



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **KOLASOL s.r.o.**, 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, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2021, čj. 7979/21/5300-21441-712599, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 1. 2022, čj. 57 Af 16/2021-58,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 1. 2022, čj. 57 Af 16/2021-58, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2021, čj. 7979/21/5300-21441-712599, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **32 684 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu v dané věci je prokázání hmotněprávních podmínek odpočtu na DPH. Především se zde Nejvyšší správní soud zabývá otázkou, zda lze daňovému subjektu odepřít odpočet na DPH z důvodu nedoložení jmenného seznamu zaměstnanců odběratelů.

[2] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále „správce daně“) platebními výměry a dodatečnými platebními výměry ze dne 16. 1. 2020, čj. 36909/20/2301-51522-402477 a čj. 37052/20/2301-51522-402477, a ze dne 22. 1. 2020, čj. 66369/20/2301-51522-402477, čj. 66639/20/2301-51522-402477 a čj. 66807/20/2301-51522-40247, vyměřil a doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období říjen 2016 až únor 2017 v celkové výši 3 928 616 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve výši 527 204 Kč. Správce daně neuznal žalobkyni nárok na odpočet DPH, jelikož neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek odpočtu na DPH dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Konkrétně neprokázala přijetí plnění v rozsahu a způsobem uvedeným v daňových dokladech zejména od deklarovaných dodavatelů Kopacil plus s.r.o., WORTEX spol. s r.o., MARZOM s.r.o. Proti výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl a napadené výměry potvrdil. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na to, že žalovaný ve výroku žalobou napadeného rozhodnutí uvedl nesprávné datum vydání přezkoumávaných výměrů (25. 2. 2019). Ze záhlaví žalobou napadeného rozhodnutí a čísel jednacích těchto výměrů ve výroku je však zřejmé, že se jedná pouze o formální nepřesnost (není pochyb o tom, které výměry žalovaný přezkoumal).

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně u Krajského soudu v Plzni, který shora uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Námitky, že napadené rozhodnutí nemělo oporu ve spisu a že závěry žalovaného vyplývají z jeho neznalosti obchodní praxe, nesměřovaly do oblasti nepřezkoumatelnosti. Žalovaný netvrdil, že deklarovaný dodavatel nemohl plnění dodat pouze proto, že neměl internetové stránky. Krajský soud shledal nedůvodnou i námitku, že žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, jelikož žalobkyni s dokazováním v rámci odvolacího řízení seznámil a nebylo třeba ji seznamovat opakovaně. Žalovaný nehodnotil věc právně odlišně od správce daně. K podstatě sporu, tedy prokázání nároku na odpočet DPH, krajský soud konstatoval, že žalobkyně v průběhu daňového řízení měnila svá tvrzení o charakteru přijatých plnění. V řízení před správcem daně tvrdila, že šlo o práce při zpracování výrobků. V odvolacím řízení tvrdila, že šlo o poskytnutí pracovníků. Žalovaný tedy nemohl pochybit, když trval na tom, aby žalobkyně prokázala, kteří pracovníci jí byli poskytnuti, pokud právě v poskytnutí pracovníků mělo spočívat plnění deklarovaných dodavatelů. I pokud plnění spočívalo v dodání služeb, daňové orgány nevedly dokazování nesprávným směrem. Práci totiž museli vykonat konkrétní pracovníci. Ke zjištění rozsahu bylo nezbytné se zabývat i počtem pracovníků. Předložení seznamu pracovníků nebylo jediným způsobem, kterým mohla žalobkyně unést své důkazní břemeno.

[4] Krajský soud dále konstatoval, že žalobkyni tížilo důkazní břemeno prokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, a to neunesla. V řízení zůstalo sporné i to, zda vůbec a které osoby zpracovaly výrobky pro žalobkyni. Žalobkyně nemusela prokázat subdodavatele plnění, nýbrž pouze to, že plnění skutečně obdržela v souladu s daňovými doklady. Žalovaný neoznačil dodavatele za rizikové, jak tvrdí žalobkyně. Námitky vyvracející podezřelost fungování dodavatelů nemohou vést k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Krajský soud dodal, že písemné smlouvy či formální doklady (např. kontrolní hlášení) nejsou způsobily prokázat faktické uskutečnění

pokračování

deklarovaného plnění. Odkazy žalobkyně na judikaturu NSS, dle které správce daně musí řádně odůvodnit, pokud stejné transakce posoudí různě, nejsou přílehlavé. Závěrem soud shrnul, že žalobou napadené rozhodnutí nestojí pouze na prokázání konkrétního dodavatele plnění, nýbrž také na tom, zda žalobkyně vůbec deklarované plnění přijala od třetí osoby v rozsahu a předmětu uvedeném na daňovém dokladu. Tím se posuzovaná věc liší od usnesení Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) ze dne 3. 9. 2020, sp. zn. C-610/19, *Vikingo*, a rozsudků z 9. 11. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, a ze dne 11. 11. 2021, ve věci C-281/20, *Ferimet*.

II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků řízení

[5] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. V ní nejprve zdůraznila, že předmětem zdanitelného plnění bylo poskytování služeb, tj. prací odpovídajících jednotlivým daňovým dokladům. Dále namítla, že si krajský soud v argumentaci odporuje. V bodech 58. až 60. napadeného rozsudku uvedl, že není pravdou, že daňové orgány vyžadovaly poskytnutí jmenného seznamu pracovníků, jako jediného možného důkazního prostředku. V bodech 64., 65., 69. nebo 72. se naopak ztotožnil se závěry žalovaného v tom, že stěžovatelka evidenci pracovníků nepředložila, tudíž neunesla své důkazní břemeno. Dále namítla, že její dodavatelé z transakcí odvedli DPH a daňové orgány ponechaly dodavatelům daň na výstupu. Odepřením nároku na odpočet tak došlo k narušení neutrality daně, resp. ke dvojímu zdanění, a porušení zásady zákazu libovůle dle § 8 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelka rovněž nesouhlasí s tím, že by tuto námitku ve správním řízení neuplatnila, jak tvrdí krajský soud v bodě 85. napadeného rozsudku.

[6] Stěžovatelka k podstatě sporu namítá, že požadavek na předložení jmenných seznamů pracovníků je nesplnitelný. Předmětem smlouvy totiž nebylo dodání konkrétního počtu pracovníků, nýbrž služby. Cena se odvíjela od položkové ceny výrobků a jejich počtu, nikoliv od odpracované doby a sazby za práci. Požadavek na doložení seznamů zaměstnanců dodavatelů tak odporuje obchodní praxi. Stěžovatelka doložila rozsah plnění v podobě konkrétního výrobku, množství a jednotkové ceny. Seznam pracovníků není schopná doložit, jelikož práce provedli subdodavatelé. Sama plnění rovněž nemohla provést, jelikož neměla dostatečný počet zaměstnanců. Požadavky daňových orgánů jsou v rozporu s usnesením SDEU ve věci *Vikingo*. Daňové orgány i krajský soud nehodnotí důkazy v jejich vzájemných souvislostech. Stěžovatelka nemohla uzavřít konkrétnější smlouvu z důvodu rozličnosti plnění. V kombinaci s daňovými doklady, přílohami a úhradami však tyto důkazy tvoří ucelený obraz o průběhu obchodních případů. Krajský soud ze seznamu pracovníků odběratele, obchodní korporace KOMA Tachov, nesprávně dovodil, že je vedení těchto seznamů v obchodní praxi běžné. Vycházel navíc z evidence osob vstupujících do areálu dodavatele, jenž není relevantní. Stěžovatelka dále tvrdí, že žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu. Trvá na svém žalobním tvrzení, že pokud dojde k rozšíření argumentace o nové skutečnosti (právní či skutkové), je potřeba s těmito závěry seznámit daňový subjekt. Nadále shledává oporu pro své tvrzení v rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, *Strojmetal*. V souladu rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2020 Sb. NSS, *Kemwater ProChemie*, který navázal na rozsudek SDEU v téže věci, platí, že samotné neidentifikování konkrétního dodavatele samo o sobě

nepostačuje pro odepření nároku na odpočet DPH. Dodavatelé stěžovatelky přitom museli být plátcí DPH. Cena plnění totiž překročila výši pro registraci k DPH.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že si krajský soud v napadeném rozsudku neodporuje. Daňové orgány po stěžovatelce nikdy nepožadovaly předložení jmenného seznamu pracovníků jakožto jediného možného důkazu. Na plnění pro odběratele se podíleli i zaměstnanci stěžovatelky. Při stanovení rozsahu proto nelze vyjít z údajů od odběratele. Žalobou napadené rozhodnutí nebylo založeno na tom, že stěžovatelka nepředložila seznam pracovníků. Jednalo se pouze o jeden z možných důkazů. Není vyloučené, že se na plnění podíleli také subdodavatelé. To však stěžovatelka neprokázala. Správce daně se subdodavatele pokusil zjistit za pomoci výsledků jednání dodavatelů. Nebyl však úspěšný. Stěžovatelka se proto ocitla v důkazní nouzi. V průběhu řízení rovněž změnila tvrzený předmět plnění. Námitka narušení neutrality daně nemíří na nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Stěžovatelka pouze nesouhlasí se závěry krajského soudu. Žalovaný se také ztotožňuje s krajským soudem v tom, že v nyní posuzované věci není rozhodné, jak dodavatelé zaúčtovali dotčená plnění. To by mohlo být rozhodné při posuzování možného podvodu na DPH. Deklarovaní dodavatelé jsou nekontaktní, tudíž u nich nebylo možné ověřit uskutečnění plnění. Jejich jednání jsou cizí státní příslušníci, které se nepodařilo dohledat. Dodavatelé mají milionové nedoplatky na dani. Daňové povinnosti dodavatelů jsou však předmětem samostatného řízení a na unesení důkazního břemene stěžovatelky nemají vliv (rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2019, čj. 1 Afs 360/2018-24).

[8] K námitkám ohledně nesplnitelného důkazního standardu žalovaný odkazuje na napadený rozsudek a ztotožňuje se se závěry krajského soudu. Formální doklady nemohly prokázat faktické uskutečnění plnění. Tvrzení stěžovatelky, že nemohla uzavřít konkrétnější smlouvy, se míjí s meritem sporu. Stěžovatelka žádnou smlouvu s dodavatelem WORTOX a Kopacil nepředložila. Smlouva s MARZOM je velice obecná. Ve věci však nejsou smlouvy podstatné, jelikož pouze těmi nemohla stěžovatelka unést své důkazní břemeno. Předložení daňového dokladu automaticky nevede ke splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně. Stěžovatelka musí rovněž prokázat naplnění hmotněprávních podmínek. Žalovaný nesouhlasí se stěžovatelkou v tom, že sama fiktivnost plnění nebrání uznání nároku na odpočet daně v případě, že nedojde k narušení neutrality, a odkazuje se na rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, čj. 3 Afs 116/2020-83, *STIM*. Námitku, že v rozporu s negativní teorií důkazní měla stěžovatelka prokazovat, že plnění nemohla provést vlastními silami a musela tak využít dodavatelů, neuplatnila stěžovatelka v žalobě. Je proto nepřípustná, popř. nedůvodná. Daňové orgány k tomuto stěžovatelku nikdy nevyžývaly.

[9] Žalovaný dále tvrdí, že seznam pracovníků společnosti KOMA TACHOV (odběratele), bez uvedení příslušnosti k pracovníkům k jednotlivým dodavatelům, nemůže prokázat, že někteří pracovníci byli dodání právě deklarovanými dodavatelem. Ti v rozhodném období nedisponovali zaměstnanci, či jich neměli dostatek. Ani jeden z registrovaných zaměstnanců dodavatelů se nenacházel seznamu odběratele. Není z něj možné dovodit ani rozsah plnění, jelikož neobsahuje odpracované hodiny ani přehled konkrétních prací. Daňové orgány nebyly povinny vyvrátit, že se na seznamu nevyskytovali

pokračování

zaměstnanci subdodavatele. Stěžovatelka opakovaně konstatuje pochybení daňových orgánů stran dokazování. Důkazní břemeno však tíží stěžovatelku. Stěžovatelka se mýlí, pokud tvrdí, že krajský soud dospěl k závěru, že vedení jmenných seznamů je v obchodní praxi běžné. Krajský soud se k tomu vyjádřil pouze okrajově v tom směru, že seznam společnosti KOMA TACHOV znevěrohodňuje tvrzení stěžovatelky. Námitka je navíc bezpředmětná, jelikož se daňové orgány nevyjadřovaly k tomu, zda je vedení těchto seznamů na trhu běžné. K námitce porušení § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný odkázal na napadený rozsudek a trvá na tom, že nebylo nutné stěžovatelku dále v odvolacím řízení dále seznamovat.

[10] K námitkám stěžovatelky ohledně aplikace rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* žalovaný uvedl, že stěžovatelka neprokázala přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů, a to v předmětu a rozsahu dle daňových dokladů. K tvrzení, že cena plnění překročila zákonnou hranici pro registraci k DPH žalovaný konstatoval, že práce nemusel nutně provést jediný subjekt. Ani jedno plnění navíc nepřekračuje hranici 1 000 000 Kč. I pokud by cena plnění tuto hodnotu překročila, nelze z toho vyvodit, že dodavatel musel nutně mít postavení plátce DPH v době uskutečnění plnění. Překročení této hodnoty má pro plátcovství účinky až do budoucna, resp. od prvního dne druhého měsíce po měsíci překročení obrátu. Pouze z ceny plnění tak nelze dovodit, zda plnění poskytl plátce DPH. Stěžovatelka proto neprokázala, že deklarované plnění jí poskytl plátce DPH. Nadto žalovaný podotýká, že stěžovatelka neprokázala ani předmět a rozsah plnění. Neprokázání rozsahu přitom samo o sobě postačuje k odepření nároku na odpočet daně.

[11] Stěžovatelka v replice odkázala na rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2022, čj. 4 Afs 89/2021-74, *KOLASOL*, s tvrzením, že kasační soud v tomto rozsudku posuzoval shodnou věc. Liší se pouze ve zdaňovacích obdobích. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku přisvědčil námitkám stěžovatelky stran nesprávného vedení dokazování a odmítl i závěry krajského soudu týkající se vedení jmenného seznamu zaměstnanců.

[12] Žalovaný v duplice konstatoval, že skutkový stav v nyní posuzované věci a rozsudku NSS ve věci *KOLASOL* nebyl zcela shodný. S právním posouzením NSS nesouhlasí. Stěžovatelka však neuplatnila stejné námitky. Odlišnosti shledává v tom, že v nyní posuzované věci daňové orgány akceptovaly předmět plnění tak, jak byl uveden na daňových dokladech, tj. provedené práce. Stěžovatelka skrze výzvu k prokázání skutečností dobře věděla, co má prokazovat. Závěr NSS ve věci *KOLASOL* ohledně toho, že žalovaný nezdůvodnil rozdíl mezi posouzením daňové povinnosti u stěžovatelky a jejích dodavatelů, není aplikovatelný v této věci. Žalovaný se tím zabýval v bodě 85 napadeného rozhodnutí. Výkazem plnění v kontrolních hlášeníh dodavatelů a odběratele nedochází k nezpochybnitelnému prokázání faktické realizace plnění. Stěžovatelka neprokázala soulad formálního a faktického uskutečnění plnění. V nyní posuzované věci navíc závěr o tom, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno, neplyne pouze z nedostatečné kapacity dodavatelů. Nelze ani plně aplikovat závěry z rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*. V nyní posuzované věci totiž z provedeného dokazování nevyplývají indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. V souladu se závěry rozsudku NSS ze dne 20. 7. 2022, čj. 10 Afs 281/2020-70, *DOMINOTRANS OPAVA*, proto není důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí.

[13] Stěžovatelka v reakci na žalovaného zopakovala, že skutkový stav v rozsudku ve věci *KOLASOL* a v nyní posuzované věci se neliší. V obou věcech daňové orgány postupovaly při dokazování nesprávně. Po zásahu Nejvyššího správního soudu navíc v předchozích zdaňovacích obdobích daňové orgány stěžovatelce uznaly splnění hmotněprávních podmínek bez dalšího dokazování. Z toho je zřejmé nesprávné hodnocení skutkových okolností i v nyní posuzované věci.

III. Posouzení kasační stížnosti

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Stěžovatelka uplatnila kasační námitky, které lze podřadit pod důvody kasační stížnosti vymezené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Podstata sporu se týká především naplnění hmotněprávních podmínek u odpočtu na DPH.

[17] Nejvyšší správní soud, před vypořádáním jednotlivých stížných námitek, konstatuje, že se obdobnou věcí zabýval již ve shora zmíněném rozsudku *KOLASOL*, k němuž se ve svých podáních vyjadřovali i účastníci řízení. V něm řešil obdobná plnění, částečně i od stejných deklarovaných dodavatelů. Nejvyšší správní soud napadený rozsudek i žalobou napadené rozhodnutí ve zmíněné věci zrušil a konstatoval, že žalovaný i krajský soud 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. S ohledem na rozsudky SDEU a NSS ve věci *Kemwater ProChemie* je navíc nutno posoudit, zdali skuteční dodavatelé stěžovatelky byli zároveň osobami povinnými k dani. Stěžovatelka rovněž poukazovala na relevantní skutečnosti vztahující se k daňové povinnosti jejích dodavatelů. Neměla však přístup k rozhodným skutečnostem svědčícím o daňové povinnosti jejích dodavatelů či subdodavatelů. Za takové situace proto důkazní břemeno tížilo správce daně, měl-li sporné skutečnosti k dispozici. Žalovaný a krajský soud navíc podle Nejvyššího správního soudu v dané věci neodůvodněně po stěžovatelce požadovali předložení jmenného seznamu pracovníků. 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.

[18] Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci k výše uvedenému konstatuje, že se zjištěný skutkový stav, ze kterého vycházel žalovaný, i uplatněné námitky stěžovatelkou, v této věci částečně liší. Odlišnost lze shledat zejména v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Z něj je v nyní posuzované věci zřejmé (zejména z bodu [33]), že žalovaný za předmět plnění považoval výsledek práce pracovníků, tedy poskytnutí služeb, nikoliv poskytnutí samotných pracovníků. Na takovém vymezení předmětu plnění se navíc ztotožňují účastníci řízení i ve svých podáních v řízení o kasační stížnosti. Nejvyšší správní

pokračování

soud v této souvislosti nepřehlédl, že stěžovatelka v průběhu řízení ve svých podáních vymezovala předmět plnění nesourodě, tedy v některých jako poskytnutí pracovníků a v jiných jako poskytnutí výsledů práce (služeb), na což poukázal i krajský soud v bodě 55. napadeného rozsudku. Žalobou napadené rozhodnutí, které je předmětem soudního přezkumu, však vychází z toho, že předmětem plnění bylo právě poskytnutí služeb. Kasační soud proto rovněž musí vycházet z takto vymezeného rámce přezkumu, tedy že žalovaný za předmět plnění považoval poskytnutí služeb, bez ohledu na určitou nesourodost argumentace stěžovatelky v předchozím řízení.

III. A Námitky nepřezkoumatelnosti

[19] Stěžovatelka předně namítá, že si krajský soud odporuje v argumentaci ohledně předložení jmenného seznamu zaměstnanců. Krajský soud dle ní v bodech 58. až 60. uvedl, že daňové orgány nevyžadovaly poskytnutí jmenného seznamu pracovníků, jako jediného možného důkazního prostředku. V bodech 64., 65., 69. nebo 72. se naopak ztotožnil se závěry žalovaného v tom, že stěžovatelka evidenci pracovníků nepředložila, tudíž neunesla své důkazní břemeno.

[20] Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je takové rozhodnutí, které postrádá základní zákonné náležitosti, či jehož výrok je v rozporu s odůvodněním. V neposlední řadě se může jednat o takové rozhodnutí, jehož závěry jsou v příkrém rozporu se skutkovými zjištěními, nebo jehož odůvodnění je ve vztahu k výroku nejednoznačné (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS).

[21] Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud v bodech 58. až 60. napadeného rozsudku, na které poukazuje stěžovatelka, konstatoval, že přijetí deklarovaného plnění mohla prokázat libovolně, např. předávacími či kontrolními protokoly, svědeckými výpověďmi apod. Předložení jmenného seznamu pracovníků nebylo jediným možným důkazem, nýbrž se jednalo o jeden z možných důkazů. Stěžovatelka se proto mýlí, pokud tvrdí, že krajský soud v těchto částech napadeného rozsudku považoval jmenný seznam zaměstnanců za jediný důkaz, který by osvědčil její tvrzení. V bodech 64., 65., 69. a 72. napadeného rozsudku, na které stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje, krajský soud pouze dospěl k závěru, že důkazní břemeno tížilo stěžovatelku a ta jej neunesla. Byť se vyjadřoval i k pracovníkům dodavatelů, nezmínil, že jediným způsobem pro unesení důkazního břemene bylo předložení jmenného seznamu pracovníků dodavatelů. Nelze se tak se stěžovatelkou ztotožnit v tom, že by napadený rozsudek byl nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost z tohoto důvodu. To ovšem neznamená, že krajský soud správně interpretoval žalobou napadené rozhodnutí v části týkající se požadavku na předložení jmenného seznamu zaměstnanců dodavatelů, popř. identifikace těchto zaměstnanců (viz bod [28]).

[22] Stěžovatelka dále v části kasační stížnosti označené jako „*Vnitřní rozpory v rozsudku*“ namítá, že krajský soud nesprávně posoudil její námitku týkající se neutrality daně. Nikterak však nerozvádí, z jakého důvodu závěry krajského soudu považuje v této souvislosti za nesrozumitelné či rozporné. Se závěry krajského soudu naopak věcně polemizuje a tvrdí, z jakých důvodů je považuje za mylné. Z uvedeného je zřejmé, že tato námitka stěžovatelky

nemíří na nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, nýbrž sporuje věcnou správnost závěrů krajského soudu. Napadený rozsudek proto není nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost z tohoto důvodu.

III. B Prokázání odpočtu na DPH

[23] Stěžovatelka namítá, že své důkazní břemeno nemohla unést z důvodu nepřiměřeně přísného důkazního standardu daňových orgánů. Předložila ucelenou řadu přímých i nepřímých důkazů podporující její tvrzení. Žalovaný však trval na předložení jmenných seznamů pracovníků dodavatelů. To však je pro ni nesplnitelné a neodpovídá to zavedené praxi.

[24] Nejvyšší správní soud k této námitce uvádí, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž má každý daňový subjekt 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).

[25] 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 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, čj. 5 Afs 165/2006-133). Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, přičemž jeho „poskytovatel“ musí 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, čj. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010-71; ze dne 31. 7. 2013, čj. 9 Afs 57/2012-26; ze dne 25. 9. 2014, čj. 9 Afs 152/2013-49; ze dne 9. 7. 2015, čj. 9 Afs 233/2014-26; ze dne 8. 10. 2015, čj. 4 Afs 186/2015-34; ze dne 23. 11. 2015, čj. 6 Afs 180/2015-17; ze dne 13. 4. 2016, čj. 10 Afs 160/2015-32; ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 252/2016-35; ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016-28; ze dne 21. 4. 2016, čj. 4 Afs 295/2015-45; ze dne 3. 6. 2016, čj. 5 Afs 109/2015-35; ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 246/2016-33; ze dne 4. 10. 2017, čj. 6 Afs 35/2017-34, či ze dne 20. 7. 2017 čj. 1 Afs 10/2017-39, či rozsudek ze dne 14. 3. 2018, čj. 1 Afs 327/2017-61).

[26] 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,

pokračování

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 DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010-71).

[27] 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, čj. 5 Afs 188/2004-63, dále ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 176/2016-36).

[28] Nejvyšší správní soud ve vztahu k dané námitce stěžovatelky konstatuje, že daňové orgány vysvětlily pochybnosti, jež jim při posuzování nároku na odpočet DPH vznikly (např. výhradně hotovostí platby, neschopnost stěžovatelky identifikovat zástupce dodavatele a nedostatečná materiální a personální kapacita dodavatelů ve vztahu k hodnotě plnění). Výslovně nestanovily stěžovatelce povinnost předložit zmíněný jmenný seznam, čemuž ostatně odpovídají argumenty žalovaného i krajského soudu. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí však vyplývá, že právě z důvodu nedoložení těchto seznamů, z nichž by vyplývala individuální identifikace pracovníků podílejících se na provádění sporných prací a zároveň jejich příslušnost ke konkrétnímu dodavateli stěžovatelky, vedlo žalovaného k závěru, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno. Závěry žalovaného lze nejlépe demonstrovat na jeho tvrzení v bodě [68] žalobou napadeného rozhodnutí, ve kterém přímo uvedl, že „[b]ez specifikace pracovníků dodavatele a jimi vykonaných prací nelze mít deklarované přijetí služeb od daného dodavatele za prokázané“. Je tak nutno vycházet z předpokladu, že pokud by stěžovatelka takové seznamy správci daně předložila, popř. by specifikovala zaměstnance dodavatelů, nárok na odpočet DPH by jí uznán byl. Ačkoli krajský soud uvedl, že stěžovatelka mohla nárok na odpočet DPH prokázat i jinými důkazními prostředky, z žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný považoval doložení jmenných seznamů pracovníků dodavatelů za klíčové a bez nich stěžovatelka nemohla důkazní břemeno unést.

[29] Nejvyšší správní soud konstatuje, že požadavek žalovaného na předložení jmenných seznamů či identifikaci zaměstnanců odvolatelů neměl v posuzovaném případě žádné opodstatnění. Jelikož bylo předmětem plnění poskytnutí služeb, nikoliv pracovníků (viz bod [18]), je požadavek na poskytnutí jmenných seznamů zaměstnanců dodavatelů, popř.

identifikaci těchto zaměstnanců, zcela nepřiměřený. Krajský soud a žalovaný zároveň nezvážili 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. Předmětem plnění v nyní posuzované věci byly konkrétní služby. Není proto zřejmé, z jakého důvodu by měla stěžovatelka disponovat jmenným seznamem pracovníků dodavatelů a proč by pouze tento důkaz měl být stěžejní k tomu, aby stěžovatelka unesla své důkazní břemeno. To platí o to více, pokud není vyloučené, že se na plnění pro stěžovatelku podíleli také pracovníci subdodavatelů, jak v řízení opakovaně stěžovatelka namítala. Ke stejným závěrům přitom dospěl NSS již v rozsudku *KOLASOL* v bodech 65 a 66. V něm zdejší soud vycházel z toho, že předmětem plnění mohlo být i poskytnutí pracovníků (u něž by identifikace pracovníků mohla být podstatná) a proto konstatoval, že je nutné, aby si žalovaný vyjasnil předmět plnění. Dále dodal, že pokud by předmět plnění spočíval v poskytnutí služeb, tak je požadavek na předložení jmenných seznamů pracovníků dodavatelů nepřiměřený. Jelikož je Nejvyšší správní soud svým dříve vysloveným názorem vázán, je na místě aplikovat tyto závěry i v nyní posuzované věci. Kasační soud zároveň nespatřuje důvod pro odchýlení se od své předchozí judikatury. Žalovaný ve svých vyjádřeních navíc poukazuje pouze na některé skutkové odlišnosti v obou věcech, které NSS v nyní posuzované věci zohlednil. Nikterak konkrétně však nespornuje již dříve vyslovený závěr kasačního soudu ohledně toho, že požadavek na předložení jmenných seznamů zaměstnanců dodavatelů je v případě dodání služeb (výsledků práce pracovníků) nepřiměřený.

[30] Nejvyšší správní soud pro úplnost doplňuje, že rozsah plnění v nyní posuzované věci vyplývá z jednotlivých daňových dokladů, které stěžovatelka doložila již správci daně. Vyplývá z nich i cena plnění. V případě, že je daňové orgány důvodně zpochybnily, bylo na stěžovatelce, aby tyto pochybnosti rozptýlila. Nejvyšší správní soud se však nemůže ztotožnit s žalovaným i faktickými důsledky závěrů krajského soudu v tom, že by bylo nezbytné konkrétně identifikovat pracovníky dodavatelů, aby bylo možné určit, jakou část plnění poskytnutého odběrateli vykonali dodavatelé a jakou naopak stěžovatelka. Seznam zaměstnanců není v nyní posuzované věci, s ohledem na povahu plnění, nezbytný ani pro prokázání deklarovaných dodavatelů. Není totiž rozhodné, zda konkrétní služby skutečně vykonali sami dodavatelé za pomoci vlastních zaměstnanců, pracovníků zaměstnaných na dohodu o provedení práce pracovníků, či využili subdodavatelů.

[31] Za této situace zbývá jen dodat, že by bylo již nadbytečné se zabývat dalšími kasačními námitkami stěžovatelky, jelikož žalobou napadené rozhodnutí nemůže ve svých východiscích obstát. V dalším řízení proto žalovaný opětovně posoudí, zda stěžovatelka splnila hmotněprávní podmínky nároku na odpočet na DPH. Své závěry však nemůže vystavět pouze na tom, že bez doložení seznamu pracovníků dodavatelů jí nárok na odpočet nenáleží. V dalším řízení zohlední i vývoj judikatury, zejména rozsudky SDEU a NSS ve věci *Kemwater ProChemie*.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Jak plyne z výše uvedeného, žalobou napadené rozhodnutí žalovaného v dané věci trpí vadami a již krajský soud měl proto rozhodnutí žalovaného zrušit; jelikož tak neučinil, je i jeho rozsudek nezákonný. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. Zejména vzhledem ke konstatované vadě týkající se odůvodnění správního rozhodnutí by krajský soud, vázán názorem Nejvyššího správního soudu, mohl žalobě pouze vyhovět, rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1, 3 a 4 s. ř. s. tak, že současně zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný postupovat podle právního názoru vysloveného v tomto rozsudku.

[33] V případě, že Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu a současně i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Úspěch ve věci se posuzuje dle výsledku řízení před správními soudy. Výsledkem soudního přezkumu bylo zrušení rozhodnutí žalovaného, stěžovatelka proto měla ve věci plný úspěch. V takovém případě je žalovaný povinen dle § 60 odst. 1 s. ř. s. nahradit stěžovatelce náklady řízení před soudem.

[34] Náklady řízení o žalobě tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna zástupce (daňového poradce). Ta zahrnuje dva úkony právní služby spočívající v přípravě a převzetí zastoupení a sepsání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], a činí v dané věci 2 x 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 2 x 300 Kč. Kasační soud v této souvislosti nepřehlédl, že stěžovatelka požadovala i náhradu nákladů za repliku. Tu však stěžovatelka v řízení u krajského soudu neuplatnila, resp. není součástí spisu krajského soudu. Zástupci stěžovatelky tak náleží odměna a náhrada hotových výdajů ve výši 6 800 Kč. Jelikož zástupce stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tato částka o 21% sazbu této daně, tj. o 1 428 Kč. Náklady řízení před krajským soudem tedy celkem představovaly 11 228 Kč.

[35] Náklady řízení o kasační stížnosti spočívají v zaplaceném soudním poplatku 5 000 Kč a odměně advokáta, která zahrnuje odměnu za čtyři úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, sepsání kasační stížnosti včetně jejího doplnění ze dne 4. 4. 2022, repliky a reakce na vyjádření žalovaného ze dne 13. 10. 2022 [dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon náleží odměna ve výši 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 12 odst. 3 advokátního tarifu], celkem 12 400 Kč, a paušální částka ve výši 300 Kč za každý úkon (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem 1 200 Kč. Odměna advokáta za řízení o kasační stížnosti činí 13 600 Kč. Jelikož zástupce stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o 21% sazbu této daně, tj. o 2 856 Kč, na částku 16 456 Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem tedy společné náklady řízení o kasační stížnosti činí 21 456 Kč.

[36] Celkem je tedy žalovaný povinen stěžovatelce zaplatit částku 32 684 Kč, a to k rukám jejího zástupce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 11. září 2023

Milan Podhrázký
předseda senátu