



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Aleše Smetanky 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.
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 26. 3. 2021, č. j. 7979/21/5300-21441-712599,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Včas podanou žalobou proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s. se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2021, č. j. 7979/21/5300-21441-712599 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný zamítl její odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 16. 1. 2020, č. j. 36909/20/2301-51522-402477 a č. j. 37052/20/2301-51522-402477, a ze dne 22. 1. 2020, č. j. 66369/20/2301-51522-402477, č. j. 66639/20/2301-51522-402477 a č. j. 66807/20/2301-51522-402477, a tato potvrdil. Rozhodnutími správce daně ze dne 16. 1. 2020 byla žalobkyni za zdaňovací období říjen 2016 doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“ nebo „*daň*“) ve výši 840 509 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 168 101 Kč, resp. za zdaňovací období listopad 2016 byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 1 180 618 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 236 123 Kč. Rozhodnutím správce daně ze dne 22. 1. 2020, č. j. 66369/20/2301-51522-402477, byla žalobkyni vyměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2016 ve výši 543 777 Kč. Rozhodnutím správce daně ze dne 22. 1. 2020, č. j. 66639/20/2301-51522-402477, byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období leden 2017 ve výši 614 900 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 122 980 Kč. Konečně rozhodnutím správce daně ze dne 22. 1. 2020, č. j. 66807/20/2301-51522-402477, byla žalobkyni vyměřena DPH za zdaňovací období únor 2017 ve výši 748 812 Kč (všechna tato rozhodnutí správce daně dále označována jako „*dodatečné platební výměry*“).
2. Ve věci jde o nárok žalobkyně na odpočet DPH za výše uvedená zdaňovací období z přijatých zdanitelných plnění od společností Kopacil plus s. r. o., se sídlem náměstí Přátelství 1518/2, Praha 10 (dále jen „*Kopacil*“), WORTEx spol. s. r. o., se sídlem Vodňanského 1184/1, Praha 6 (dále jen „*Wortex*“) a MARZOM s. r. o., se sídlem Budějovická 638/73, Praha 4 (dále jen „*Marzom*“). Žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích sice měla přijmout zdanitelná plnění, z nichž uplatňovala nárok na odpočet DPH, i od jiných dodavatelů, v žalobě se však vymeziла pouze proti závěrům daňových orgánů týkajícím se těchto tří dodavatelů. Proto se soud zabýval věcí pouze v tom rozsahu, jaký žalobkyně učinila sporným (srov. § 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
3. Daňové orgány žalobkyni neuznaly nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů Wortex, Kopacil a Marzom, neboť žalobkyně neprokázala splnění podmínek dle §§ 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*ZDPH*“), když neprokázala přijetí plnění v rozsahu a způsobem uvedeným v daňových dokladech od deklarovaných dodavatelů, resp. neprokázala užití obdrženého plnění v rámci uskutečňování vlastní ekonomické činnosti. Předmětem plnění měly být dle žalobkyně služby spočívající ve výkonu prací, v odvolacím řízení pak žalobkyně nově uvedla, že předmětem plnění měla být dodávka pracovníků. Žalobkyně svá tvrzení prokazovala daňovými doklady, vyúčtováním

provedených prací, příjmovými pokladními doklady, písemnou smlouvou s dodavatelem Marzom a třemi svědeckými výpověďmi, resp. návrhy na provedení výslechů svědků – jednatelů dodavatelů žalobkyně, které se však s ohledem na nekontaktnost, resp. nedohledatelnost těchto jednatelů nepovedlo realizovat.

4. Správce daně v průběhu daňového řízení vydal celkem šest výzev (výzva č. j. 621594/17/2314-00560-404823, č. j. 621621/17/2314-00560-404823, č. j. 621652/17/2314-00560-404823, č. j. 1355042/17/2314-00560-402886, č. j. 1355059/17/2314-00560-402886 a č. j. 1355145/17/2314-00560-402886), v nichž vyjádřil pochybnosti, zda deklarovaná plnění byla žalobkyní skutečně přijata v deklarovaném rozsahu a předmětu od deklarovaných dodavatelů. Předmětné pochybnosti daňových orgánů spočívaly v existenci podmínek na straně dodavatelů pro poskytování šetřených plnění žalobkyni, neboť tito nedisponovali dostatečnými personálními kapacitami, aby mohli žalobkyni poskytnout deklarovaná plnění, podezřelých okolností vztahujících se k samotnému fungování dodavatelů (virtuální sídlo, nezveřejňování účetních závěrek, nekontaktnost, nedohledatelnost jednatelů dodavatelů), rozporů týkajících se kontroly práce provedené pracovníky dodavatelů žalobkyně, nakládání s finančními prostředky na bankovním účtu žalobkyně a způsobu úhrady plnění přijatých od deklarovaných dodavatelů.
5. Žalobkyní předložené důkazní prostředky v podobě daňových dokladů daňové orgány hodnotily jako zcela obecné, když z nich nevyplývalo označení konkrétních pracovníků dodavatele a množství jimi vykonané práce či vyhotovených výrobků. K pokladním dokladům daňové orgány uvedly, že na nich chyběla identifikace konkrétní osoby, která měla hotovostní platbu za dodavatele žalobkyně převzít. Smlouvu s dodavatelem Marzom daňové orgány hodnotily jako formální a obecnou, bez další specifikace pracovníků dodavatele a jimi vykonaných prací nezpůsobilou prokázat reálné přijetí deklarovaného plnění žalobkyní. Dále daňové orgány dodaly, že žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky, které by identifikovaly konkrétní pracovníky dodavatelů a množství jimi vykonané práce (např. konkrétní smlouvu či předávací protokoly). Ani nekonkrétní svědecké výpovědi nebyly způsobilé prokázat žalobkyní tvrzený nárok.
6. Daňové orgány nezpochybnilly žalobkyní uskutečněná zdanitelná plnění. Žalobkyně tvrdila, že plnění ve prospěch svých odběratelů prováděla jak prostřednictvím svých zaměstnanců, tak prostřednictvím přijatých plnění od svých dodavatelů. Dle daňových orgánů však prokázání uskutečněných plnění ze strany žalobkyně ve prospěch jejích odběratelů nevedlo k automatickému prokázání přijetí deklarovaného plnění ze strany dodavatelů žalobkyně.
7. Daňové orgány tak žalobkyni odmítly přiznat nárok na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období, neboť panovaly vážné a důvodné pochybnosti o tom, že se deklarovaná zdanitelná plnění fakticky uskutečnila v deklarovaném rozsahu a předmětu, že byla poskytnuta deklarovanými dodavateli a že deklarovaná plnění žalobkyně užila v rámci uskutečňování svých ekonomických činností.

II.

Žaloba

8. V žalobě žalobkyně namítala porušení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“). S odkazem na body 45, 46, 53 věta poslední, 68, 69 věta předposlední a poslední, 83 nebo 85 napadeného rozhodnutí uvedla, že žalovaný po ní nově požadoval jako součást daňových dokladů jmenný seznam konkrétních osob

provádějících předmětné práce obsahující údaje o poměru těchto osob k dodavateli, počet jimi odpracovaných hodin a přehled konkrétních prací, které tyto měly vykonat. Zároveň žalovaný nově posuzoval existenci dobré víry žalobkyně. Žalobkyně tak nemohla reagovat na nově provedené dokazování a právní posouzení. V této souvislosti žalobkyně poukázala na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52.

9. Žalobkyně dále namítala, že předmětem jí přijatého plnění bylo poskytnutí služeb – prací, jejichž hodnota vyplývala z počtu zpracovaných výrobků a jejich jednotkové ceny, nikoli hodinových sazeb pracovníků a jejich počtu. Primárním objektem dokazování tak měly být konkrétní výrobky dle příloh daňových dokladů, kdy existence výrobků a nedostatek vlastních zaměstnanců žalobkyně byly nesporné. Daňové řízení však bylo koncentrováno pouze do prokazování konkrétních pracovníků poskytnutých dodavateli žalobkyně, ačkoli šlo o skutečnost irelevantní (rozhodující byly zhotovené výrobky). Žalobkyně poukázala na regulaci důkazního břemene v daňovém řízení v § 92 daňového řádu a na rozsudky SDEU ze dne 11. 5. 2006, sp. zn. C-384/04 (dále jen „*rozsudek FTT*“), a ze dne 4. 6. 2020, sp. zn. C-430/19 (dále jen „*rozsudek CF*“). Daňové orgány dle žalobkyně nezpochybnilly plnění uvedené na přijatých daňových dokladech, nýbrž řízení koncentrovaly do opakovaného požadavku na identifikaci konkrétních pracovníků, ač žalobkyně tvrdila subdodavatelský vztah, což daňové orgány nijak neověřily ani nevyvrátily [v této souvislosti žalobkyně odkázala na usnesení SDEU ze dne 3. 9. 2020, sp. zn. C-610/19 (dále jen „*rozsudek Vikingo*“)]. Důkazní břemeno ohledně vyvrácení subdodavatelského vztahu tížilo daňové orgány. Žalobkyně uvedla, že jelikož bylo nesporné, že pro nedostatek vlastních zaměstnanců nemohla sporné plnění provést, a též nesporné byly osoby podílející se na plnění od deklarovaných dodavatelů v podobě seznamu pracovníků poskytnutého KOMA Tachov, daňové orgány stanovily chybně předmět dokazování. Požadavek daňových orgánů na vlastní zaměstnance odporuje podle žalobkyně rozsudku Vikingo. Žalobkyně dále namítla, že předmětní pracovníci byli identifikováni prostřednictvím obchodní společnosti KOMA Tachov, která evidovala osoby vstupující do areálu. Žalobkyně dodala, že není obvyklou praxí činit součástí daňových dokladů jmenný seznam poskytnutých osob v rozsahu požadovaném žalovaným, přičemž daňové orgány mohly tyto osoby zjistit ze seznamu KOMA Tachov a ověřit přes cizineckou policii, úřady práce, ČSSZ (místo pobytu, povolení k pobytu, nahlášení k zaměstnavateli). Osoby v seznamu KOMA Tachov podle žalobkyně nesporně existují a stejně tak nesporně se podílely na deklarovaných pracích. Ani poskytnutí jmenného seznamu by neidentifikovalo pracovní vztah s dodavateli žalobkyně, protože jejich zaměstnanci nebyli a takto osobu jejich zaměstnavatele zjistit nelze. Žalobkyně k tomu poukázala na rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012, sp. zn. C-324/11 (dále jen „*rozsudek Gábor Tóth*“).
10. Stran existence subdodavatelského vztahu žalobkyně poukázala jako na odlišnou správní praxi na protokol o sdělení výsledku k odstranění pochybností ze dne 11. 1. 2017, č. j. 14818/17/2302-60561-401185, týkající se řízení ve věci společnosti LUCK EVER s. r. o., dřívějšího dodavatele žalobkyně, již byl uznán nárok na odpočet DPH za zdaňovací období červenec 2016 z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele Kopacil. Z tohoto protokolu dle žalobkyně vyplývalo, že kontrolní hlášení je daňovými orgány standardně využíváno jako důkazní prostředek. Dále žalobkyně poukázala na blíže nespecifikované zajišťovací příkazy, z nichž bylo zřejmé, že daňové orgány znaly celý subdodavatelský řetězec.

11. Žalobkyně rovněž uvedla, že její dodavatelé Wortex, Kopacil i Marzom plnili daňové povinnosti, podali ve shodě s žalobkyní kontrolní hlášení i daňová přiznání. Tito dodavatelé tak přiznali daň na výstupu a je tedy předpokladem, že shodně deklarovaly daň na vstupu z přijatých plnění, kterou však daňové orgány chybně přes tvrzení o subdodavatelích nezkoumaly [zde žalobkyně poukázala na usnesení SDEU ze dne 21. 6. 2012, sp. zn. C-80/11 a C-142/11 (dále jen „*rozsudek Mahagében*“) a rozsudek Vikingo]. Žalobkyně nemohla uvést konkrétní dodavatele svých dodavatelů Wortex, Kopacil a Marzom, neboť tyto neznala a neměla přístup k jejich kontrolním hlášením, ani konkrétního zaměstnavatele osob ze seznamu KOMA Tachov. Pokud žalovaný dovodil důkazní břemeno žalobkyně i ve věcech, které jsou mimo sféru jejích zjišťovacích schopností, měl žalobkyni umožnit přístup k důkazním prostředkům [zde žalobkyně poukázala na rozsudek SDEU ze dne 16. 10. 2019, sp. zn. C-189/18 (dále jen „*rozsudek Glencore*“)].
12. Stran jednotlivých dodavatelů žalobkyně konstatovala, že Kopacil vznikl 7. 5. 2015 a byl bez změny sídla k DPH registrován dne 15. 12. 2015, Wortex vznikl 15. 2. 2008 a byl bez změny sídla k DPH registrován dne 1. 3. 2008 a Marzom vznikl 9. 11. 2000 a byl bez změny sídla k DPH registrován dne 1. 11. 2015. Měl-li správce daně znalost o tom, že dodavatelé sídlí na virtuálních adresách, měl se ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH dožadovat sdělení skutečného sídla, jinak verifikoval správnost a věrohodnost sídla přiznáním a zveřejněním statusu plátce DPH. Ve vztahu k nezveřejnění účetních závěrek dodavatelů žalobkyně uvedla, že jim neuplynula lhůta k jejich zveřejnění za rok 2015 do 31. 12. 2016 - Wortex ji zveřejnil dne 20. 7. 2016 a Marzom ji též za předchozí období zveřejnil. Žalovaný neprokázal, že by absence prezentace na internetu byla v rozporu s obchodní praxí, kdy tvrzení o souvislosti s nemožností dodat deklarovaná plnění je nelogické a tudíž nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Žalobkyně tvrdila, že se svými dodavateli měla uzavřenou smlouvu v písemné formě, která obsahovala ujednání o předmětu plnění i údaje nezbytné pro identifikaci konkrétního dodavatele. Smlouvy pokrývaly všechny činnosti, které žalobkyně pro své odběratele prováděla. Jelikož dodavatelé řádně přiznali daň na výstupu a došlo ke stanovení daně na výstupu v souladu s jejich daňovým tvrzením, bylo na místě zabývat se otázkou, zda předmětná plnění nebyla zatížena daňovým podvodem, neboť ponecháním daně na výstupu deklarovaly daňové orgány, že plnění těmito společnostmi bylo fakticky poskytnuto. Dále žalobkyně uvedla, že dodavatelé předmětná plnění ve shodě s žalobkyní vykazali v kontrolním hlášení i daňovém přiznání, aniž daňové orgány daň na výstupu popřely, kdy by postup daňových orgánů při odepření nároku na odpočet DPH žalobkyni byl popřením zásady neutrality (v této souvislosti žalobkyně poukázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2019, č. j. 3 Afs 308/2017-52, a ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24; žalovaným odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012-40, považovala žalobkyně za překonaný s ohledem na pozdější judikaturu kasačního soudu a existenci kontrolního hlášení). Žalobkyně považovala rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 57 Af 16/2020-51, za judikaturní exces a odkázala na rozsudek zdejšího soudu ze dne 22. 10. 2019, č. j. 57 Af 10/2019-63, na kvalitativně vysoké úrovni.
13. Žalobkyně navrhla napadené rozhodnutí zrušit a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

14. Žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 57 Af 16/2020-51, vydaný ve věci žalobkyně.
15. K jednotlivým námitkám žalobkyně žalovaný uvedl, že na žádném místě napadeného rozhodnutí neuvedl, že by součástí daňových dokladů předložených žalobcem musel být i jmenný seznam konkrétních osob provádějících předmětné práce. Volba důkazních prostředků k prokázání nároku na odpočet DPH byla ponechána zcela na žalobkyni. Stran dobré víry žalovaný uvedl, že tuto uvedl v bodě 69 napadeného rozhodnutí pouze v tom kontextu, že žalobkyně nesplnila svou povinnost shromažďovat k obchodním případům důkazy k prokázání souladu faktického stavu se stavem formálním. Žalovaný tedy pouze konstatoval, že žalobkyně v žádném případě nemohla být v dobré víře ohledně budoucího úspěšného unesení důkazního břemene stran prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH. Ze strany žalovaného se tak nejednalo o požadavek na prokazování dobré víry ve smyslu zapojení do podvodu na DPH, se kterým by žalobkyně nebyla předem seznámena. Žalobní odkaz na § 115 odst. 2 daňového řádu byl tedy nepřijatelný.
16. Žalovaný dále uvedl, že správce daně v daňovém řízení netvrdil, že by dodavatelé žalobkyně museli mít vlastní zaměstnance, ovšem z porovnání omezených či dokonce žádných personálních kapacit dodavatelů Wortex, Kopacil a Marzom s hodnotou deklarovaných uskutečněných plnění ve prospěch žalobkyně bylo lze podle žalovaného dovodit nereálnost a faktickou nemožnost uskutečnění šetřených plnění uvedenými deklarovanými dodavateli v deklarovaném rozsahu. Stran námitek týkajících se rozsudku Vikingo a věci projednávané Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 1 Afs 334/2017, resp. SDEU pod sp. zn. C-154/20 žalovaný uvedl, že skutkové okolnosti projednávané věci byly od nich odlišné, neboť daňovým orgánům v projednávané věci vznikly pochybnosti nejen o osobách dodavatelů žalobkyně, nýbrž i o předmětu a rozsahu deklarovaných přijatých plnění (žalovaný poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2019, č. j. 6 Afs 305/2018-43, ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 194/2019-43, ze dne 7. 10. 2020, č. j. 7 Afs 79/2019-24, a ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, a na rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 6. 2020, č. j. 31 Af 23/2018-124, a ze dne 22. 7. 2020, č. j. 31 Af 40/2018-205). Žalovaný dodal, že je třeba znát osobu dodavatele, nejen aby mohlo být ověřeno, zda je osobou povinnou k dani, nýbrž i to, zda jde o plátce DPH a může si nárokovat odpočet DPH.
17. Žalovaný nevyžadoval předložení jmenného seznamu pracovníků dodavatelů žalobkyně, čímž by jí znemožnil unést důkazní břemeno. Jednotlivými výzvami správce daně bylo na žalobkyni přeneseno důkazní břemeno stran faktického přijetí deklarovaného plnění od deklarovaných dodavatelů, kdy pochybnosti správce daně byly odůvodněny podmínkami dodavatelů k poskytnutí plnění žalobkyni, okolnostmi fungování dodavatelů (virtuální sídlo, nezveřejňování závěrek, nekontaktnost, nedohledatelnost jednatelů dodavatelů), rozpory v kontrole práce ze strany pracovníků dodavatelů, nakládání s finančními prostředky na účet žalobkyně a způsobu úhrady přijatých deklarovaných plnění.
18. Žalobkyně sama v žalobě připustila, že žalovaný v bodě 82 napadeného rozhodnutí správně uvedl, že zatímco v rámci daňového řízení žalobkyně předložila daňové a další doklady, které jako předmět plnění vymezovaly provedení prací různého druhu, resp. obsahovaly výčet výrobků s jejich jednotkovou cenou a množstvím, v podaném odvolání najednou uvedla, že předmětem plnění bylo poskytnutí pracovníků. Předmět plnění dle

předložených dokladů, který byl zřejmý z daňového řízení, se tedy v odvolacím řízení pokusila změnit žalobkyně. Z napadeného rozhodnutí přitom vyplývá, že žalovaný posuzoval prokázání předmětu plnění dle předložených daňových dokladů, tj. provedení prací různého druhu, s čímž však logicky souvisí otázka, kdo dané práce pro žalobkyni ve skutečnosti provedl. Jak žalovaný zmínil v bodě 93 napadeného rozhodnutí, v případě, že žalobkyně neevidovala konkrétní pracovníky, kteří byli poskytnuti jejími deklarovanými dodavateli, a neevidovala ani množství jimi odvedené práce či vyprodukovaných výrobků, sama se dostala do důkazní nouze. Z doložených důkazních prostředků totiž nebylo za situace, kdy nebylo prokázáno, jací pracovníci a v jakém rozsahu se měli na provedení prací podílet, patrné ani to, jak byla stanovena cena provedených prací.

19. K námitce, že daňové orgány neověřovaly osoby ze seznamu společnosti KOMA Tachov, žalovaný konstatoval s odkazem na body 52 a 53 napadeného rozhodnutí, že tento seznam osob bez určení příslušnosti jednotlivých osob k tomu kterému dodavateli žalobkyně nemohl prokázat, že někteří pracovníci ze seznamu byli žalobkyni dodáni právě a pouze jedním z jejích deklarovaných dodavatelů. Mimoto správcem daně bylo zjištěno, že deklarovaní dodavatelé žalobkyně v šetřených zdaňovacích obdobích nevykazovali buď žádné zaměstnance, nebo jejich zcela nedostatečný počet vzhledem k rozsahu deklarovaného poskytnutého plnění ve prospěch žalobkyně (ani jeden z registrovaných zaměstnanců Wortex a Marzom se nenacházel na seznamu pracovníků předloženém společností KOMA Tachov). Ze seznamu nevyplývalo ani to, kolik hodin pracovníci pracovali, ani jimi vykonané práce, tudíž seznam nemohl prokázat rozsah plnění přijatých žalobkyní od jednotlivých dodavatelů. Pokud žalobkyně tvrdila, že osoby uvedené na seznamu společnosti KOMA Tachov byly pracovníky deklarovaných dodavatelů, měla toto tvrzení prokázat. Povinností žalovaného pak nebylo vyvrátit, že osoby uvedené na tomto seznamu nebyly zaměstnanci případných dodavatelů žalobkyně, neboť daňové orgány jsou dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu povinny prokazovat toliko pochybnosti o skutkovém stavu tvrzeném žalobkyní. Požadavek na pátrání žalovaného po identitě a zaměstnanecké příslušnosti těchto osob ze seznamu je v rozporu s důkazním břemenem žalobkyně.
20. K námitkám stran rizikových znaků dodavatelů žalobkyně žalovaný uvedl, že jejich registrací nebyla nijak potlačena povinnost žalobkyně chovat se v obchodních vztazích obezřetně a zajišťovat si doklady k prokázání existenci deklarovaných obchodních transakcí. K nezveřejňování účetních závěrek dodavateli žalobkyně žalovaný ve vztahu k dodavateli Marzom uvedl, že s tímto žalobkyně obchodovala i v roce 2017 a lhůta pro zveřejnění účetní závěrky za rok 2015 již uplynula, kdy Marzom žádnou závěrku do roku 2014 nezveřejnil. Dodavatel Kopacil od svého založení v roce 2015 zveřejnil účetní závěrku pouze za rok 2019, k 15. 4. 2019 byl navíc vymazán z obchodního rejstříku. Dodavatel Wortex za dobu své podnikatelské činnosti od roku 2008 zveřejnil účetní závěrku pouze za rok 2015, k 16. 12. 2020 byl vymazán z obchodního rejstříku. Stran námitky absence internetových stránek dodavatelů žalobkyně žalovaný uvedl, že skutečnost, že se deklarovaní dodavatelé žádným způsobem veřejně neprezentovali, dokládala spolu s ostatními zjištěními, že se nejednalo o standardní podnikatelské subjekty. Žalovaný dále poukázal i na další rizikové znaky dodavatelů žalobkyně, a sice jejich nekontaktnost a nedohledatelnost jejich dodavatelů jako osob cizí státní příslušnosti.
21. K námitkám stran kontrolního hlášení dodavatelů žalobkyně žalovaný uvedl, že je

správce daně prověřil. Kontrolní hlášení bylo dle žalovaného pouze formálním zachycením předmětného plnění obdobně jako daňové přiznání a neprokazovalo faktickou stránku uskutečnění zdanitelného plnění – bez naplnění věcných podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH nemůže dojít k narušení principu neutrality. K námitce, že dodavatelé žalobkyně daň přiznali a správce daně tuto nepopřel, žalovaný uvedl, že nárok na odpočet DPH nelze prokazovat poukazem na vykázání plnění na výstupu dodavatelem (v této souvislosti žalovaný poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012-40). Závěry plynoucí z rozsudku ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012-40, žalovaný na rozdíl od žalobkyně nepovažoval za překonané, neboť i z rozsudku ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24, vyplývala jako principiální skutečnost, že důkazní situace i aktivita jednotlivých daňových subjektů se může v jednotlivých daňových řízeních lišit. Institut kontrolního hlášení nemá v tomto ohledu na uvedené závěry Nejvyššího správního soudu žádný vliv.

22. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout.

IV.

Posouzení věci soudem

23. Vzhledem k tomu, že s takovým postupem souhlasili oba účastníci řízení (žalobkyně se nevyjádřila k výzvě soudu ze dne 2. 6. 2021, č. j. 57 Af 16/2021-35, doručené jí dne 4. 6. 2021, žalovaný s rozhodnutím bez nařízení jednání souhlasil výslovně ve svém vyjádření k žalobě), rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
24. V souladu s § 75 odst. 1 a 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, přičemž neshledal žádné vady napadeného rozhodnutí, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti.

V.

Rozhodnutí soudu

25. Soud po posouzení žaloby dospěl k závěru, že není důvodná.
26. Mezi účastníky nebylo sporu o tom, že žalobkyně uplatnila za zdaňovací období měsíce října 2016 až února 2017 nárok na odpočet DPH ve smyslu ust. §§ 72 a 73 ZDPH ze zdanitelných plnění přijatých (mj.) od dodavatelů Kopacil, Wortex a Marzom. Daňové kontroly na DPH zahájené správcem daně u žalobkyně za uvedená zdaňovací období vyústily ve vydání pěti dodatečných platebních výměrů s odůvodněním, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle §§ 72 a 73 ZDPH, kdy neprokázala přijetí plnění v rozsahu a způsobem uvedeným v daňových dokladech od deklarovaných dodavatelů.
27. Předmětem sporu mezi účastníky řízení bylo, zda žalobkyně prokázala tvrzený nárok na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění od svých dodavatelů Wortex, Kopacil a Marzom.
28. Nejprve se soud zabýval žalobkyní namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Ostatními žalobními námitkami by se totiž soud mohl zabývat pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí bylo přezkoumatelné.

29. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2016, č. j. 1 As 287/2015-51, bod 24) vyplývá, že „[P]řezkoumatelné rozhodnutí je rozhodnutí srozumitelné, s dostatkem důvodů podporujících výrok rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomněl vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 – 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74).“ Ačkoliv byl tento právní názor vysloven ve vztahu k soudnímu rozhodnutí, lze jej vztáhnout i na rozhodnutí správních orgánů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, bod 22).
30. Zdejší soud popsané vady nepřezkoumatelnosti v případě napadeného rozhodnutí neshledal. Správní orgány obou stupňů ve svých rozhodnutích uvedly, jak a proč rozhodly tak, jak rozhodly, jak posoudily zjištěné právně významné skutečnosti a proč měly vznesené námitky za nedůvodné. Je zřejmé, že žalovaný založil své rozhodnutí na následujících důvodech: Správce daně výzvami specifikovanými v bodě 34 napadeného rozhodnutí v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přenesl na žalobkyni důkazní břemeno, protože prokázal pochybnosti o skutečném přijetí deklarovaných plnění od deklarovaných dodavatelů v deklarovaném rozsahu a předmětu. Pochybnosti správce daně přitom pramenily z podmínek na straně dodavatelů pro poskytování plnění (jejich personální kapacity), podezřelých okolností vztahujících se k samotnému fungování dodavatelů (virtuální sídlo, nezveřejňování účetních závěrek, nekontaktnost, nedohledatelnost jednatelů dodavatelů), rozporů týkajících se kontroly práce provedené pracovníky dodavatelů, nakládání s finančními prostředky na bankovním účtu žalobkyně a způsobu úhrady plnění přijatých od deklarovaných dodavatelů (viz body 34 až 48 napadeného rozhodnutí). Daňové orgány měly za prokázané uskutečnění deklarovaného plnění žalobkyní na výstupu pro jejího odběratele, avšak nikoli to, zda vůbec a v jakém rozsahu se na uskutečnění těchto plnění kromě vlastních pracovníků žalobkyně podíleli i deklarovaní dodavatelé žalobkyně (viz body 55, 68 napadeného rozhodnutí). Šlo o to, že žalobkyně tvrdila, že plnění pro svého odběratele provedla jak prostřednictvím svých zaměstnanců, tak i prostřednictvím pracovníků dodavatelů, kdy tyto cizí pracovníky podle svého tvrzení neorganizovala, ani neevidovala množství ani kvalitu jejich práce, přičemž nepředložila ani evidenci výrobků provedených svými vlastními zaměstnanci – nelze tak zjistit, které výrobky byly provedeny pracovníky žalobkyně, příp. které byly vyrobeny pracovníky dodavatelů (viz bod 68 napadeného rozhodnutí).
31. Žalobkyně tvrdila nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí ze dvou důvodů, aniž soud některému z nich přisvědčil.
32. Předně žalobkyně nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí spatřovala (viz str. 3 žaloby) v tom, že žalovaný své rozhodnutí založil na spekulacích nemajících oporu ve spisovém materiálu a na neznalosti obchodní praxe. Žalobkyní obecně tvrzená potenciální vada napadeného rozhodnutí spočívající v tom, že napadené rozhodnutí nemělo oporu ve spisovém materiálu, nemohla založit jeho nepřezkoumatelnost. Svou podstatou totiž tato námitka nesměřovala do oblasti nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., nýbrž do oblasti dle § 76 odst. 1 písm.

b) s. ř. s., a sice že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, neměl oporu ve spisu. Pokud měla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí podle žaloby vyplývat z toho, že závěry žalovaného byly důsledkem jeho neznalosti obchodní praxe, pak zde opět nemůže jít o nepřezkoumatelnost rozhodnutí – to, že žalovaný případně vycházel ve svých závěrech z chybných představ o obchodní praxi, nemohlo vést k tomu, že by bylo rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, nýbrž teoreticky k nezákonnému rozhodnutí opřeného o nesprávné skutkové zjištění. Žalobkyně ostatně tvrzenou neznalost obchodní praxe nijak konkrétně nespecifikovala, neuvedla, v čem tato měla spočívat, a proč měla vést k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Pokud neznalost obchodní praxe na straně žalovaného měla spočívat v tom, že tento po žalobkyni vyžadoval předložení jmenného seznamu pracovníků jejích dodavatelů, bylo by lze za předpokladu, že takový požadavek by byl nezákonný, uvažovat toliko o nezákonnosti napadeného rozhodnutí, nikoliv však o jeho nepřezkoumatelnosti.

33. Druhým žalobkyní tvrzeným důvodem nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí (viz str. 16 žaloby) byla skutečnost, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvedl, jak svědčí absence internetových stran dodavatelů žalobkyně o nemožnosti dodání deklarovaných plnění žalobkyni. Námitka byla mimoběžná, protože žalovaný v napadeném rozhodnutí nikde netvrdil (a žalobkyně v žalobě na nic konkrétního ani neodkazuje), že by skutečnost, že dodavatelé neměli webové stránky, vyvracela (a navíc sama o sobě) dodání deklarovaného plnění žalobkyni. Jelikož to žalovaný v napadeném rozhodnutí netvrdil, nemůže být námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí založená na existenci takového tvrzení, důvodná. Soud dodává, že žalovaný neexistenci prezentace dodavatelů na internetu v bodech 36 a 92 napadeného rozhodnutí spolu s mnoha jinými fakty pouze označil za důvody pochyb o standardnosti podnikání dodavatelů.
34. Vzhledem k tomu, že soud neshledal důvodnými námitky žalobkyně stran nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, přistoupil k vypořádání žalobních námitek týkajících se zákonnosti napadeného rozhodnutí, resp. vad řízení předcházejícího jeho vydání.
35. Žalobkyně v úvodním okruhu žalobních námitek uvedla, že žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, protože až v průběhu odvolacího řízení vyžadoval od žalobkyně předložení jako součást daňových dokladů jmenný seznam konkrétních osob provádějících předmětné práce a též nově posuzoval dobrou víru žalobkyně. Námitky nebyly důvodné.
36. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
37. Citované ustanovení daňového řádu míří na případy, kdy daňový orgán v rámci odvolacího řízení provádí dokazování nebo věc hodnotí v neprospěch daňového subjektu právně odlišně od správce daně. „Smyslem tohoto ustanovení je především naplnit v daňovém řízení princip úplné apelace a umožnit odvolacímu orgánu (buď přímo, nebo dožádáním prvostupňového správce daně) doplnit v odvolacím řízení dokazování způsobem, který by maximálně odpovídal možnostem prvostupňového vyměřovacího či doměřovacího

řízení.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2021, č. j. 9 Afs 288/2020-30, bod 25). Z právní věty, již byl opatřen předmětný rozsudek rozšířeného senátu kasačního soudu ze dne 26. 4. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, publ. pod č. 4053/2020 Sb. NSS, vyplývá: „Z § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, vyplývá, že provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 téhož zákona, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil.“ Dokazováním je podle citovaného rozsudku rozšířeného senátu, bod 71, formalizovaná procesní činnost, kterou odvolací orgán opatřuje informace důležité pro zjišťování skutkového stavu věci. Dokazováním tedy je „až rozhodnutí odvolacího orgánu (byť nijak neformalizované), že listinu skutečně přečte, svědka nebo znalce vyslechně, přečte znalecký posudek, a informace či poznatky takto získané (důkazy) skutečně zhodnotí s dalšími zjištěnými skutečnostmi jednotlivě i v jejich souhrnu a vyvodí z nich vlastní skutková zjištění. V takovém případě nastupuje procesní povinnost odvolacího orgánu před vydáním rozhodnutí o odvolání zakotvená v § 115 odst. 2 daňového řádu.“

38. Z obsahu daňového spisu soud zjistil, že žalovaný přípisem ze dne 9. 11. 2020, č. j. 41844/20/5300-21441-712599, seznámil žalobkyni s dokazováním doplněným žalovaným v rámci odvolacího řízení i s jeho hodnocením a současně žalobkyni umožnil se k těmto skutečnostem vyjádřit a navrhnout doplnění dokazování.
39. Jelikož žalobkyně v žalobě tvrdila konkrétně, číselně, vymezené body napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný nově uvedl požadavek na součást daňových dokladů spočívající ve jmenném seznamu konkrétních pracovníků, soud se s obsahem těchto konkrétních bodů seznámil a konstatuje: V bodě 85 napadeného rozhodnutí se k seznamu pracovníků nic neuvádí. V bodě 45 napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že žalobkyně nepředložila důkazní prostředky s označením konkrétních pracovníků dodavatele Marzom a množství jimi vykonané práce či vyrobených výrobků. V bodě 46 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že daňové doklady ani připojené soupisy prací neobsahují konkrétní pracovníky Kopacilu, kteří měli danou práci vykonat či uvedené výrobky vyrobit. V bodě 53 věta poslední napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobkyně nesdělila, jakým způsobem má být seznamem pracovníků od KOMA Tachov prokázán rozsah plnění přijatých od jednotlivých deklarovaných dodavatelů, kdy na seznamu absentují jednotlivými pracovníky odpracované hodiny, jakož i přehled konkrétních provedených prací. V bodě 68 žalovaný uvedl, že žalobkyně k žádnému dodavateli nedoložila seznamy konkrétních pracovníků s přehledem jimi vykonané práce, ani doklady o tom, zda a v jakém vztahu takoví pracovníci byli k dodavateli, ani evidenci množství kusů výrobků vyrobených vlastními pracovníky - proto nelze rozklíčovat, zda a případně jaké konkrétní osoby za jednotlivé deklarované dodavatele se podílely na plnění, která odvolatel uskutečňoval ve prospěch jeho odběratelů, resp. které výrobky byly vyrobeny pracovníky v zaměstnaneckém či jiném poměru k deklarovaným dodavatelům. Vzhledem k paralelní účasti zaměstnanců žalobkyně a pracovníků dodavatelů na uskutečnění plnění pro odběratele žalobkyně bylo nutno odlišit jejich práci, tudíž bylo nutno specifikovat pracovníky dodavatele a jimi vykonané práce, bez nichž nelze mít deklarované přijetí služeb od daného dodavatele za prokázané. V bodě 83 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „Nelze dále souhlasit s názorem odvolatele, že prokázáním samotného uskutečnění plnění ze strany odvolatele ve prospěch jeho odběratelů je automaticky prokázáno taktéž přijetí šetřených plnění od deklarovaných dodavatelů odvolatele, a to ani v případě, kdy dle zjištění správce daně sám

odvolatel nedisponuje takovou zaměstnaneckou základnou, která by umožňovala uskutečnění deklarovaného plnění ve prospěch jeho odběratelů vlastními silami. Naopak na základě provedeného dokazování v předmětné věci nebylo odvolatelem prokázáno, že na jím uskutečněných plněních se podílela přijatá plnění od jeho deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu. V případě přijetí plnění v podobě poskytnutí pracovníků určených pro výrobu součástek dle jednotlivých zakázek (jak tvrdí odvolatel) je nutno kvantifikovat a identifikovat pracovníky, kteří byli deklarovanými dodavateli poskytnuti, potažmo výrobky, které daní pracovníci vyprodukovaly. Takové evidence či přehledy však odvolatel nepředložil a nebyly získány ani v rámci vyhledávací činnosti správce od deklarovaných dodavatelů odvolatele ani jeho odběratelů. Správce daně rovněž učinil zjištění o absenci personálního zázemí deklarovaných dodavatelů, která nenasvědčují jejich možnostem poskytnout odvolateli šetřená plnění v milionových hodnotách. Lze uzavřít, že pouhé prokázání uskutečněných plnění na výstupu samo o sobě neimplikuje prokázání deklarovaných přijatých plnění na vstupu. Naopak přijetí plnění, resp. jeho přímá a bezprostřední vazba na plnění uskutečněná, musí být prokázána odpovídajícími důkazními prostředky. Takové však v předmětném řízení odvolatelem předloženy, ani správcem daně zjištěny, nebyly. Odvolatel se mýlí, pakliže odmítá legitimitu požadavku správce daně po odvolateli vyžadovat předložení evidence cizích pracovníků. Přesně v případě, kdy odvolatelem měla být dle jeho tvrzení využita pracovní síla pracovníků poskytnutých odvolateli ze strany jeho deklarovaných dodavatelů k plnění úkolů ve prospěch odběratelů odvolatele, musí být ze své podstaty přesně identifikováno, o jaké pracovníky se mělo jednat. Jen tak je možno ověřit, že deklarovaní dodavatelé touto pracovní silou skutečně disponovali a mohli ji poskytnout, jakož zda skutečně šetřená plnění poskytli odvolateli.“

40. Z výše uvedené citace napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalobní tvrzení neodpovídá odůvodnění napadeného rozhodnutí: Žalobkyně v žalobě tvrdí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl nově „požadavek, že součástí daňových dokladů, popř. jejich přílohou má být jmenný seznam konkrétních osob provádějících předmětné práce, ale nadto má tento seznam nést jejich konkrétní poměr k dodavateli, počet odpracovaných hodin, jakož i přehled konkrétních prací, které měly dané osoby vykonat“. Žádný takový požadavek však žalovaný v napadeném rozhodnutí nekoncipoval – nikde v žalobkyní identifikovaných bodech napadeného rozhodnutí není zahrnut požadavek na to, aby součástí daňových dokladů byl jmenný seznam pracovníků. Žalovaný toliko vysvětlil, že žalobkyně výslovně v odvolání tvrdila, že část plnění, které provedla ve prospěch svého odběratele, byla splněna prostřednictvím dodavatelů tím, že jí její dodavatelé „poskytli pracovníky určené pro výrobu součástek dle jednotlivých zakázek“. Toto odvolací tvrzení žalobkyně vypořádal žalovaný úvahou, že v takovém případě bylo na žalobkyni, aby prokázala, kteří pracovníci jí takto byli kterým dodavatelem poskytnuti a jakou práci odvedli, zvláště za situace, kdy u odběratele žalobkyně současně měli pracovat na plnění za žalobkyni jak její zaměstnanci, tak i pracovníci dodavatelů (jinak nebylo lze rozlišit výsledky práce jedněch od druhých). Z uvedených důvodů k žádnému porušení § 115 odst. 2 daňového řádu ze strany žalovaného nedošlo (žalovaný neprovedl ve vztahu k jmennému seznamu pracovníků žádný důkaz, který by hodnotil, ani nehodnotil věc právně odlišně od správce daně). K žalobní argumentaci lze dodat, že žalobkyně nemohla být postupem žalovaného poškozena tak, jak uvádí v žalobě – jelikož žalovaný nevznesl požadavek tvrzený žalobkyní, nemohlo jí být ani znemožněno požadavek napadnout, ani nebyla při své důkazní aktivitě nijak omezena v paletě důkazních prostředků.
41. Obiter dictum soud dodává, že je zcela na úvaze daňového subjektu, jaké důkazní

prostředky k prokázání nároku na odpočet DPH předloží (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102, či ze dne 31. 8. 2020, č. j. 9 Afs 171/2020-35, bod 10). Žalovaný v bodě 41 napadeného rozhodnutí příkladmo uvedl důkazní prostředky, jejichž prostřednictvím by mohlo dojít k identifikaci jednotlivých pracovníků dodavatelů žalobkyně. V bodě 53 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že „sám odvolatel nesplnil svoji povinnost a konkrétně neidentifikoval pracovníky, kteří měli být poskytnuti 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.“ Je tak zřejmé, že žalovaný po žalobkyni nepožadoval, jak žalobkyně v žalobě tvrdí, jako součást daňových dokladů jmenný seznam pracovníků včetně jejich poměru k dodavateli, počtu odpracovaných hodin a přehledu konkrétních jimi provedených prací.

42. K námitce týkající se dobré víry soud uvádí následující. V závěru bodu 69 napadeného rozhodnutí žalovaný: „*Odvolatel nedostal své zákonem a soudní judikaturou dovozené povinnosti sbírat a shromažďovat ke svým obchodním transakcím důkazy k prokázání souladu stavu faktického se stavem formálním, přitom je to právě odvolatel, který je povinen si za účelem prokázání dobré víry co do shledání jím uplatněných odpočtů daně jako oprávněných vytvářet spolehlivou tzv. auditní stopu (viz body [29] až [31]). Odvolatel tedy v žádném případě nemohl být v dobré víře ohledně budoucího úspěšného unesení důkazního břemene stran prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně. Správce daně tedy postupoval zcela správně, když nároky na odpočet daně založené na šetřených přijatých plnění odvolateli odmítl uznat.*“
43. Předně soud uvádí, že v rámci hodnocení dobré víry žalovaným se nejednalo o situaci předvídanou § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť žalovaný k otázce dobré víry v prokázání nároku na odpočet DPH na straně žalobkyně neprováděl v odvolacím řízení dokazování, ani nešlo o otázku hodnocenou právně odlišně od správce daně. Žalovaný pouze vyjádřil úvahu, že jelikož žalobkyně neshromáždila k předmětným obchodním případům důkazy k prokázání souladu faktického stavu se stavem formálním, nemohla být důvodně a oprávněně přesvědčena (tj. v dobré víře), že v budoucnu prokáže oprávněnost nároku na odpočet daně. Jinými slovy, pokud si žádné důkazy žalobkyně neopatřovala, nemohla si myslet, že jimi bude disponovat. Bez ohledu na to, že úvaha žalovaného je na první pohled logická, z obsahu napadeného rozhodnutí je zřejmé, že nešlo o žádný nosný důvod rozhodnutí ve vztahu k závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění v deklarovaném předmětu a rozsahu od deklarovaných dodavatelů. Jinak řečeno, okolnost, zda žalobkyně byla, či nebyla v dobré víře stran prokázání jí tvrzeného nároku na odpočet DPH, neměla žádnou souvislost s tím, zda skutečně prokázala obdržení zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem od deklarovaných dodavatelů. Dobrá víra na straně daňového subjektu může teoreticky hrát relevantní roli v případě odmítnutí nároku na odpočet DPH z důvodu existence daňového podvodu (dobrou vírou se v tomto případě rozumí přijetí veškerých opatření, která lze od daňového subjektu rozumně požadovat, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39, bod 33). Avšak v posuzovaném případě daňové orgány svá rozhodnutí účasti žalobkyně na podvodu na dani neodůvodnily. Potencialitou podvodu se lze zabývat až tehdy, je-li spolehlivě prokázáno, že ke zdanitelnému plnění, ze kterého si plátce nárokuje odpočet DPH, skutečně došlo. Pokud totiž není jisté, zda vůbec a jaké zdanitelné plnění od deklarovaného dodavatele přijal, nelze posuzovat, zda toto (možná neexistující) plnění představuje zneužití práva či podvod (srov. rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016-35, bod 13). Proto byl žalobní odkaz na § 115 odst. 2 daňového řádu nepřipadný.

44. Při posouzení dalších žalobních námitek vyšel soud z následující právní úpravy.
45. Podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH upravují § 72 a § 73 ZDPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH 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 ZDPH 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. § 73 odst. 1 ZDPH stanoví, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
46. § 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. § 92 odst. 3 daňového řádu stanoví, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. § 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.“
47. Ačkoliv z § 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 § 1 odst. 2 daňového řádu), další odstavce § 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. 9. 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. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS, ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, či ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 194/2019-43).
48. 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. 11. 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).“ Shodně pak i např. bod 21 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38. 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 stíhá 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 vážících 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.).“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2019, č. j. 4 Afs 16/2019-32).

49. Ve vztahu k DPH platí, že pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátcе 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.
50. 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, že jej přijal od konkrétního plátce a že je použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti (§ 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH). 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). Daňový subjekt je tedy povinen tvrdit a za splnění přenosu důkazního břemene prokázat, chce-li úspěšně uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal plnění zákonem charakterizované jako zdanitelné plnění a tato použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti - musí proto v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl, protože tento poskytovatel plnění totiž musí být plátcem DPH.

51. Konečně soud dodává, že v obdobné věci týkající se týchž účastníků rozhodoval rozsudkem ze dne 18. 3. 2021, č. j. 57 Af 16/2020-51. S ohledem na obdobné skutkové okolnosti projednávané věci a věci sp. zn. 57 Af 16/2020, která se týkala mj. též dodavatelů Wortex a Kopacil, vycházel soud při posouzení věci i ze svého předešlého rozsudku, kdy nebyl důvod se od tehdejších východisek odchýlit. Soud dodává, že o kasační stížnosti proti tomuto rozsudku nebylo podle údajů dostupných soudu dosud rozhodnuto.
52. Veden výše uvedenými závěry, uvažil soud o dalších žalobních námitkách žalobkyně následovně.
53. Žalobkyně namítala, že daňové orgány chybně vymezily předmět dokazování a soustředily se na konkrétní pracovníky poskytnuté dodavateli, ačkoli vzhledem k daňovým dokladům byly rozhodné zpracované výrobky.
54. Úvodem k této námitce žalobkyně soud uvádí, že z ní je zřejmé, že si žalobkyně ani v žalobě neujasnila, co bylo předmětem plnění, jež měla přijmout od dodavatelů Wortex, Kopacil a Marzom. Na str. 2 žaloby žalobkyně uvedla, že „[S] *ohledem na to, že žalobkyně nedisponovala dostatkem vlastních zaměstnanců, kteří by byli schopni jednotlivé zakázky v zadaném rozsahu splnit, dodávali výše uvedení dodavatelé pracovníky, kteří se na plnění pro odběratele žalobkyně podíleli.*“ Z uvedeného je zřejmé, že předmětem plnění mělo být poskytnutí pracovníků. Následně na str. 5, 8 a 18 žaloby žalobkyně toto tvrzení popřela, když uvedla, že předmětem plnění nebylo poskytnutí pracovníků, ale poskytnutí služeb.
55. V průběhu daňového řízení žalobkyně měnila svá tvrzení o tom, jaký charakter mělo plnění, které přijala od deklarovaných dodavatelů. V řízení před správcem daně tvrdila, že šlo o práce při zpracování výrobků, v odvolacím řízení tvrdila, že šlo o poskytnutí pracovníků. V obou případech měla být úplata za poskytnuté plnění stanovena dle daňových dokladů podle výsledků této práce – počtu a jednotkové ceny zpracovaných výrobků. Jak bylo výše vyloženo, daňové orgány měly za prokázané uskutečnění deklarovaného plnění žalobkyní na výstupu pro jejího odběratele. Žalobkyně však konstantně v daňovém řízení tvrdila, že to, co poskytla svému odběrateli, provedla jednak svými zaměstnanci a jednak prostřednictvím dodavatelů. Žalobkyně (ve fázi, kdy tvrdila, že předmětem plnění byly práce) netvrdila, ani neprokázala, jaké konkrétní práce při zpracování výrobků provedla svými zaměstnanci, a jaké konkrétní práce při zpracování výrobků provedli její dodavatelé. Ani ve fázi, kdy žalobkyně tvrdila, že předmětem přijatého plnění byli pracovníci, netvrdila, ani neprokázala, kteří konkrétní pracovníci jí byli takto dodavateli (nebo jejich subdodavateli) poskytnuti. Sama

žalobkyně v řízení před správcem daně argumentovala osobami pracovníků a jejich seznamem: V rámci vyjádření žalobkyně k výsledkům kontrolního zjištění za zdaňovací období říjen 2016 (evidované pod č. j. 2062497/18) žalobkyně uvedla: „*Daňový subjekt tímto správcem daně navrhuje a žádá využít institut poskytnutí informací dle § 57 daňového řádu, a obchodní korporaci KOMA TACHOV vyzvat k předložení daného seznamu. V tomto by se měly vyskytovat osoby, které pro obchodní korporaci KOMA TACHOV prováděly práce, tedy i osoby, které daňový subjekt využil od obchodní korporace WORTEX. Daňový subjekt zároveň poukazuje na skutečnost, že v předmětném zdaňovacím období měl 17 zaměstnanců. S tímto počtem nebyl schopen uskutečnit zdanitelná plnění ano pro KOMU TACHOV v objemu, který je seznat z předložených daňových dokladů. Je jednoznačné, že bylo potřeba využít více osob, než kolika sám disponoval.*“ Obsahově shodné tvrzení žalobkyně uvedla i ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění za zdaňovací období prosinec 2016 (evidované pod č. j. 2067889/18) a ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění za zdaňovací období leden a únor 2017 (evidované pod č. j. 2069757/18; s tím rozdílem, že v těchto případech žalobkyně tvrdila, že měla 16 zaměstnanců) ve vztahu k dodavateli Marzom. Argumentaci počtem pracovníků nacházejících se v areálu společnosti KOMA Tachov žalobkyně prezentovala i v opakovaném vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění za zdaňovací období říjen 2016, prosinec 2016 a leden a února 2017 (evidované pod č. j. 2096261/19).

56. Je nutno zdůraznit, že sama žalobkyně v odvolacím řízení tvrdila výslovně, že předmětem plnění mělo být dodání pracovníků, a to v případě všech tří dodavatelů Wortex, Kopacil i Marzom. V průběhu odvolacího řízení žalobkyně toto tvrzení nijak nekorigovala, naopak dle argumentace obsažené v podání nazvaném „*Vyjádření se k Seznámení č. j. 41844/20/5300-21441-712599*“ (evidované pod č. j. 49116/20) na tomto tvrzení setrvala (žalobkyně totiž namítala, že pracovníci mohli být jejím dodavateli poskytnuti jiným dodavatelem, pročez nebylo nutné, aby sami dodavatelé žalobkyně měli zaměstnance). Posledním tvrzením žalobkyně v daňovém řízení tedy bylo to, že předmětem obdrženého plnění od dodavatelů Wortex, Kopacil a Marzom byli pracovníci, nikoliv služby. Žalovaný tedy nemohl pochybit, když by trval na tom, aby žalobkyně tedy prokázala, kteří pracovníci jí byli poskytnuti, pokud právě v poskytnutí pracovníků mělo spočívat plnění deklarovaných dodavatelů.
57. V případě, kdy by předmětem žalobkyni dodaného plnění měly být, jak by vyplývalo z přijatých daňových dokladů služby (práce na zpracování výrobků), nebylo dokazování prováděné daňovými orgány vedeno nesprávným směrem. Služby, jejichž přijetí žalobkyně do okamžiku podání odvolání deklarovala, totiž nutně musely provést určité osoby vykonávající činnost ve prospěch dodavatelů žalobkyně, aby pak tito dodavatelé mohli poskytnout plnění v podobě služeb žalobkyni. Existence těchto osob tak byla *conditio sine qua non* realizace plnění ve prospěch žalobkyně. Zaměření dokazování na osoby provádějící deklarované služby proto nebylo ze strany daňových orgánů nesprávné, zvláště když nutností existence těchto pracovníků žalobkyně sama argumentovala. Soud se zde zcela ztotožnil s tvrzením žalovaného, který tento uvedl v bodě 22 svého vyjádření k žalobě: „*Jak žalobce sám v žalobě připouští, žalovaný v bodě [82] žalobou napadeného rozhodnutí zcela správně uvedl, že zatímco v rámci daňového řízení žalobce předložil daňové a další doklady, které jako předmět plnění vymezují provedení prací různého druhu, resp. obsahují pouhý výčet výrobků s jejich jednotkovou cenou a množstvím, v podaném odvolání najednou žalobce uvedl, že předmětem plnění bylo poskytnutí pracovníků. Předmět plnění dle předložených dokladů, který byl zřejmý z daňového řízení, se tedy v*

odvolacím řízení pokusil změnit žalobce, nikoli žalovaný. Z žalobou napadeného rozhodnutí přitom vyplývá, že žalovaný posuzoval prokázání předmětu plnění dle předložených daňových dokladů, tj. provedení prací různého druhu. S výše uvedeným předmětem plnění ovšem zcela neodmyslitelně souvisí otázka, kdo dané práce pro žalobce ve skutečnosti provedl. Jak žalovaný zmínil v bodě [93] žalobou napadeného rozhodnutí, v případě, že žalobce neevidoval konkrétní pracovníky, kteří byli poskytnuti jeho deklarovanými dodavateli, a neevidoval ani množství jimi odvedené práce či vyprodukovaných výrobků, sám se dostal do důkazní nouze a vystavil se riziku, že jeho odpočty daně nebudou správcem daně aprobovány.“ Pokud tedy šlo o výsledek činnosti, která byla předmětem deklarovaného plnění, jednalo se o zpracování určitého počtu určitých výrobků. Jelikož žalobkyně nikdy netvrdila ani neprokazovala, jaké konkrétní výrobky byly v jakém konkrétním rozsahu zpracovány pro jejího odběratele jejími vlastními zaměstnanci a pracovníky dodavatelů, správně se nabízelo zabývat se tím, zda a kdo vůbec práce za dodavatele žalobkyně provedl. Pro ověření, zda služby mohly být žalobkyni poskytnuty v jí deklarovaném rozsahu, bylo nutné zabývat se i otázkou množství osob, které tyto služby měly poskytovat. Jinými slovy, deklarovaný rozsah služeb (tisíce kusů naprosto konkrétních výrobků měsíčně – srov. žalobkyní předložená vyúčtování týkající se deklarovaného množství vyrobených výrobků) mohl provést pouze určitý počet osob, jehož zjištění bylo nutné pro ověření, zda takový rozsah služeb tento počet osob byl objektivně schopný provést. Z bodu 68 napadeného rozhodnutí vyplývá, že daňové orgány argumentovaly neprokázáním osob, které za deklarované dodavatele práce provedly, v souvislosti s tím, že žalobkyně netvrdila ani neprokázala, jaké výrobky byly dodavateli zpracovány. Nedá se tedy konstatovat, že by daňové orgány pominuly, slovy žalobkyně, primární objekt dokazování (zpracované výrobky). Prokázala-li by žalobkyně, které výrobky zpracovali pracovníci dodavatelů (že zpracované výrobky od dodavatelů přebírala a jejich kvalitu kontrolovala), nebylo by již významné, kteří konkrétní pracovníci dodavatelů nebo jejich subdodavatelů práce provedli.

58. Žalobkyně rovněž brojila proti nestandardnímu požadavku daňových orgánů na předložení jmenného seznamu dodavatelů poskytnutých pracovníků.
59. Výše již bylo vyloženo, že daňové orgány po žalobkyni v průběhu daňového řízení nikdy nepožadovaly předložení jmenného seznamu pracovníků jako jediného důkazu, jímž by žalobkyně mohla unést ji tížící důkazní břemeno stran prokázání nároku na odpočet DPH. Žalobkyně měla prokázat údaje tvrzené na daňových dokladech, tj. že přijala deklarované plnění (konkrétní množství konkrétních typů zpracovaných výrobků) od svých dodavatelů, kdy vzhledem k tomu, že na plnění pro odběratele žalobkyně se kromě dodavatelů podíleli i zaměstnanci žalobkyně, nebylo možno vycházet z předmětu a rozsahu plnění přijatého odběratelem od žalobkyně. Žalobkyně nebyla nijak omezena v důkazních prostředcích a teoreticky se jich nabízelo mnoho – předávací či kontrolní protokoly, svědecké výpovědi atp. Daňové orgány proto nepochybily, pokud umožnily žalobkyni prokázat její tvrzení o počtu a druhu přijatých zpracovaných výrobků od dodavatelů i dokazováním skutečnosti, které osoby byly ve prospěch dodavatele pro žalobkyni činné, čímž by mohlo být zjištěno, že dodavatelé žalobkyně byli vůbec s to deklarované práce provést. Jinými slovy, napadené rozhodnutí není založeno na tom, že žalobkyně nepředložila jmenný seznam – jmenným seznamem daňové orgány argumentují toliko jako příkladem důkazního prostředku (vedle ostatních), kterým mohla žalobkyně pochybnosti sdělené jí správcem daně vyvrátit. Nad rámec zákonných povinností (úkolem daňových orgánů není radit daňovému subjektu,

předložením jakých důkazních prostředků má tento unést jej tížící důkazní břemeno), daňové orgány pouze zmínily, že jedním z takových důkazních prostředků by mohl být jmenný seznam pracovníků dodavatelů žalobkyně. Námitka tedy nebyla důvodná, shodně jako námitka nestandardnosti tohoto požadavku daňových orgánů, jeho rozporu s unijním právem a důsledkem spočívajícím v nemožnosti unesení důkazního břemene žalobkyní, neboť daňové orgány po žalobkyni v průběhu daňového řízení nepožadovaly jmenným seznam pracovníků jejich dodavatelů jako jediný možný důkazní prostředek prokazující žalobkyní tvrzený nárok na odpočet DPH. Nestandardností důkazního požadavku na jmenný seznam pracovníků žalobkyně argumentovala již v řízení pod sp. zn. 57 Af 16/2020. Zdejší soud k tomuto argumentu uvedl v bodě 78 rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 57 Af 16/2020-51, že „[A]rgumentuje-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.“. Soud neshledal žádné důvody, proč by se od tohoto dříve vysloveného závěru měl odchýlit. Ze shodných důvodů nebyla důvodná ani námitka, že se daňové orgány požadavkem na předložení jmenného seznamu pracovníků dopouštěly nepřípustného dotváření obchodní praxe.

60. Žalobkyně namítala, že daňové orgány v průběhu daňového řízení nijak nezpochybnilly plnění uvedené na žalobkyní přijatých daňových dokladech, pouze celé řízení koncentrovaly do opakovaného požadavku na identifikaci konkrétních pracovníků. Námitka je nedůvodná, protože, jak bylo výše uvedeno, daňové orgány právě přijetí plnění deklarovaného daňovými doklady dodavatelů žalobkyně zpochybnilly (viz body 34 až 48 napadeného rozhodnutí). Ostatně sama žalobkyně existenci pochybností daňových orgánů tvrdí v žalobě v úvodu bodu V: *„Pochybnosti o přijetí zdanitelných plnění lze shrnout do následujících skutečností: dodavatelé disponují z virtuálními sídly, nezveřejňují účetní závěrky, absentuje prezentace na internetu, jednatelé jsou nedohledatelní, a zejména, že tito dodavatelé neměli vlastní zaměstnance. Poslední pochybnost rezonuje prakticky v celém napadeném rozhodnutí a na tuto pochybnost se koncentrovaly daňové orgány.“* Žalobní námitka tedy nemohla být důvodná, neboť vychází z východiska, že daňové orgány nijak nezpochybnilly plnění uvedené na žalobkyní přijatých daňových dokladech, kdy opak je pravdou. Žalobkyně v bodě V žaloby však neuvádí všechny důvody pochybností vzniklých na straně daňových orgánů, které byly popsány v bodech 34 až 48 napadeného rozhodnutí – pomíjí totiž mj. rozpory v tvrzení žalobkyně a společnosti KOMA Tachov stran organizace a řízení pracovníků žalobkyně, kdy každý z nich tvrdil, že práci řídil ten druhý (blíže bod 38 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně v žalobě neuvedla nic konkrétního vůči opodstatněnosti těchto pochybností žalovaného, tedy nenamítala, že by daňové z těchto skutečností vyvodily nesprávné závěry o existenci pochybností. K odkazu žalobkyně na rozsudky SDEU ve věci FTI a ve věci CF soud uvádí, že odkaz na rozsudek FTI nemá souvislost s žalobní námitkou žalobkyně a že rozsudek CF se na rozdíl od posuzované věci týkal *pouhého nepodloženého podezření* daňové správy (viz výše popsané důvody vzniku pochybností o deklarovaném plnění).
61. Dále žalobkyně tvrdila, že v daňovém řízení opakovaně namítala, že pracovníci byli dodavatelům žalobkyně dodáváni jejich subdodavateli, tudíž dodavatelé žalobkyně nemuseli mít vlastní zaměstnance. Dle žalobkyně z rozsudku Vikingo vyplývá, že daňové orgány měly povinnost ověřit existenci subdodavatelského vztahu dodavatelů žalobkyně a případně tuto vyvrátit. Zároveň dle žalobkyně měl být v rozporu s rozsudkem Vikingo požadavek daňových orgánů na vlastní zaměstnance dodavatelů

žalobkyně.

62. Žalobkyní odkazovaný rozsudek Vikingo nebyl přílehlavý na projednávanou věc z důvodu odlišných rozhodných skutkových okolností. Z bodu 28 rozsudku Vikingo totiž vyplývá, že v této věci bylo prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění v podobě nákupu strojů společností Vikingo. V projednávané věci však došlo k odepření nároku žalobkyně na odpočet DPH z důvodu, že tato neprokázala, že vůbec přijala deklarovaná plnění v deklarovaném rozsahu, tedy že žalobkyně neprokázala, že jí její dodavatelé plnili tak, jak bylo tvrzeno v daňových dokladech – neprokázané zůstalo, zda vůbec a kdo deklarované plnění žalobkyni poskytl, protože se na plnění odběrateli podílela sama žalobkyně svými zaměstnanci, kdy rozsah takového jejího plnění nebyl tvrzen ani prokázán. V rozsudku Vikingo (bod 40 a 43) i SDEU zdůraznil, že nárok na odpočet DPH nelze odepřít, pokud jsou splněny jak formální, tak hmotněprávní podmínky nároku na odpočet. V bodě 46 rozsudku Vikingo SDEU doslova uvedl, že „[V] tomto ohledu je třeba uvést, že věcné podmínky nároku na odpočet jsou splněny pouze tehdy, pokud skutečně došlo k dodání zboží nebo poskytnutí služeb, jichž se předmětná faktura týká.“ Tyto podmínky ve věci Vikingo splněny byly (bod 45 rozsudku Vikingo), zatímco v projednávané věci splněny nebyly, resp. žalobkyně jejich splnění neprokázala, pročez došlo k odepření jejího nároku na odpočet DPH. Lze tedy uzavřít, že rozsudek Vikingo nebyl na projednávanou věc aplikovatelný, neboť v tomto případě řešeném SDEU bylo prokázáno skutečné dodání zboží a odepření nároku na odpočet DPH i přes splnění hmotněprávních podmínek tohoto nároku (bod 49), zatímco v projednávané věci nebyla fakticita deklarovaného uskutečnění zdanitelného plnění prokázána. Podpůrně lze dodat, že „[V] souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), a na ni navazující judikaturou Nejvyššího správního soudu, současně platí, že nárok na odpočet daně je spojen jen a pouze se skutečným zdanitelným plněním, tedy výhradně se skutečným dodáním zboží. Pokud ke skutečnému dodání zboží nedochází, nárok na odpočet daně nevzniká. Fiktivní plnění, tedy takové, které se odehrává toliko v rovině účetních a dalších dokladů, aniž by mělo reálný základ, nárok na odpočet daně nezakládá (viz rozsudek SDEU ve spojených věcech SGI a Valériane SNC proti Ministre de l'Action et des Comptes publics, ze dne 27. 6. 2018, C-459/17 a C-460/17, ECLI:EU:C:2018:501, zejména body 33 až 40, judikatura SDEU je dostupná na webu curia.europa.eu; z judikatury Nejvyššího správního soudu viz například rozsudek ze dne 14. 1. 2021, č. j. 9 Afs 118/2020-37). Obdobným případem, o jaký se jedná v nynější věci, se SDEU zabýval v rozsudku ve věci EN.SA. Srl, ze dne 8. 5. 2019, C-712/17, ECLI:EU:C:2019:374, v němž se vyjadřoval k nároku na odpočet DPH v rámci fiktivního kolotočového prodeje elektřiny, jehož účelem bylo toliko vykázání vyšších částek v účetnictví za účelem získání bankovních úvěrů. I v tomto případě SDEU zopakoval, že „[p]okud [...] nedošlo ke skutečnému dodání zboží nebo poskytnutí služby, nemohl vzniknout žádný nárok na odpočet [...] Mechanismus DPH je [...] vlastní, že fiktivní plnění nemůže založit nárok na odpočet této daně“. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2021, č. j. 3 Afs 116/2020-83, body 44 a 45).
63. Nedůvodnou je nutno s ohledem na výše uvedené shledat i argumentaci žalobkyně body 56 a 64 rozsudku Vikingo. Žalobkyní citované závěry se totiž týkají odepření nároku na odpočet DPH z důvodu daňového podvodu (srov. argumentace SDEU v bodě 56 usnesení ve věci Vikingo: „Soudní dvůr již konkrétně rozhodl, že správce daně obecně nemůže vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené

zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalosti či úniku u plnění na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady.“, a v bodě 64 tohoto usnesení: „Zadruhé takový důkazní režim, jaký je popsán v bodě 61 tohoto usnesení, na jehož základě je osobě povinné k dani odepřen nárok na odpočet, pokud zejména neuvede skutečnosti prokazující všechna plnění uskutečněná všemi účastníky tohoto řetězce a ekonomickou činnost těchto účastníků, a případně jí je přičteno, že tyto skutečnosti nelze ověřit, odporuje judikatuře připomenuté v bodech 50 až 58 tohoto usnesení, z níž plyne, že je na správci daně, aby v každém konkrétním případě právně dostačujícím způsobem na základě objektivních okolností prokázal, že se osoba povinná k dani dopustila daňového úniku nebo že věděla nebo měla vědět, že je dotčené plnění součástí daňového úniku, jehož se dopustil vystavitel faktury nebo jiný subjekt vystupující na předcházejícím stupni řetězce dodání zboží nebo poskytnutí služeb.“; důraz přidán zdejším soudem). V projednávané věci se však o daňový podvod nejednalo.

64. Žalobkyně se zároveň mýlila, pokud tvrdila, že bylo povinností daňových orgánů ověřit, případně vyvrátit, že dodavatelé žalobkyně nepřijali plnění, které žalobkyni fakturovali, od svých subdodavatelů. V souladu s výše popsaným rozložením důkazního břemene mezi daňové orgány a daňový subjekt to byla žalobkyně, kdo měl prokázat věcné podmínky odpočtu DPH, tedy že vůbec a od koho deklarované plnění přijala. Je samozřejmě možné, že deklarované plnění dodavatelé žalobkyně zajistili prostřednictvím subdodavatelů, ale v tomto směru daňové orgány netížilo důkazní břemeno, tj. nemusely vyšetřovat a prokazovat, zda tomu tak bylo či nebylo. Soud aprobejuje závěry žalovaného v bodě 93 napadeného rozhodnutí, že bylo na žalobkyni, aby prokázala, že deklarované plnění přijala, přičemž neevidovala-li žalobkyně ani pracovníky, které plnění provedli, ani výrobky, které měli takoví pracovníci zpracovat (bez ohledu na to, zda činnosti prováděli pro dodavatele žalobkyně nebo jejich subdodavatele), ocitla se žalobkyně tímto svým postupem logicky v důkazní nouzi. Žalobkyně v daňovém řízení žádné subdodavatele neoznačila a nenavrhlala žádné důkazy k jejich ověření, kdy se daňové orgány neúspěšně pokusily okolnosti plnění zjistit u dodavatelů žalobkyně. Daňové orgány se pokusily vytěžit jednatele společností Marzom, Kopacil (srov. průběh pokusů u jejich kontaktování shrnutý na str. 17 a 18 zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období listopadu 2016 č. j. 2123413/19/2314-00560-404823) i Wortex (srov. průběh pokusů u jeho kontaktování shrnutý na str. 14 a 15 zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období říjen 2016 č. j. 2123408/19/2314-00560-404823). Neúspěšnost těchto pokusů žalovaný shrnul v bodě 54 napadeného rozhodnutí, přičemž žalobkyně se tomu v žalobě nijak nevymezila. Daňové orgány tedy nepochybily, když na základě obecného tvrzení žalobkyně, že plnění mohlo být poskytnuto subdodavateli dodavatelů, požadovaly, aby to žalobkyně prokázala.
65. Žalobkyně dále uváděla, že v řízení bylo nesporné, že pro nedostatek vlastních zaměstnanců nemohla předmětná plnění provést, a že byla též nesporná existence osob podílejících se na zdanitelných přijatých plnění. Tomuto tvrzení nelze přisvědčit, neboť nebylo prokázáno, a v daňovém řízení tedy nebylo nesporné, zda vůbec a které osoby ve prospěch žalobkyně zpracovaly výrobky vymezené v přijatých daňových dokladech. Skutečnost, že nějaké osoby se na neurčeném předmětu a neurčeném rozsahu plnění podílely, nevede k závěru, že právě tyto osoby právě pro žalobkyni zpracovaly právě ty výrobky, které byly vymezeny v přijatých daňových dokladech. Pokud žalobkyně odkazovala na bod 84 napadeného rozhodnutí s tvrzením, že daňové orgány pouze polemizovaly se závěry žalobkyně namísto, aby vyvrátily její opakované závěry, je nutno

zdůraznit, že v bodě 84 napadeného rozhodnutí žalovaný pregnantně a logicky vysvětlil, proč je argumentace žalobkyně lichá – uvedl totiž, že neplatí, že by ty osoby ze seznamu KOMA Tachov, které nejsou zaměstnanci žalobkyně, měly být osobami, které za dodavatele žalobkyně (nebo jejich subdodavatele) pro žalobkyni provedly zpracování těch výrobků, které byly fakturovány daňovými doklady dodavatelů: „Z údajů obsažených na interním seznamu vedeném společností KOMA TACHOV je zřejmé, že v prostorách této firmy se na plnění ve prospěch uvedeného odběratele podíleli i pracovníci, kteří nebyli zaměstnanci odvolatele. Avšak v žádném případě nelze automaticky dovodit, jak činí odvolatel, že přebyteční pracovníci musejí nutně být pracovníci dodaní deklarovanými dodavateli. Naopak odvolatel mohl pracovníky, kteří se měli podílet na uskutečnění plnění pro odběratele KOMA TACHOV, získat kdekoliv a nikoliv nutně od formálně vykazovaných dodavatelů.“ Tomuto logickému závěru žalovaného nelze ničeho vytknout, z pouhého seznamu vedeného společností KOMA Tachov skutečně nelze dovodit, že pracovníci, kteří nebyli zaměstnanci žalobkyně, museli nutně být dodáni deklarovanými dodavateli nebo jejich subdodavateli, natož z něj nelze ani dovodit rozsah a předmět plnění, který tito pracovníci provedli. Shodně i žalovaný v bodě 53 napadeného rozhodnutí uvedl: „Současně nelze akceptovat tvrzení odvolatele, že by bylo možno redukcí vlastních zaměstnanců odvolatele obsažených v seznamu automaticky dospět k závěru, že zbylí pracovníci byli poskytnuti právě deklarovanými dodavateli odvolatele, společnostmi WORTOX, MARZOM a Kopacil. (...) Odvolací orgán konečně uvádí, že odvolatel nesdělil, jakým způsobem má být seznamem pracovníků předloženým společností KOMA TACHOV prokázán rozsah plnění přijatých od jednotlivých deklarovaných dodavatelů, kdy na seznamu absentují jednotlivými pracovníky odpracované hodiny, jakož i přehled konkrétních prací, které měly dané osoby vykonat.“

66. Dále žalobkyně namítala, že nemohla uvést konkrétní subdodavatele svých dodavatelů Wortox, Kopacil a Marzom, neboť tyto neznala.
67. Tyto námitky soud neshledal důvodnými. Povinností žalobkyně nebylo prokázat konkrétní subdodavatele svých dodavatelů, nýbrž primárně v souladu se svým tvrzením to, že přijala plnění s předmětem a v rozsahu deklarovaném daňovými doklady. Jakými důkazními prostředky toto tvrzení žalobkyně hodlala prokázat, bylo ponecháno zcela na její vůli. Soud opakuje, že daňové doklady se týkaly objemného, ale konkrétního plnění – šlo o konkrétní počet zpracovaných výrobků konkrétních charakteristik. Primárně není rozhodující to, kdo konkrétně (kteří konkrétní pracovníci) plnění provedl, ale to, zda plnění žalobkyně od třetí osoby vůbec přijala, zda jí ho někdo předal. Nemohla-li toto žalobkyně prokázat, daňové orgány se zabývaly tím, zda by to nemohlo být zjištěno údajem o osobách, které práce fakticky prováděly (k tomu byli ověřováni zaměstnanci dodavatelů). Důvod napadeného rozhodnutí tedy nespočívá v tom, že žalobkyně nebyla schopna uvést subdodavatele svých dodavatelů. Žalobkyni přitom nebylo nijak daňovými orgány bráněno v její důkazní aktivitě. Ve vztahu k žalobním tvrzením lze ještě dodat, že daňové orgány žádný požadavek na to, aby dodavatelé měli vlastní zaměstnance, nevznesly. K odkazu žalobkyně na rozsudek Glencore soud uvádí, že z žalobkyní vyňaté citace je zřejmé, že odpověď SDEU na položenou předběžnou otázku se týkala zcela odlišného skutkového stavu, a sice vázanosti správce daně skutkovými zjištěními a právními kvalifikacemi učiněnými v rámci souvisejících daňových řízení zahájených proti dodavatelům osoby povinné k dani, na nichž byla založena pravomocná rozhodnutí konstatující existenci úniku na DPH spáchaného těmito dodavateli. Taková právní otázka však v projednávané věci nevystala, když rozhodným pro posouzení

nároku žalobkyně na odpočet DPH nebyla vázanost daňových orgánů zjištěními učiněnými v jiných řízeních, ani existence daňového podvodu.

68. Žalobkyně poukázala i na to, že skutečnost, že žalobkyně nepředložila jmenný seznam pracovníků poskytnutých dodavateli Kopacil, Marzom a Wortex nijak nevykloučila, že se o subdodavatelský vztah nejednalo a jednat nemohlo. Bylo na žalovaném, aby tyto skutečnosti ověřil, neboť měl k dispozici jejich kontrolní hlášení, čímž si mohl ověřit deklarované nároky na odpočet daně, shodně jako měl k dispozici nástroje, kterými bylo možno ověřit totožnost osob, jejich pracovní povolení, místo jejich pobytu a jejich zaměstnavatele. Důkazní standard vyžadovaný žalovaným tak byl v rozporu s unijním právem, neboť přenesl kompletní kontrolní mechanismy na žalobkyni a vyžadoval důkazní standard, který byl nejenže neobvyklý, neboť žalovaný konkrétně určuje, které důkazní prostředky vyžaduje k prokázání nároku na odpočet daně.
69. K této námitce předně soud uvádí, že jak je uvedeno výše, důkazní břemeno stran prokázání subdodavatelského vztahu tížilo s ohledem na její tvrzení plně žalobkyni. Žalovaný na žalobkyni nepřenesl kompletní kontrolní mechanismy na žalobkyni a nevyžadoval žádný neobvyklý důkazní standard, protože žalobkyni neurčoval, kterými důkazními prostředky může svá tvrzení prokázat. Jistě, dodavatelé mohli plnit své závazky prostřednictvím subdodavatelů, ale byla to žalobkyně, kdo tvrdila, že od dodavatelů přijala deklarované plnění a že dodavatelé k němu využili subdodavatele, proto to měla i prokázat. Co se týká rozporu důkazního standardu vyžadovaného žalovaným s unijním právem, vyplývá z unijního práva právě opačný závěr. Z rozsudků Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 11. 2018, ve věci C-664/16, *Vadan*, bod 43, či ze dne 11. 11. 2021, ve věci C-281/20, *Ferimet SL*, bod 38, vyplývá, že je na osobě povinné k dani, která uplatňuje nárok na odpočet DPH, aby doložila, že splňuje požadavky pro to, aby jí tento nárok vznikl. I z unijního práva tedy vyplývá povinnost daňového subjektu prokázat nárok na odpočet DPH.
70. V další části žalobní argumentace žalobkyně namítala, že s ohledem na to, že společnost KOMA Tachov evidovala osoby vstupující do areálu, v němž mělo ze strany žalobkyně docházet ke zpracování výrobků, které dodávala svým odběratelům, daňové orgány mohly tyto osoby zjistit ze seznamu KOMA Tachov a ověřit přes cizineckou policii, úřady práce, ČSSZ (místo pobytu, povolení k pobytu, nahlášení k zaměstnavateli). Námitka nebyla důvodná.
71. Soud na okraj poznamenává, že argumentace žalobkyně seznamem osob, které evidovala společnost KOMA Tachov, znevěrohodňuje námitku žalobkyně, že existence jmenných seznamů pracovníků je v obchodních vztazích nestandardní. V bodech 59 až 66 napadeného rozhodnutí žalovaný vyjevil, k jakým závěrům stran existence zaměstnanců jednotlivých dodavatelů žalobkyně dospěl (jejich existenci prověřoval u Pražské správy sociálního zabezpečení, Úřadu práce i u správce daně místně příslušného těmto dodavatelům). Významným byl zejm. závěr žalovaného v bodě 66 napadeného rozhodnutí: „*Správce daně disponuje seznamy osob, které se nacházely na pracovišti odběratelů odvolatele, a to společností KOMA TACHOV a Kermi s.r.o. (viz č. j. 1110142/17/2300-00490-402964, č. j. 1493829/17/2314/00560-404823) a pracovaly zde pod hlavičkou odvolatele. Tyto seznamy nerozlišují, která osoba byla v předmětném období zaměstnancem odvolatele či která byla případně poskytnuta společností WORTOX, MARZOM či Kopacil. Správce daně zjistil, že na seznamech se nenachází žádný ze zaměstnanců společnosti WORTOX ani společnosti MARZOM evidovaných u PSSZ (viz body*

[59] a [62]).“ (důraz přidán zdejší soudem). Z uvedeného je tak zcela zřejmé, že daňové orgány prověřovaly, zda některé osoby uvedené na seznamu osob nacházejících se v areálu společnosti KOMA Tachov byli zaměstnanci dodavatelů žalobkyně (ve vztahu k dodavateli Kopacil žalovaný v bodě 64 napadeného rozhodnutí uvedl, že tato dle sdělení České správy sociálního zabezpečení nebyla ve zdaňovacím období listopad 2016 registrována v registru zaměstnavatelů). Pro úplnost soud dodává, že vůči těmto závěrům žalovaného se žalobkyně nijak nevymezila. *„Správce daně nemá povinnost 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, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými.“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30). Nebyly to tedy daňové orgány, kdo byl povinen na jisto postavit, že osoby, které nebyly zaměstnanci žalobkyně, a zároveň se nacházely v areálu společnosti KOMA Tachov, byly těmi osobami, které prováděly práce za subdodavatele dodavatelů žalobkyně nebo za dodavatele. Naopak žalobkyně byla povinna prokázat naplnění skutkových okolností svědčících o jejím nároku na odpočet DPH.

72. Pokud žalobkyně namítala, že měl žalovaný ze seznamu KOMA Tachov vyloučit zaměstnance žalobkyně a u zbývajících osob provést šetření u příslušných úřadů za účelem jejich pobytu a zaměstnavatele, pak je nutno jednak uvést, že se takového postupu žalobkyně v odvolacím daňovém řízení nedomáhala a důkazy v tomto směru nenavrhovala, a dále, že v tomto směru daňové orgány netížilo důkazní břemeno, a konečně, že rozsah údajů označujících jednotlivé osoby (jméno) v seznamu znemožňoval, aby ohledně nich daňové orgány činily dotazy na jiné správní orgány. K námitce žalobkyně, že i jmenný seznam pracovníků, kteří deklarované plnění provedli, by neprokázal jejich vztah s dodavateli žalobkyně, soud uvádí, že v tom má žalobkyně pravdu – vedle toho, že by takový seznam osvědčil, že se žalobkyně zajímala o to, jaké práce jí dodavatelé fakturují, by seznam mohl vést (z jejich výpovědí nebo dotazem na úřad práce nebo ČSSZ) ke zjištění, zda vůbec pro někoho, příp. pro koho tito pracovníci pracovali, a jaké konkrétní práce provedli a komu je předali. Pokud žalobkyně argumentovala rozsudkem Gábor Tóth, pak nešlo o argumentaci případnou, protože důvodem pro odepření nároku na odpočet na dani v posuzované věci na rozdíl od věci Gábor Tóth nebyla účast žalobkyně na podvodném jednání a nárok na odpočet jí nebyl odepřen z důvodu, že neověřila, zda a jaký právní vztah existoval mezi pracovníky v areálu KOMA Tachov a dodavateli žalobkyně.
73. Žalobkyně dále ve vztahu k jí zajištěným důkazům, svědčícím o existenci subdodavatelského vztahu mezi dodavateli žalobkyně a jejich subdodavateli, odkázala na protokol o sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 11. 1. 2017, č. j. 14818/17/2302-60561-401185, kde obchodní společnosti LUCK EVER s.r.o. (dřívější dodavatel žalobkyně; dále jen „Luck Ever“) byl uznán nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele Kopacil, a to za zdaňovací období červenec 2016. Z tohoto mělo podle žalobkyně vyplývat, že obchodní společnost Luck Ever byl uznán nárok na odpočet DPH, kdy obchodní společnost Kopacil byla kontaktní, a tento nárok byl uznán na základě shodných důkazů, jakými disponovala žalobkyně (jednalo se o daňové doklady, přílohy těchto daňových dokladů, hotovostní úhrady plateb, uzavřenou smlouvu a daňové doklady vydané).
74. Soud k tomuto okruhu žalobních námitek uvádí, že jej neshledal důvodným. Předně soud uvádí, že žalobkyně takovou námitku v daňovém řízení nevznesla, tudíž daňové

orgány nemohly pochybit tím, že se jí nevěnovaly. Žalobkyní poukazovaný protokol o sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností se dle tvrzení žalobkyně týkal odlišného zdaňovacího období, než kterých se týkal projednávaný případ, a nároku daňového subjektu odlišného od žalobkyně. Tvrzení žalobkyně, že byly shodné důkazy v případě Luck Ever a v projednávaném případě, nebylo prokázáno a je vyloučeno (doklady z podstaty věci nemohou být stejné). Pokud by byly doklady obdobné (např. stejného charakteru zde obsažených údajů), žalobkyně to neprokázala. Tudiž soud nemohl mít za to, že šlo o případy shodné v podstatných skutkových okolnostech, které by mohly zakládat důvodnost námitky nedůvodné odlišné správní praxe, a to i ve vztahu k žalobnímu tvrzení, že kontrolní hlášení jsou daňovými orgány standardně využívány jako důkaz. Soud dodává, že „[S]právce 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)]“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 43/2020-35).

75. Nedůvodnou byla i námitka žalobkyně stran vědomosti daňových orgánů o celém dodavatelsko-odběratelském řetězci, který daňové orgány mohly v řízení prověřit. Tuto vědomost měly daňové orgány nabýt prostřednictvím nespécifikovaných zajišťovacích příkazů. Povinností daňových orgánů však nebylo zjišťovat, jaké dodavatelsko-odběratelské vztahy se v tomto řetězci odehrávaly. Jak je uvedeno výše, povinností daňových orgánů bylo prokázat vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností. Toto důkazní břemeno daňové orgány unesly již tím, že prokázaly, že dodavatelé žalobkyně neměli v předmětných zdaňovacích obdobích zaměstnance, resp. že žádní z jejich zaměstnanců nebyli evidováni na seznamu společnosti KOMA Tachov, a zjistily existenci rozporů v tvrzeních žalobkyně a KOMA Tachov ve vztahu k organizaci a kontrole prací, které byly fakturovány spornými daňovými doklady.
76. Žalobkyně dále brojila proti závěru daňových orgánů o rizikovosti svých dodavatelů.
77. Tyto námitky soud neshledal důvodnými. Důvodem napadeného rozhodnutí totiž bylo, že žalobkyně neprokázala, že přijala plnění deklarovaného předmětu a rozsahu od deklarovaných dodavatelů, poté co o tom vyjádřil správce daně důvodné pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalovaný neoznačil v napadeném rozhodnutí dodavatele žalobkyně za rizikové. Mířila-li námitka žalobkyně k tomu, že žalovaný neprokázal důvodné pochybnosti o existenci deklarovaného plnění, šlo o námitku nedůvodnou: Správce daně výzvami specifikovanými v bodě 34 napadeného rozhodnutí v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přenesl na žalobkyni důkazní břemeno, kdy vzniklé pochybnosti o skutečném přijetí deklarovaných plnění od deklarovaných dodavatelů v deklarovaném rozsahu a předmětu, odůvodnil pěti důvody: (1) podmínky na straně dodavatelů pro poskytování šetřených plnění žalobkyni – nedostatek pracovníků potřebných pro poskytnutí plnění, (2) podezřelé fungování dodavatelů - virtuální sídlo, nezveřejňování účetních závěrek, nekontaktnost, nedohledatelnost jednatelů dodavatelů, (3) rozpory týkajících se kontroly práce provedené pracovníky dodavatelů žalobkyně, (4) nakládání s finančními prostředky na bankovním účtu žalobkyně a (5) způsobu úhrady plnění přijatých od deklarovaných dodavatelů. Jednotlivé důvody byly žalovaným podrobněji popsány v bodech 36 až 47 napadeného

rozhodnutí. S těmito závěry žalovaného se soud ztotožňuje, aprobejuje je a odkazuje na ně.

78. 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 důvodu (1) a (3). Daňové orgány srozumitelně a logicky vysvětlily, že dodavatelé nemohli žalobkyni plnění poskytnout vzhledem k objemu plnění a personálním kapacitám dodavatelů (viz bod 37 napadeného rozhodnutí), současně že ohledně organizace, řízení a kontroly poskytli rozporná vyjádření žalobkyně, zaměstnanci žalobkyně a odběratel KOMA Tachov (viz bod 38 napadeného rozhodnutí). S žádným z uvedených důvodů žalobkyně nepolemizovala. Závěr, že tato zjištění vzbuzují pochybnost o faktickém přijetí plnění v deklarovaném rozsahu, je logický. Je nutno zdůraznit, že jde o pochybnost, nikoli jistotu. Lze shrnout, že daňové orgány prokázaly důvodné a vážné pochybnosti o deklarovaném přijatém plnění již jen prokázáním důvodu pochybností (1) a (3). Jinak řečeno, i jen důvody pochybností (1) a (3) byly schopny obstát samy o sobě, i kdyby důvody (2), (4) a (5) dány nebyly. Vzhledem k tomu veškerá argumentace žalobkyně vyvracející podezřelost fungování svých dodavatelů (virtuálnost sídla, nezveřejňování účetních závěrek a absence webových stran), tj. důvod (2) pochyb, nemůže vést k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
79. Soud obiter dictum uvádí, že nemá za to, že by nezveřejňování účetních závěrek, nebo absence prezentace na internetu, mohlo 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 tento závěr nemá žádný odraz v závěru o nedůvodnosti této žalobní námitky, protože daňové orgány neodůvodnily své rozhodnutí samotným nezveřejňováním závěrek 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, které soud v předchozím bodě aproboval. Jinak řečeno, i když by jako důvody zakládající pochyby nezveřejňování závěrek 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, kdo kdy zveřejnil jakou účetní závěrku a nakolik patří webové stránky k obvyklému výkonu podnikání.
80. Žalobkyně dále poukazovala na to, že se svými dodavateli měla uzavřenou písemnou formu smlouvy, která nebyla obecná, neboť obsahovala všechna potřebná ujednání pro identifikaci jak konkrétního dodavatele, tak předmětu plnění. Práce žalobkyně byly variabilní, neboť tyto vykonávala dle požadavků svých odběratelů. Hodnocení těchto smluv provedené žalovaným zcela opomnělo, že výstupem smlouvy byl vždy konkrétní daňový doklad včetně přílohy, na které se předmět plnění výslovně nacházel.
81. Z bodů 41 a 48 napadeného rozhodnutí, jejichž správnost žalobkyně v žalobě nenapadala, žalovaný ve vztahu k dodavatelům Wortex a Kopacil uvedl, že žalobkyně daňovým orgánům žádnou písemnou smlouvu nepředložila. Ve vztahu k dodavateli Marzom žalobkyně písemnou smlouvu předložila a žalovaný ji hodnotil v bodě 43 napadeného rozhodnutí. Soud se ztotožňuje se zde uvedeným závěrem žalovaného, že „*se v případě*

smluv jedná o dokument toliko formálního a zcela obecného charakteru, který pouze zakotvuje povinnost dodavatele provádět pro odvolatele práce různého druhu a vyrábět různé druhy výrobků, k čemuž bude využívat zaměstnance v pracovním nebo obdobném poměru, nebo jiné podnikatelské subjekty. Bez další specifikace pracovníků dodavatele a jimi vykonaných prací nejsou smlouvy způsobilé k prokázání reálného přijetí šetřeného plnění odvolatelem.“ Žalobkyně nepolemizovala se závěrem, že smlouva neobsahovala konkrétní údaje o plnění, které měl Marzom poskytnout žalobkyni. Avšak to není důvodem pro odepření nároku na odpočet – pro plnění deklarované daňovými doklady nemusela být písemná smlouva uzavřena vůbec, ale vždy (i kdyby existovala naprosto konkrétní smlouva) by musela v případě důvodných pochybností správce daně žalobkyně prokázat, že přijala deklarované plnění. Jakákoli písemná smlouva bez ohledu na její obecnost či konkrétnost, uzavřená logicky vždy před přijetím plnění, nemohla vést k unesení důkazního břemene žalobkyní stran jí tvrzeného nároku na odpočet DPH, tedy k prokázání fakticity deklarovaného plnění v deklarovaném rozsahu od deklarovaných dodavatelů, resp. užití tohoto v rámci žalobkyniny ekonomické činnosti.

82. V neposlední řadě žalobkyně namítala i to, že její odběratelé daň na výstupu řádně přiznali a zjevně došlo ke stanovení daně na výstupu v souladu s jejich daňovým tvrzením, kdy dodavatelé žalobkyně tato plnění přiznali rovněž v kontrolních hlášeních.
83. Námitka, že tím, že její dodavatelé přiznali daň na výstupu a plnění vykázali ve svých kontrolních hlášeních, bylo prokázáno, že se plnění fakticky uskutečnilo, nebyla důvodná.
84. Předně je třeba opětovně zopakovat, že k odepření nároku žalobkyně na odpočet DPH z obdržených zdanitelných plnění daňové orgány přistoupily proto, že panovaly vážné a důvodné pochybnosti o faktickém přijetí deklarovaných plnění v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem. 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). I kontrolní hlášení je jedním z dokladů formálně prokazujících uskutečnění zdanitelného plnění dodavatelem ve prospěch odběratele, které 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. Formální účetní doklady tedy nemohou být s to prokázat existenci skutečného zdanitelného plnění. Kontrolní hlášení dodavatelů žalobkyně vzhledem k jejich obsahu z povahy věci nemohla jakkoli osvědčit, zda dodavatelé žalobkyně přijali od svých subdodavatelů plnění, které fakturovali spornými daňovými doklady žalobkyni. Pro přiznání nároku na odpočet DPH je primárně rozhodující, zda

žalobkyně prokázala přijetí plnění právě takového plnění, které je deklarováno daňovým dokladem. 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). Soud shrnuje, že ani zahrnutím deklarovaných plnění dodavateli žalobkyně do jejich kontrolních hlášení a daňových přiznání nemohla být prokázána faktická stránka realizace zdanitelných plnění ve prospěch žalobkyně deklarovanými dodavateli v deklarovaném rozsahu a deklarovaným způsobem. Konečně s ohledem na to, že nebylo prokázáno reálné uskutečnění zdanitelného plnění, nebylo na místě zabývat se podvodem na DPH. Východisko žalobkyně, že ponecháním daně na výstupu deklarovaly daňové orgány faktické poskytnutí deklarovaného plnění, nemá oporu v právních předpisech ani judikatuře.

85. Co se týče odkazu žalobkyně na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2019, č. j. 3 Afs 308/2017-52, a ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24, vykládá je soud tak (viz i rozsudek ze dne 17. 6. 2020, č. j. 2 Afs 347/2018-51), 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. 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, tvrdila jen, že dodavatelé daň uplatnili na výstupu a uvedli v kontrolních hlášeních. V posuzovaném případě sporná zdanitelná plnění nebyla žalovaným skutkově kvalifikována, nýbrž žalovaný jen dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že od deklarovaných dodavatelů přijala deklarované plnění. Jinými slovy, žalovaný nedošel ke skutkovému závěru, že žalobkyně deklarované plnění nepřijala, nýbrž že neprokázala, že ho přijala. Tento důkazní výsledek přitom určila vlastní procesní aktivitou sama žalobkyně. Z obsahu spisu nevyplývalo, že by u dodavatelů žalobkyně byla pro rozhodné období provedena daňová kontrola. Nebylo tedy zjištěno, že daňové orgány deklarované plnění ze strany dodavatelů žalobkyně v její prospěch posoudily v různých daňových řízeních různě.
86. Pokud žalobkyně v žalobě namítala nepoužitelnost rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012-40, vzhledem k aktuální regulaci kontrolními hlášeními, pak soud se shoduje se žalovaným, že z aktuální judikatury kasačního soudu nevyplývá, že se důkazní situace i aktivita jednotlivých daňových subjektů nemůže v jednotlivých daňových řízeních lišit s důsledkem rozdílných skutkových závěrů, a to bez ohledu na nově aplikovaný institut kontrolních hlášení.
87. Soud se nevyjadřuje k žalobnímu hodnocení kvalit rozsudků zdejšího soudu ze dne 18. 3.

2021, č. j. 57 Af 16/2020-51, a ze dne 22. 10. 2019, č. j. 57 Af 10/2019-63, kdy k posouzení zákonnosti rozsudků zdejšího soudu je povolán toliko Nejvyšší správní soud. Zdejší soud se vždy snaží poctivě posoudit žalobní námitky a přesvědčivě odůvodnit, proč o nich uvažil tak, jak uvažil.

88. Soud závěrem shrnuje obecná východiska, která ho vedla k výše popsanému posouzení důvodnosti žaloby žalobkyně, a to zejména ve vztahu k recentní judikatuře SDEU vztahující se k výkladu Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a zásady daňové neutrality.
89. Nárok na odpočet DPH vznikne za splnění dvou okruhů podmínek. Prvním okruhem jsou podmínky formální a druhým okruhem jsou podmínky hmotněprávní (neboli věcné). Nárok na odpočet daně je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být omezen, pokud osoby povinné k dani dodrží věcné i formální podmínky (viz body 40, 43 rozsudku Vikingo, nebo bod 26 rozsudku Ferimet, nebo bod 24 rozsudku Kemwater). Formální podmínce je učiněno za dost, pokud daňový subjekt disponuje daňovým dokladem se stanovenými náležitostmi. Vedle toho hmotněprávní podmínky spočívají v tom, že daňový subjekt jako osoba povinná k dani přijal zdanitelné plnění od jiné osoby povinné k dani a použil ho pro uskutečnění své ekonomické činnosti (viz body 26 nebo 37 rozsudku Ferimet). Ve vztahu k hmotněprávním podmínkám musí tedy daňový subjekt prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i to, že mu plnění poskytl subjekt, který je osobou povinnou k dani (viz bod 43 rozsudku Vikingo nebo bod 37 rozsudku Ferimet nebo bod 25 rozsudku Kemwater). Daňovému subjektu nelze odepřít odpočet DPH v případě prokázaného přijetí zdanitelného plnění z důvodu, že daňové orgány prokázaly, že vystavitel faktur nemohl (např. kvůli nedostatku potřebných materiálních a lidských zdrojů) plnění poskytnout – rozhodné je, zda byl skutečný poskytovatel plnění osobou povinnou k dani. Závěr uvedený v předchozí větě je však podmíněn tím, že bylo prokázáno, že osoba povinná k dani skutečně od třetí osoby přijala deklarované plnění (viz body 39, 49, 63 a 66 rozsudku Vikingo). Jak uvedl SDEU v bodě 46 rozsudku Vikingo, „[...] *věcné podmínky nároku na odpočet jsou splněny pouze tehdy, pokud skutečně došlo k dodání zboží nebo poskytnutí služeb, jichž se předmětná faktura týká.*“ Je-li prokázáno, že daňový subjekt přijal od třetí osoby zdanitelné plnění, musí prokázat, že takové plnění přijal od osoby povinné k dani (viz body 37, 38 a 39 rozsudku Ferimet nebo bod 34 rozsudku Kemwater). Skutečnost, zda daňový subjekt přijal zdanitelné plnění právě od osoby povinné k dani, je jednou z věcných podmínek nároku na odpočet daně, kterou musí prokázat daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet - toto neplatí v případě posouzení věci jako úniku na dani, kde leží důkazní břemeno na straně daňových orgánů (viz body 41 až 44 a bod 50 rozsudku Ferimet nebo bod 36 rozsudku Kemwater). Daňový subjekt nemusí prokázat, že osoba, od níž přijal prokázané plnění, byla osobou povinnou k dani jediné v případě, že důkazy o tom mají k dispozici daňové orgány, např. proto, že objem a cena přijatého zboží či služeb samy o sobě vedou k závěru, že takto vzniklý obrát dodavatele nemůže být od daně osvobozen (viz body 38 a 39 rozsudku Kemwater). Jinými slovy, nebyl-li skutečný dodavatel identifikován, musí být uplatnění nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani odepřeno, pokud s ohledem na skutkové okolnosti a navzdory informacím, jež tato osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl tento dodavatel postavení osoby povinné k dani (viz bod 42 rozsudku Kemwater). Přitom otázka, zda DPH splatná za předchozí nebo následné poskytnutí zdanitelné plnění byla nebo nebyla zaplácena do

veřejného rozpočtu, nemá vliv na nárok osoby povinné k dani na odpočet DPH na vstupu – zjištění existence ztráty daňových příjmů nebo dobré víry daňového subjektu není pro posouzení nároku na odpočet DPH relevantní (viz body 42 a 62 rozsudku Vikingo nebo body 56, 57 a 58 rozsudku Ferimet).

90. Soud tedy konstatuje, že daňový subjekt tíží v případě existence pochybností daňových orgánů podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důkazní břemeno ohledně věcné podmínky nároku na odpočet na dani mj. v tom rozsahu, že pro uskutečnění své ekonomické činnosti přijal od jiné osoby zdanitelné plnění v rozsahu a s předmětem uvedeným na daňovém dokladu. Neprokáže-li to daňový subjekt, musí mu být nárok na odpočet daně odepřen, a to bez ohledu na to, zda došlo ke ztrátě daňových příjmů, nebo na dobrou víru daňového subjektu.
91. V posuzované věci tížilo žalobkyni důkazní břemeno ve vztahu věcným podmínkám nároku na odpočet DPH vzhledem k výzvám správce daně, jimiž vyjádřil své důvodné pochybnosti, na prokázání primárně (mj.) skutečného přijetí deklarovaného plnění (zda tedy vůbec plnění přijala od třetí osoby). Jinými slovy, v posuzované věci nebylo jediným důvodem neuznání nároku na odpočet neprokázání osoby konkrétního poskytovatele přijatého plnění, nýbrž i to, že nebylo prokázáno, že žalobkyně vůbec deklarované plnění (v rozsahu a předmětu uvedeném na daňových dokladech) od třetí osoby přijala (viz např. body 35 nebo 70 napadeného rozhodnutí). Šlo především o to, že plnění, které žalobkyně poskytla svému odběrateli KOMA Tachov, bylo nesporně provedeno z nezjištěné části i pracovníky samotné žalobkyně. Jinými slovy, v daňovém řízení žalobkyně neprokázala, zda a jaké konkrétní plnění a v jakém konkrétním rozsahu jí poskytla třetí osoba, aby takové plnění mohlo být porovnáno s přijatými daňovými doklady, u nichž žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně. Odpočet daně jí tedy správně nebyl přiznán.
92. Žalobní námitky vztahující se k tomu, zda a jak dodavatelé předmětná plnění vykazali ve svých daňových tvrzeních, byly tedy právně irelevantní, protože daňové orgány žalobkyni nepřičítaly účast na podvodu na dani, tudíž nemohlo dojít k porušení zásady neutrality. V posuzovaném případě nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH. Zásadu daňové neutrality nelze vykládat tak, že ačkoli není daňovým subjektem prokázáno přijetí deklarovaného zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu a předmětu, 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 totiž mj. existence skutečného zdanitelného plnění.
93. Případ žalobkyně je skutkově odlišný od věcí řešených rozsudky Vikingo, Ferimet nebo Kemwater, protože na rozdíl od případu žalobkyně v těchto věcech projednávaných SDEU daňové subjekty prokázaly, že přijaly zdanitelné plnění v rozsahu a předmětu dle daňového dokladu – spor byl jen o tom, který subjekt plnění dodal, lépe řečeno jaké postavení tento subjekt měl nebo mít musel (zda šlo o osobou povinnou k dani).
94. S ohledem na výše uvedené tedy soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VI.

Náklady řízení

95. Soud žalobkyni nepřiznal náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario). Ani žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, publ. pod č. 3228/2015 Sb. NSS) a navíc jejich přiznání ve vyjádření k žalobě nepožadoval.

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 20. ledna 2022

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu