tvrzené dokumenty se v trestním spisu nenacházely. O tom byla žalobkyně vyrozuměna jak ve zprávě o daňové kontrole, tak i v napadeném rozhodnutí, jak je výše popsáno. Tvrzení žalobkyně, že se v trestním spise nacházely další listiny, nebylo prokázáno. Námitka tudíž nemohla vést k závěru, že by tato údajná vada řízení mohla způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí. Navíc žalobkyně ani konkrétně neuvedla, o jaké listiny mělo jít a jak se měly do trestního spisu dostat. Z obsahu žalobní námítky by však vyplývalo, že žalobkyně pořídila z trestního spisu kopie sporných listin a jen žádala, aby daňové orgány z trestního spisu zajistily jejich originál. Pokud žalobkyně mínila žalobní námitkou toto, již z podstaty nemůže být námitka důvodná, protože měla-li žalobkyně k dispozici kopie listin, mohla je k důkazu předložit, kdy charakter podkladů (kopie vs. originál) nebyl důvodem napadeného

rozhodnutí.

58. Pokud žalobkyně namítla, že pracovníci dodaní žalobkyni prostřednictvím dodavatele Luck Ever mohli být tomuto dodání jedním z jeho 10 subdodavatelů uvedených ve výzvě správce daně ze dne 16. 6. 2017 čj. 1549105/17/2201-61562-307365, z nichž jednoho (STAVONET) potvrdil svědek S., jde o námitku nedůvodnou. Byla to žalobkyně, koho tížilo důkazní břemeno ve vztahu k prokázání jejího nároku na odpočet DPH, tj. skutečnosti, že žalobkyně přijala od Luck Ever deklarovaná zdanitelná plnění a použila je pro účely svých zdanitelných plnění. Žalobní argumentace, že žalovaný pominul skutečnost, že dodavatel *mohl poskytnout* žalobkyni deklarované plnění prostřednictvím subdodavatele, je tudíž lichá. Jelikož podle úřední evidence dodavatel Luck Ever neměl žádného zaměstnance a její zástupce S. o tom vypověděl rozporně a neurčitě (viz níže), bylo na žalobkyni, aby prokázala, že a jak dodavatel zdanitelné plnění vytvořil (sám či prostřednictvím kterých konkrétních jiných subjektů) a že takové plnění od dodavatele přijala, přičemž nebylo povinností žalovaného toto z vlastní iniciativy ověřovat. Ano, dodavatel *mohl* plnit žalobkyni subdodavatelsky, ale žalobkyně by to musela prokázat, aby jí vznikl nárok na odpočet DPH. K takovému prokázání nemohlo dojít, jak žalobkyně uvádí v žalobě, kontrolními hlášeními vzhledem k jejich obsahu, tj. druhu údajů, které obsahují. Kontrolní hlášení je jedním z dokladů formálně prokazujících uskutečnění zdanitelného plnění dodavatelem ve prospěch odběratele, ale není ze své povahy způsobilé prokázat faktickou stránku takového uskutečnění.
59. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný nesprávně vyhodnotil výpověď sv. S., který uvedl detaily obchodní spolupráce, včetně místa a předmětu plnění, dále důvody plateb v hotovosti a s kým za dodavatele jednal, dále osobu paní V., která se na plnění podílela.
60. Soud zjistil z bodu 40 a 52 napadeného rozhodnutí, že žalovaný vyhodnotil výpověď svědka S. takto: „*V. S., jednatel společnosti LUCK EVER v předmětných zdaňovacích obdobích, v rámci svědecké výpovědi správci daně sdělil, že jeho korporace neměla vlastní zaměstnance k provedení prací pro odvolatele, aby následně v jiné části své výpovědi připustil existenci jedné, dvou či více dohod o provedení práce u korporace LUCK EVER. Svědek současně uvedl, že k provedení prací pro odvolatele šáněl dodavatele, kteří by práce provedly. Administrativou se u společnosti LUCK EVER zabývala paní V. Svědek neevidoval žádné údaje o odpracované době nebo počtu vyrobených výrobků u jednotlivých obchodních případů. Fakturace probíhala na základě podkladů převzatých od odvolatele, konkrétně pana D., po domluvě s paní V. Svědek na základě požadavku pana D. přivezl určitý počet lidí zpravidla cizí národnosti na parkoviště před prostory, kde se uskutečňovaly práce. Zde je převzal pan D. či jiná pověřená osoba za odvolatele, svědek vůbec do pracovních prostor nevstupoval. Svědek označil své dodavatele jako STAVONET a BIS SMART, avšak neznal ani celá jména osob za ně jednajících, a pouze v obecnosti popsal, že tyto osoby telefonicky kontaktoval s požadavkem na dodání pracovníků a dodavatelé pracovníky dodali. Odvolací orgán konstatuje, že svědek potvrdil obchodní spolupráci s odvolatelem pouze zcela obecně, naopak neznal a neevidoval počty pracovníků, které jeho společnost měla dodat odvolateli, resp. neevidoval ani jimi odpracovanou dobu či počet předávaných výrobků. Svědek rovněž nebyl přítomen v pracovních prostorech a nebyl tak fyzicky provádění prací přítomen. Svědecká výpověď tak žádným způsobem neprokázala, kteří konkrétní pracovníci byli společností LUCK EVER poskytnuti odvolateli ani jaké množství práce provedli či jaké množství výrobků vyrobili, resp. v jakém vztahu tito pracovníci byli ve vztahu ke společnosti LUCK EVER, zda se jednalo o osoby v pracovním či obdobném vztahu k této společnosti, či se mělo jednat o pracovníky dodané společnosti LUCK EVER některým z jejích dodavatelů. (...) K prokázání*

faktického přijetí šetřeného plnění od deklarovaných dodavatelů v deklarovaném rozsahu nevedly ani provedené svědecké výpovědi V. V. H. a V. S., neboť svědci neznali žádné detailní okolnosti k faktické podstatě šetřeného plnění spočívající v přesném označení či evidenci konkrétních pracovníků dodaných deklarovanými dodavateli či jimi provedených prací či vyrobených výrobků, resp. nepotvrdili vedení přehledů o uvedených skutečnostech.“ S uvedeným hodnocení výpovědi svědka se soud ztotožňuje. Žalobkyně sice namítla, že hodnocení žalovaného je chybné, ale argumentovala toliko obecně tím, že uvedl detaily obchodní spolupráce, včetně místa a předmětu plnění, důvody plateb v hotovosti a s kým za dodavatele jednal a dále osobu paní V., která se na plnění podílela. Žalobkyně tedy neuvedla konkrétní pasáže výpovědi svědka, jež a proč měla za chybně vyhodnocené.

61. Soud konstatuje, že svědek vypověděl, že předmětem spolupráce Luck Ever s žalobkyní bylo broušení spojlerů a leštění v Tachově Koma, broušení kovu v Kovovýrobě v Hazlově, koberce a radiátory, broušení, svařování, věšení na háky v lakovně v Boru u Tachova a v Ostrově u Stříbra. Práci kontrolovali ti „od těch dodavatelů“ a protokoly dostal od pana D., paní V. na jejich podkladě vystavila fakturu. Požadoval od žalobkyně úhradu v hotovosti, protože dodavatelé to chtěli na ubytování a pro cizince. Svědek uvedl, že na práce pro žalobkyni zajišťovaly pracovníky pro Luck Ever společnosti STAVONET, Interregionální družstvo a BIS SMART, ale šlo o rok 2017 – k roku 2016 výslovně uvedl, že si nepamatuje. Soud se shoduje se žalovaným, že v kontextu toho, že Luck Ever obchodoval s žalobkyní tři měsíce (únor až duben 2016) za úplatu přesahující 12 milionů korun vskutku nelze seznat, že by zástupce dodavatele Luck Ever uvedl detaily obchodní spolupráce včetně místa a předmětu plnění tak, jak namítá žalobkyně. Též nelze souhlasit s hodnocením žalobkyně, že svědek uvedl dostatečně určitě, s kým za subdodavatele jednal, kdy tyto osoby identifikoval jako B., V. a M. Sporné poskytnutí deklarovaného plnění žalobkyní též nebylo nijak osvětleno svědkovým odkazem na paní V. ani vysvětlením požadavku na hotovostní úhradu. Soud tedy aprobejuje hodnocení žalovaného, že svědek potvrdil obchodní spolupráci s žalobkyní naprosto obecně, neosvědčil konkrétní rozsah a předmět plnění, neevidoval počty pracovníků, kteří měli pracovat pro žalobkyni, ani jimi odpracovanou dobu ani jimi vytvořené výrobky, nebyl přítomen ani provádění prací ani jejich kontrole – pokud svědek (a podle jeho výpovědi ani žádná jiná osoba za jeho firmu) nevedl evidenci a ani se o to, kolik pracovníků od koho vyrobilo kdy a kolik výrobků, nezajímal, stěží by bylo lze vzít za prokázané, že takto provedenou práci je nutno přičíst dodavateli Luck Ever.
62. Další žalobní námitka ve vztahu k dodavatelům **Luck Ever, Kopacil i Wortex** stála na tom, že dodavatelé žalobkyně nesporně shodně jako žalobkyně vykazali žalobkyni poskytnutá plnění ve svých kontrolních hlášeních a daňových přiznáních a DPH odvedli.
63. Námitka není důvodná. Především žalobkyně v daňovém řízení ani v žalobě neuvedla, který její konkrétní dodavatel vykázal jaké konkrétní sporné deklarované plnění v kterém kontrolním hlášení a v kterém daňovém přiznání a kdy a jakou daň odvedl.
64. Správce daně na str. 43 zprávy o daňové kontrole uvedl následující: *„Daňový subjekt ve svém vyjádření přitom nikterak neupřesnil, jaké konkrétní informace stran faktického uskutečnění zdanitelných plnění, úplat za zdanitelná plnění či naplnění konkrétního obsahu smluvních ustanovení měl správce daně z kontrolních hlášení tvrzených dodavatelů získat. Jedná se totiž o evidenci vybraných daňových dokladů, kterou vypracuje a správci daně doručí příslušný plátců daně, a která žádnou ze shora uvedených skutečností neobsahuje. Jinak řečeno,*

samotné, byť vzájemně korespondující vykazání příslušného zdanitelného plnění v kontrolních hlášeních jeho poskytovatele a příjemce nelze v žádném případě osvědčit jako důkaz prokazující konkrétní podmínky uskutečnění.“ Žalovaný pak pod bodem 85 napadeného rozhodnutí na zprávu o daňové kontrole odkázal a dále uvedl, že pro přiznání nároku na odpočet daně není rozhodné, zda je oběma stranami formálně vykazovaná obchodní transakce zanesena do jejich daňových tvrzení, nýbrž prokázání jejího faktického základu, resp. prokázání souladu skutečného stavu se stavem formálněprávním. Správce daně kontrolní hlášení dodavatelů v postupu daňové kontroly zohlednil a tyto zařadil do kontrolní části spisového materiálu. Mimo to správcem daně bylo zjištěno, že na osobních daňových účtech všech tří deklarovaných dodavatelů jsou evidovány milionové nedoplatky na dani.

65. Soud se s tímto posouzením daňových orgánů ztotožňuje. Jak již výše soud uvedl, kontrolní hlášení je jedním z dokladů formálně prokazujících uskutečnění zdanitelného plnění dodavatelem ve prospěch odběratele, ale není ze své povahy způsobilé prokázat faktickou stránku takového uskutečnění, tj. zda skutečně k plnění vykázanému v kontrolním hlášení došlo (obdobně jako v případě daňového dokladu). Jinými slovy to, že plnění vykázali dodavatelé ve svých kontrolních hlášeních nebo daňových přiznáních, neprokazuje, že k plnění deklarovaného daňovými doklady skutečně došlo. Soud se dále shoduje s žalovaným, že pro přiznání nároku na odpočet DPH je primárně rozhodující, zda žalobkyně prokázala přijetí plnění právě toho deklarovaného plnění uplatněnými daňovými doklady od právě toho dodavatele uvedeného na daňovém dokladu a použití právě tohoto pro účely uskutečňování zdanitelných plnění. Zda a jak plnění zaúčtoval její dodavatel, zda a jakou daň dodavatel přiznal a odvedl, pro stanovení daňové povinnosti není významné (nejde-li o podvod na dani).
66. Z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 11. července 2019, č.j. 3 Afs 308/2017-52 (na nějž odkazovala žalobkyně v žalobě) a ze dne 17. června 2020, č.j. 2 Afs 347/2018-51, vyplývá tento závěr podstatný pro nyní posuzovanou věc: *„Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s námitkou, že výsledky daňového řízení vedeného s žalobkyní jsou zcela nezávislé na výsledcích daňové kontroly u jejího dodavatele, tj. společnosti J. K. Consult. Jak správně poukázala žalobkyně, pokud správce daně dospěje v souvisejících daňových řízeních k odlišným závěrům ohledně téže transakce, musí se v odůvodnění svého rozhodnutí s těmito rozdíly náležitě vypořádat a případné rozpory odstranit. Lze si jistě představit, že k určitému obchodnímu případu bude každá ze stran přistupovat s jinou motivací a svým jednáním může sledovat různé cíle. Posuzuje-li však správce daně takový obchodní případ pro účely daňové, nelze připustit, aby jej nahlížel dvojí optikou. V rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, zdejší soud judikoval, že rozhoduje-li jeden správce daně o daňové povinnosti odběratele a jiný správce daně o daňové povinnosti dodavatele, přičemž v obou případech správci daně posuzují tutéž dodávku zboží, jsou daňové povinnosti obou daňových subjektů úzce spojeny společným skutkovým dějem, který je rozhodný pro určení daňových povinností obou. Proto, „[v]jde-li v určitém daňovém řízení najevo, že v jiném daňovém řízení dospěl správce daně ve věci identické skutkové otázky, která byla rozhodná v obou řízeních, k odlišným skutkovým zjištěním, musí být vzniklý rozpor odstraněn v řádném důkazním řízení“. Opačný postup by byl v rozporu se zákazem libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení. Správce daně má tedy povinnost s určitostí zjistit podstatu a smysl předmětné transakce a ve vztahu ke všem zúčastněným obchodním partnerům ji kvalifikovat stejně.“* Z tohoto právního posouzení však nevyplývá nic jiného, než že pokud správce daně dospěl v souvisejících daňových řízeních ohledně téže

transakce k odlišným závěrům, musí v rozhodnutí případné rozpory vysvětlit nebo odstranit, to vše za předpokladu, že takové odlišné závěry vyplývají z obsahu spisu nebo byly osvědčeny daňovým subjektem. Z těchto rozhodnutí nelze dovodit, že by správce daně byl povinen vyhledávat a sledovat průběh jiných daňových řízení, pokud se v nich řeší stejná sporná skutková otázka, nebo že by nemohl dospět k jinému závěru o takové sporné skutkové otázce, pokud to řádně odůvodní.

67. Z uvedeného je zřejmé, že žalobní argumentaci tyto rozsudky nijak nepodporují: Zda a jak dodavatelé žalobkyně případně sporná deklarovaná plnění daňově vykázali, zahrnuli do svých kontrolních hlášení nebo daňových přiznání, není podle citovaných rozsudků právně rozhodné. Totéž platí pro jejich odvod DPH. Rozhodné je to, zda správce daně v jiných daňových řízeních jiných daňových subjektů explicitně posoudil po skutkové stránce sporná plnění jinak než v daňovém řízení žalobkyně za podmínky, že tento rozpor vyšel v daňovém řízení žalobkyně najevo nebo ho žalobkyně v řízení uplatnila. Toto v posuzované věci nenastalo. Žalobkyně totiž v daňovém řízení, které je předmětem tohoto soudního přezkumu, netvrdila, že by v daňovém řízení dodavatelů ohledně sporných zdanitelných plnění dospěly daňové orgány k odlišným skutkovým závěrům (např. k plnění došlo vs. k plnění nedošlo). V posuzovaném případě sporná zdanitelná plnění nebyla žalovaným skutkově kvalifikována, nýbrž (viz bod 54 napadeného rozhodnutí) žalovaný jen dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že od deklarovaných dodavatelů přijala deklarované plnění. Jinými slovy, žalovaný nedošel ke skutkovému závěru, že žalobkyně od dodavatelů plnění nepřijala, nýbrž že neprokázala, že ho přijala. Tento důkazní výsledek přitom určila vlastní procesní aktivitou sama žalobkyně.
68. V této souvislosti nelze nezmínit další podpůrnou judikaturu: V rozsudku ze dne 29. května 2013, č.j. 9 Afs 34/2012-40, Nejvyšší správní soud vyložil: „Nelze tedy a priori vyloučit, aby tytéž skutkové okolnosti, které místně příslušný správce daně hodnotil při rozhodování v daňové věci společnosti VUMAR, byly předmětem hodnocení jiného správce daně v nyní posuzované věci. Důkazní situace jednotlivých daňových subjektů může být z nejrůznějších důvodů různá, a to i v případě totožné dodávky, prokazuje-li její realizaci v jednom daňovém řízení dodavatel a v druhém daňovém řízení odběratel. Závěr o neprokázání realizace dodávky v řízení vedeném u odběratele tak nevylučuje, že na základě důkazní situace v řízení s dodavatelem bude realizace téže dodávky prokázána. Obecně je možno konstatovat, že neunes-li jeden subjekt ve svém řízení důkazní břemeno, které jej tíží, a neprokáže tak konkrétní skutečnost, nelze v samostatném řízení vůči jinému subjektu tatáž skutečnost prokázána byla (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 8 Afs 105/2005 - 59). Daňová řízení ve věci stěžovatelky je tak nutno posuzovat jako samostatná daňová řízení, v nichž každý subjekt prokazuje skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván, přičemž každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu.“ V rozsudku č.j. 1 Afs 360/2018-24 ze dne 21. března 2019 pak Nejvyšší správní soud judikoval, že „pokud jde o různé daňové povinnosti (na různých daních) odlišných daňových subjektů (zde právnická osoba a její jednatel), má příslušný správce daně pravomoc posoudit u každého případu skutkové okolnosti samostatně a originálně, byť tyto skutkové okolnosti vycházejí ze stejných skutečností (týkají se téhož obchodního případu, resp. deklarovaného plnění). Jinak řečeno – příslušní správci daně mohou zcela zákonným způsobem, třeba pro naprostou pasivitu některého z obou daňových subjektů v důkazním řízení, dospět při posuzování identického skutkového děje k diametrálně odlišným závěrům: ve věci jednoho ze

subjektů bude prokázáno, že se skutkový děj stal, ve věci druhého toto prokázáno nebude, tj. bude se mít pro účely určení daňové povinnosti za to, že se nestal [srov. rozsudek ve věci EURO PRIM, část V.d), či rozsudek ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012 – 40]. Obecně je tedy možno konstatovat, že neunes-li jeden subjekt ve svém řízení důkazní břemeno, které jej tíží, a neprokáže tak konkrétní skutečnost, nelze vyloučit, aby v samostatném řízení vůči jinému subjektu tatáž skutečnost prokázána byla (k tomu srov. např. rozsudek ze dne 23. 8. 2007, č. j. 8 Afs 105/2005 – 59). Daňové řízení ve věci žalobkyně je nutno posuzovat jako samostatné daňové řízení, v němž daňový subjekt prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván, přičemž každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu. Skutkové závěry z jiného daňového řízení tak u daňového subjektu v zásadě nemohou vyvolat žádné legitimní očekávání stran prokázaných skutkových okolností, neboť z důvodu specifčnosti rozložení důkazního břemene (procesní aktivita daňového subjektu v daňovém řízení má naprosto zásadní význam) nelze ani u případů s obdobným skutkovým stavem předvídat jejich výsledek. Ten totiž bude záviset zejména na tom, jaké úsilí daňový subjekt vyvinul k unesení svého důkazního břemene. Shora řečené samozřejmě neznamená, že správce daně nemůže v daňovém řízení nijak zohlednit skutková zjištění jiného, úzce souvisejícího, daňového řízení. Jak uvedl soud v již citovaném rozsudku EURO PRIM, správce daně nemůže zjištění z takového řízení ignorovat (jinak by postupoval v rozporu se zákazem libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení), to ovšem pouze za předpokladu, že daňový subjekt správcu daně ve svém řízení souvislosti obou řízení předestře, odkáže na ně, výsledky navrhne provést jako důkaz, či jiným způsobem „vнесе do řízení“. V rozsudku ze dne 5. srpna 2020, č.j. 10 Afs 43/2020-35, pak Nejvyšší správní soud uvedl, že „Správce daně stanovuje výslednou daňovou povinnost nezávisle na výsledcích jiného daňového řízení provedeného u jiného subjektu a takové výsledky u něj nemohou vyvolat ani legitimní očekávání stran prokázaných skutkových okolností – vždy totiž závisí na tom, jaké úsilí daňový subjekt vyvinul k unesení svého důkazního břemene [srov. rozsudek ze dne 21. 3. 2019, čj. 1 Afs 360/2018-24, věc DOMINOTRANS OPAVA, část III.c)]“.

69. K namítanému porušení zásady daňové neutrality v tomto případě nedošlo, neboť primárně nebyly splněny věcné (hmotněprávní) podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH (srov. např. bod 41 rozsudku Soudního dvora Evropské Unie ze dne 21. března 2018, ve věci sp. zn. C-533/16, Volkswagen AG) spočívající v prokázání přijetí skutečného zdanitelného plnění žalobkyní od jejích dodavatelů. Nárok na odpočet DPH lze přiznat pouze po splnění formálních i věcných podmínek pro jeho přiznání (srov. bod 46 usnesení Soudního dvora Evropské Unie ze dne 3. září 2020, ve věci sp. zn. C-610/19, Vikingo Kft.). Zásadu daňové neutrality nelze vykládat tak, že ačkoli není daňovým subjektem prokázáno přijetí deklarovaného zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, ale dodavatel vystaví formálně bezvadný daňový doklad, řádně ho stejně jako daňový subjekt zaúčtuje a daň přizná, má daňový subjekt právo na odpočet DPH z takového plnění. Podmínkou pro zdanění DPH je, jak ostatně sama žalobkyně uvádí na str. 5 žaloby, mj. existence skutečného zdanitelného plnění. Neexistuje-li zdanitelné plnění, není ani DPH. Přitom odepření odpočtu DPH pro zneužití práva či účast na podvodu přichází v úvahu teprve tehdy, jsou-li hmotněprávní podmínky pro uznání odpočtu DPH naplněny (viz bod 12 rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 108/2019 – 27 ze dne 29. 1. 2020). Jinými slovy, protože v případě žalobkyně nebyly prokázány hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH (přijetí deklarovaného zdanitelného plnění od deklarovaných dodavatelů),

nepřicházelo zneužití práva či podvodu na DPH do úvahy, jelikož předpokladem pro kvalifikaci situace jako podvodu na DPH nebo zneužití práva je vždy existence zdanitelného plnění.

70. V žalobkyní v replice citovaném rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 8. 5. 2019 ve věci sp. zn. C-712/17, EN.SA. Srl, soud podle bodu 34 rozsudku řešil skutkový děj, kdy „[...] EN.SA. vědomě vystavila faktury, které neodpovídají žádnému skutečnému plnění. Za těchto okolností se tato společnost nemůže dovolávat dobré víry. Na druhé straně, jak dále uvedl předkládající soud, fiktivní prodeje elektřiny mezi dotčenými společnostmi nevedly k žádné ztrátě rozpočtových příjmů. Jak uvedla generální advokátka v bodě 47 svého stanoviska, vyplývá to ze skutečnosti, že zúčastněné společnosti řádně odvedly DPH za své prodeje elektřiny a že vzhledem k tomu, že následně znovu nakoupily stejná množství elektřiny za stejnou cenu, odečetly částku DPH, která je totožná s částkou, kterou odvedly.“ V tomto rozsudku je dále uvedeno: „Zaprvé neodpočitatelnost DPH za fiktivní plnění vyplývá z článku 168 této směrnice. Z tohoto článku totiž vyplývá, že osoba povinná k dani může odpočíst DPH za zboží a služby, které používá pro účely svých zdaněných plnění. Jinými slovy nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí složek spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 36). V případě, že je však nabytí zboží nebo služby fiktivní, nemůže mít žádný vztah k plněním osoby povinné k dani, která podléhá dani na výstupu. Pokud tedy nedošlo ke skutečnému dodání zboží nebo poskytnutí služby, nemohl vzniknout žádný nárok na odpočet (rozsudek ze dne 27. června 2018, SGI a Valériane, C-459/17 a C-460/17, EU:C:2018:501, bod 36). Mechanismu DPH je tedy vlastní, že fiktivní plnění nemůže založit nárok na odpočet této daně.“ (body 22 až 25 rozsudku). Právním závěrem v odpovědi na předběžné otázky Soudního dvora Evropské unie bylo: „V takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, v níž fiktivní prodeje elektřiny uskutečněné kolotočovým způsobem mezi stejnými hospodářskými subjekty a za stejné částky nezpůsobily ztráty daňových příjmů, musí být směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vykládána ve světle zásad neutrality a proporcionality v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která vylučuje odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené za fiktivní plnění a zároveň ukládá osobám, které uvedou DPH na faktuře, odvést tuto daň včetně daně za fiktivní plnění, za podmínky, že vnitrostátní právo umožňuje opravit daňový dluh plynoucí z této povinnosti, pokud vystavitel uvedené faktury, který nejednal v dobré víře, včas zcela zamezil riziku ztráty daňových příjmů, což musí ověřit předkládající soud.“ Z toho je zřejmé, že Soudní dvůr Evropské unie řešil jinou právní otázku odvíjející se od odlišného skutkového zjištění – v případě řešeném Soudním dvorem Evropské unie šlo o daňový podvod – předstíraná, fiktivní, plnění daňově uplatňovaná bez dobré víry za současného úplného odvodu DPH. Na rozdíl od toho u žalobkyně nebylo zjištěno fiktivní plnění (jen nebylo žalobkyní prokázáno uskutečnění, aniž by existence plnění byla, jak je pro fiktivní plnění typické, vyloučena), dobrá víra ani podvod na dani nebyl v řízení zkoumán a napadené rozhodnutí jimi nebylo odůvodněno. Ani úhrada DPH na straně dodavatele nemusela být proto zjišťována – ani prokázána ostatně nebyla. Zásada neutrality DPH nebrání odepření odpočtu daně a současnému stanovení daňové povinnosti zaplatit daň uvedenou na daňovém dokladu. Právní věta rozsudku pak na půdorysu podvodu na DPH deklarovaním neexistujících, fiktivních, plnění zní tak, že v takovém případě nelze vzhledem k zásadě daňové neutrality a proporcionality odeprít nárok na odpočet DPH

za podmínky jednak, že je vyloučena ztráta daňových příjmů, a dále, že právní úprava umožňuje daňovému subjektu dosáhnout následně opravy DPH. Skutečnost, zda deklarovaný dodavatel DPH přiznal a uhradil, by tudíž měla význam pouze v případě kvalifikace jednání žalobkyně jako zneužití práva či podvodu na DPH. Žalobkyni však nebyl uznán nárok na odpočet DPH nikoliv z důvodu zneužití práva nebo účasti na daňovém podvodu, nýbrž proto, že neprokázala skutečné přijetí deklarovaných zdanitelných plnění v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH.

71. Pokud jde o rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 4. 6. 2020 ve věci sp. zn. C-430/19, SC C. F. Srl, citovaný žalobkyní v replice, i zde Soudní dvůr Evropské unie řešil právní otázku odvíjející se od jiného skutkového stavu – v případě zde řešeném Soudním dvorem Evropské unie šlo o odepření nároku na odpočet DPH z důvodu daňového podvodu dodavatelů daňového subjektu (viz body 20, 43 až 47 rozsudku) a sporné účasti daňového subjektu na tomto podvodu. Závěry zde vyslovené proto nelze na případ žalobkyně užít ze stejných důvodů, které jsou zmíněny v předchozím bodě odůvodnění tohoto rozsudku. Rozdíl mezi nyní posuzovanou věcí a případem řešeným Soudním dvorem Evropské unie ostatně vyplývá i z žalobkyní v replice citovaného bodu 49 tohoto rozsudku Soudního dvora Evropské unie – podmínkou pro zde uvedené závěry Soudního dvora Evropské unie je, že je dáno „pouhé nepodložené podezření vnitrostátní daňové správy ohledně toho, zda skutečně došlo k hospodářským plněním“. V nyní posuzované věci o žádné nepodložené podezření nešlo (k tomu soud odkazuje na odůvodnění závěru o prokázané existenci vážných a důvodných pochybností o existenci deklarovaných zdanitelných plnění).
72. Odkazovala-li žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018 čj. 5 Afs 252/2017-31 a na to, že odpočet DPH není žádným dobrodiním státu, pak toto východisko nijak žalobní argumentaci nepodporuje: V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud právě v žalobkyní citovaném bodě 36 uvedl, že to znamená, že *„za situace, kdy stěžovatel splnil zákonné podmínky pro přiznání odpočtu daně dle § 72 resp. § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, což nebylo žalovaným zpochybněno, mohl mu být nárok na odpočet odepřen pouze a jen tehdy, pokud byly prokázány skutečnosti, s nimiž judikatura SDEU“* spojuje podvod na dani. Jistě platí, že odpočet DPH není dobrodiním – jde o nárok a ten vznikne jen za splnění zákonných podmínek zahrnujících mj. prokázání přijetí deklarovaného zdanitelného plnění.
73. Pokud žalobkyně na str. 10 žaloby poukázala ve vztahu k plnění dodavatele **Luck Ever** na protokol o sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 11. ledna 2017, č.j. 14818/17/2302-60561-401185, z něhož mělo plynout, že daňové orgány uznaly společnosti Luck Ever *ve zdaňovacím období července 2016* nárok na odpočet DPH, tato námitka je mimoběžná, protože za zdaňovací období měsíce července 2016 neuplatnila žalobkyně žádný odpočet DPH za plnění přijaté od dodavatele Luck Ever – u tohoto dodavatele žalobkyně nárok uplatnila v měsících únor až duben 2016. Ať již tedy byla daňová povinnost dodavatele Luck Ever v červenci 2016 jakákoli, nemůže to mít vliv na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí.
74. Na protokol specifikovaný v předchozím odstavci odkázala žalobkyně i na str. 12 žaloby ve vztahu k plnění dodavatele **Kopacil**. Zde bylo argumentováno tím, že obchodní společnost Luck Ever prokázala splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění právě od společnosti Kopacil - obchodní společnost Kopacil podala kontrolní hlášení pozdě (8. 9. 2016), ale všechny doklady byly zahrnuty a

došlo ke spárování obou kontrolních hlášení, kdy daň byla v souladu s podaným daňovým přiznáním zaplacená. Námitka není důvodná z více důvodů. Jednak obchody mezi Luck Ever a Kopacil nemají žádný vztah k obchodům žalobkyně tvořeným spornými zdanitelnými plněními. Pokud tím žalobkyně mínila, že firma Kopacil plnila firmě Luck Ever a ta totéž plnění poskytla žalobkyni, pak toto explicitně v žalobě nevyjádřila a nijak ani nekonkretizovala, o jaké konkrétní plnění mělo jít. Pokud žalobkyně argumentovala tím, že mezi Luck Ever a Kopacil existovaly obchody, které se netýkaly žalobkyně a které obě firmy řádně zaúčtovaly, daň uplatnily a uhradily, je to pro posouzení věci žalobkyně irelevantní. I kdyby se však tyto obchody žalobkyně týkaly, platí shora uvedené, tj. skutečnost, zda deklarovaný dodavatel žalobkyně DPH přiznal a uhradil, nemá význam pro posouzení důvodnosti žaloby, protože důvodem napadeného rozhodnutí nebylo zneužití práva či podvod žalobkyně na DPH.

75. Poslední námitkou ve vztahu k dodavatelům **Kopacil** a **Wortex** bylo, že žalobkyně předložila soupisy provedených prací, resp. vyúčtování, z nichž je možno zjistit předmět fakturace, jednotkovou cenu i počet kusů a místo provedení, kdy žalovanému vytkla, že se těmito důkazy žalovaný nijak řádně nezabýval. Námitku neměl soud za důvodnou. Míře obecnosti námitky bude odpovídat i míra jejího vypořádání soudem. V bodě 33 napadeného rozhodnutí žalovaný k tomu uvedl: *„Ke všem daňovým dokladům, které jsou zcela obecného rázu s pouhým označením druhu práce, která je fakturována, byla předložena jejich příloha označená jako vyúčtování, obsahující identifikaci a kvantifikaci provedených prací, jakož i jejich jednotkovou cenu, nikoliv však označení konkrétních pracovníků dodavatele a množství jimi vykonané práce či vyrobených výrobků.“* Dále žalovaný v bodě 30 napadeného rozhodnutí uvedl: *„Předmětem fakturace dle daňových dokladů vystavených společností Kopacil byly práce různého druhu. K popisu předmětu fakturace byla připojena doložka: „dle soupisu provedených prací“. Z 63 deklarovaných obchodních případů odvolatel předložil soupisy provedených prací pouze k 15 obchodním transakcím, tedy ani ne k jedné čtvrtině obchodních transakcí. Tyto obsahují odkaz na „smlouvu o poskytnutí pomocných prací“ uzavřenou mezi odvolatelem a společností Kopacil. Předmětná smlouva však správcí daně předložena nebyla. Soupisy obsahují specifikaci provedených prací, jejich lokalizaci, jakož i vyjádření způsobu stanovení fakturované ceny vymezením např. hodinové ceny práce a počtu odpracovaných hodin, nebo uvedením počtu výrobků a ceny za 1 jeho kus. Jedná se tedy o obecné údaje a hodnoty, které nejsou vztaženy ke konkrétně označeným pracovníkům, kteří měli danou práci vykonat či uvedené výrobky vyrobit. Proto ani předloženými soupisy dokládána malá část deklarovaných obchodních transakcí s daným dodavatelem nemůže být považována za prokázanou.“* Soud má toto zhodnocení soupisů prací a vyúčtování za dostatečné. Žalobkyně řádně konkrétní výtky vůči němu nevznesla a soud v něm nenachází žádné zřejmé pochybení. Na jedné straně bylo úředními evidencemi prokázáno, že dodavatel Kopacil neměl žádné zaměstnance a dodavatel Wortex měl sice 14 zaměstnanců, avšak s vyměřovacím základem na každého z nich cca 1 000 Kč měsíčně, tudíž zcela zřejmě malého pracovního úvazku. Tito dodavatelé tedy nemohli podle všeho svými zaměstnanci pro žalobkyni provést deklarované práce značného rozsahu (za pět měsíců plnění za úplatu cca 10 milionů Kč bez DPH u každého z těchto dvou dodavatelů). Na druhé straně soupisy prací ani vyúčtování neobsahují žádné údaje o pracovnících, kteří měli předmětné práce provést. Soupisy prací ani vyúčtování proto nebyly s to prokázat, že deklarované konkrétní plnění žalobkyně od Kopacil, resp. Wortex přijala, kdy neumožňují osvědčit, jaký případně existující konkrétní subdodavatel dodavatele prostřednictvím svých pracovníků značně objemné deklarované

práce provedl, když provedení prací vlastními zaměstnanci bylo podle všeho vyloučeno.

76. V posledním okruhu žalobních námitek žalobkyně namítala, že žalovaný dovodil neunesení důkazního břemene z její strany proto, že žalobkyně tomuto nepředložila jmenný seznam pracovníků dodavatelů, kteří měli provést předmětné práce. Žalobkyně takový důkazní prostředek považuje za nestandardní a vymykající se běžné obchodní praxi. Vzhledem k tomu, že žalobkyně takovým důkazním prostředkem nedisponovala, tak žalovaný tím, že uvedl, že žalobkyně pouze tímto důkazním prostředkem může prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění ve svůj prospěch, fakticky znemožnil, aby žalobkyně ji tížící důkazní břemeno unesla. Dále žalobkyně uvedla, že ze seznamu pracovníků vedeného společností KOMA Tachov lze dovodit, kteří pracovníci byli dodáni žalobkyní deklarovanými dodavateli, neboť v areálu společnosti KOMA Tachov se nacházeli toliko pracovníci této společnosti a ostatní pracovníci, přičemž jiný subjekt odlišný od žalobkyně se v tomto areálu nenacházel. Jiní pracovníci ve smyslu předchozí věty tak museli nutně být těmi, kteří byli dodáni žalobkyní jí deklarovanými dodavateli.
77. Námitka není důvodná. Především se žalobní argumentace, že žalovaný odůvodnil neunesení důkazního břemene žalobkyní nepředložením jmenného seznamu pracovníků dodavatelů, mívá odůvodněním napadeného rozhodnutí. V bodě 32 žalovaný vyložil, že pakliže plnění dodavatele spočívalo výlučně v dodání pracovní síly (bez nástrojů, pomůcek a místa výkonu práce), pak měla žalobkyně prokázat, kteří pracovníci vyúčtované práce provedli tak, aby bylo lze odlišit práci pracovníků dodavatele od práce provedené pracovníky žalobkyně, kteří se taktéž podíleli na uskutečnění plnění ve prospěch odběratelů žalobkyně. V bodě 34 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobkyně nepředložila přehled pracovníků, kteří práce provedli ani v jakém vztahu k dodavatelům byli, v bodě 37 uzavřel, že tak nebylo prokázáno, zda a jaké osoby práce provedly a které výrobky vyrobily. V bodě 50 žalovaný shrnul, že „[...] sám odvolatel nesplnil svoji povinnost a konkrétně neidentifikoval pracovníky, kteří měli být dodáni tím kterým deklarovaným dodavatelem, resp. nepředložil žádný seznam ani jiný důkazní prostředek, který by tuto skutečnost dokládal, a takový seznam k výzvě správce daně nepředložili ani jednotliví deklarovaní dodavatelé odvolatele. (...) Mimoto správcem daně bylo zjištěno, že deklarovaní dodavatelé odvolatele, společnosti LUCK EVER, Kopacil a WORTEX, v šetřených zdaňovacích obdobích nevykazovaly buď žádné zaměstnance, či jejich zcela nedostatečný počet vzhledem k rozsahu deklarovaného poskytnutého plnění ve prospěch odvolatele.“ Dále je nutno konstatovat, že výše citovanou výzvou č. j. 1518702/19/2201-61565-307365 ze dne 24. 5. 2019 byla žalobkyně vyzvána k prokázání, že přijala plnění od deklarovaných dodavatelů v rozsahu a způsobem uvedeným v příslušných daňových dokladech, resp. že přijatá plnění použila v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti. Ve výzvě správce daně po žalobkyni nepožadoval předložení jmenného seznamu pracovníků dodavatelů žalobkyně, kdy bylo na ní, čím svá daňová tvrzení prokáže. Soud shrnuje, že napadeného rozhodnutí není odůvodněno tak, jak je mu žalobou vytýkáno, tj. že žalobkyně neunesla důkazní břemeno proto, že nepředložila jmenný seznam pracovníků dodavatelů. Důvodem rozhodnutí bylo, že žalobkyně neprokázala přijetí deklarovaného plnění od deklarovaných dodavatelů, kdy toto mohla prokazovat (vedle množství jiných do úvahy přicházejících důkazních prostředků) identifikací osob, které plnění pro dodavatele provedli, neboť dodavatelé sami toto svými zaměstnanci provést nemohli. Nebylo zjištěno, zda se na uskutečnění plnění značného rozsahu ve prospěch odběratelů žalobkyně podíleli kromě vlastních pracovníků žalobkyně právě dodavatelé dle daňových dokladů, a tudíž zda je mezi deklarovanými

plněními přijatými a uskutečněnými žalobkyní přímá a bezprostřední vazba. Právě toto žalobkyně neprokázala.

78. Argumentuje-li žalobkyně v žalobě tím, že není obvyklé předkládat jmenný seznam osob, soud k tomu uvádí, že nebyla nucena takový seznam zajišťovat, prokázala-li by přijetí deklarovaných prací jiným důkazním prostředkem. Nad rámec toho soud uvádí, že za standardní lze považovat, pokud jsou výsledky obchodů v řádech milionů korun měsíčně, jejichž předmětem je provádění prací, stranami průběžně kontrolovány a přebírány. Za obvyklé by soud považoval, kdyby si obě strany obchodu zajišťovaly takové doklady či jiné důkazy, které budou s to prokázat uzavření obchodu a jeho splnění mj. pro případ, že by obchod nebyl splněn vůbec nebo byl splněn vadně. Jedině tak by se totiž strany mohly domáhat náhrady škody či splnění závazku bez vad. Uvádí-li žalobkyně v žalobě, že žalovaný jí zůžil přípustné důkazní prostředky, není to pravda – žalobkyně mohla spornou skutečnost prokázat jakýmkoli důkazním prostředkem, ale žádný neoznačila ani nepředložila. Soud k tomu dodává s odkazem na výše uvedené posouzení, že důkazy, jichž se žalobkyně dovolává na str. 14 žaloby (kontrolní hlášení, daňová přiznání, předávací protokoly) neprokazují, že konkrétní deklarované plnění žalobkyně přijala právě od deklarovaných dodavatelů. Námitka žalobkyně, že žalovaný znemožnil žalobkyni spornou skutečnost prokázat, je tudíž nedůvodná. Odkaz žalobkyně na rozsudek Městského soudu v Praze čj. 8 Af 5/2015-82 ze dne 7. 6. 2018 je nepřipadný, protože ve věci nebyl spor o míru jistoty či pravděpodobnosti o skutkovém stavu dosažené provedeným dokazováním – v posuzované věci žalobkyně nepředložila v podstatě žádný důkaz o tom, jak a kým bylo deklarované plnění provedeno a žalobkyni předáno. Provedeným dokazováním nebyla vyloučena možnost, že deklarované plnění bylo žalobkyní přijato tak, jak by vyplývalo z daňových dokladů, ovšem nebylo prokázáno s žádnou měřitelnou mírou pravděpodobnosti, že by se tak stalo. Jinak řečeno, to, že žalovaný nezpochybnil uskutečnění zdanitelných plnění žalobkyně na výstupu pro její odběratele a nemožnost plnění v celém rozsahu zajistit vlastními zaměstnanci, neimplikuje závěr, že toto plnění v deklarovaném rozsahu poskytli žalobkyni právě dodavatelé dle předmětných daňových dokladů. Dovolává-li se žalobkyně na str. 16 žaloby „možného subdodavatelského vztahu“ dodavatelů žalobkyně, pak toto nijak nevyvrací správný závěr žalovaného, že v posuzované věci žalobkyně neprokázala, že přijala od deklarovaných dodavatelů plnění deklarované daňovými doklady.
79. Dále žalobkyně argumentovala jmenným seznamem firmy KOMA Tachov. Tento seznam, mimochodem, značně oslabuje námitku žalobkyně, že je neobvyklé pořizovat seznam pracovníků provádějících objednané práce – právě toto totiž firma KOMA Tachov zjevně učinila. Žalobkyně namítla na str. 15 žaloby, že tímto seznamem by bylo možno identifikovat jednotlivé pracovníky takto: Interní seznam firmy KOMA Tachov pracovníků, kteří se pohybovali v areálu KOMA Tachov, zahrnoval zaměstnance žalobkyně a osoby, které nebyli zaměstnanci žalobkyně. Žalobkyně dodala: *„Jestliže je však v řízení nesporné, že se v areálu KOMA Tachov nenacházel žádný jiný dodavatel vyjma žalobkyně, pak porovnáním mezi seznamem vytvořeným společností KOMA Tachov a seznamem zaměstnanců žalobkyně lze dovodit, jací pracovníci byli dodáni deklarovanými dodavateli. Žalovaný tento návrh na provedení důkazu odmítl s odůvodněním, že seznam neobsahuje všechna šetřená období a nelze z něj zjistit rozsah přijatých plnění. Dle žalobkyně je taková úvaha vnitřně rozporná.“*
80. Seznam založený v daňovém spisu obsahuje jméno a příjmení osoby, časový interval

(často neúplný a mimo pro věc relevantní období) a národnost osoby. Svědkyně K. k němu uvedla, že jde o seznam, který vytvořili na základě údajů od pana D. nebo pana H. a v němž šlo o osoby, které *měly vykonávat* práce pro žalobkyni dle požadavků firmy KOMA Tachov. Se seznamem a jeho hodnocením shodným jako v napadeném rozhodnutí byla žalobkyně seznámena dne 27. 2. 2020 (výzva čj. 6988/20/5300-21441-712599 ze dne 26. 2. 2020), kdy žalobkyně reagovala dne 12. 3. 2020 a žalovanému sdělila, že disponuje-li správce tímto seznamem osob, které *se v místě provádění prací nacházely*, tak vyloučením osob patřících ke KOMA Tachov a zaměstnanců žalobkyně, zbývá správci daně seznam osob, které na uvedených zakázkách pracovaly za dodavatele žalobkyně. Tím je prokázán podle žalobkyně závěr, že zakázka se fakticky realizovala těmito konkrétními dodavateli tak, jak bylo žalobkyní deklarováno.

81. Námitka žalobkyně je nedůvodná. Soud zcela aprobuje vypořádání této námítky v bodě 50 napadeného rozhodnutí a odkazuje na něj. Ve shodě s tím soud uvádí, že seznam nemůže prokázat rozhodné skutečnosti, jimiž je, zda ten který konkrétní dodavatel dle toho kterého daňového dokladu v tom kterém konkrétním období pro žalobkyni provedl konkrétní, daňovým dokladem deklarované, plnění. Především žalobkyně sama neuvedla, které osoby za deklarované dodavatele měly které plnění a kdy provést, kdy toto její tvrzení případně mohlo být konfrontováno s provedenými důkazy včetně sporného seznamu (k vyšetřovací zásadě viz shora). I kdyby však žalovaný učinil to, co podle žalobkyně měl, tj. zajistit soupis osob, který by byl podmnožinou sporného seznamu osob, jež by vznikla odstraněním zaměstnanců žalobkyně ze seznamu, pro výsledek dokazování by to žádný význam nemělo. Tato podmnožina by totiž vypovídala jen o tom, které osoby, které nebyly zaměstnanci žalobkyně, se mohly nacházet v areálu firmy KOMA Tachov v době uvedené v seznamu. Soupis by neprokazoval, že právě tyto (a všechny) osoby v (celé) této době sporné práce právě v deklarovaném rozsahu provedly a že je provedly právě pro žalobkyni za deklarované dodavatele. Úvaha žalobkyně v žalobě, že podmnožina by prokázala „*jací pracovníci byli dodáni deklarovanými dodavateli*“ je nelogická, protože ze seznamu informace o tom, který konkrétní subjekt pracovníky dodal, nijak nevyplývá a žalobkyně to ani netvrdila. A to v situaci, kdy deklarovaní dodavatelé žalobkyně nevykazovali buď žádné zaměstnance, či jejich zcela nedostatečný počet vzhledem k rozsahu deklarovaného poskytnutého plnění ve prospěch žalobkyně.
82. Soud shrnuje, že žalovaný řádně prokázal, že a proč existují vážné a důvodné pochybnosti o daňových tvrzeních žalobkyně ve vztahu k předmětným, žalobkyní deklarovaným, plněním. Tím přešlo důkazní břemeno na žalobkyni. Ta však neprokázala, že deklarovaná plnění fakticky od deklarovaných dodavatelů v deklarovaném rozsahu přijala a použila je pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Proto soud v žalobních námitkách neshledal důvod pro závěr o nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
83. S ohledem na výše uvedené tedy soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji dle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VII.

Náklady řízení

84. Soud žalobkyni nepřiznal náhradu nákladů řízení, neboť tato ve věci neměla ve smyslu

ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. procesní úspěch. Žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť tento se náhrady nákladů řízení výslovně vzdal ve svém vyjádření k žalobě.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 18. března 2021

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu