



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **KOLASOL s.r.o.**, IČ 02714779, se sídlem Slovanské údolí 233/16, Plzeň, zast. JUDr. Zdeňkem Veberem, advokátem, se sídlem Purkyňova 593/10, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2020, č. j. 13601/20/5300-21441-712599, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 18. 3. 2021, č. j. 57 Af 16/2020 - 51,

t a k t o :

- I. V řízení o kasační stížnosti **se pokračuje.**
- II. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 18. 3. 2021, č. j. 57 Af 16/2020 - 51, **se zrušuje.**
- III. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 4. 2020, č. j. 13601/20/5300-21441-712599, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- IV. V řízeních o kasační stížnosti a o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 4. 2020, č. j. 13601/20/5300-21441-712599, **je** žalovaný **povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů ve výši 32.684 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Zdeňka Vebera.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1]Žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 4. 2020, č. j. 13601/20/5300-21441-712599, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 25. 2. 2019, č. j. 300268/19/2301-51522-402477, č. j. 306064/19/2301-51522-402477, č. j. 306093/19/2301-51522-402477, č. j. 306104/19/2301-51522-402477, č. j. 306115/19/2301-51522-402477, č. j. 306133/19/2301-51522-402477, č. j. 306142/19/2301-51522-402477 a č. j. 306154/19/2301-51522-402477, kterými byla podle § 147 a § 143 daňového řádu žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce února 2016 ve výši 762.169 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu stanovena povinnost uhradit penále ve výši 152.433 Kč, za zdaňovací období měsíce března 2016 doměřena DPH ve výši 791.985 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 158.397 Kč, za zdaňovací období měsíce dubna 2016 doměřena DPH ve výši 1.011.101 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 202.220 Kč, za zdaňovací období měsíce května 2016 doměřena DPH ve výši 924.098 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 184.819 Kč, za zdaňovací období měsíce června 2016 doměřena DPH ve výši 986.997 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 197.399 Kč, za zdaňovací období měsíce července 2016 doměřena DPH ve výši 609.016 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 121.803 Kč, za zdaňovací období měsíce srpna 2016 doměřena DPH ve výši 839.168 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 167.833 Kč a konečně za zdaňovací období měsíce září 2016 doměřena DPH ve výši 903.820 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 180.764 Kč.

[2]Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 18. 3. 2021, č. j. 57 Af 16/2020 - 51, žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl.

[3]V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve konstatoval, že žalovaný řádně vysvětlil své pochybnosti o naplnění podmínek pro přiznání žalobkyní nárokovaných odpočtů DPH. S jeho závěry ostatně žalobkyně polemizovala, rozhodnutí žalovaného tak není nepřezkoumatelné. V bodě 52 odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný také vyhodnotil provedené dokazování, což žalobkyně dále rozporovala. Krajský soud následně s odkazem na příslušnou právní úpravu citoval relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt. Popsal také způsob, jakým daňový subjekt prokazuje uskutečnění zdanitelného plnění i proces případného zpochybnění předložených daňových dokladů správcem daně.

[4]Krajský soud dále uvedl, že podle obsahu daňového spisu správce daně vyzval žalobkyni výzvou ze dne 24. 5. 2019, č. j. 1518702/19/2201-61565-307365 (dále jen „výzva k prokázání skutečností“), aby prokázala, že od společností Luck Ever s.r.o. (dále jen „společnost Luck Ever“), Kopacil plus s.r.o. (dále jen „společnost Kopacil“) a Wortex spol. s r.o. (dále jen „společnost Wortex“) přijala plnění v rozsahu a způsobem deklarovaným v předložených daňových dokladech. Správci daně totiž vznikly pochybnosti o uskutečnění plnění zaměstnanci žalobkyně a jejích dodavatelů, neboť v průběhu osmi kalendářních měsíců roku 2016 měli dodavatelé žalobkyni poskytnout plnění spočívající v provedení prací v úhrnné hodnotě základu daně ve výši 32.515.985 Kč. Společnosti Luck Ever a Kopacil navíc neměly v rozhodné době podle úředních evidencí žádné zaměstnance a společnost Wortex zaměstnávala jen 14 osob s průměrným

pokračování

vyměřovacím základem zhruba 1.000 Kč. Dalším důvodem pro vznik pochybností správce daně byla skutečnost, že uvedení dodavatelé tvořili 90 až 96 % veškerých plnění přijatých žalobkyní v posuzovaném zdaňovacím období, přičemž uvedený rozsah i podíl na zdanitelném plnění od jednotlivých dodavatelů byl stejný i tehdy, když jednoho z dodavatelů žalobkyně nahradili jiní dva dodavatelé. Krajský soud následně popsal další pochybnosti správce daně týkající se nekontaktnosti společností Kopacil a Wortex. Správci daně se rovněž z žalobkyní předložených dokladů nepodařilo zjistit obsah smluv uzavřených s předmětnými dodavateli a pojal pochybnosti ohledně hotovostních úhrad za plnění od společnosti Luck Ever, kdy zároveň ostatním dodavatelům žalobkyně za plnění neuhradila nic. Rovněž neprokázala, že k plnění došlo deklarovaným způsobem, pokud rezignovala na svou povinnost zjišťovat, kteří pracovníci dodavatelů vykonávali v pronajatých prostorech jakou práci, a to v situaci, kdy za ně žalobkyně nesla odpovědnost včetně případné povinnosti nahradit vzniklou škodu. Vystaly tak značné rozpory mezi objemem přijatých a dodaných plnění, což dostatečně nevysvětlily ani výslechy svědků V. V. H. a S. Žalobkyně se zároveň při posuzovaných obchodních transakcích nechovala standardně a vůbec nekontrolovala přijatá zdanitelná plnění.

[5]Podle krajského soudu žalovaný řádně vysvětlil povahu pochybností správce daně, přičemž je rozdělil na dva okruhy. Jednak šlo o nestandardní charakter čerstvě vzniklých dodavatelů Luck Ever a Kopacil ve spojení se skutečností, že předmětní dodavatelé žalobkyně uskutečnili více než 90 % jejich přijatých zdanitelných plnění. Dále se jednalo o skutečnost, že uvedení dodavatelé neměli dostatek zaměstnanců k dodání plnění v popsaném rozsahu. Krajský soud zdůraznil, že bylo úkolem žalobkyně, aby popsané pochybnosti správce daně přesvědčivě vyvrátila například prokázáním, že potřebné pracovníky k uskutečnění zdanitelných plnění dodavatelům poskytli jejich subdodavatelé. Právě druhý důvod pochybností správce daně sám o sobě vedl k popření předložených daňových dokladů žalobkyní a přenosu důkazního břemene zpět na ni.

[6]Ve vztahu k plnění od společnosti Luck Ever krajský soud konstatoval, že pochybnosti správce daně o způsobu uskutečnění zdanitelného plnění založila již skutečnost, že žalobkyně nedisponovala dostatečným počtem pracovníků. Obiter dictum krajský soud uvedl, že sama existence virtuálního sídla společnosti či absence webových stránek v posuzovaném případě nemohly vést k odepření odpočtu DPH. Naopak správce daně řádně popsal celý soubor pochybností, jež mu ve vztahu k posuzovaným zdaňovacím obdobím vznikly. Uvedené platí rovněž ve vztahu k ostatním dodavatelům žalobkyně. K námitce žalobkyně, že řádně prokázala nárok na odpočet DPH, krajský soud nejprve odkázal na stěžejní pasáže odůvodnění rozhodnutí žalovaného a popsal způsob prokazování skutečností v daňovém řízení akcentovaný v judikatuře Nejvyššího správního soudu. Předložila-li žalobkyně doklady o úhradách plnění, prokázala pouze konkrétní platby, a to i kdyby zároveň bylo odhlédnuto od vad těchto dokladů specifikovaných žalovaným. Žalobkyně rovněž řádově u poloviny obchodních případů vůbec nepředložila odkazované předávací protokoly. Z ostatních dokladů nevyplývalo, kteří pracovníci provedli pro žalobkyni sjednané práce, respektive zdali je provedli pracovníci žalobkyně, dodavatelů či případných subdodavatelů. Uvedené podporuje rovněž skutečnost, že svědek S. provedené práce neviděl a od dodavatelů žalobkyně je nepřebíral, což svědčí o tom,

že předložené předávací protokoly měly pouze simulovat předání prací mezi žalobkyní a jejími dodavateli.

[7]Ze správního spisu podle krajského soudu současně vyplynulo, že správce daně nahlédl do žalobkyní odkazovaného trestního spisu, v němž měly být založeny zbývající předávací protokoly, avšak tvrzené dokumenty se zde nenacházely, o čemž byla žalobkyně řádně vyrozuměna. Pokud zároveň žalobkyně ve skutečnosti po správci daně jen žádala, aby si z předmětného trestního spisu opatřil originály jí odkazovaných dokumentů, bylo na ní, aby tyto listiny správci daně řádně předložila, byť v jejich kopiích. Krajský soud dále konstatoval, že bylo dále úkolem žalobkyně, aby prokázala splnění podmínek ve vztahu k prokázání jejího nároku na odpočet DPH. Odkazovala-li na konkrétní subdodavatele společnosti Luck Ever, kteří jí mohli poskytnout potřebné pracovníky pro uskutečnění zdanitelného plnění, bylo na ní, aby tuto skutečnost prokázala. Zmiňované kontrolní hlášení těchto případných subdodavatelů jako formální doklad o zdanitelném plnění totiž nemohlo prokázat faktické uskutečnění předmětných zdanitelných plnění.

[8]Krajský soud následně odkázal na body 40 a 52 rozhodnutí žalovaného, v nichž řádně vyhodnotil svědeckou výpověď pana S., přičemž s uvedeným hodnocením se krajský soud ztotožnil. Svědek v předmětné výpovědi nijak neosvětlil konkrétní obchodní spolupráci s žalobkyní včetně místa a předmětu plnění, jak žalobkyně namítala. Popsal totiž pouze zdaňovací období roku 2017, nijak však nerozptýlil relevantní pochybnosti správce daně ani neoznačil konkrétní dodavatele společnosti Luck Ever.

[9]Co se týče námítky žalobkyně, že jí deklarovaným zdanitelným plněním odpovídají kontrolní hlášení a daňová přiznání jejích dodavatelů, krajský soud uvedl, že žalobkyně neidentifikovala žádné konkrétní sporné zdanitelné plnění, které mělo být takovým způsobem prokázáno. Kontrolní hlášení je dokladem formálně prokazujícím uskutečnění zdanitelného plnění ve prospěch odběratele. Z jeho obsahu však automaticky nelze dovodit, a to i v případě, kdy odpovídá daňovému tvrzení odběratele, že bylo prokázáno v daňových dokladech deklarované zdanitelné plnění. Jinými slovy bylo na žalobkyni, aby prokázala přijetí konkrétního zdanitelného plnění od konkrétního dodavatele uvedeného na daňovém dokladu a jeho následné využití pro její ekonomickou aktivitu. Daňová povinnost dodavatelů žalobkyně tak není rozhodná, zvláště za situace, kdy u nich správce daně evidoval značné nedoplatky na DPH. V této souvislosti krajský soud uvedl, že žalobkyní odkazované rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2019, č. j. 3 Afs 308/2017 - 52, a ze dne 17. 6. 2020, č. j. 2 Afs 347/2018 - 51, nejsou na posuzovanou věc zcela přílehlavé. Správce daně totiž nebyl povinen za žalobkyni vyhledávat a posuzovat průběh jiných daňových řízení týkajících se totožné sporné právní otázky, respektive bylo možné, aby na základě přesvědčivého odůvodnění dospěl k odlišným závěrům. Žalobkyně ostatně v posuzovaném případě ani konkrétně netvrdila, že by v daňových řízeních vedených s jejími dodavateli ohledně sporných zdanitelných plnění dospěl správce daně k odlišným skutkovým závěrům, a to například ve vztahu k otázce, zdali bylo zdanitelné plnění uskutečněno či nikoli. Správce daně navíc v posuzovaném případě přijetí zdanitelných plnění od jejích dodavatelů nevyloučil, nýbrž konstatoval, že žalobkyně neprokázala jeho přijetí, přičemž v této souvislosti krajský soud odkázal na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu.

pokračování

[10] Podle krajského soudu zároveň v posuzovaném případě nedošlo k narušení zásady daňové neutrality, neboť žalobkyně nesplnila ani základní hmotněprávní podmínky jejího nároku na odpočet DPH, tj. přijetí deklarovaného zdanitelného plnění od deklarovaných dodavatelů. Správce daně tak správně neposuzoval daňovou povinnost žalobkyně s ohledem na možný daňový podvod či zneužití práva, jelikož v posuzovaném případě nešlo o fiktivní plnění, jako tomu bylo ve věci vedené u Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SD EU“) pod sp. zn. C-712/17, *EN.SA. Srl*, na níž odkazovala žalobkyně. Z obdobných důvodů krajský soud odmítl rovněž odkaz žalobkyně na rozsudek SD EU ze dne 4. 6. 2020 ve věci sp. zn. C-430/19, *SC C. F. Srl*.

[11] K námitce žalobkyně, že společnost Luck Ever ve zdaňovacím období měsíce července 2016 splnila podmínky nároku na odpočet DPH, krajský soud uvedl, že zmiňovaná daňová povinnost dodavatele žalobkyně nemá na nyní posuzovanou věc vliv, pokud je předmětem přezkumu odpočet na DPH žalobkyní ve vztahu k plnění od společnosti Luck Ever pouze za zdaňovací období měsíců únor až duben 2016. Na plnění hmotněprávních podmínek odpočtu DPH žalobkyní nemohly mít vliv ani obchodní transakce mezi odkazovanou společností a společností Kopacil, a to zvláště v situaci, kdy žalobkyně konkrétně nespécifikovala, o která plnění se mělo jednat a jak měly tyto okolnosti rozptýlit pochybnosti správce daně ve vztahu k jejímu nároku na odpočet DPH.

[12] Ve vztahu k plněním od společností Kopacil a Wortex krajský soud odkázal na závěry žalovaného ohledně vyhodnocení žalobkyní předložených soupisů provedených prací, z nichž je možné zjistit předmět fakturace, jednotkovou cenu, počet kusů a místo provedení. Ani jedna ze zmíněných společností přitom neměla dostatek zaměstnanců pro řádné provedení odkazovaných prací. Uvedená skutečnost zároveň nevyplývala ani z předložených soupisů provedených prací, jinak řečeno z nich nebylo možné zjistit žádné údaje o pracovnících, kteří měli předmětné práce provést. Současně neosvědčily přijetí konkrétního zdanitelného plnění žalobkyní od zmíněných společností, ani jaký subdodavatel případně za tyto společnosti prostřednictvím jeho pracovníků práce provedl.

[13] Krajský soud dále konstatoval, že správce daně ve výzvě k prokázání skutečností po žalobkyni nepožadoval výlučně jmenný seznam pracovníků, kteří předmětné práce provedli. Na druhou stranu bylo úkolem žalobkyně, pokud zdanitelné plnění spočívalo výhradně v dodání potřebné pracovní síly, aby prokázala, kteří pracovníci sporné práce provedli a v jakém byli vztahu k dodavatelům či přímo k žalobkyni. Ta tedy řádně neprokázala přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od jejích dodavatelů. Uvedené skutečnosti přitom mohla žalobkyně prokázat jakýmkoli způsobem, nedisponovala-li v rozhodné době konkrétním jmenným seznamem pracovníků. Při uskutečňování obchodních transakcí v řádech milionů korun je přitom běžně vhodné zajistit si potřebné podklady, a to rovněž za účelem případné náhrady škody či uplatňování vad. Na uvedeném nemůže ničeho změnit ani skutečnost, že správce daně nezpochybnil uskutečnění zdanitelných plnění žalobkyně na výstupu pro její odběratele, a to v situaci, kdy zároveň neprokázala přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů, ani neosvědčila, že by deklarované zdanitelné plnění provedli její zaměstnanci.

[14] K prokázání výše uvedených skutečností a rozptýlení pochybností správce daně pak nemohl sloužit ani žalobkyní předložený seznam pracovníků nacházejících

se v rozhodné době v areálu odběratele žalobkyně společnosti KOMA Tachov s.r.o. (dále jen „společnost KOMA Tachov“). Správce daně by totiž vyloučením pracovníků předmětné společnosti a žalobkyně získal pouze neúplný seznam pracovníků, který by však prokázal pouze to, jaké konkrétní osoby se nacházely v areálu společnosti a že se nejednalo o pracovníky žalobkyně. Předmětný seznam však již nemohl osvědčit, kteří pracovníci vykonali konkrétní práce, jakými dodavateli byli žalobkyni poskytnuti a v kterém zdaňovacím období se tak stalo. Nadto uvedený seznam oslabil námitku žalobkyně, že v obchodní praxi na rozhodném trhu není běžné pořizovat si jmenný seznam pracovníků provádějících objednané práce.

II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků řízení

[15] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou blanketní kasační stížnost, v níž označila důvody uvedené v ustanoveních § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[16] V jejím doplnění, jež Nejvyšší správní soud obdržel v zákonné měsíční lhůtě, stěžovatelka nejprve zdůraznila, že předmětem zdanitelného plnění bylo v posuzovaném případě poskytování služeb, tj. prací odpovídajících jednotlivým daňovým dokladům. Jejich hodnota byla současně vypočítávána násobkem počtu zpracovaných výrobků a jednotkové ceny za tento výrobek. V posuzovaném případě tak předmětem zdanitelného plnění nebylo poskytování pracovníků, jako je tomu například u agenturního zaměstnávání. Žalovaný ani krajský soud se však nezabývali skutečností, že pořizování jmenného seznamu pracovníků uskutečňujících požadované práce není při fakturaci v obchodní transakci s dodavateli běžné. Seznam předložený společností KOMA Tachov přitom lze považovat pouze za interní evidenci osob pohybujících se ve výrobním areálu, nikoli za součást obchodní fakturace či přílohu daňových dokladů.

[17] Podle stěžovatelky se dále krajský soud nezabýval námitkou, že její daňové povinnosti odpovídají daňová tvrzení předmětných dodavatelů. Neidentifikovala-li stěžovatelka tato plnění zcela konkrétně, bylo to způsobeno tím, že k obsahu daňových přiznání a kontrolních hlášení dodavatelů neměla přístup. V posuzovaném případě je nesporné, že společnosti Luck Ever, Kopacil a Wortex DPH na výstupu řádně přiznaly. V opačném případě by správce daně předkládal důkazy o skutečnosti, že zdanitelné plnění nebylo na výstupu uvedenými společnostmi vůbec přiznáno, respektive nebyla deklarována daň na výstupu, a následně se zabýval otázkou, zdali předmětná zdanitelná plnění nebyla zasažena daňovým podvodem.

[18] Stěžovatelka dále namítla, že pochybnosti správce daně se koncentrovaly zejména do skutečnosti, že její dodavatelé neměli dostatek vlastních zaměstnanců, a proto jí nemohli zdanitelná plnění poskytnout. V této souvislosti odkázala na usnesení SD EU ze dne 3. 9. 2020 ve věci sp. zn. C-610/9, *Vikingo* (dále jen „rozhodnutí *Vikingo*“), a uvedla, že již v daňovém řízení byli zjištěni konkrétní subdodavatelé, do jejichž daňových evidencí však nemá přístup. Konkrétní pracovníky dodavatelů stěžovatelky bylo zároveň možné identifikovat na základě seznamu poskytnutého společností KOMA Tachov. Nebylo-li tak v posuzovaném případě správcem daně ani žalovaným vyvráceno, že dodavatelé

pokračování

nevyužili případných subdodavatelů, je požadavek na vlastní zaměstnance v rozporu s unijním právem, přičemž v této souvislosti stěžovatelka citovala relevantní pasáže výše zmíněného rozhodnutí SD EU. Doplnila, že je na daňových orgánech, aby věrohodným způsobem vyvrátily případný subdodavatelský vztah. Stěžovatelka totiž vzhledem k omezenému přístupu k daňovým evidencím jejích dodavatelů není schopna případné subdodavatele sama prokazatelně identifikovat.

[19] K odkazu krajského soudu na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž otázku posuzování obdobných obchodních transakcí je povinen vznést sám daňový subjekt, stěžovatelka uvedla, že řada soudem zmiňovaných rozsudků byla vydána až po podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům správce daně. Stěžovatelka dále zdůraznila, že opakovaně poukazovala na rozdílné posouzení totožných zdanitelných plnění, a to nejen ve vztahu k vydaným zajišťovacím příkazům, ale rovněž v daňovém řízení. Z uvedeného tak muselo být zřejmé, že stěžovatelka dovozuje vzájemnou propojenost daňových řízení dodavatelů i posuzovaného případu, přičemž v této souvislosti odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018 - 24, a ze dne 17. 6. 2020, č. j. 2 Afs 347/2018 - 51. Pokud tak byla stanovena dodavatelům daň ve shodné výši, jak ji následně deklarovala, bylo prokázáno rovněž uskutečnění zdanitelného plnění. Stěžovatelka zdůraznila, že krajský soud hodnotil odkaz na kontrolní hlášení jejích dodavatelů zcela izolovaně, pokud dospěl k závěru, že z jeho obsahu nelze automaticky dovodit uskutečnění zdanitelného plnění. Je však nelogické, aby dodavatel stěžovatelky podal k fiktivnímu plnění kontrolní hlášení a z tohoto plnění byla stanovena daň, jelikož tímto postupem nezíská žádné daňové zvýhodnění. Uvedené platí tím spíš, pokud se takový dodavatel stane později nekontaktní, přičemž stěžovatelka nemá k jeho daňovým tvrzením žádný přístup.

[20] Podle stěžovatelky současně platí, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje pouze skutečnosti, které tvrdí v daňovém přiznání, přičemž v posuzovaném případě v daňovém tvrzení uvedla své dodavatele a zdanitelná plnění, jejichž předmětem bylo provádění prací. Uvedené skutečnosti řádně prokázala předložením daňových dokladů, z nichž jednoznačně vyplývá rozsah předmětného zdanitelného plnění. Tomuto tvrzení odpovídala daňová tvrzení jejích dodavatelů i svědecká výpověď pana S. Krajský soud však uvedené důkazy hodnotil pouze izolovaně, přičemž dospěl k závěru, že stěžovatelka byla povinna prokázat konkrétní pracovníky poskytnuté jejími dodavateli. Na uvedeném požadavku krajský soud trval, ačkoli v odůvodnění rozsudku konstatoval, že konkrétní pracovníky mohla stěžovatelka prokázat i jinak, nadále však požadoval jejich jmennou identifikaci.

[21] Ve vztahu k plnění od společnosti Wortex stěžovatelka konkrétně předložila daňové doklady i jejich přílohy prokazující provedení deklarovaných prací, jejich konkrétní předmět, počet, jednotkovou cenu a celkovou částku, k čemuž doložila rovněž řádně uzavřenou smlouvu. Tato plnění odpovídala daňovému tvrzení společnosti Wortex obsaženému v jejím kontrolním hlášení. Žalovaný i krajský soud však přesto trvali na prokázání konkrétních pracovníků, aniž by řádně vyhodnotili řetězec předložených důkazů, a to zároveň se znalostí odlišných standardů prokazování v obchodu se službami. Současně neuvedli, jakými jinými doklady měla za účelem prokázání splnění

hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH disponovat. Důkazní standard požadovaný žalovaným a krajským soudem, který navíc odporuje běžným obchodním zvyklostem, tak byl pro stěžovatelku prakticky neunesitelný.

[22] Co se týče požadavku žalovaného a krajského soudu, aby stěžovatelka předložila jmenný seznam pracovníků vykonávajících předmětné práce, namítla, že ačkoli není taková evidence pracovníků nemožná, v posuzovaném případě mohla jmenný seznam pracovníků společnost KOMA Tachov předložit pouze z důvodu její vlastní interní evidence přítomnosti osob v areálu společnosti. Tímto seznamem se však žalovaný ani krajský soud nezabývali, aniž by konkrétní osoby vyslechli či je prověřili u cizinecké policie či úřadů práce. Zároveň si lze stěží představit, že by se v areálu KOMA Tachov nacházely jiné osoby, než pracovníci stěžovatelky nebo jejich dodavatelů. V daňovém ani soudním řízení pak nebylo věrohodně zpochybněno, že by se osoby uvedené na předmětném seznamu nepodílely na provádění předmětných prací pro stěžovatelku.

[23] Ve vztahu k tvrzení krajského soudu, že stěžovatelka konkrétně v žalobě nenamítla, která část vyhodnocení výsledku svědka S. žalovaným byla nesprávná, tato citovala stěžejní pasáže správní žaloby, z nichž vyplývá, které části hodnocení předmětné svědecké výpovědi považovala za nesprávné. Zároveň doplnila, že rovněž krajský soud výpověď svědka hodnotil nesprávně, pokud dovedl, že obchodní spolupráce se společností Luck Ever trvala pouze čtyři měsíce. Svědek S. totiž sdělil, že stěžovatelka navázala se společností Luck Ever spolupráci již v roce 2015, přičemž zároveň konkrétně popsal prováděné práce i konkrétní detaily zmiňované obchodní spolupráce. Svědkem uvedené skutečnosti se přitom shodovaly s daňovým tvrzením i daňovými doklady předloženými stěžovatelkou, a proto není zřejmé, co dalšího měl k prokázání zdanitelného plnění svědek uvést. Ze svědecké výpovědi byli dále zřejmí dodavatelé společnosti Luck Ever, v některých případech svědek jmenoval jednatele těchto subjektů. Odkazoval-li na paní V., činil tak pouze v souvislosti s evidencí přítomnosti pracovníků v areálu společnosti KOMA Tachov, nikoli ve vztahu k předmětu zdanitelného plnění. Krajský soud dále přičítal stěžovatelce k tíži, že jmenný seznam pracovníků nevedla rovněž společnost Luck Ever. Nesrozumitelnost odůvodnění rozsudku krajského soudu podle stěžovatelky spočívá také v jeho tvrzení, že společnosti Kopacil a Wortex jsou nekontaktní, pokud v daňovém řízení zjevně vyšla najevo jejich fakticky probíhající obchodní spolupráce se stěžovatelkou.

[24] Stěžovatelka závěrem namítla, že krajský soud v bodě 54 odůvodnění rozsudku uvedl zcela nové právní posouzení věci, k němuž se nemohla vyjádřit. Konstatovala, že předmětné práce byly přebírány a kontrolovány přímo na místě jejich provedení jejími zaměstnanci. Zároveň je nesprávný závěr, že provedení těchto prací bylo simulováno. Předávací protokoly k jednotlivým pracím totiž sloužily jako podklady pro fakturaci, závěr krajského soudu je tak v rozporu s § 75 s. ř. s. Dále v bodě 79 rozsudku nesprávně krajský soud uzavřel, že jmenný seznam pracovníků je běžnou obchodní praxí na relevantním trhu, aniž by takový závěr blíže odůvodnil.

[25] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil.

pokračování

[26] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že nikdy v daňovém řízení netvrdil povinnost dodavatelů mít vlastní zaměstnance. Pokud však stěžovatelce poskytl plnění v hodnotě milionů korun, přičemž zároveň neměli dostatek vlastních zaměstnanců, jednalo se o jednu z celkem osmi pochybností správce daně ohledně faktického uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění. Správci daně zároveň nevznikly pochybnosti pouze o skutečných dodavatelích předmětného zdanitelného plnění, což je předmětem předběžné otázky k SD EU předložené rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs 334/2017, nýbrž rovněž o rozsahu a využití zdanitelného plnění pro ekonomickou činnost stěžovatelky. Uvedené skutečnosti přitom stěžovatelka přesvědčivě neprokázala, přičemž v této souvislosti žalovaný odkázal na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu. Dále konstatoval, že se řádně zabýval všemi předloženými důkazy v jejich souhrnu a řádně je vyhodnotil. Vzhledem k závěrům formulovaným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020 - 63, tak není usnesení SD EU ve věci *Vikingo* na posuzovanou věc přílehlavé, a to zvláště v situaci, kdy nereflakuje výjimku pro malé podniky zakotvenou v čl. 282 a násl. směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 1. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty.

[27] Žalovaný dále uvedl, že v případě, kdy zdanitelné plnění spočívalo výlučně v dodání pracovní síly, bylo na stěžovatelce, aby prokázala, kteří pracovníci sjednané práce provedli tak, aby bylo možno odlišit práci pracovníků dodavatele od práce provedené pracovníky stěžovatelky. Správce daně ostatně ve výzvě k prokázání skutečností předložením jmeného seznamu pracovníků nepožadoval, nýbrž ponechal volbu konkrétních důkazních prostředků na stěžovatelce. Ve vztahu k námitce stěžovatelky, že správce daně vůbec neproověřil pracovníky uvedené na seznamu od společnosti KOMA Tachov, žalovaný namítl, že stěžovatelka uvedenou námitku neuplatnila v žalobě, a proto je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná. V této souvislosti totiž namítl pouze skutečnost, že se uvedeným důkazním návrhem správce daně odmítl zabývat. Žalovaný zdůraznil, že s ohledem na zásady daňového řízení bylo na stěžovatelce, aby prokázala, co sama tvrdí, přičemž konstatoval, že se s uvedeným důkazem v odůvodnění svého rozhodnutí řádně vypořádal. Dále se ztotožnil s vyhodnocením svědecké výpovědi svědka S. a uvedl, že z ní vyplynuly pouze obecné skutečnosti týkající se spolupráce stěžovatelky se společností Luck Ever, nikoli však konkrétní počty poskytnutých pracovníků, a jako taková byla tato výpověď v určitých směrech nekompletní. Svědek tak neprokázal, kteří konkrétní pracovníci byli stěžovatelce poskytnuti a jaké práce konkrétně vykonali.

[28] Podle žalovaného je současně pro naplnění podmínek odpočtu DPH zásadní prokázání souladu skutečného stavu věci se stavem formálněprávním, který v posuzovaném případě prokázán nebyl. Společnosti Kopacil a Wortex nadto byly nekontaktní a doklady předložené ve vztahu k plnění od společnosti Luck Ever byly neúplné, a proto správce daně nemohl předmětná zdanitelná plnění u těchto dodavatelů ověřit. U všech dodavatelů navíc evidoval milionové nedoplatky na dani, přičemž jejich daňová řízení nemají žádný vliv na unesení důkazního břemene stěžovatelkou v posuzované věci. Nadto ve věci stěžovatelky nenastala v judikatuře Nejvyššího správního soudu popsána situace, kdy by daňové orgány měly výsledek daňového řízení stěžovatelky konfrontovat s výsledky daňových řízení provedených u deklarovaných dodavatelů. Současně krajský soud správně

vyhodnotil, že svědek S. provedené práce nekontroloval, ani nepřebíral. Za této situace protokoly o převzetí prací, neobsahují-li zároveň údaj o počtu pracovníků podílejících se na jejich uskutečnění, nemohly přesvědčivě prokázat, kteří pracovníci předmětné práce vykonali, ani zdali se na nich podíleli pracovníci případných subdodavatelů. Závěr krajského soudu o simulaci provádění prací tak vyplývá z přesvědčivě zjištěného skutkového stavu věci. Krajský soud rovněž neuvedl, že by pořizování jmenného seznamu pracovníků bylo běžnou obchodní praxí, nýbrž jen konstatoval, že existence tohoto seznamu oslabuje argumentaci stěžovatelky.

[29] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[30] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka nejprve shrnula podstatné závěry nedávného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208. Zdůraznila, že dosavadní výkladová praxe neumožňovala vést dokazování v citovaném rozsudku naznačeným směrem, rozšířený senát proto dovedl, že zmíněný deficit lze zvrátit pouze navrácením věci zpět žalovanému k dalšímu řízení. Uvedené lze plně využít i v nyní posuzovaném případě, kdy správce daně v daňovém řízení neumožnil stěžovatelce prokázat uplatněné nároky na odpočet daně prostřednictvím prokázání postavení dodavatele jako plátce DPH. Stěžovatelka tak řádně uplatnila nárok na odpočet daně od dodavatelů Luck Ever, Kopacil a Wortex, kteří všechna posuzovaná plnění vykázali v jejich kontrolních hlášeních, podali daňová přiznání a výslednou daň odvedli. Pokud by žalovaný deklarované dodavatele popřel, došlo by k nelogické situaci, kdy by od nich daň vybral a ponechal, avšak v dalších řízeních je neuznal. Nicméně i v případě neuznání deklarovaných dodavatelů jako skutečných dodavatelů zboží by měl Nejvyšší správní soud stěžovatelce umožnit prokázat jiného skutečného dodavatele zboží. Žalovaný ani správce daně přitom přesvědčivě nevyvrátili, že by deklarovaní dodavatelé stěžovatelky nebyli plátcí DPH. Jinak řečeno nedospěli k závěru, že by jejich podíl na posuzovaných obchodních transakcích byl prakticky vyloučen tak, že by byla stěží uvěřitelná jejich participace na posuzovaném plnění a že by měli postavení plátců DPH. Stěžovatelka uzavřela, že ze skutkových okolností případu současně přesvědčivě vyplývá postavení deklarovaných dodavatelů jako plátců DPH.

[31] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[32] Žalovaný ve vyjádření k doplnění kasační stížnosti konstatoval, že podle odkazovaného rozsudku rozšířeného senátu je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani. Dále zopakoval stěžejní závěry formulované ve výše citovaném rozsudku a uvedl, že ačkoli stěžovatelka tvrdila, že jí posuzované plnění poskytl deklarovaný dodavatelé, v daném případě nebylo postaveno najisto, že jej právě od zmíněných dodavatelů skutečně převzala. Skutečnost, že deklarovaní dodavatelé přiznali a následně odvedli daň a že byli plátcí DPH, tak není v takové situaci významná. Vzhledem ke skutečnosti, že deklarovaní dodavatelé stěžovatelce poskytovali zejména pracovní síly, nelze mít automaticky za to, že by museli rovněž být plátcí daně. Cena ani jednoho z posuzovaných plnění současně samostatně nepřekročila 1.000.000 Kč.

pokračování

Uvedené platí tím spíš, pokud musí být plátcovství DPH deklarovaných dodavatelů zřejmé ke každému jednotlivému plnění zvlášť. Splněním podmínek stanovených v § 6 odst. 1 zákona o DPH se totiž plátcem DPH stane osoba povinná k dani teprve až do budoucna. Z hodnoty posuzovaných plnění pak nelze usuzovat na postavení jejich dodavatelů jako plátců DPH, nebyl-li současně identifikován skutečný dodavatel plnění. Stěžovatelka přitom v daňovém řízení přesvědčivě neprokázala, že by její skuteční dodavatelé sporných plnění měli postavení plátců DPH, přičemž takovými informacemi nedisponoval ani správce daně. Nadto stěžovatelka řádně neprokázala ani rozsah deklarovaných plnění a jejich použití pro uskutečňování ekonomické činnosti, přičemž v této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020 - 63, a ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020 - 76. Doplnil, že samotná cena poskytnutého plnění neosvědčuje postavení jeho dodavatele jako plátce DPH. Vzhledem k nezanedbatelným skutkovým odlišnostem posuzovaného případu a věci řešené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 1 Afs 334/2017 tak nelze příslušné závěry rozšířeného senátu formulované v citovaném rozsudku mechanicky aplikovat na nyní posuzovanou věc. Závěrem žalovaný odkázal na další relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[33] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný setrval na návrhu na zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[34] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti odkázala na důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle něhož kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené *nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*, dále důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., podle něhož kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené *vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*, a konečně důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., podle něhož kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené *nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*.

[35] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, jejíž důvodnost by sama o sobě postačila k jeho zrušení. Již v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, Nejvyšší správní soud akcentoval, že „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména*

tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.“ V obdobném duchu se nese i navazující judikatura, která zásadně pohlíží na nevypořádání žalobních námitek jako na důvod pro zrušení rozhodnutí krajského soudu (srov. kupříkladu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007 - 78, či ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 Afs 113/2009 - 69). Bohatá rozhodovací činnost se váže též k otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu jeho nesrozumitelnosti (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Afs 94/2007 - 107, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, či ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009 - 132).

[36] V posuzované věci nicméně Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným neshledal. Z odůvodnění rozsudku je totiž seznatelné, jakými úvahami se soud řídil při rozhodování a k jakým závěrům po posouzení všech relevantních skutečností případu dospěl. Krajský soud současně řádně vypořádal všechny uplatněné žalobní body. S jeho argumentací ostatně stěžovatelka v kasační stížnosti polemizuje, což by nebylo možné v případě nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nedostatek důvodů.

[37] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn.

[38] Nejvyšší správní soud v posuzovaném případě dále považuje za vhodné nejprve odkázat na relevantní judikaturu ohledně rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně.

[39] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady).

[40] Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), podle něhož *nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti,* a z § 73 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle kterého *plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem.* Daňový doklad pak musí mj. obsahovat údaje o plátcí uskutečňujícím plnění a o rozsahu a předmětu plnění (viz § 28 odst. 2 zákona o DPH). Jestliže je rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006 - 133). Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, přičemž jeho „poskytovatel“ musí

pokračování

být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63; ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71; ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012 - 26; ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49; ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 - 26; ze dne 8. 10. 2015, č. j. 4 Afs 186/2015 - 34; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17; ze dne 13. 4. 2016, č. j. 10 Afs 160/2015 - 32; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28; ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 - 45; ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 109/2015 - 35; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016 - 33; ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017-34, či ze dne 20. 7. 2017 č. j. 1 Afs 10/2017 - 39, či rozsudek ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017 - 61).

[41] Ani formálně správné daňové doklady se všemi požadovanými náležitostmi však nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Z § 73 odst. 1 zákona o DPH totiž vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou; současně je ale třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Jinými slovy obecně sice samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet DPH, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71).

[42] Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, dále ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).

[43] Stěžovatelka nejprve namítla, že předmětem posuzovaných zdanitelných plnění od společností Luck Ever, Kopacil a Wortex nebylo poskytování pracovníků, nýbrž provádění předem stanovených prací, čemuž odpovídají předložené daňové doklady. Na základě soupisu těchto prací se pak cena poskytnutých služeb určovala násobkem počtu zpracovaných výrobků a jednotkové ceny za tento výrobek.

[44] Žalovaný v posuzovaném případě v bodě 22 odůvodnění svého rozhodnutí konstatoval, že v případě stěžovatelkou deklarováných přijatých zdanitelných plnění spočívajících v provedení výrobních prací, pomocných prací nebo prací v zemědělské

a lesnické prvovýrobě se jednalo o poskytnutí služeb podle § 14 zákona o DPH. Následně však žalovaný i krajský soud dospěli k závěru, že předmětem těchto zdanitelných plnění bylo výlučně poskytnutí pracovníků potřebných pro uskutečnění sjednaných prací. Z předmětného zjištění pak vyvstala pochybnost o faktické způsobilosti dodavatelů stěžovatelky předmětná zdanitelná plnění poskytnout. Společnosti Luck Ever, Kopacil a Wortex, respektive ani sama stěžovatelka, totiž neměly v rozhodné době dostatek zaměstnanců k uskutečnění plnění v hodnotě několika milionů korun. Odpočet DPH nárokováný stěžovatelkou v předmětných zdaňovacích obdobích tak nebyl uznán zejména z důvodu existence pochybností o faktické možnosti dodavatelů stěžovatelky poskytnout zdanitelné plnění s ohledem na jejich nedostatečné personální kapacity. Správce daně dále poukázal na virtuální sídla společností, absenci webových stránek, osoby cizí státní příslušnosti na pozicích jednatelů, chybějící účetní závěrky v obchodním rejstříku, nedohledatelnost jednatelů společností Kopacil a Wortex a jejich následnou nekontaktnost v kombinaci s milionovými nedoplatky na DPH.

[45] Nejvyšší správní soud však konstatuje, že z rozhodnutí žalovaného ani krajského soudu není zřejmé, z jakých důvodů za předmět zdanitelných plnění nejprve považovali poskytnutí prací, přičemž následně dospěli k závěru, že se jednalo výlučně o plnění spočívající v poskytnutí pracovníků. Ze smlouvy o dílo uzavřené se společností Wortex totiž vyplývá, že předmětem smluvního závazku mezi oběma subjekty bylo podle požadavku stěžovatelky provádění konkrétně definovaných služeb a prací. Ze svědeckých výpovědí pana H. a pana S. dále vyplynulo, že jednatel stěžovatelky pan Dolák vždy předem informoval její dodavatele o objednavce konkrétních prací požadovaných odběratelem stěžovatelky, kterou zároveň definoval specifickým počtem pracovníků potřebných pro provedení těchto prací. Tomu ostatně odpovídá povaha stěžovatelkou předložených daňových dokladů a soupisů vykonaných prací a jejich příloh, z nichž vyplývá právě vyhotovení určitého množství výrobků či vyhotovení konkrétní práce.

[46] Nejvyšší správní soud podotýká, že ačkoli se zejména ze svědeckých výpovědí s ohledem na nepřiliš vyčerpávající popis obchodní spolupráce stěžovatelky s jejími dodavateli mohlo v určitých případech jevit, že předmět zdanitelných plnění byl redukován výlučně na poskytování potřebných pracovníků, tak v posuzovaném případě bylo nutné vyhodnotit všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Z výše zmíněných podkladů předložených stěžovatelkou však bez dalšího nelze vyvodit, že předmět zdanitelných plnění spočíval výlučně v dodávání pracovní síly. Uvedené platí zvláště za situace, kdy je logické, že objednané práce museli fakticky vykonat konkrétní pracovníci. Jinými slovy, pokud měli dodavatelé stěžovatelky poskytovat plnění spočívající v provádění nejrůznějších prací, například broušení spojlerů či leštění a broušení kovů apod., přičemž zároveň stěžovatelka neměla k uvedeným pracím dostatek vlastních zaměstnanců, je logické, že součástí takto definovaného plnění museli být rovněž pracovníci, kteří by požadované práce provedli. Ze shromážděného spisového materiálu současně vyplývá, že úkolem dodavatelů bylo, aby si za účelem naplnění smluvního závazku sjednaného se stěžovatelkou zajistili dostatek pracovníků k provedení požadovaných prací. Nadto z výzvy k prokázání skutečností je zřejmé, že si správce daně

pokračování

z výpovědi svědka H. dostatečně neujasnil, v čem přesně spočívalo zdanitelné plnění, tj. v provádění prací či poskytnutí pracovníků.

[47] Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud konstatuje, že svědek S. v odpovědi na pokyn správce daně, aby označil zaměstnávané osoby, dobu trvání jejich zaměstnaneckého poměru a druh vykonávané činnosti, uvedl, že z důvodu variability zaměstnávaných osob se tato informace měnila, a proto si není přesně jist konkrétními údaji. Zároveň však uvedl, že se zřejmě jednalo o jednoho či dva zaměstnance, přičemž na dohodu o provedení práce společnost Luck Ever zaměstnávala vícero osob, a to pět až dvacet. Z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu a žalovaného však vyplývá, že při posuzování věci vycházeli výlučně ze skutečnosti, že předmětná společnost měla pouze jednoho či dva zaměstnance. Nijak se však nezabývali tvrzením svědka S., že společnost Luck Ever zaměstnávala rovněž variabilní počet pracovníků na dohodu o provedení práce.

[48] Žalovaný i krajský soud tak bez přesvědčivého odůvodnění dospěli k závěru, že předmětem zdanitelných plnění bylo výlučně poskytování pracovní síly, ačkoli takový závěr nemá dostatečnou oporu ve skutkovém stavu zjištěném v rámci daňového řízení.

[49] Stěžovatelce žalovaný a krajský soud dále konkrétně vytkli, že si dopředu neověřila faktickou způsobilost dodavatelů požadované pracovníky poskytnout, z důvodu čehož pak nebyla schopna ani prokázat, zda jí byli pracovníci poskytnuti například subdodavateli. V této souvislosti stěžovatelka namítla, že správce daně koncentroval své pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění právě na otázku nedostatečných personálních kapacit dodavatelů, v důsledku čehož jí posuzované zdanitelné plnění nemohli poskytnout, aniž by zároveň zvažil skutečnost poskytnutí plnění subdodavateli, k čemuž odkázala na závěry SD EU formulované v rozhodnutí *Vikingo*. Zdůraznila, že existenci případných subdodavatelů přesvědčivě nevyvrátily ani daňové orgány či krajský soud, přičemž vzhledem k jejím omezeným možnostem neměla, jak jejich existenci prokázat kromě věrohodných výpovědí svědků.

[50] Nejvyšší správní soud ve vztahu k uvedené námitce stěžovatelky konstatuje, že prokazováním skutečného dodavatele zdanitelného plnění v daňovém řízení se zabýval SD EU v nedávném rozsudku ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s. r. o.* (dále jen „rozhodnutí *Kemwater ProChemie s.r.o.*“), v němž vyslovil, že „směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl“.

[51] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu následně v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, konstatoval, že „Soudní dvůr EU tedy potvrdil to, že postavení

dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.“ SD EU tak v odkazovaném rozhodnutí připustil i možnost, že nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH. Důkazní povinnost, že dodavatel je plátcem DPH, leží na daňovém subjektu. Relativně úzkou výjimkou je situace, kdy by správce daně sám měl údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH. Šlo by tedy typicky o situaci, kdy by již z informací dostupných správci daně z úřední činnosti bylo zřejmé, že dodavatel byl plátcem DPH.

[52] Právě do vydání těchto rozhodnutí Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 15. 11. 2021, č. j. 4 Afs 89/2021 - 60, přerušil řízení o kasační stížnosti. Jelikož jimi byly příslušné právní otázky zodpovězeny, rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 48 odst. 6 s. ř. s. o pokračování tohoto řízení.

[53] Dále SD EU v rozhodnutí *Vikingo* konstatoval, 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 (rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 61).*“ Pouze na základě skutečnosti, že určité zdanitelné plnění neposkytl dodavatel daňového subjektu, a to zejména proto, že neměl k dispozici potřebné materiální či lidské zdroje, tak nelze učinit závěr, že k předmětnému zdanitelnému plnění nedošlo, jelikož tato skutečnost může být důsledkem pouhého využití subdodavatelů. Z takového důvodu nelze bez dalšího odeprít nárok na odpočet daně (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. 9. 2012, ve věci sp. zn. C-324/11, *Tóth*, a ze dne 13. 2. 2014, ve věci sp. zn. C-18/13, *Maks Pen*). Právě citované závěry SD EU je zároveň třeba chápat v souvislosti s podrobnějším vysvětlením obsaženým ve výše citovaném rozhodnutí *Kemwater ProChemie s. r. o.*, resp. výše citovaného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, jejichž závěry jsou pro nyní posuzovanou věc rozhodující.

[54] Výše zmíněné závěry formulované v citovaných rozhodnutích SD EU, resp. rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, lze tak využít i v nyní posuzovaném případě při posuzování nároku stěžovatelky na odpočet DPH. Stěžovatelka i žalovaný přitom mohli v posuzovaném případě jen těžko předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání konkrétního dodavatele může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl dodavatel postavení plátce DPH. Jak již bylo rozebráno shora, důkazní břemeno v tomto směru tíží

pokračování

primárně stěžovatelku. Ta však nevěděla, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Stejně tak si žalovaný nebyl vědom, že má také posuzovat, zda v tomto směru stěžovatelka důkazní břemeno neunesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má žalovaný k dispozici.

[55] V posuzovaném případě správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 16. 6. 2017, č. j. 1549/17/2201-61562-307365, identifikoval řadu daňových subjektů, které figurovaly v posuzovaném obchodním řetězci před deklaroványi dodavateli stěžovatelky jako jejich subdodavatelé. Na str. 8 a 9 zmíněné výzvy správce daně pomocí podrobného diagramu popsal strukturu posuzovaných obchodních transakcí stěžovatelky se společnostmi Luck Ever, Kopacil a Wortex, přičemž vyhodnotil rovněž personální kapacity identifikovaných subdodavatelů v rozhodném období. Správce daně současně ve vztahu k předmětným subjektům konstatoval, že v posuzovaných obchodních řetězcích na jejich začátku vždy figuroval subjekt, který neodvedl DPH, přičemž stěžovatelka si následně na jejich konci nárokovala odpočet DPH. Z uvedeného tak vyplývá, že se v případě subdodavatelů jednalo o plátce DPH, což potvrzuje rovněž skutečnost, že někteří z nich byli správcem daně vedeni jako nespolehliví plátcí daně.

[56] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že v případě, kdy její dodavatelé neměli pro provedení objednaných prací dostatek vlastních zaměstnanců, mohli využít případné subdodavatele. Uvedenou skutečnost pak předpokládaly rovněž předložené smlouvy o dílo. Jejich existenci v obecné rovině potvrdil rovněž svědek S., který ve vztahu k plněním od společnosti Luck Ever označil konkrétní subdodavatele, tj. společnosti STAVONET s.r.o., BIS SMART, či Interregionální družstvo, které správce daně zahrnul do zmíněného diagramu. V důsledku omezeného přístupu stěžovatelky k daňovým evidencím předmětných subdodavatelů i vyhledávacím možnostem nebyla schopna všechny subdodavatele přesvědčivě prokázat, ze správních i soudních spisů je však zřejmé, že na subdodavatelské obchodní vztahy opakovaně odkazovala.

[57] Vzhledem k výše citovaným závěrům SD EU je pak v takové situaci nutno posoudit, zdali skuteční dodavatelé stěžovatelky byli zároveň osobami povinnými k dani. Ačkoli Nejvyšší správní soud nijak nepředjímá výsledek dalšího řízení ve věci, nelze odhlédnout od skutečnosti, že sám správce daně zmíněné subdodavatele identifikoval jako plátce DPH. Uvedenou skutečnost však správce daně ani žalovaný nijak nezjišťovali, přičemž tak následně neučinil ani krajský soud v řízení o žalobě.

[58] S uvedeným souvisí další námitka stěžovatelky, že neměla přístup do daňové evidence deklarovanych dodavatelů ani případných subdodavatelů, aby mohla předložit dostatečné důkazy prokazující poskytnutí zdanitelného plnění jejími dodavateli na výstupu a jejich odpovídající přijetí stěžovatelkou na vstupu. V daňovém řízení současně předložila daňové doklady, soupisy prací, předávací protokoly a smlouvy o dílo, které měla ve své dispozici a kterými prokazovala uskutečnění zdanitelných plnění. V této souvislosti dále odkázala na daňová tvrzení jejich dodavatelů, která odpovídala deklarováným zdanitelným plněním. Doplnila, že na propojení zdanitelného plnění na výstupu u jejich dodavatelů a jí deklarovaneho zdanitelného plnění na vstupu opakovaně poukazovala a zdůrazňovala, že do daňových evidencí svých dodavatelů ani případných subdodavatelů nemá přístup. Daňové orgány i krajský soud však dospěly k závěru, že bylo na stěžovatelce,

aby prokázala dostatečně určitě všechny skutečnosti týkající se uskutečnění zdanitelných plnění, ohledně nichž vznikly správci daně pochybnosti, a to i tehdy, bylo-li plnění poskytnuto subdodavatelsky.

[59] V této souvislosti Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že daňové řízení ve věci stěžovatelky je nutno posuzovat jako samostatné daňové řízení, v němž prokazuje skutečnosti, k jejichž průkazu byla správcem daně vyzvána, přičemž každý správce daně stanovuje daňovou povinnost daňového subjektu nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012 - 40). Zároveň však platí, že rozhoduje-li jeden správce daně o daňové povinnosti odběratele a jiný správce daně o daňové povinnosti dodavatele, přičemž v obou případech správci daně posuzují totéž uskutečnění zdanitelného plnění, jsou daňové povinnosti obou subjektů úzce spojeny společným skutkovým dějem, který je rozhodný pro určení daňových povinností obou subjektů. Případný vzniklý rozpor pak musí být odstraněn v důkazním řízení a správce daně je povinen se v odůvodnění svého rozhodnutí s takovými rozpory vypořádat (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2020, č. j. 2 Afs 347/2018 - 51, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[60] Správce daně pak nemůže daňovému subjektu klást k tíži, pokud zároveň řádně poukázal na rozpory ve skutkových zjištěních a odlišné hodnocení určité daňové otázky, nepodaří-li se mu s ohledem na nekontaktnost jiného daňového subjektu, jehož daňová povinnost souvisí s posuzovaným řízením, zjistit skutečnosti rozhodné pro vyhodnocení takového rozporu. Jinými slovy, pokud někteří dodavatelé stěžovatelky, na jejichž daňová přiznání či jejich konkrétní daňovou povinnost odkázala, byli nekontaktní, či nepodali řádně daňová tvrzení, nemohl správce daně tuto skutečnost stěžovatelce přičítat k tíži. Bylo tak jeho úkolem, aby případné rozpory či nesrovnalosti, na něž stěžovatelka v daňovém řízení poukázala, řádně odstranil, respektive aby přesvědčivě vysvětlil, z jakých důvodů uznal zdanitelné plnění na výstupu jednomu daňovému subjektu a zdanitelné plnění na vstupu stěžovatelce nikoli, a to jednalo-li se o totožné skutkové okolnosti a nebylo-li přesvědčivě vyloučeno využití subdodavatelů. Uvedené platí tím spíše, pokud stěžovatelka neměla žádný přístup k daňovým evidencím ani daňovým tvrzením jejich dodavatelů.

[61] Podle výše citovaného rozhodnutí *Vikingo* dále platí, že pokud bylo zdanitelné plnění fakticky uskutečněno a daňový subjekt jej na výstupu použil pro účely svých zdaněných plnění, nárok na odpočet mu v zásadě nelze odeprít (v tomto smyslu viz rozsudek SD EU ze dne 6. 12. 2012, ve věci sp. zn. C-285/11, *Bonik*, a usnesení ze dne 16. 5. 2013, ve věci sp. zn. C-444/12, *Hardimpex*). Ústavní soud přitom již v nálezu ze dne 19. 8. 2004, sp. zn. I. ÚS 621/02, konstatoval, že „při ukládání a vymáhání daní jsou orgány veřejné správy povinny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod (čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod), což znamená, že i za situace, kdy platná právní úprava umožňuje zdanit jeden a tentýž příjem u dvou daňových subjektů, je třeba respektovat princip zákazu dvojího zdanění.“ Uvedené ostatně podle zmíněných závěrů platí také tehdy, dospěl-li správce daně k závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, ačkoli poukazovala na relevantní skutečnosti vztahující se k daňové povinnosti jejich dodavatelů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2021, č. j. 4 Afs 146/2020 - 67).

pokračování

[62] Žalovaný a krajský soud však v odůvodnění svých rozhodnutí pouze konstatovali, že ze samotného kontrolního hlášení nelze zjistit konkrétní skutečnosti rozhodné pro nyní posuzovanou věc, tj. zdali bylo zdanitelné plnění stěžovatelce skutečně poskytnuto a v jakém rozsahu. Zároveň s odůvodněním, že někteří dodavatelé stěžovatelky jsou nekontaktní a že u nich evidují milionové nedoplatky na DPH, se touto skutečností dále nezabývali, přičemž krajský soud konstatoval, že stěžovatelka tyto otázky do daňového řízení ani relevantně nevnesla. Dále zmínil, že s ohledem na značné daňové nedoplatky některých dodavatelů stěžovatelky není jejich daňová povinnost pro posuzovanou věc rozhodná. Nicméně stěžovatelka relevantně tvrdila, že jí deklarováním sporným zdanitelným plněním na vstupu, u nichž uplatnila nárok na odpočet DPH, odpovídají zdanitelná plnění jejích dodavatelů na výstupu. V posuzovaném případě je přitom z daňových spisů zřejmé, o jaká sporná zdanitelná plnění se konkrétně jednalo. Bez povšimnutí nelze ponechat ani skutečnost, že v posuzovaném případě nebylo sporné uskutečnění zdanitelných plnění stěžovatelkou na výstupu pro její odběratele. Jinak řečeno je ze skutkových okolností případu zřejmé, že provedení předem určených prací stěžovatelka dodala jejím odběratelům.

[63] V této souvislosti je nutno zopakovat, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2019 - 208, na základě závěrů SD EU formulovaných v rozhodnutí *Kemwater ProChemie s. r. o.* nadto konstatoval, že důkazní břemeno o postavení skutečného dodavatele zdanitelného plnění jako plátce DPH tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně. Stěžovatelka současně opakovaně v průběhu daňového i soudního řízení tvrdila, že rozhodné skutečnosti svědčící o daňové povinnosti jejích dodavatelů včetně případných subdodavatelů měl k dispozici správce daně. Sama stěžovatelka pak do nich nemá přístup, a není tak schopna prokázat správcem daně a žalovaným požadované skutečnosti. Z citované judikatury SD EU a Nejvyššího správního soudu tak vyplývá, že v takovém případě tížilo důkazní břemeno žalovaného, měl-li sporné skutečnosti k dispozici.

[64] S uvedenými závěry souvisí další sporná právní otázka, tj. zdali byla stěžovatelka za účelem unesení jejího důkazního břemene povinna předložit jmenný seznam pracovníků, kteří se podíleli na uskutečnění předmětných prací. Stěžovatelka namítla, že pořizování takového seznamu není v běžné obchodní praxi na trhu obvyklé, a proto žádným obdobným seznamem nedisponovala. Předložila-li jmenný seznam pracovníků společnost KOMA Tachov, tak to bylo proto, že si pro vlastní účely vedla interní evidenci přítomnosti jednotlivých pracovníků ve výrobním areálu a jejich pracovní docházky. Krajský soud přitom v odůvodnění rozsudku podle stěžovatelky nepředvídatelně konstatoval, že vzhledem k tomu, že společnost KOMA Tachov takovým seznamem disponovala, je jeho pořizování v obchodní praxi obvyklé. Stěžovatelka dále zdůraznila, že v případě, kdy žalovaný a krajský soud trvali na předložení takového jmenného seznamu za účelem unesení jejího důkazního břemene, vytvořili neúnosný důkazní standard.

[65] Nejvyšší správní soud ve vztahu k této námitce stěžovatelky konstatuje, že správce daně ve výzvě k prokázání skutečností vysvětlil pochybnosti, jež mu při posuzování nároku na odpočet DPH vznikly. Výslovně nestanovil stěžovatelce povinnost předložit předmětný jmenný seznam, čemuž ostatně odpovídají rovněž argumenty žalovaného a krajského soudu. Z odůvodnění obou rozhodnutí však vyplývá, že právě z důvodu absence takového seznamu, z něhož by vyplývala individuální identifikace pracovníků podílejících se na provádění předmětných prací a zároveň jejich příslušnost ke konkrétnímu dodavateli stěžovatelky, vedlo k závěru žalovaného o neunesení důkazního břemene a neuznání jejího nároku na odpočet DPH. Jinak řečeno, pokud by stěžovatelka takové seznamy správci daně předložila, nárok na odpočet DPH by jí uznán byl. Ačkoli pak krajský soud uvedl, že správce daně v předmětné výzvě neoznačil konkrétní důkazní prostředek, který by mohl sloužit k odstranění jeho pochybností, trval rovněž v odůvodnění jeho rozsudku na zcela konkrétní identifikaci pracovníků podílejících se na provádění předmětných prací právě zmiňovaným jmenným seznamem.

[66] Vzhledem k výše uvedenému však Nejvyšší správní soud konstatuje, že takový požadavek správce daně, který následně aproboval žalovaný i krajský soud, neměl v posuzovaném případě žádné opodstatnění. Jak již totiž konstatoval výše, správce daně vycházel z neodůvodněného předpokladu, že předmětem posuzovaných zdanitelných plnění bylo poskytování pracovníků, nikoli provádění určitých prací. Žalovaný i krajský soud však za účelem unesení důkazního břemene po stěžovatelce fakticky požadovali výlučně předložení jmenného seznamu pracovníků. Zároveň nezážili skutečnost, na kterou opakovaně poukazovala stěžovatelka, že pořizování či vedení takového seznamu není v praxi obvyklé. Uvedené potvrzuje rovněž jmenný seznam předložený společností KOMA Tachov, z něhož je zřejmé, že se jedná spíše o určitý druh evidence pracovní docházky a doby přítomnosti v jejím výrobním areálu, nikoli o evidenci množství a druhu vykonané práce ve vztahu ke konkrétním zdanitelným plněním a jednotlivým dodavatelům či případným subdodavatelům stěžovatelky. Uvedenému současně logicky odpovídá tvrzení žalovaného, že takový seznam nemohl prokázat sporné skutečnosti. Jednalo-li se totiž o seznam evidenčního či bezpečnostního charakteru, nemohl ani obsahovat správcem daně zpochybněné skutečnosti. Proto však nelze souhlasit s tvrzením krajského soudu, že předložením předmětného seznamu došlo k oslabení argumentace stěžovatelky o neobvyklosti vedení obdobných soupisů. Ze skutečnosti, že si jednotlivé subjekty vedou určitou evidenci přítomnosti osob ve výrobním areálu, totiž nelze automaticky dovodit, že si musí obdobný seznam vést rovněž ve vztahu k množství zhotovených výrobků či provedeným pracím jejich zaměstnanci.

[67] Lze tak uzavřít, že žalovaný a krajský soud neodůvodněně po stěžovatelce požadovali předložení jmenného seznamu pracovníků podílejících se na uskutečnění zdanitelných plnění, aniž by zároveň dostatečně zvážili, zdali byl takový požadavek fakticky proveditelný či je-li vedení obdobných seznamů v obchodní praxi obvyklé. Nejvyšší správní soud nadto v posuzovaném případě dospěl k závěru, že žalovaný a krajský soud neodůvodněně za předmět zdanitelných plnění považovali výlučně poskytnutí pracovních sil, respektive tento závěr spolehlivě nevyplýval ze zjištěného skutkového stavu. Ačkoli pak krajský soud v odůvodnění rozsudku konstatoval, že správci daně vznikly rovněž další pochybnosti, jež řádně popsal, zároveň dospěl k závěru, že již pouhá pochybnost ohledně

pokračování

nedostatečné personální kapacity dodavatelů stěžovatelky v souvislosti se skutečností, že neprokázala, kteří pracovníci se podíleli na uskutečnění zdanitelných plnění, byla sama o sobě dostačujícím důvodem pro odepření odpočtu na DPH. Z napadeného rozsudku je současně zřejmé, že se krajský soud dále nezabýval skutečností, zdali stěžovatelka předložením ostatních daňových dokladů, soupisů provedených prací a jejich příloh případně dalších podkladů unesla své důkazní břemeno. Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval, krajský soud dovedl, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno již nepředložením jmenného seznamu, z něhož by vyplývala konkrétní identifikace pracovníků podílejících se na provedení deklarovaných prací a jejich příslušnost k dodavatelům či případným subdodavatelům. Dospěl-li současně Nejvyšší správní soud k závěru, že z relevantních skutkových okolností případu přesvědčivě nevyplývala skutečnost, že předmětem posuzovaných zdanitelných plnění nebylo poskytování výlučně pracovních sil stěžovatelce, je nutno požadavek na předložení předmětného jmenného seznamu pracovníků považovat za bezpředmětný.

[68] Námitka stěžovatelky, že správce daně měl vyslechnout či prověřit u cizinecké policie či úřadů práce konkrétní osoby, které byly uvedeny na zmíněném seznamu od společnosti KOMA Tachov, je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná, jelikož ji stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem. Je tak na stěžovatelce, aby uvedenou námitku účinně vznesla v dalším daňovém řízení.

[69] Stěžovatelka závěrem namítla, že krajský soud nesprávně vyhodnotil rovněž svědeckou výpověď pana S. Nejvyšší správní soud se však touto námitkou nezabýval. Dospěl-li totiž k závěru o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu věci, bude opětovné vyhodnocení shromážděných důkazů, včetně svědecké výpovědi pana S. předmětem dalšího řízení.

[70] Lze tedy shrnout, že skutková podstata, z níž žalovaný ve svých rozhodnutích vycházel, nemá oporu ve spisech, neboť prozatím nebyly zjištěny všechny rozhodné skutečnosti, na jejichž základě by mohl být stěžovatelce ve světle rozhodnutí SD EU *Kemwater ProChemie s. r. o.* a navazujícího rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu odepřen nárok na odpočet DPH. Proto byl naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Za této situace, kdy nebyl skutkový stav věci zjištěn v dostatečném rozsahu, se pak nemohl Nejvyšší správní soud zabývat otázkou zákonnosti napadeného rozsudku a naplněním důvodu kasační stížnosti podle písmena a) téhož ustanovení.

IV. Závěr a náklady řízení

[71] S ohledem na všechny tyto skutečnosti Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil. Jelikož již v řízení o žalobě byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného, krajský soud by v novém žalobním řízení nemohl učinit nic jiného než jej zrušit. Povaha věci tak umožňuje, aby Nejvyšší správní soud o žalobě sám rozhodl a podle § 110 odst. 2 písm. a), § 76 odst. 1 písm. b) a § 78 odst. 1, odst. 4 s. ř. s. současně se zrušením napadeného rozsudku zrušil pro vady řízení také rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. použitého přiměřeně podle § 110

odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[72] V dalším řízení se tedy žalovaný bude opětovně ve světle citovaných závěrů rozhodnutí SD EU ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o.* a navazujícím rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu zabývat nárokem stěžovatelky na odpočet DPH ve vztahu k posuzovaným plněním a stěžovatelce umožní doplnit v tomto směru její důkazní návrhy.

[73] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o dané věci rozhoduje, a proto musí rozhodnout i o náhradě nákladů celého soudního řízení. O náhradě nákladů řízení před krajským soudem a řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že stěžovatelka má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložila, neboť měla ve věci plný úspěch (§ 60 odst. 1 věta první za použití § 120 s. ř. s.).

[74] Důvodně vynaložené náklady žalobního řízení a řízení o kasační stížnosti tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč, za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč a dále odměna a náhrada hotových výdajů zástupce stěžovatelky. Stěžovatelka byla v žalobním řízení zastoupena Ing. Tomášem Goláněm, daňovým poradcem; jde o osobu vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, kterému podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Odměna zástupce stěžovatelky byla v žalobním řízení určena podle § 11 odst. 1 písm. a), d) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za tři úkony právní služby po 3.100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky), tedy v celkové výši 9.300 Kč. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu 300 Kč za každý z uvedených tří úkonů právní služby, což je celkem 900 Kč. Odměna za zastupování advokátem za řízení o kasační stížnosti byla určena podle § 11 odst. 1 písm. a), d) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za tři úkony právní služby po 3.100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání kasační stížnosti a doplnění kasační stížnosti), tedy v celkové výši 9.300 Kč. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu 300 Kč za každý z uvedených dvou úkonů právní služby, což je celkem 900 Kč. Nejvyšší správní soud v systému ARES ověřil, že zástupce stěžovatelky v žalobním řízení i zástupkyně stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti jsou plátcí daně z přidané hodnoty; tyto odměny a náhrady hotových výdajů tak musí být podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvýšeny o částku 4.284 Kč odpovídající 21 % sazby této daně z částky 20.400 Kč.

[75] Celkové důvodně vynaložené náklady soudního řízení stěžovatelky činí 32.684 Kč. Proto Nejvyšší správní soud uložil procesně neúspěšnému žalovanému povinnost zaplatit tuto částku úspěšné stěžovatelce na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a o žalobě, a to k rukám jejího zástupce. Ke splnění této povinnosti stanovil Nejvyšší správní soud přiměřenou lhůtu třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

pokračování

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. května 2022

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu