



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce, soudkyně JUDr. Veroniky Burianové a soudce Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobkyně: **Kvatrasil s.r.o.**, IČO 05588618,
sídlem Komenského 686, 341 01 Horažďovice,
zastoupená JUDr. Jiřím Kacafírkem, advokátem,
sídlem Pražská 15, 301 00 Plzeň

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2019, č. j. 23275/19/5300-21445-711275

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí a vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 19. 7. 2019, podanou u Krajského soudu v Plzni (dále jen „soud“) dne 22. 7. 2019, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2019, č. j. 23275/19/5300-21445-711275 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž byla podle § 114

odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „*daňový řád*“) potvrzena odvoláním napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 23. 10. 2018, č. j. 1875117/18/2315-50523-401642, č. j. 1875204/18/2315-50523-401642, č. j. 1875216/18/2315-50523-401642, č. j. 1875235/18/2315-50523-401642, č. j. 1875289/18/2315-50523-401642, č. j. 1875341/18/2315-50523-401642, č. j. 1875379/18/2315-50523-401642, č. j. 1876874/18/2315-50523-401642, dále ze dne 24. 10. 2018, č. j. 1876848/18/2315-50523-401642 a ze dne 2. 11. 2018, č. j. 1936984/18/2315-50523-401642 (dále společně jen „*prvostupňová rozhodnutí*“).

2. Prvostupňová rozhodnutí jsou dodatečnými platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále též jen „*DPH*“) za zdaňovací období březen 2017 až prosinec 2017, kterými byla žalobkyni doměřena DPH a uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně, a to (i) za březen 2017 DPH ve výši 205 884 Kč a penále ve výši 41 176 Kč, (ii) za duben 2017 DPH ve výši 260 400 Kč a penále ve výši 52 080 Kč, (iii) za květen 2017 DPH ve výši 214 368 Kč a penále ve výši 42 873 Kč, (iv) za červen 2017 DPH ve výši 277 893 Kč a penále ve výši 55 578 Kč, (v) za červenec 2017 DPH ve výši 149 100 Kč a penále ve výši 29 820 Kč, (vi) za srpen 2017 DPH ve výši 298 200 Kč a penále ve výši 59 640 Kč, (vii) za září 2017 DPH ve výši 331 800 Kč a penále ve výši 66 360 Kč, (viii) říjen 2017 DPH ve výši 345 492 Kč a penále ve výši 69 098 Kč, (ix) za listopad 2017 DPH ve výši 235 200 Kč a penále ve výši 47 040 Kč, a (x) za prosinec 2017 DPH ve výši 653 069 Kč.
3. V napadeném rozhodnutí je základní skutkový stav a průběh řízení shrnut následovně.
4. Dne 12. 2. 2018 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období březen 2017 až červen 2017, září 2017 a prosinec 2017 protokolem o zahájení daňové kontroly č. j. 228166/18/2308-60562-401594. Dále dne 12. 2. 2018 zahájil správce daně u žalobkyně i daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období červenec 2017, srpen 2017 a listopad 2017 protokolem o zahájení daňové kontroly č. j. 228177/18/2308-60562-401594. A konečně dne 13. 3. 2018 správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období říjen 2017 protokolem o zahájení daňové kontroly č. j. 408555/18/2308-60562-401594. Žalobkyně byla dne 4. 9. 2018 seznámena s výsledkem kontrolního zjištění na DPH, a to protokolem č. j. 1711480/18/2308-60561-403134. Daňová kontrola byla ukončena dne 15. 10. 2018 doručením zprávy o daňové kontrole č. j. 1819483/18/2308-60562-401594 (dále jen „*Zpráva o daňové kontrole*“) zaslané žalobkyni písemností ze dne 12. 10. 2018, č. j. 1840762/18/2308-60562-401594.
5. Správce daně neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od dodavatele WebForge s.r.o., DIČ: CZ28908023 (dále jen „*WebForge*“), jelikož žalobkyně neprokázala faktické přijetí zdanitelných plnění na daňových dokladech od deklarovaného dodavatele WebForge v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem. Tím nebyly splněny podmínky pro vznik a uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „*ZDPH*“).
6. Správce daně následně vydal prvostupňová rozhodnutí (předmětné dodatečné platební výměry) a žalobkyně proti každému z nich podala samostatné odvolání. Žalovaný posléze napadeným rozhodnutím o odvoláních žalobkyně rozhodl společně jedním rozhodnutím, neboť se jednalo o skutkově a právně totožné případy týkající se téhož daňového subjektu, přičemž žalobkyně v odvoláních uplatnila stejné námitky.

II.
Žaloba

7. Žalobkyně v čl. I. žaloby zrekapitulovala předmět napadeného rozhodnutí, jakož i prvostupňových rozhodnutí.
8. V čl. II. žaloby žalobkyně uvedla skutková zjištění, z nichž podle jejího názoru vycházeli správce daně a žalovaný, když vycházela z obsahu Zprávy o daňové kontrole.
9. Žalobkyně nejprve ze Zprávy o daňové kontrole reprodukovala to, že v kontrolovaném zdaňovacím období měla oprávnění agentury práce (od 24. 2. 2017) a předmětem její činnosti bylo především dočasné přidělování zaměstnanců odběratelům a činnosti (svařování, zámečnické práce) prováděné na základě smlouvy o dílo. Žalobkyně v rámci daňové kontroly předložila přijaté daňové doklady, pokladní doklady, výpisy z účtu, vydané daňové doklady a evidenci pro účely daně z přidané hodnoty vedenou dle § 100 odst. 1 ZDPH. V průběhu daňové kontroly správce daně namátkově zkontroloval číselné řady předložených daňových dokladů a jejich zahrnutí do evidence pro účely DPH, když zejména kontroloval oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích dle § 72 a § 73 ZDPH a správnost výše uskutečněných zdanitelných plnění a odvedené daně na výstupu dle § 20a, resp. § 21 odst. 1 ZDPH. Žalobkyně v kontrolovaném období fakturovala odběrateli KOVALTOS s.r.o. výrobky a odběrateli Otavské strojírny a.s. fakturovala práce na základě smlouvy o dílo a ostatním odběratelům fakturovala dočasné přidělení zaměstnanců, přičemž přílohu předmětných vydaných daňových dokladů tvoří přehledy odpracovaných hodin, popř. přehled prací prováděných jednotlivými pracovníky nebo přehledy odsouhlasené odběratelem. Žalobkyně doložila správci daně seznamy pracovníků, kteří pracovali na zakázce pro Otavské strojírny a.s. a na zhotovení výrobků pro odběratele KOVALTOS s.r.o. Z veškerých předložených seznamů vyplývá, že veškeré práce, jak na výrobcích pro odběratele KOVALTOS s.r.o., tak práce pro odběratele Otavské strojírny a.s. byly prováděny zaměstnanci žalobkyně. I ostatním odběratelům byli vždy přidělováni pouze zaměstnanci žalobkyně.
10. Ze Zprávy o daňové kontrole dále žalobkyně připomněla, že v rámci prováděné daňové kontroly správce daně zjistil, že v předmětných zdaňovacích obdobích žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně v celkové výši 2 780 337 Kč ze základu daně 13 239 700 Kč z přijatých plnění (nakoupené práce) od dodavatele WebForge. Správci daně vznikly pochybnosti o faktickém uskutečnění a rozsahu prací fakturovaných dodavatelem WebForge, které správce daně odůvodnil zjištěním uvedeným na str. 6 a 7 Zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně poukázala na to, že správce daně dále ve Zprávě o daňové kontrole uvedl, že „z doložených dokladů v rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že svářečské a zámečnické práce fakturované daňovým subjektem odběratelům byly zajišťovány ze strany daňového subjektu vlastními zaměstnanci“. K tomu žalobkyně namítla, že správce daně ve Zprávě o daňové kontrole neuvedl, z jakých dokladů takový závěr dovodil, a že takové tvrzení je podle žalobkyně zcela nepřezkoumatelné, zejména když nevylučuje realizaci dodávek vedle práce provedené vlastními zaměstnanci také prací vykonanou subdodavateli daňového subjektu. Žalobkyně odkázala na své nesouhlasné stanovisko s uvedeným hodnocením správce daně ze dne 28. 5. 2019 [správně 2018 – pozn. soudu], které však správce daně neakceptoval, dle názoru žalobkyně bezdůvodně.
11. Žalobkyně ohledně další části Zprávy o daňové kontrole zpochybňující daňové doklady

předložené daňovým subjektem a vyjadřující se k provedenému porovnání hodnoty dodávek od dodavatele WebForge a fakturovaného plnění od odběratele Otavské strojírný a.s., kterou odcitovala, odkázala na své vyjádření ke kontrolnímu zjištění ze dne 28. 9. 2018 (písemnost evidovaná dne 1. 10. 2018 pod č. j. 1804906/18/2308-60561-403134) a na tam obsažené vyjádření k vykázané ztrátě presentované v tabulce č. 3 obsahující srovnání výdajů na vstupu a příjmů na výstupu v rámci sledované provozní činnosti. Žalobkyně poté zopakovala svou argumentaci obsaženou v odkazovaném vyjádření ze dne 28. 10. 2018. Uvedla, že nesouhlasí s jednostranně zavádějící interpretací, jež vede k nesprávným a neopodstatněným závěrům o nepravdivosti či neuskutečnění vzájemně provázaných hospodářských operací. Z matematického porovnání fakturace výkonů (nákladů) na vstupu a na výstupu nelze bez dalšího presumovat porušení finanční a majetkové kázně, potažmo daňových předpisů a ekonomických pravidel. Namítla, že fakturace učiněná vůči odběrateli Otavským strojírnám a.s. souvisí se subdodavatelským (doplňujícím) faktorem, který byl kontrahován k provedení zakázky odběratele s cílem udržet prioritní dodavatelské postavení. Náklady vyjádřené ve vydaných fakturách zahrnují celkové náklady zakázky na výstupu, tj. včetně subdodavatelské části. Náklady se nevztahují jen na výkony osob dlouhodobě vykonávajících činnost v prostorách odběratele Otavských strojíren a.s. Druhá část výkonů (také fakturovaná) odběrateli byla uskutečněna prostřednictvím subdodávek, realizovaných proto, že žalobkyně neměla potřebné kapacity k tomu, aby jen se svými zdroji vyhověla aktualizovaným požadavkům odběratele. Fakturované částky zahrnují jak přímé (vlastní), tak nepřímé (subdodavatelské) náklady. Ze skutečnosti, že matematické porovnání fakturace vykazuje ztrátový výsledek, nelze automaticky dovozovat neopodstatněnost zdanitelných příjmů. Číselně vyjádřená hospodářská ztráta z tohoto plnění je zřetelná a má více důvodů, které žalobkyně blíže popsala. Žalobkyně se rozhodla udržet významného odběratele a o jeho nabídku se nechtěla dělit s jiným konkurentem, proto odmítla možnost snížení své účasti a stanovené podmínky akceptovala i za cenu, že po určitou dobu bude provozně ztrátová. Žalobkyně poukázala na to, že i „nemoudře“ vynaložené (investované) náklady slouží k udržení zdanitelných příjmů v následujícím období, kdy Otavské strojírný a.s. byly i nadále jejím největším obchodním partnerem. Faktury od WebForge spolu s ostatními náklady (např. za zaměstnance, opravy, energie, spotřební materiál apod.) sloužily společně k dosažení zdanitelných příjmů zaplacených smluvním odběratelem. Prodělek ze smlouvy o dílo za rok 2017 umožnil udržení příjmů i v roce 2018, kdy fakturace za leden až červenec 2018 činí cca 5 500 000 Kč. V této souvislosti nelze ztratit ze zřetele, že povaha předvídatelnosti výrobních nákladů u *ad hoc* subdodavatele není čistě matematická, i když její hodnotové důsledky mají číselné vyjádření. Uvedené údaje nepředstavují jediný ukazatel, ale jsou výsledkem značně rozmanitého psychologicko-ekonomického posuzování celé řady proměnných a jejich kombinací.

12. Žalobkyně, v návaznosti na uvedené konstatování některých zjištění ze Zprávy o daňové kontrole a na zopakování své argumentace uplatněné vůči správci daně ve vyjádření ze dne 28. 10. 2018, namítla, že tuto její argumentaci správce daně neakceptoval a že hodnocení správce daně posléze akceptoval žalovaný, přičemž z nich dovodil, že žalobkyně nebyla oprávněna na základě výše uvedených daňových dokladů provést odpočet DPH na vstupu, a tudíž odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím správce daně zamítl a předmětná rozhodnutí správce daně potvrdil.
13. V čl. III. žaloby žalobkyně předkládá svou rekapitulaci právního hodnocení věci

provedenou žalovaným v napadeném rozhodnutí. Podle žalobkyně je z napadeného rozhodnutí zřejmé, že žalovaný posuzoval právní otázku, zda daňový subjekt naplnil ve vztahu k přijatým zdanitelným plněním formální a hmotněprávní podmínky uvedené v § 72 a § 73 ZDPH pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a zda byl tento nárok řádně prokázán daňovými doklady. Žalobkyně posléze poukázala na dle jejího mínění relevantní právní úpravu a dále na judikaturu, konkrétně na rozsudek Nejvyššího správního soudu vydaný ve věci sp. zn. 9 Afs 12/2013, z něhož citovala. Žalobkyně dále vyslovila nesouhlas se závěrem žalovaného, že správce daně dostatečně prokázal existenci důvodných pochybností stran tvrzení žalobkyně ohledně plnění přijatého od jejího dodavatele a že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, neboť nepředložila takové důkazy, jimiž by prokázala naplnění podmínek pro vznik a uplatnění nároku na odpočet DPH. Následně žalobkyně uvedla důvody tohoto svého nesouhlasu.

14. Žalobkyně nejprve poukázala na ústavně konformní výklad ustanovení daňového řádu o dokazování obsažený v konstantní judikatuře Ústavního soudu. Konkrétně poukázala na nálezný vydaný ve věci sp. zn. III. ÚS 376/03, v němž byly shrnuty podmínky, za jejichž splnění má nesprávná realizace důkazního řízení za následek porušení základních práv a svobod ve smyslu dotčení postulátů spravedlivého procesu, a dále uvedeny případy vad důkazního řízení, které jsou výsledkem svévolného hodnocení provedených důkazů, kdy z odůvodnění rozhodnutí nevyplývá vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé, resp. případy, kdy v rozhodování jsou učiněna skutková zjištění v extrémním nesouladu s vykonanými důkazy. Žalobkyně namítla, že vadou této povahy bylo zatíženo i napadené rozhodnutí, v němž žalovaný nerespektoval ani právní stanovisko Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozhodnutí ve věci sp. zn. 9 Afs 12/2013, podle něhož správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými. Dále žalobkyně z citované judikatury dovodila, že pro závěr o neunesení důkazního břemene daňovým subjektem, nejsou relevantní jakékoliv pochyby o souladu mezi údajem v daňovém dokladu a skutečností, nýbrž natolik vážné a důvodné pochyby, že činí doklady nevěrohodnými. O takové právně relevantní pochyby může jít tehdy, když jsou jejich základem úvahy správce daně vyplývající ve shodě s formální logikou z pravdivých premis majících oporu v dokazování provedeném v daňovém řízení.
15. Žalobkyně dále považovala za vážné pochybení správce daně (potažmo i žalovaného) skutečnost, že své pochybnosti o pravdivosti daňového tvrzení dovozují tyto orgány z neprokázaných a nelogických premis. K jednotlivým zjištěním správce daně žalobkyně namítala následující. Zjištění správce daně, že v předložených dokladech je jednotný předmět plnění, má sice oporu ve zmíněných daňových dokladech, avšak nevyplývá z něj informace o fiktivnosti fakturovaného plnění. Totéž platí o zjištění správce daně, že je daňový subjekt majitelem účtu, z něhož byly vybírány hotovosti. Předmět podnikatelské činnosti obchodní společnosti WebForge zapsaný v obchodním rejstříku není v protikladu, nýbrž v souladu s povahou plnění, které měla tato společnost dodat podle daňových dokladů, jež vystavila žalobkyni, přičemž poskytnutí fakturovaného plnění nevylučuje zjištění správního orgánu, že společnost WebForge v rozhodném období neplatila daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti, když realizaci dodávky, kterou fakturovala, mohla provést též na základě plnění, které jí poskytli její subdodavatelé,

příčemž tuto alternativu správce daně ve svých úvahách nepřipustně ignoroval. Zjištění správce daně, že daňové doklady o plnění fakturovaném společností WebForge obsahují stejný podpis, přičemž docházelo ke změnám statutárních orgánů, nevylučuje logicky, že daňové doklady vystavila osoba oprávněná jednat za dodavatele fakturovaného plnění, odlišná od statutárního orgánu. Tuto alternativu správce daně ve svých úvahách nepřipustně ignoroval. Zjištění správce daně, že Česká správa sociálního zabezpečení neeviduje žádného zaměstnance společnosti WebForge za období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2017, neposkytuje žádnou informaci vylučující, že fakturované plnění získala společnost WebForge od svých subdodavatelů. Také tuto alternativu správce daně ve svých úvahách nepřipustně ignoroval. Ze skutečnosti, že dodavatel WebForge na žádost správce daně o podání informace nereagoval, nelze dovodit žádné zjištění ohledně toho, zda skutečně poskytl plnění, které fakturoval.

16. Dále žalobkyně namítla, že tvrzení správce daně, že „z daňových dokladů v rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že svářečské a zámečnické práce fakturované daňovým subjektem svým odběratelům byly zajišťovány ze strany daňového subjektu vlastními zaměstnanci“, je zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti bez odkazu na konkrétní doklady, z nichž je správce daně dovodil, zejména při absenci úvah, jimiž byl správce daně veden při hodnocení takových dokladů. Skutečnosti odpovídá, že dodané zboží a služby byly zajišťovány ze strany daňového subjektu nejen vlastními zaměstnanci, ale také subdodavateli. Tuto alternativu správce daně ve svých úvahách nepřipustně ignoroval. Pokud správce daně zjistil diskrepanci mezi hodnotou dodávek fakturovaných žalobkyni dodavatelem WebForge a hodnotou dodávek žalobkyně fakturovaných Otavským strojírnám a.s., nelze z ní bez porušení pravidel formální logiky dovodit závěr o fiktivnosti plnění fakturovaného žalobkyní společnosti Otavské strojírny a.s., kdy Otavské strojírny a.s. nebyly jediným odběratelem žalobkyně, jak ostatně správce daně zjistil a zaznamenal na str. 4 Zprávy o daňové kontrole. Vysvětlení, které podala správci daně žalobkyně k uvedené diskrepanci, správce daně ignoroval.
17. Podle žalobkyně má být stěžejním pochybením správce daně a žalovaného, že pominuly zásadní důkazy předložené daňovým subjektem, kterými jsou doklady o zaplacení nákladových faktur přijatých od dodavatele WebForge, jimiž daňový subjekt prokázal, že mu bylo fakturované plnění dodáno. Pokud by žalobkyně předmětné faktury zaplatila, aniž by jí fakturované plnění bylo fakticky dodáno, utrpěla by bez jakýchkoli pochybností ekonomickou ztrátu. Nezaplacení předmětných faktur správce daně relevantně nezpochybnil, když zjistil, že faktury byly zaplacený a jeho jediná pochybnost (kterou nelze hodnotit, jako pochybnost vážnou), se týkala toho, že k zaplacení faktur nedošlo bezhotovostně.
18. Dále žalobkyně argumentovala tím, že nárok daňového subjektu na odpočet DPH na vstupu založený přijetím fakturovaného plnění od jejího dodavatele je podle § 72 ZDPH nárokem hmotněprávním. Žalobkyni vznikne, jestliže plnění dodané společností WebForge, v rámci své ekonomické činnosti, použije pro uskutečňování svých zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku. Důkazem prokazujícím nárok na odpočet DPH podle § 72 ZDPH jsou tedy nejen daňové doklady o DPH na vstupu (faktury přijaté daňovým subjektem), ale též daňové doklady o DPH na výstupu (faktury vystavené daňovým subjektem pro jeho odběratele). Má-li být zjištěno spolehlivě, zda daňovému subjektu vznikl nárok na odpočet DPH, je třeba hodnotit jak faktury daňovým subjektem v daném zdanitelném období přijaté, tak faktury ve stejném období vystavené. Správce daně, potažmo žalovaný zatížili svá rozhodnutí vadou neúplného

skutkového zjištění stavu věci, když nepřipustně ponechali stranou hodnocení daňových dokladů vystavených žalobkyní v rozhodném zdaňovacím období pro jejího odběratele.

19. Podle žalobkyně uskutečnění svých zdanitelných plnění v tuzemsku tato vyúčtovala účetními doklady, řádně je přiznala správci daně a řádně zdanila. Tyto daňové doklady správce daně ani žalovaný nezpochybnili. Žalobkyně poté odkázala na judikaturu Nejvyššího soudu ČR (srov. sp. zn. 4 Tdo 786/2009, sp. zn. 5 Tdo 567/2014, sp. zn. 3 Tdo 946/2008), podle které má daňový subjekt právo na to, aby promítl náklady na jím dodané a DPH na výstupu řádně vyúčtované a zdaněné plnění do výše své daňové povinnosti. Správce daně i žalovaný měli věnovat pozornost zjištění, v jakém objemu žalobkyně poskytla v příslušném zdaňovacím období zdanitelná plnění svým odběratelům a zda jejich objem byl v relaci s náklady na jejich realizaci vyúčtovanými žalobkyní, včetně nákladů vzniklých zaplacením faktur vystavených společností WebForge. Na základě takových zjištění mohly správní orgány dospět k nepochybnému závěru o výši nároku žalobkyně na odpočet DPH na vstupu podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH. Taková zjištění však správce daně ani žalovaný neprovedli a svá rozhodnutí proto zatížili vadou neúplně zjištěného skutkového stavu věci a nesprávného právního posouzení. Správce daně neunesl důkazní břemeno vyplývající pro něj z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
20. Závěrem žalobkyně namítla, že jí uvedené vady hodnocení důkazů provedených v daňovém řízení správcem daně, potažmo žalovaným, zatěžují dokazování v předmětné věci vadou svévolného hodnocení důkazů, jehož výsledkem nemohou být vážné a důvodné pochyby o věrohodnosti účetnictví žalobkyně, potažmo o oprávněnosti nároku žalobkyně na odpočet DPH na vstupu. Žalobkyně má za to, že jednoznačně prokázala, že zdanitelná plnění doložená v jejím účetnictví fakturami vystavenými společností WebForge od tohoto dodavatele přijala, a dále prokázala, že její náklady vynaložené na pořízení dodávek poskytnutých společností WebForge souvisely s její podnikatelskou činností. Podle mínění žalobkyně, tato v souladu s § 29 ZDPH doložila svůj nárok na odpočet DPH daňovými doklady vystavenými plátcem daně a zaúčtovanými řádně v jeho účetnictví. A dále, že prokázala veškeré skutečnosti, které tvrdila v přiznáních k DPH a které měla povinnost tvrdit. Prokázala také, že přijala existující plnění, což vyplývá z dokladů předložených správci daně, které nemají žádné vady a že řádně uhradila platně sjednanou obvyklou cenu přijatého zdanitelného plnění. Toto tvrzení nebylo správcem, potažmo žalovaným vážně a důvodně zpochybněno.
21. Žalobkyně uzavřela, že za jí popsanych okolností je napadené rozhodnutí nezákonné, a proto navrhla jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

22. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 4. 9. 2019 navrhl zamítnutí žaloby, když je přesvědčen, že správce daně postupoval správně a zákonně. Úvodem svého vyjádření žalovaný zrekapituloval napadené rozhodnutí a vymezil tři okruhy žalobních námitek. Sdělil, že nadále setrvává na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí, a ohledně skutkového stavu a právního posouzení věci odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na předložený spisový materiál. Za meritum sporu pak žalovaný označil posouzení právní otázky, zda žalobkyně prokázala v průběhu daňového řízení faktické přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem a zda tak naplnila předpoklad pro vznik nároku na odpočet

daně dle § 72 a § 73 ZDPH. Posléze se žalovaný zabýval vypořádáním jednotlivých okruhů žalobních námitek.

23. Ve vztahu k prvnímu okruhu žalobních námitek se žalovaný nejprve vyjádřil k argumentu žalobkyně týkajícímu se srovnání příjmů a výdajů. Žalovaný uvedl, že shodné tvrzení již žalobkyně uplatnila v rámci seznámení se s výsledky kontrolního zjištění, kdy správce daně se s tímto argumentem zabýval následně ve Zprávě o daňové kontrole, konkrétně na str. 19. Správci daně vznikly pochybnosti ohledně tvrzení žalobkyně, že veškeré práce pořízené subdodavatelsky od dodavatele WebForge byly žalobkyní vyfakturovány odběrateli Otavské strojírny a.s., a proto provedl číselné porovnání přijatých plnění od dodavatele WebForge a uskutečněných plnění fakturovaných odběrateli Otavské strojírny a.s. Správce daně porovnáním zjistil, že hodnota předmětných subdodávek významně převyšuje částku dodávek do Otavských strojíren a.s. Jedná se však o skutečnost, která byla ve Zprávě o daňové kontrole uvedena pouze podpůrně a jako jedna z okolností vyvolávajících pochybnosti ohledně dodavatele WebForge. Nadto žalovaný zdůraznil, že je věcí každého daňového subjektu, s kým bude spolupracovat a jak si bude vybírat své obchodní partnery, ale zároveň je jeho povinností snášet případné nepříznivé důsledky této volby spočívající např. v možnosti prokázat existenci takovýchto obchodních vztahů. Každý daňový subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně v souladu s § 72 ZDPH. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětného plnění skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace plnění a dobré víry v právní jednání je na jeho straně (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 – 61, a ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 – 232).
24. V návaznosti na uvedené žalovaný konstatoval, že správce daně dostatečně prokázal existenci důvodných pochybností stran tvrzení žalobkyně, čímž na ní přenesl důkazní břemeno. Bylo pak na žalobkyni, aby vedle své zákonné povinnosti předložit daňové doklady tyto pochybnosti vyvrátila a prokázala oprávněnost jí uplatněného nároku na odpočet daně. Součástí její důkazní povinnosti bylo přitom nejen prokázání přijetí zdanitelného plnění jako takového, ale také prokázání toho, že toto plnění opravdu uskutečnila osoba (plátce daně) uvedená jako poskytovatel plnění na daňovém dokladu. Vlivem absence relevantních důkazních prostředků však žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Žalobkyně tak neprokázala, že nárok na odpočet daně z předmětných přijatých plnění uplatnila v souladu s § 72 a § 73 ZDPH, tudíž správce daně postupoval v souladu se zákonem, když nárok na odpočet daně uplatněný žalobkyní vyloučil.
25. K druhému okruhu žalobních námitek, tedy že žalobkyně nesouhlasí se závěry žalovaného ani správce daně ohledně odepření nároku na odpočet daně, žalovaný nejprve obecně uvedl, že ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení žalobce tíží správce daně důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Prokázat nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost či nesprávnost účetnictví dle ustálené judikatury neznamená prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz např. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 – 61). Jestliže

správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu, dochází k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt a je na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, tj. prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí. Žalovaný zdůraznil, že aby bylo možno uznat uplatněný nárok na odpočet daně za oprávněný, musí žalobkyně disponovat po formální stránce perfektními listinnými důkazy a uplatněný nárok musí být vždy jednoznačně prokázán a stvrzen po faktické stránce, tzn., že co do svého průběhu a výsledku bylo plnění uskutečněno tak, jak je předestřeno listinnými důkazy a v daňovém dokladu uvedeným plátcem daně. Žalobkyně, jako subjekt znalý specifik podnikání v daném oboru, měla nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďovat důkazy, kterými by prokázala, že k uskutečnění jí deklarovaných plnění skutečně došlo. Důkazní břemeno ohledně faktické realizace předmětných plnění totiž bylo na její straně. ZDPH nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na faktickém stavu. Platí tedy, že daňový doklad neznamena sám o sobě automatický nárok na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 ZDPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Žalovaný poté citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016 – 59, a podpůrně odkázal i na rozsudky téhož soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45, a ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 – 208.

26. Ve vztahu k posuzovanému případu žalovaný uvedl, že předmětné daňové kontroly u žalobkyně byly zahájeny mj. v rozsahu prověření faktického přijetí zdanitelných plnění od společnosti WebForge. V rámci nich byla zpochybněna přijatá zdanitelná plnění od deklarovaného dodavatele WebForge, která byla předmětem daňových dokladů vystavených žalobkyní ve prospěch jejich odběratelů. K prokázání oprávněnosti uplatnění předmětných odpočtů z přijatých zdanitelných plnění předložila žalobkyně v souladu s § 73 odst. 1 ZDPH daňové doklady (specifikace daňových dokladů je uvedena ve Zprávě o daňové kontrole). V rámci daňové kontroly však nebylo zpochybňováno uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch odběratelů tak, jak je uvedeno na předložených daňových dokladech vystavených v posuzovaném období pro jednotlivé odběratele. Správce daně však na základě zjištěných skutečností měl pochybnosti, zda šetřená přijatá zdanitelná plnění mohla být opravdu uskutečněna ve prospěch žalobkyně tak, jak bylo uvedeno na zkoumaných daňových dokladech, a proto po žalobkyni chtěl mimo jiné prokázat, že zpochybněná zdanitelná plnění byla skutečně poskytnuta a že předmětná zdanitelná plnění byla poskytnuta právě plátcem, jehož jménem byly předloženy daňové doklady vystaveny a uplatněný nárok na odpočet daně mu tak přísluší v souladu s § 72 a § 73 ZDPH. S podrobným vyhodnocením veškerých důkazních prostředků byla žalobkyně seznámena dne 4. 9. 2018 v rámci ústního jednání (viz protokol č. j. 1711480/18/2308-60561-403134). Žalobkyně se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřila v písemnosti doručené dne 1. 10. 2018, zaevidované pod č. j. 1804906/18, avšak žádné nové důkazní prostředky nedoložila. Prvostupňový správce daně tak vyhodnotil předložené doklady a další důkazní prostředky získané vlastním šetřením a dospěl k tomu, že v případě plnění přijatých od společnosti WebForge nedošlo k naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně.
27. K námitce žalobkyně, že ze zjištěných skutečností správcem daně nelze dovodit závěr o fiktivnosti plnění, žalovaný zdůraznil, že pro účely unesení důkazního břemeno správcem daně se nevyžaduje, aby tento prokázal fiktivnost plnění, popřípadě prokázal, že plnění proběhlo jinak, než tvrdí daňový subjekt, ale postačuje, aby správce daně

poukázal a zjistil důvodné pochybnosti, které uvedené zjištěné skutečnosti bezpochyby vzbuzují. Důvodnost pochybností správce daně byla umocněna i zjištěními poukazujícími na nestandardnost obchodního vztahu mezi žalobkyní a dodavatelem WebForge (platby v hotovosti, mimosmluvní ujednání) a také přímo skutečnostmi týkajícími se společnosti WebForge (nemá zaměstnance, je nekontaktní, „virtuální“ sídlo). Tato zjištění tak ještě více podpořila závěr o nesplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Nadto žalovaný poukázal na různá protichůdná tvrzení žalobkyně, kdy např. v žalobě uvádí, že společnost WebForge získala předmětné fakturované plnění prostřednictvím svých subdodavatelů, a proto nemusí mít žádné zaměstnance, ale oproti tomu byla to právě žalobkyně, kdo v rámci nalézacího řízení sdělila v písemnosti zaevidované pod č. j. 1192652/18, že společnost WebForge prováděla fakturovanou práci svými zaměstnanci (viz bod [26] napadeného rozhodnutí).

28. Podle žalovaného, pochybnosti, kterými správce daně přenesl důkazní břemeno na žalobkyni, mají racionální a logickou oporu ve zjištěných nestandardnostech a nesrovnalostech. Ze strany žalobkyně tyto pochybnosti vysvětleny nebyly. Žalobkyně si měla ve svém zájmu zajistit takové důkazy, kterými by byla schopna přijetí zdanitelného plnění v souladu s údaji na daňových dokladech prokázat. Žalobkyně předloženými důkazy neprokázala, že fakticky přijala zdanitelné plnění od deklarovaného plátce, deklarovaným způsobem a v rozsahu, tak jak je uvedeno na doložených daňových dokladech. Žalovaný odkázal na podrobnou úvahu správce daně týkající se pochybnosti o pravdivosti a průkaznosti tvrzení žalobkyně obsaženou ve Zprávě o daňové kontrole. Žalovaný proto dospěl k závěru, že správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dostatečně prokázal existenci důvodných pochybností stran tvrzení žalobkyně, čímž na ni přenesl důkazní břemeno. Je to tedy žalobkyně, kdo neusnesla své důkazní břemeno, neboť nepředložila takové důkazy, jimiž by prokázala naplnění podmínek pro vznik a uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 ZDPH.
29. K třetímu okruhu žalobních námitek žalovaný nejprve uvedl, že v průběhu daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně nedoložila takové důkazní prostředky, které by odstranily zjištěné pochybnosti správce daně a nebyly prokazatelně objasněny všechny okolnosti předmětných obchodních vztahů se společností WebForge (blíže viz Zpráva o daňové kontrole str. 15-17). Pokud žalobkyně namítala, že správce daně opomenul vyhodnotit důkazy - doklady o úhradách, tak k tomu žalovaný zdůraznil, že úkolem správce daně není zpochybňovat každý jednotlivý důkazní prostředek předložený žalobkyní. Správce daně je však povinen předložený důkazní prostředek hodnotit z hlediska jeho věrohodnosti, průkaznosti a relevance, což provedl i správce daně nejprve v rámci seznámení s výsledky kontrolního zjištění a poté ve Zprávě o daňové kontrole, kde konkrétně vyjádřil, které doklady považoval za důkazy o uskutečnění zdanitelného plnění a u kterých dokladů byly ještě více prohloubeny pochybnosti správce daně. Není tak pravdou, že by správce daně opomenul provést vyhodnocení navržených důkazů, pouze jim ve světle ostatních zjištěných skutečností v průběhu nalézacího řízení nebyla přiznána taková důkazní síla, kterou jim přisuzuje žalobkyně. Žalovaný v dané souvislosti odkázal na § 34 ZDPH a uvedl, že daňový doklad není samostatný dokument, ale váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které budou vytvářet ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby, např. objednávky, potvrzené příjemky zboží, bankovní výpisy (Informace GŘ k pravidlům fakturace ve vztahu k implementaci Směrnice EU/45/2010 do ZDPH, č. j.: 10148/13/7001-21000-506729, veřejně dostupná z

<http://www.financnisprava.cz/>). Pokud by byly doklady o úhradách v hotovosti doloženy v komplexu s ostatními důkazními prostředky, mohly by představovat spolehlivou auditní stopu o uskutečněném zdanitelném plnění. Avšak tyto samotné doklady o úhradách plateb v hotovosti nelze dle žalovaného akceptovat jako průkazné důkazní prostředky, neboť je to pouze určitý doklad o přesunu finančních prostředků, nikoli o fakticitě plnění (žalovaný citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 24/2007).

30. Žalovaný dále upozornil, že žalobkyně sice v žalobě popřela různá zjištění správce daně o společnosti WebForge, avšak svá tvrzení žádným způsobem nedoložila. I na tomto místě žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, a to na rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 69 a ze dne 22. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016 – 59. Dle žalovaného žalobkyně v průběhu daňové kontroly nedoložila takové důkazy, které by v souladu s ostatními zjištěnými skutečnostmi a údaji vytvářely přehledný a ucelený obraz o obchodních transakcích týkajících se přijatých plnění od jejího dodavatele WebForge. Jaké konkrétní důkazy pak žalobce zvolí za účelem prokázání uplatněného nároku na odpočet daně, je čistě jeho záležitostí (viz rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009 – 102). K odkazům žalobkyně na rozsudky Nejvyššího soudu žalovaný uvedl, že uvedené judikáty nejsou na daný případ zcela příléhavé. Dané rozsudky se netýkají přímo merita sporu a jejich závěry nejsou zcela relevantní pro daňové řízení, neboť se sice týkají uplatnění nároku na odpočet daně a nesprávného vyhodnocení skutkové stránky věci, ale v rámci trestního řízení, kdy je zjišťována trestní odpovědnost pachatele a příčinná souvislost mezi jednáním a následkem a forma zavinění.
31. Žalovaný posléze uvedl, že v rámci přezkumu prvostupňových rozhodnutí nedospěl k závěru, že by tato rozhodnutí byla nepřezkoumatelná z důvodu namítané libovůle správce daně a nedostatečného zhodnocení důkazních prostředků. Podle § 147 odst. 4 daňového řádu se považuje zpráva o daňové kontrole za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně vydané správcem daně, pokud dojde ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly. Ze Zprávy o daňové kontrole (str. 9 – 13) jednoznačně vyplývá, jak správce daně hodnotil důkazy jednotlivě i ve vzájemných souvislostech. Správce daně se skutečnostmi a námitkami žalobkyně zabýval, hodnotil všechny důkazní prostředky doložené žalobkyní i získané vlastním šetřením a postupoval tak v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.
32. Žalovaný uzavřel, že v projednávané věci nedošlo k vydání nezákonného rozhodnutí, jak tvrdí žalobkyně, a proto navrhl, aby soud žalobu zamítl. Pro případ úspěchu ve věci se žalovaný vzdal práva na náhradu nákladů řízení.

IV.

Replika žalobkyně

33. Žalobkyně ve své replice ze dne 13. 9. 2019 na vyjádření žalovaného k žalobě nejprve vytkla žalovanému ve vztahu k první části jeho argumentace, že nespecifikoval další okolnosti odůvodňující relevantní pochybnosti správce daně a nezaulal k nim své konkrétní stanovisko. Ve vztahu k druhé části argumentace žalovaného žalobkyně namítala, že konstatování údajné důvodnosti pochybností správce daně o splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH žalovaný učinil v rozporu se zásadou *audiatur et altera pars* jedině ze zjištění správce daně a že pro takový způsob argumentace nelze nalézt oporu ve správním řádu ani v zákonu o soudním řízení správním.

34. Ke třetí části argumentace žalovaného žalobkyně namítla, že správce daně k prokázání jejich tvrzení o přijetí existujícího plnění od dodavatele WebForge měl k dispozici řádně a úplně vedenou účetní evidenci žalobkyně obsahující jak daňové doklady o přijatém plnění (faktury), tak doklady o jejich úhradě. Poté se vyjádřila k žalovaným uváděným pochybnostem o prokázání nároku žalobkyně na odpočet DPH. Poukázala na diskrepanci mezi obsahem žalovaného argumentace a zcela běžnou praxí správních orgánů akceptujících příjmové a výdajové pokladní doklady jako důkazní prostředky, přes možnost jejich falsifikace, není-li jejich pravost zpochybněna jinými důkazy (v dané právní věci k takovému zpochybnění dokladů o hotovostní úhradě faktur nedošlo). Dále žalobkyně poukázala na diskrepanci mezi názorem žalovaného a konstantní judikaturou, kterou vzhledem k principu jednoty právního řádu nelze ignorovat v soudním řízení správním jen proto, že jde o rozhodnutí vydaná v trestním řízení. Podle této konstantní judikatury není hmotněprávní nárok daňového subjektu podmíněn nepochybným prokázáním nabytí existujícího zdanitelného plnění od konkrétního dodavatele. Pochybnosti o identitě tohoto dodavatele neodůvodňují neuznání nároku na odpočet DPH.
35. Závěrem žalobkyně vyčíslila náklady řízení, které vůči žalovanému pro případ úspěchu uplatňuje.

V.

Průběh řízení

36. Soud ověřil, že žaloba byla u soudu podána dne 22. 7. 2019, tedy včas (napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 17. 6. 2019), osobou k tomu oprávněnou (žalobkyně je adresátem napadeného rozhodnutí), proti žalovanému, který je pasivně legitimován (jako odvolací orgán, který vydal napadené rozhodnutí), po vyčerpání řádných opravných prostředků (proti napadenému rozhodnutí nebylo odvolání přípustné) a obsahovala všechny požadované formální náležitosti. Soud proto mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žaloby.
37. O podané žalobě soud rozhodoval bez nařízení jednání ve smyslu ustanovení § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť žalobkyně i žalovaný s tím výslovně souhlasili (viz replika žalobkyně ze dne 13. 9. 2019, č. 1. 49 a vyjádření žalovaného ze dne 4. 9. 2019, č. 1. 39).

VI.

Posouzení věci soudem

38. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. soud vycházel 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. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (srov. § 76 s. ř. s.), přičemž žádné takové vady neshledal.
39. V projednávané věci se žalobkyně s žalovaným shodují v tom, že podstatou sporu je posouzení právní otázky, zda žalobkyně prokázala v průběhu daňového řízení faktické přijetí zdanitelného plnění na daňových dokladech od deklarovaného dodavatele WebForge v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem a zda tak naplnila předpoklad dle § 72 a § 73 ZDPH pro vznik nároku na odpočet DPH ve zdaňovacích obdobích březen až prosinec 2017. V předmětných zdaňovacích obdobích žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH v celkové výši 2 780 337 Kč ze základu daně 13 239 700

Kč z přijatých plnění (nakoupené práce) od dodavatele WebForge, když na předmětných daňových dokladech (fakturách), kterých bylo v daném období vystaveno celkem 76, byl vždy uveden jednotný předmět plnění znějící: „*Fakturujeme Vám dle Vaší objednávky pomocné zámečnické a svářečské práce*“.

40. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, když nárok na odpočet daně uplatněný žalobkyní z předmětných plnění vyloučil. Podle žalovaného správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dostatečně prokázal existenci důvodných pochybností stran tvrzení žalobkyně, čímž na žalobkyni přenesl důkazní břemeno, neboť žalobkyní předložené důkazy byly správcem daně účinně zpochybněny, a posléze žalobkyně své důkazní břemeno neunesla, neboť nepředložila takové důkazy, jimiž by prokázala naplnění podmínek pro vznik a uplatnění nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 ZDPH.
41. Naproti tomu žalobkyně byla přesvědčena o opaku, tedy že v posuzovaném případě doložila svůj nárok na odpočet DPH daňovými doklady vystavenými uvedeným plátcem daně a záúčtovanými řádně v jejím účetnictví.
42. Žalobkyně ve své žalobě vůči napadenému rozhodnutí, jakož i rozhodnutí a postupu správce daně, v první řadě namítala nezákonnost, kterou spatřovala ve vadě neúplně zjištěného skutkového stavu věci, resp. že učiněná skutková zjištění v napadeném rozhodnutí mají být v extrémním nesouladu s vykonanými důkazy, a dále v nesprávném právním posouzení. Podle názoru žalobkyně správce daně neunesl důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a dále správní orgány se dopustily vady svévolného hodnocení důkazů.
43. Soud ve svém posouzení vyšel z bohaté a ustálené judikatury správních soudů ve vztahu k důkaznímu břemenu v daňovém řízení se zaměřením na nárok na odpočet DPH. Velmi zevrubné shrnutí této judikatury lze nalézt např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019 – 32:

„[29] Otázkou důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně zabýval. Tuto judikaturu lze shrnout následovně. V souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu nese každý daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení totiž není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Pokud jde o obsah povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní ve vztahu k nároku na odpočet DPH, je nezbytné vycházet zejm. z § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť právě tato ustanovení nárok na odpočet daně a podmínky pro jeho uplatnění upravují. Z těchto ustanovení vyplývá, že chce-li daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnit, je povinen tvrdit, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem DPH, přijal určité zboží či služby, které zákon označuje jako zdanitelná plnění [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Současně musí svá tvrzení prokázat, což činí zpravidla svým účetnictvím. Daňový subjekt proto splní svou povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání, předloží-li ke konkrétním transakcím daňový doklad s předepsanými náležitostmi.

[30] Přestože je prokazování odpočtu DPH prvotně záležitostí dokladovou, je nezbytné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Nedojde-li k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v daňových dokladech deklarováno, neboť o faktickém stavu (tj. jeho faktické realizaci) jsou pochybnosti, nemusí být podkladem pro uznání nároku na

odpočet DPH ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi. Nárok na odpočet daně má totiž základ ve faktické existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně, nikoli ve formálním dokladu. Přestože je tedy odpočet podmíněn formálním vykazáním zdanitelného plnění (předložením dokladu), nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72, vycházející z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99; či nověji rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 9 Afs 306/2017-139). Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, daňový doklad „není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění.“

[31] V souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu leží po předložení daňového dokladu důkazní břemeno na správci daně, neboť ten prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (tj. i daňového dokladu). Tato důkazní povinnost neznamená, že by správce daně musel prokázat rozpor účetního případu se skutečností (nejde tedy o povinnost prokázat absolutní jistotu), proto ne každá chyba v účetnictví bude představovat požadovanou intenzitu pochybností. Správce daně pro unesení svého důkazního břemene musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné; srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS a ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016-62.

[32] V každém případě je však pro přechod důkazního břemene „zpět“ na daňový subjekt nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil. Jen tak totiž daňový subjekt zjistí, z jakých důvodů nejsou jím předložené doklady pro uplatnění odpočtu DPH dostatečné, tj. na základě čeho hodnotí správce předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], a jak se proti uvedeným pochybnostem může případně bránit. Byť zákon nestanoví, jak má správce daně vyjádřit své pochybnosti z hlediska formy, bude se tak dít v průběhu daňové kontroly za splnění všech zákonných podmínek zpravidla právě výzvami.

[33] Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, vyžaduje-li to průběh řízení a nelze-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence. Zákon nestanoví taxativní výčet náležitostí takové výzvy. Z podstaty věci však v případě, má-li být výzvou přeneseno důkazní břemeno ohledně věrohodnosti předloženého daňového dokladu „zpět“ na daňový subjekt, musí tato výzva obsahovat, na základě čeho předložený doklad neobstojí a jaká skutečnost jeho neprůkaznost způsobila (tj. proč prokázání určité skutečnosti průběh řízení vyžaduje). Tím se daňový subjekt dozví, co konkrétně považuje správce daně za neprokázané.

[34] Zákon však rovněž nevylučuje, aby správce daně své pochybnosti ohledně předložených dokladů vyjádřil a sdělil daňovému subjektu při jednání [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu stanoví pouze to, 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]. Byť by jistě bylo vhodnější, aby tak činil prostřednictvím výzev, které má právě za tímto účelem k dispozici, nelze sdělení pochybností při jednání považovat a priori za nezákonné. I v tomto případě však prokazatelně musí dojít k seznámení daňového subjektu s konkrétními pochybnostmi vyplývajícími

z konkrétních zjištěných skutečností. Podstatné přitom je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení. Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popř. musí svá tvrzení korigovat. Nově získané důkazy pak de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné účetnictví (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 AfS 30/2008 - 86).“

44. Poté, co soud v projednávané věci přezkoumal napadené rozhodnutí, a dále Zprávu o daňové kontrole obsahující odůvodnění prvostupňových rozhodnutí (dodatečných platebních výměrů), jakož i předmětný správní spis, dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
45. Žalovaný v úvodu napadeného rozhodnutí výstižně shrnul skutkový stav daného případu a poté i přílehavě popsal právní základ případu, když odkázal na principy právní úpravy důkazního břemene v daňovém řízení plynoucí z daňového řádu ve spojení se ZDPH a dále z relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu. S těmito principy se soud ztotožňuje, když odpovídají soudem výše citované judikatuře Nejvyššího správního soudu, ze které soud ve svém posouzení projednávané věci vycházel.
46. Žalovaný posléze v čl. IV napadeného rozhodnutí aplikoval popsané právní principy a judikaturní východiska na skutkový stav projednávaného případu, jakož i vypořádal odvolací námitky žalobkyně. S tímto posouzením žalovaného se soud rovněž ztotožnil.
47. Žalovaný nejprve uvedl, že poté, co žalobkyně splnila své primární důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu stran uplatněného nároku na odpočet DPH z přijatého plnění v předmětných zdaňovacích obdobích, a to doložením prvotních daňových dokladů, správce daně v rámci prověřování skutečností rozhodných pro správné stanovení daně provedl konkrétní dokazování ve vztahu k žalobkyni uplatněnému nároku na odpočet DPH z fakturovaného plnění (pomocné zámečnické a svářečské práce) od dodavatele WebForge. Výsledkem provedeného dokazování [popsaného v bodě [22] napadeného rozhodnutí – pozn. soudu] pak byl vznik pochybností na straně správce daně ohledně naplnění hmotněprávních podmínek uplatnění nároku na odpočet DPH u fakturovaného plnění od dodavatele WebForge. Správce daně se proto obrátil na žalobkyni výzvou ze dne 25. 4. 2018 k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, a to konkrétně aby prokázal, že si uplatnil nárok na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 ZDPH, resp. aby prokázal a doložil, že předmětná plnění se uskutečnila tak, jak je uvedeno na daňových dokladech v deklarovaném rozsahu, deklarovaným způsobem, deklarovaným dodavatelem, a že následně byla použita v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Dle napadeného rozhodnutí *„Důvodnost pochybností správce daně spočívala v tom, že na přijatých daňových dokladech od dodavatele WebForge s.r.o. je předmět plnění popsán v podobě: „Fakturuje Vám dle Vaší objednávky pomocné zámečnické a svářečské práce“, přitom v průběhu daňové kontroly nebyly žádné objednávky doloženy, dále finanční úhrada za tato plnění proběhla vždy v hotovosti v řádu statisíců Kč měsíčně, a to přestože odvolatel v rámci své ekonomické činnosti využívá především bezhotovostní platební styk. Správcem daně bylo rovněž zjištěno, že deklarovaný dodavatel nemá zaměstnance a při snaze ověřit faktické uskutečnění zdanitelných plnění u dodavatele WebForge s.r.o. byl správce daně neúspěšný, jelikož tato obchodní korporace nereagovala na výzvu k poskytnutí informací a na*

svém sídle zapsaném ve veřejném rejstříku se nevyskytuje.“ (srov. bod [24] napadeného rozhodnutí). Soud v tomto bodě souhlasí s názorem žalovaného, že uvedená zjištění správce daně dostatečně odůvodňovala vznik pochybností o faktickém uskutečnění fakturovaného plnění dodavatelem WebForge, když správce daně v daném ohledu prokázal konkrétní skutečnosti. Je třeba připomenout, že důkazní povinnost správce daně neznamenal, že by správce daně musel prokázat rozpor daného účetního případu se skutečností. Navíc žalovaným popsaná zjištění správce daně je třeba číst v kontextu Zprávy o daňové kontrole, z níž vyplývá, že zpochybněné plnění od dodavatele WebForge bylo v předmětném období deseti měsíců fakturováno celkem 76 daňovými doklady, tedy v jednotlivých měsících bylo vystavováno vícero faktur se stejným textem a stejného data, zpravidla na částky základu daně v rozmezí 100 000 Kč až 200 000 Kč (srov. tabulka č. 1 na str. 4 až 6 Zprávy o daňové kontrole).

48. V napadeném rozhodnutí se proto zcela správně konstatuje, že oznámením výzvy ze dne 25. 4. 2018 k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu došlo k přenesení důkazního břemene ohledně věrohodnosti předloženého daňového dokladu „zpět“ na žalobkyni, a bylo tak na žalobkyni, aby prokázala, že k přijetí předmětného plnění od dodavatele WebForge skutečně došlo tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Žalobkyně ovšem v návaznosti na uvedenou výzvu žádné důkazní prostředky nepředložila, když ve své odpovědi ze dne 25. 8. 2018 pouze přestřela správci daně svou skutkovou verzi navázání a průběhu spolupráce s dodavatelem WebForge.
49. Z napadeného rozhodnutí dále vyplývá, že správce daně v návaznosti na vyjádření žalobkyně ze dne 25. 8. 2018 zjistil následující: *„přijaté služby (pomocné zámečnické a svářečské práce) byly následně fakturovány Otavským strojárnám a.s. Správce daně provedl porovnání a zjistil, že přijatá zdanitelná plnění od WebForge s.r.o. výrazně převyšují uskutečněná zdanitelná plnění pro Otavské strojárny a.s. (viz str. 10 ve zprávě o daňové kontrole). Správce daně z veřejného rejstříku dále zjistil, že v průběhu kontrolovaných zdaňovacích období, tj. březen 2017 až prosinec 2017, se u dodavatele WebForge s.r.o. dvakrát změnil statutární orgán, přesto obchodní spolupráce s odvolatelem pokračovala beze změn a při vizuálním porovnání doložených daňových dokladů lze dojít ke zjištění, že všechny podpisy vztahující se k obchodní korporaci WebForge s.r.o. jsou stejné, což je nestandardní, jelikož za dodavatele měly jednat tři různé osoby zahraniční národnosti. Správce daně dále získal informace z odpovědi na výzvu k poskytnutí údajů v souladu s ust. § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu, ve které Otavské strojárny a.s. uvedly, že jejich spolupráce s odvolatelem spočívá na základě smlouvy o dílo, jejíž předmětem je provedení služeb vedoucích ke zhotovení určitých hmotných věcí (odpověď zaevidována pod č. j. 382195/18). Odvolatelem poskytované práce Otavským strojárnám a.s. jsou poskytovány v prostoru sídla odběratele. Odvolatel správci daně rovněž poskytl seznam svých pracovníků, kteří v průběhu kontrolovaných období pracovaly na zakázkách pro obchodní korporaci Otavské strojárny a.s. (vyjádření odvolatele zaevidováno pod č. j. 603471/18). Správce daně v rámci doložených důkazních prostředků eviduje faktury přijaté od Otavských strojárn a.s., jejichž předmětem je nájemné za poskytnuté prostory, různé druhy zdravotních prohlídek a školení. Na jednotlivých přijatých dokladech za předmětné prohlídky a školení je uveden údaj o osobě, která školení nebo prohlídku absolvovala. Při porovnání seznamu pracovníků daňového subjektu a pracovníků na daňových dokladech došel správce daně k závěru, že všichni pracovníci na daňových dokladech jsou zaměstnanci odvolatele. Výše uvedené skutečnosti byly potvrzeny svědeckou výpovědí paní Y. K. (protokol o svědecké výpovědi byl zaevidován pod č. j. 1489665/18/2308-60561-403134), která má v Otavských strojárnách a.s. na starosti*

periodické zdravotní prohlídky a zajišťování odborné způsobilosti pro všechny pracovníky pohybující se v areálu Otavských strojíren a.s. Odvolatel ve svém vyjádření ze dne 28. 5. 2018 mj. uvedl, že přijaté služby (pomocné zámečnické a svářečské práce) byly prováděny v prostorách odvolatele, které má v pronájmu na adrese Komenského 686, Horažďovice. Správcem daně bylo zjištěno, že odvolatel nevlastní žádné vozidlo určené k přepravě nákladů a že Otavské strojírny a.s. mají k dispozici pro přepravu materiálu vlastní nákladní vozidlo VOLVO. Při nahlédnutí do knihy jízd předmětného vozidla nebyl nalezen převoz materiálu mezi sídlem odvolatele a provozovnou Otavských strojíren a.s., což bylo potvrzeno svědeckou výpovědí řidiče předmětného vozidla pana V. J. (protokol o svědecké výpovědi byl zaevidován pod č. j. 1489652/18/2308-60561-403134). V účetnictví odvolatele rovněž nebyly zjištěny žádné zaúčtované náklady za přepravu nákladů.“ (srov. bod [27] napadeného rozhodnutí). Žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí doplnil následující: „Skutečnosti uvedené v odst. 27 dle odvolacího orgánu oprávněně prohloubily pochybnosti správce daně, protože přijaté služby od deklarovaného dodavatele WebForge s.r.o. měly být vykonány v prostorách odvolatele, které má v pronájmu na adrese Komenského 686, Horažďovice. Přitom neexistuje důkazní prostředek, který by osvědčil převoz materiálů nebo výrobků z této provozovny. Naopak ze spisového materiálu vyplývá, že odvolatel měl v pronájmu část plochy v provozovně Otavských strojíren a.s., kde jeho pracovníci vykonávaly služby na základě smlouvy o dílo. Odvolatel deklaroval dlouhodobou obchodní spolupráci s dodavatelem WebForge s.r.o., přitom veškeré úhrady byly prováděny v hotovosti, a to v jednotlivých dnech po sobě jdoucích vyhovujících zákonu č. 254/2004 o omezení plateb v hotovosti, ve znění účinném za předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o omezení plateb v hotovosti“). Takto odvolatelem předestřený stav se jeví vzhledem k tomu, že v rámci své ekonomické činnosti běžně využívá bezhotovostní platební styk, jako účelový, aby formálně vyhovoval podmínkám zákona o omezení plateb v hotovosti. Z hlediska auditní stopy jsou navíc takové výdajové pokladní doklady o hotovostních platbách zcela nevypovídající, jelikož takovéto doklady po sobě nezanechávají účetní stopy, jež lze ověřit ze tří stran (bankovní výpisy od bankovní instituce, doklady od zákazníka a doklady od dodavatele). Důvodnost přetrvávajících pochybností dále potvrzují nestandardní bankovní operace na účtu č. 115-3623060257/0100 u Komerční banky, kde pan I. B. (zaměstnanec odvolatele a pronajímatel prostor, ve kterých měl odvolatel provozovnu) vybíral peníze v hotovosti zpravidla za několik dnů od doby, kdy byly připsány.“ (srov. bod [28] napadeného rozhodnutí).

50. V návaznosti na doplněná zjištění správce daně seznámil dne 4. 9. 2018 žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění, přičemž uvedl všechna svá zjištění, o čemž byl sepsán protokol. Na to žalobkyně reagovala již zmíněným vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění, v němž se výhradně zaměřila na údaje srovnávající výdaje na vstupu a příjmy na výstupu a konstatovala, že nelze vycházet pouze z matematického porovnání přijatých zdanitelných plnění od dodavatele WebForge a uskutečněných zdanitelných plnění pro Otavské strojírny a.s., jelikož obchodní spolupráce s tímto odběratelem byla prioritní, tudíž snahou žalobkyně bylo si udržet tohoto obchodního partnera i za cenu krátkodobé ztráty. Ani při této příležitosti však žalobkyně správci daně nic nedoložila. Posléze byla vyhotovena Zpráva o daňové kontrole, v níž se správce daně mj. vypořádal i s obsahem vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění, přičemž opět zdůraznil, že žalobkyně neuvedla ani nedoložila žádné relevantní důkazní prostředky (srov. str. 19 Zprávy o daňové kontrole).
51. V napadeném rozhodnutí jsou pak vypořádány i odvolací námitky uplatněné žalobkyní proti prvostupňovým rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům). Soud konstatuje,

že žalovaný se s odvolacími námitkami dostatečně vypořádal, když odůvodnění napadeného rozhodnutí v tomto bodě koresponduje se stručností a obecným charakterem odvolacích námitek. Soud se ztotožnil s žalovaným, že v projednávané věci se nejednalo o případ, kdy by správce daně přesouval odpovědnost za porušování daňové kázně z jiného subjektu na žalobkyni. Stejně tak soud ve shodě s žalovaným neshledal prvostupňová rozhodnutí vycházející ze Zprávy o daňové kontrole nepřezkoumatelnými, resp. vykazujícími znaky libovůle.

52. Ve výše popsaném postupu žalovaného, jakož i správce daně, soud nehledal žádné vady či pochybení, které by měly za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Soud předně nesouhlasí s námitkami žalobkyně, že by žalovaný a správce daně neúplně zjistili skutkový stav věci či že by jimi učiněná skutková zjištění byla v extrémním nesouladu s provedenými důkazy, když opak je pravdou. Správce daně totiž nejprve dostatečně prokázal existenci důvodných pochybností ohledně daňových tvrzení žalobkyně ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet DPH z plnění fakturovaného dodavatelem WebForge, o čemž žalobkyni řádně informoval v rámci výzvy ze dne 25. 4. 2018 k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu. Ačkoli byla žalobkyně vyzvána k prokázání konkrétních skutečností relevantních pro posouzení, zda žalobkyní uplatněné nároky na odpočet DPH byly učiněny v souladu s § 72 a 73 ZDPH, žalobkyně nad rámec původně předložených daňových dokladů (faktur) od dodavatele WebForge a podkladních dokladů o zaplacení uvedených faktur v hotovosti žádné důkazní návrhy neučinila, resp. žádné důkazy nepředložila. Nic nedoložila ani v reakci na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, ba dokonce ani v rámci odvolacího řízení v reakci na Zprávu o daňové kontrole.
53. Soud se neztotožnil s námitkou žalobkyně, že by správce daně své pochybnosti o pravdivosti daňových tvrzení dovozoval z neprokázaných a nelogických premis. Jak je patrné ze shora uvedeného, správce daně opřel své pochybnosti o konkrétní zjištění a konkrétní důkazy, přičemž jeho závěry jsou logické a odůvodněné. Žalobkyní předkládaná skutková verze předmětného zdanitelného plnění fakturovaného společností WebForge nejen že nebyla nikterak prokázána, ale není ani založena na konkrétních a vzájemně konzistentních tvrzeních, když je žalobkyní činěna spíše v rovině předkládání možných dílčích alternativ ke skutkovým zjištěním správce daně, které by mohly teoreticky připadat v úvahu. Ovšem byla to žalobkyně, která měla z pozice daňového subjektu poté, co správce daně prokázal a náležitě odůvodnil své pochybnosti, důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti jí uplatněných nároků na odpočet DPH z plnění fakturovaného dodavatelem WebForge, nikoli správce daně, který nebyl povinen prokazovat fiktivnost fakturovaného plnění. Soud na tomto místě připomíná shora citovaný názor zastávaný v judikatuře Nejvyššího správního soudu, že důkazní povinnost správce daně neznamena, že by správce daně musel prokázat rozpor účetního případu se skutečností, ale že pro unesení svého důkazního břemene správce daně musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Této své povinnosti správce daně v posuzovaném případě plnění fakturovaného žalobkyni od dodavatele WebForge dostál.
54. Soud nesouhlasil ani s námitkou žalobkyně, že by za shora popsaného skutkového stavu zjištěného správcem daně ve vztahu k plnění fakturovanému žalobkyni od dodavatele WebForge mělo být předloženými doklady o zaplacení dostatečným způsobem prokázáno skutečné dodání fakturovaného plnění. Prosté zaplacení faktur, navíc v běžném obchodním styku nestandardním způsobem v hotovosti a při žalobkyní

nevysvětlených nejasnostech ohledně toho, kdo doklady o zaplacení za společnost WebForge podepsal, neprokázalo, že fakturované plnění bylo skutečně poskytnuto, popř. že bylo skutečně poskytnuto v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem. Jak příznačně uvedly správní orgány, doklad o zaplacení toliko prokazuje pohyb hotovosti od jednoho subjektu ke druhému.

55. Činila-li žalobkyně ve své žalobě odkazy na rozsudky Nejvyššího soudu ČR v trestních věcech, pak soud souhlasí se stanoviskem žalovaného, že odkazovaná judikatura je pro posouzení nyní projednávané věci zcela nepřiléhavá. Odkazované rozsudky se netýkají problematiky důkazního břemene a jeho přenášení u nároku na odpočet DPH v rámci daňového řízení (k níž přímo existuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu, z níž správce daně i žalovaný správně vyšli), ale trestní odpovědnosti pachatele.
56. V souvislosti s námitkami o neúplně a nesprávně zjištěném skutkovém stavu věci žalobkyně též namítla nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů ve vztahu k dílčímu závěru správce daně, s nímž se žalovaný ztotožnil, že žalobkyní fakturované svářečské a zámečnické práce byly zajišťovány žalobkyní jejími vlastními zaměstnanci. Ani tuto námitku soud neshledal důvodnou. Jak vyplývá z výše citovaného bodu [27] napadeného rozhodnutí, žalovaný na tomto místě svého rozhodnutí zrekapituloval mj. skutková zjištění správce daně, která jej vedla k závěru, že plnění zakázek žalobkyně pro odběratele Otavské strojírny a.s. (k nimž se měla vztahovat i sporná plnění fakturovaná žalobkyní od dodavatele WebForge) byla prováděna výhradně zaměstnanci žalobkyně. Žalovaný zejména připomenul, že (i) plnění byla poskytována v prostoru sídla odběratele Otavské strojírny a.s., který si žalobkyně pronajímala, (ii) že správce daně provedl porovnání seznamu pracovníků žalobkyně a pracovníků na daňových dokladech, přičemž došel k závěru, že všichni pracovníci na daňových dokladech jsou zaměstnanci žalobkyně, (iii) že tento závěr byl potvrzen i svědeckou výpovědí paní Y. K., a (iv) že provedeným dokazováním byly vyloučeny možné varianty pro případnou přepravu materiálu (dodávek zhotovených pro odběratele Otavské strojírny a.s.) mezi sídlem žalobkyně a provozovnou Otavských strojíren a.s. Žalobkyně naproti tomu nepředložila jediný důkaz o tom, že by zboží a služby pro odběratele Otavské strojírny a.s. byly zajišťovány subdodavatelsky, resp. že by si pro účely plnění těchto zakázek společnost WebForge najímala cizí zaměstnance, když bylo prokázáno, že za žádné zaměstnance v daném období nečinila zákonné odvody.
57. V návaznosti na výše uvedené soud shrnuje, že se ztotožnil s finálním závěrem žalovaného, že žalobkyně ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet DPH z plnění fakturovaného od dodavatele WebForge nepředložila takové důkazy, jimiž by prokázala naplnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 ZDPH, a tudíž že správce daně postupoval v souladu se zákonem, když nárok na odpočet daně uplatněný žalobkyní ze zpochybných plnění vyloučil. Podle názoru soudu ani žalovaný ani správce daně svá posouzení předmětné věci nezatížili žádnou z žalobkyní namítaných vad neúplného a nesprávného skutkového zjištění či nesprávného právního posouzení, která by v konečném důsledku vedla k nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
58. Vzhledem k tomu, že soud shledal všechny žalobní námitky směřující proti napadenému rozhodnutí nedůvodnými, žalobu ve výroku I. tohoto rozsudku zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

VII.

Náklady řízení

59. Výrokem II. tohoto rozsudku soud rozhodl o nákladech řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má právo na náhradu nákladů ten účastník, který byl v řízení plně úspěšný. V projednávané věci by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Žalovanému nicméně žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, ostatně žalovaný ani žádnou náhradu nákladů nepožadoval, a proto mu soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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 9. září 2021

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu