



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudkyně Mgr. Věry Jachurové a soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobce: **WELL PACK s.r.o.**, IČO: 28214889
se sídlem Za Sedmidomky 15, Praha 10
zastoupená advokátem Mgr. Janem Mrázkem
se sídlem Roháčova 1095/77, Praha 3

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2022 č. j. 11235/22/5300-22443-701226

takto:

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

Odůvodnění:

1. Rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil tato dvě rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu:

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

- dodatečný platební výměr ze dne 28. 4. 2021 č. j. 3575322/21/2010-52523-108069, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec roku 2017 ve výši 230 905 Kč;
- dodatečný platební výměr ze dne 28. 4. 2021 č. j. 3654215/21/2010-52523-108069, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období leden roku 2018 ve výši 234 020 Kč.

2. Z obsáhlého odůvodnění napadeného rozhodnutí čítajícího celkem 30 stran textu vyplývá, že správce daně zahájil dne 13. 6. 2018 u žalobce kontrolu DPH za zdaňovací období prosinec roku 2017 a dne 16. 9. 2020 kontrolu DPH za zdaňovací období leden roku 2018 (dále jen „rozhodná zdaňovací období“). Daňová kontrola byla zahájena v rozsahu plnění přijatých žalobcem od korporace LINEAR LOGISTIC s.r.o. (od 11. 11. 2020 LINEAR LOGISTIC s.r.o. v likvidaci; dále jen „LINEAR LOGISTIC“). Žalobce z titulu přijetí plnění ve formě balící a manipulační činnosti od korporace LINEAR LOGISTIC za rozhodná zdaňovací období nárokoval odpočet daně celkem ve výši 464 925 Kč. Tento nárok na odpočet daně prokazoval mj. čtyřmi primárními daňovými doklady (LIN15, LIN16, LIN17 a LIN18) a rámcovou smlouvou uzavřenou s LINEAR LOGISTIC dne 25. 4. 2017 včetně dohody o jejím ukončení k 30. 4. 2018. Dle rámcové smlouvy měla korporace LINEAR LOGISTIC převzít od žalobce věci určené ke zpracování zakázky žalobce, provádět balící či manipulační činnosti dle pokynů žalobce či obsluhu balící a manipulační technologie žalobce dle instrukcí žalobce, a to v místě dle konkrétní objednávky žalobce potvrzené korporací LINEAR LOGISTIC. Podle předložené smluvní dokumentace (zejména smluvní dokumentace uzavřené mezi žalobcem a jeho níže uvedenými odběrateli) měly být zakázky žalobce, k jejichž realizaci se zavázala korporace LINEAR LOGISTIC, prováděny pro odběratele SPORTISIMO s.r.o. (dále jen „SPORTISIMO“) a pro odběratele MAKRO Cash & Carry ČR s.r.o. (dál jen „MAKRO“), a to v Rudné u Prahy (pro SPORTISIMO) nebo v Praze – Stodůlkách (pro MAKRO).
3. V průběhu daňové kontroly správce daně provedl četné důkazy výpovědí – bývalých statutárních zástupců LINEAR LOGISTIC (P. V. a V. K.), koordinátorů žalobce pro jednotlivé zakázky (P. V. M. a A. N.), koordinátorky LINEAR LOGISTIC pro plnění realizovaná v Rudné (G. B.), osoby spolupracující s LINEAR LOGISTIC mj. pro plnění realizovaná ve Stodůlkách (F. H.) a zaměstnance LINEAR LOGISTIC (S. K.). Správce daně si prostřednictvím mezinárodního dožádání zajistil rovněž výpověď J. N., statutárního zástupce korporace Xenip s.r.o., jež byla dodavatelem plnění pro korporaci LINEAR LOGISTIC. Prostřednictvím několika výzev vydaných dle § 57 daňového řádu žádal správce daně korporace SPORTISIMO a MAKRO o poskytnutí informací o plněních uskutečněných pro ně žalobcem v listopadu a prosinci roku 2017. Správce daně rovněž vydal šest výzev dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu, konkrétně výzvu č. j. 440212/19/3107-60562-810014 ze dne 15. 3. 2019 (dále jen „výzva I.“), výzvu č. j. 490108/20/3107-60562-810014 ze dne 17. 3. 2020 (dále jen „výzva II.“, výzvu č. j. 1650943/20/3107-60562-803368 ze dne 18. 8. 2020 (dále jen „výzva III.“), výzvu č. j. 1914282/20/3107-60562-810014 ze dne 23. 10. 2020 (dále jen „výzva IV.“), výzvu č. j. 2054440/20/3107-60562-813368 ze dne 2. 12. 2020 (dále jen „výzva V.“) a výzvu č. j. 257971/21/3107-60562-810014 ze dne 18. 2. 2021 (dále jen „výzva VI.“). V reakci na tyto výzvy žalobce předkládal další důkazní prostředky, jež ale správce daně neshledal průkaznými ve vztahu k tvrzení žalobce o oprávněnosti nárokováného odpočtu daně. Současně správce daně odmítl provést důkazy výpovědí žalobcem navržených osob. Po provedené daňové kontrole správce daně učinil ve zprávě o

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

daňové kontrole závěr, že žalobci nelze přiznat jím tvrzený nárok na odpočet daně z titulu přijetí plnění dle daňových dokladů LIN15 až LIN18, neboť neprokázal, že plnění deklarovaná na těchto daňových dokladech byla fakticky uskutečněna korporací LINEAR LOGISTIC v uvedeném rozsahu. Na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně dne 28. 4. 2021 dodatečné platební výměry, jež žalobce napadl odvoláním. V rámci odvolacího řízení provedl správce daně další důkazy, konkrétně další svědecké výpovědi, jež původně v průběhu daňové kontroly odmítl provést. Žalovaný žalobce seznámil s důkazy provedenými v rámci odvolacího řízení i s jejich hodnocením a vyzval jej k uplatnění práva vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem. Toto právo žalobce uplatnil prostřednictvím podání zaevidovaného u žalovaného dne 23. 2. 2022.

4. Po rekapitulaci odvolacích námitek a shrnutí právního základu případu se žalovaný v napadeném rozhodnutí detailně vyjádřil k jednotlivým důkazním prostředkům, které byly v průběhu daňového řízení provedeny (viz str. 8 – 22 napadeného rozhodnutí) a shrnul, že lze mít za prokázané, že žalobce přijal v období listopadu a prosince roku 2017 nějaká plnění právě od korporace LINEAR LOGISTIC, a to ve formě dle předmětu plnění uvedeného na daňových dokladech LIN15 až LIN18. Relevantní ve vztahu k nároku na odpočet daně je však vždy to, zda existuje soulad stavu deklarovaného se stavem skutečným. Žalobce tvrdí, že přijal předmětná plnění od korporace LINEAR LOGISTIC v určitém rozsahu, avšak k tomuto rozsahu důkazní břemeno neunesl, neboť na daňových dokladech je vždy bez dalšího uvedeno množství přijatého plnění číslicí „1“ a jiné důkazní prostředky, z nichž by byla prokazatelně zřejmá provázanost deklarované a po žalobci požadované úplaty právě na množství těch kterých jednotek vykonaných pro žalobce korporací LINEAR LOGISTIC, předloženy nebyly. Jednoznačná provázanost nebyla prokázána výpověďmi svědků, jež byly provedeny v průběhu daňové kontroly, neboť v tomto ohledu nedisponovaly dostatečným důkazním potenciálem, a nebyla prokázána ani prostřednictvím rámcové smlouvy, v níž nasmlouvaná budoucí plnění nebyla vůbec identifikována rozsahem a pouze bylo odkazováno na upřesňující pokyny žalobce či jednotlivě obdržené objednávky. Objednávky ovšem byly, jak vyplývá ze spisu, pouze ústní. Žalovaný podotkl, že správce daně nepožadoval po žalobci prokázání skutečností mimo sféru jeho možností, ale pouze prokázání správnosti a úplnosti údajů uvedených na daňových dokladech LIN15 až LIN18, resp. pouze důkazní prostředky, které byly podkladem fakturace, jak ostatně vypovídali V. K. i A. N.
5. Pro uznání nároku na odpočet daně musí být postaveno najisto, že došlo k plnění způsobem, který je na dokladu deklarován. Žalobce však neunesl důkazní břemeno, které jej tížilo, neboť nepředložil dostatečně relevantní důkazní prostředky směřující k odstranění pochybností o tom, že přijal plnění od LINEAR LOGISTIC v deklarovaném rozsahu. Žalovaný proto přisvědčil závěru správce daně o vyloučení nároku na odpočet daně žalobce z plnění přijatých dle daňových dokladů LIN15 až LIN18 od LINEAR LOGISTIC. Důvodem je neunesení důkazního břemene žalobcem z důvodu neodstranění pochybností správce daně ohledně tvrzeného rozsahu plnění přijatých od LINEAR LOGISTIC. Žalobce tedy neprokázal splnění podmínek k uplatnění nároku na odpočet daně zakotvených v § 72 a § 73 ZDPH, a proto mu tvrzený nárok na odpočet daně ve výši 464 925 Kč nelze přiznat.
6. Následně se žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal s jednotlivými odvolacími námítkami. K žalobcově argumentaci, v níž označil za zmatečné použití § 34 zákona o DPH

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

v listině, kterou byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění i ve zprávě o daňové kontrole, žalovaný uvedl, že nesdílí přesvědčení žalobce o zmatečnosti odkazu správce daně na uvedené ustanovení ZDPH. Z písemnosti, kterou byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolních zjištění správce daně, je zřejmé, že správce daně odkaz na § 34 ZDPH použil poté, co komplexně zhodnotil všechny provedené důkazy se závěrem o neodstranění pochybností správce daně žalobcem. Ze znění 34 ZDPH je seznatelné, že vymezuje atributy kvality, jimiž musí od okamžiku svého vystavení do konce doby stanovené pro jeho uchování daňový doklad disponovat, má-li dostát základnímu požadavku na věrohodný důkazní prostředek. Dle zákonodárce lze atributy kvality daňového dokladu uvedené v § 34 odst. 1 ZDPH zajistit primárně prostřednictvím kontrolních mechanismů procesů vytvářejících spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a daným plněním (§ 34 odst. 3 ZDPH). Jinými slovy atributy kvality daňového dokladu lze zajistit přesvědčivou auditní stopou dokumentující tok plnění od jeho pořízení po jeho ukončení. Spolehlivou auditní stopu lze zajistit tak, že budou po celou dobu stanovenou pro uchovávání daňových dokladů uchovávány související účetní záznamy či listinné dokumenty. Jak je zřejmé ze spisu, žalobce takovými dokumenty nedisponuje, nebo je alespoň správci daně přes jeho četné výzvy k prokázání souladu stavu faktického se stavem uvedeným na daňových dokladech nepředložil. Svým postupem, tedy nezajištěním nezpochybnitelné auditní stopy, nezajistil věrohodnost původu daňových dokladů LIN15 až LIN18 tak, jak předpokládá ZDPH v § 34. Za takové situace správce daně zcela oprávněně a logicky při zohlednění všech skutkových okolností s odkazem na § 34 ZDPH konstatoval, že žalobce nerefletoval zákonnou úpravu a svá tvrzení neprokázal.

7. K odvolací námitce žalobce, že odporuje logice, smyslu daňového řízení i zásadě spravedlnosti, pokud je mu daň doměřena v plném rozsahu neuznaných zdanitelných plnění, ačkoliv správce daně pochybuje jen o rozsahu poskytnutého plnění a svědci potvrdili výkon činnosti pro LINEAR LOGISTIC jakožto její zaměstnanci, žalovaný odkázal na bod [34] napadeného rozhodnutí a tam uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76, z něhož je zřejmé, že z důkazních prostředků musí být patrné a určitelné, za jaká konkrétní plnění (v jakém množství a rozsahu) byla cena účtována tak, aby bylo možno ověřit, že účtovaná cena odpovídá právě tomuto plnění a jeho rozsahu. V nyní projednávané věci byla tvrzená plnění od LINEAR LOGISTIC deklarována neurčitě a žalobce ani následně nepředložil průkazné důkazní prostředky, jimiž by prokázal, že cena účtovaná mu korporací LINEAR LOGISTIC odpovídá rozsahu plnění poskytnutého žalobci touto korporací. K žalobcem předestřenému rozpadem fakturace potom žalovaný odkázal na bod [56] napadeného rozhodnutí, kde s odkazem na rozsudek NSS ze dne 9. 7. 2015 č. j. 9 Afs 233/2014-26 zdůraznil, že bez přesvědčivých důkazních prostředků nelze mít za prokázaný tvrzený nárok na odpočet daně jen proto, že líčení skutkových okolností žalobcem se jeví jako možné. V dokazování musí panovat určitá míra jistoty, kterou nelze nahradit předestřením možných či pravděpodobných scénářů skutkového stavu. Žalovaný nesouhlasí ani s přesvědčením žalobce, že by mu neměl být nepřiznán veškerý nárok na odpočet daně z tvrzeného plnění, když i správce daně pochybuje pouze o jeho rozsahu. Nedostál-li žalobce své povinnosti důkazní ve vztahu k tvrzenému plnění včetně jeho rozsahu, nelze postupovat jinak než vyloučit celý jím v souvislosti s deklarovanou transakcí tvrzený nárok na odpočet daně. Správce daně není povinen prokazovat, že k transakcím došlo jinak. Na podporu tohoto závěru žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2021, č. j. 8 Afs 252/2019-38, v němž

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

k námitce, že část plnění byla prokázána, a daňovému subjektu by tak měl náležet minimálně částečný odpočet, NSS uvedl, že nezpochybnění plnění v určitém rozsahu samo o sobě nevypovídá nic o skutečném přijetí deklarovaných plnění ani o jejich deklarovaném rozsahu a současně zdůraznil, že od správce daně nelze očekávat, že by namísto daňového subjektu podrobně vypočítával rozsah zdanitelného plnění. Ostatně v nyní řešené věci žalobce ani nepředestřel, jakou část nároku na odpočet daně považuje za prokázanou a žádá taková prokázaná část nevyplývá ani ze skutkových zjištění.

8. Žalovaný nepřisvědčil ani odvolací námitce žalobce, že správce daně neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Dle mínění žalovaného správce daně své povinnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu bezezbytku dostál, když prostřednictvím výzvy V. a výzvy VI. prokázal existenci skutkových okolností důvodně zpochybňujících tvrzení žalobce o deklarovaném rozsahu tvrzeného plnění, potažmo o oprávněnosti nárokovaného odpočtu daně. Bylo na žalobci, aby v případě setrvání na svých původních tvrzeních prokázal, že se deklarované transakce i přes zmíněné pochyby udály tak, jak tvrdil. Na tomto závěru dle žalovaného nemění nic ani skutečnost, že po provedení výpovědí svědků - zaměstnanců korporace LINEAR LOGISTIC byly některé pochybnosti správce daně shledány irelevantními. Důvodem je fakt, že žalobce provedení důkazu jejich výpovědí navrhl právě až na základě správcem daně deklarovaných pochybností ve výzvě V. a výzvě VI. Jednalo se o skutečnosti, jež zcela důvodně při zahájení ověřování žalobcem tvrzeného nároku na odpočet daně vyvolaly u správce daně oprávněné pochybnosti o uskutečnění plnění tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech LIN15 až LIN18.
9. V rámci vypořádání odvolací námítky žalobce, že správce daně nedodržel zásadu volného hodnocení důkazů, jednotlivé důkazy selektoval a neprováděl jejich hodnocení ve vzájemné souvislosti, žalovaný předně odmítl, že by správce daně upřednostňoval jakýkoliv důkazní prostředek před jiným. Ze spisu je naopak zřejmé, že vyvinul maximální úsilí s cílem zjistit komplexní okolnosti průběhu transakcí mezi LINEAR LOGISTIC a žalobcem a získané informace postupně vyhodnocoval ve vzájemných souvislostech. Zdůrazňoval-li správce daně absenci důkazního prostředku, jenž by byl přesvědčivým a průkazným podkladem pro fakturaci ze strany LINEAR LOGISTIC pro žalobce, potom takovému postupu nelze ničeho vytknout. V průběhu daňové kontroly ani v průběhu odvolacího řízení nebyly předloženy důkazní prostředky, jež by byly oním spojovacím článkem v záznamech o konkrétním toku plnění, včetně přezkoumatelného rozsahu, mezi LINEAR LOGISTIC a žalobcem. Za takového stavu je pouhou fabulací žalobce jeho přesvědčení o transparentním předávání informací mezi LINEAR LOGISTIC, žalobcem a korporacemi SPORTISIMO či MAKRO. Přesvědčivým důkazním prostředkem se nestala ani listina ze dne 8. 3. 2021 nazvaná „Potvrzení o přítomnosti zaměstnanců na pracovišti skladů SPORTISIMO a MAKRO“ (dále jen „Potvrzení ze dne 8. 3. 2021“), kterou žalobce dle svých slov získal od LINEAR LOGISTIC a která obsahuje jmenný seznam osob, které měly odpracovat při realizaci plnění za korporaci LINEAR LOGISTIC pro žalobce ten který počet hodin v tom kterém období listopadu a prosince roku 2017 ve skladu korporací SPORTISIMO a MAKRO. Správce daně důvodně vyjádřil pochybnost o pravdivosti údaje o počtu hodin odpracovaných tou kterou osobou uvedenou v potvrzení s poukazem na to, že se potvrzení neváže na jiné důkazní prostředky, bylo vytvořeno dodatečně, bylo vytvořeno osobou, jež nebyla v době tvrzených realizací plnění statutárním zástupcem LINEAR LOGISTIC a na pozici statutárního zástupce odmítla poskytnout správci daně spolupráci. Pochybnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

správce daně vycházely ze zcela jednoznačných skutkových zjištění. V průběhu odvolacího řízení vyšlo najevo, že pravdivost údajů obsažených v Potvrzení ze dne 8. 3. 2021 byla důvodně zpochybněna i výpovědi samotných osob, jejichž jména byla v tomto potvrzení deklarována. K argumentaci žalobce, že konfrontace výpovědi svědků s údaji o počtu hodin odpracovaných tou kterou osobou, jež jsou deklarovány v Potvrzení ze dne 8. 3. 2021, je zavádějící a tendenční vzhledem k uplynutí značné doby, žalovaný podotkl, že to byl právě žalobce, kdo požadoval provedení důkazu výpovědi těchto svědků a proti neprovedení takto navrženého důkazu brojil jak v reakci na seznámení správce daně s výsledky kontrolních zjištění, tak i v odvolání. Není tak na místě správci daně a potažmo žalovanému vyčítat, že navržený důkaz provedl a že jej vyhodnotil ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazními prostředky. Tvrzení žalobce, že z výpovědi P. V. M., G. B., A. N. a S. K. vyplývá reálné uskutečnění plnění, žalovaný oponoval tím, že uvedení svědci přisvědčili kladnou odpověď na otázku správce daně pouze a jen tomu, že plnění bylo uskutečněno, ale současně neuvedli jedinou okolnost, jež by přispěla k prokázání tvrzeného rozsahu plnění. Samotné potvrzení realizace plnění svědky není důkazem toho, že žalobce přijal plnění od LINEAR LOGISTIC v tvrzeném rozsahu, a to zvláště při absenci jiného průkazného důkazního prostředku. Na tomto závěru nic nezměnily ani výpovědi dalších svědků (bývalých statutárních zástupců LINEAR LOGISTIC P. V. a V. K., statutárního zástupce korporace Xenip s.r.o. v likvidaci J. N., koordinátorů žalobce pro jednotlivé zakázky P. V. M. a A. N., koordinátorky LINEAR LOGISTIC G. B. pro plnění realizovaná v Rudné, osoby spolupracující s LINEAR LOGISTIC mj. pro plnění realizovaná ve Stodůlkách F. H. a zaměstnance LINEAR LOGISTIC S. K.). Správce daně shodně jako později v odvolacím řízení žalovaný dospěl k závěru o neprůkaznosti jejich výpovědi ve vztahu k tvrzení žalobce o oprávněně nárokováném odpočtu daně zejména proto, že jejich výpovědi nepřispěly k prokázání rozsahu plnění realizovaného korporací LINEAR LOGISTIC vůči žalobci.

10. Žalovaný konstatoval, že správce daně a ani on sám nepožadoval po žalobci obsahy čteček, ale důkazní prostředky, které by spolu s ostatními důkazy představovaly nezpochybnitelnou auditní stopu mezi zahájením plnění až k jeho ukončení a navazovaly by jeden na druhý. V posuzované věci však takové důkazní prostředky chybí. Nebylo zpochybněno, že žalobce provedl ve skladech korporací SPORTISIMO a MAKRO určité činnosti. Ostatně tyto korporace nepotvrdily nic víc ani nic méně než to, že žalobce pro ně realizoval určitý objem služeb. Neuvedly však jedinou zmínku ve vztahu ke LINEAR LOGISTIC, potažmo k jejímu výkonu činností, natož jejich rozsahu pro žalobce. Rovněž nebylo zpochybněno, že k jejich provedení využil žalobce subdodavatele. Zpochybněno však bylo, v jakém rozsahu byly činnosti pro žalobce realizovány ze strany korporace LINEAR LOGISTIC. Chybí však důkazní prostředky, jež nesou informaci o tom, že právě korporací LINEAR LOGISTIC (ať už jejími zaměstnanci či subdodavateli) byla realizována plnění v rozsahu dle zpochybněných daňových dokladů LIN15, LIN16, LIN17 a LIN18. Takový důkazní prostředek mohl představovat potvrzený rozsah realizovaných služeb. Sám žalobce v bodu 8. odvolání tvrdí, že od odpovědných pracovníků korporací SPORTISIMO a MAKRO dostával pouze potvrzený rozsah realizovaných služeb, a tak byl schopen rozlišit, kolik zpracovaných jednotek realizovali pracovníci LINEAR LOGISTIC. Tvrdí-li žalobce možnost zjistit výstupy a fakt, že mu byl potvrzen rozsah realizovaných služeb, potom mělo být v jeho zájmu disponovat jimi v přezkoumatelné, jednoznačné a průkazné podobě. Žalobce nebyl nijak omezen v důkazních prostředcích a teoreticky se jich nabízí mnoho (např. předávací protokoly s vazbou na jiné důkazní prostředky, e-mailová korespondence koordinátorů na

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

tom kterém skladu s podklady, jež sloužily fakturaci apod.). Existenci fakturačních podkladů zmiňoval i V. K. a A. N. Dle žalovaného je zcela irelevantní, že žalobce, jak sám tvrdí, nikdy neměl přístup do elektronických systémů skladů korporací SPORTISIMO a MAKRO, že ani korporace SPORTISIMO již nemá výstupy ze čteček k dispozici, a že tudíž nemohl takovými prvotními doklady disponovat a předložit je správci daně. S ohledem na důkazní povinnost žalobce totiž mělo být v jeho zájmu shromažďovat si důkazy k prokázání tvrzeného nároku na odpočet daně. Pokud takovými důkazními prostředky žalobce nedisponuje, dostal se sám svým pasivním přístupem do důkazní nouze se všemi následnými daňovými konsekvencemi.

11. Co se týče odvolací námitky, v níž žalobce brojil neprovedení jím navržených důkazů výpovědí pracovníků LINEAR LOGISTIC, nezdůvodnění neprovedení těchto důkazů a současné předjímání jejich hodnocení, žalovaný přisvědčil žalobci v tom, že správce daně pochybil, jestliže odmítl provést výpovědi žalobcem navržených osob, neprovedení navrženého důkazu řádně nezdůvodnil a současně předjímal důkazní sílu neprovedených výpovědí. Správce daně nicméně toto své pochybení napravil, byť až v odvolacím řízení. Tím, že jím vyslechnuté osoby shodně potvrdily, že pro LINEAR LOGISTIC pracovaly, což dokládaly dohodami o provedení práce či pracovními smlouvami, sice přispěly k potvrzení toho, že LINEAR LOGISTIC realizovala pro žalobce v období měsíců listopad a prosinec roku 2017 plnění dle předmětu deklarovaného na daňových dokladech LIN15 až LIN18. Z výpovědí ale současně vyplývá, že žádný ze svědků neuvedl jednoznačný údaj, jenž by koreloval s údaji uvedenými v Potvrzení ze dne 8. 3. 2021 o počtu odpracovaných hodin. Žádný ze svědků také neuvedl jednoznačný údaj, ze kterého by bylo možné přezkoumatelným způsobem dovést jakoukoli vazbu na žalobcem sdělené údaje o počtu jednotek dodaných korporací LINEAR LOGISTIC, jež žalobce bez dalšího tvrdil v reakci na Výzvu IV (695,35 člověkohodin v listopadu 2017, resp. 585,80 člověkohodin v prosinci 2017 při realizaci zakázek pro MAKRO a 270 678 jednotek v listopadu 2017, resp. 278 860 jednotek při realizaci zakázek pro SPORTISIMO), resp. na výpočty předestřené žalobcem v reakcích na výzvu V. a výzvu VI. Ani dodatečně provedené výpovědi svědků tedy nejsou s to jednoznačně prokázat deklarovaný rozsah plnění poskytnutého žalobci korporací LINEAR LOGISTIC. Důvodem je absence důkazního potenciálu provedených výpovědí svědků o množství jimi odvedené práce i o počtu jimi odpracovaných hodin.
12. Žalovaný se neztotožnil ani s odvolací námitkou, v níž žalobce odmítl nést důsledky nekonání korporace LINEAR LOGISTIC či jejího dodavatele - korporace Xenip s.r.o. v likvidaci (dále jen „Xenip“) a nesouhlasil s tím, aby mu bylo přičítáno k tíži, že některé osoby, jež LINEAR LOGISTIC deklarovala v Potvrzení ze dne 8. 3. 2021, nebyly dle správy sociálního zabezpečení evidovány jako zaměstnanci LINEAR LOGISTIC, resp. byly evidovány jako zaměstnanci jiného subjektu. Zjištění o korporacích Xenip a LINEAR LOGISTIC popsaná v bodu [35] napadeného rozhodnutí (podle těchto zjištění korporace LINEAR LOGISTIC nedisponovala dostatečným počtem zaměstnanců k realizaci takového množství plnění pro žalobce, když evidovala pouze sedm zaměstnanců; jediným jejím dodavatelem byla korporace Xenip, která nebyla registrována k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti či k dani z příjmů vybírané srážkou, nebyla evidována u příslušných úřadů v registru zaměstnavatelů, nebyla jí příslušnými úřady vydána žádná rozhodnutí o povolení k zaměstnání, ani vůči příslušným úřadům nepodala informaci o nástupu cizinců do zaměstnání a nebyla plátcem pojistného; u LINEAR LOGISTIC ani Xenip se správci

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

daně nepodařilo ověřit tvrzené údaje prostřednictvím daňové kontroly, neboť ji dané korporace neumožnily zahájit; mezi listinami, které správce daně od LINEAR LOGISTIC obdržel před tím, než přestala se správcem daně spolupracovat, absentoval doklad o úhradě závazku vůči korporaci Xenip) byla dle žalovaného spolu s ostatními pouhým podkladem pro vznik pochybností dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu o tom, zda údaje o šetřených zdanitelných plněních odpovídají skutečnosti. Žalobci pak bylo kladeno k tíži toliko to, že při existenci těchto pochybností nesplnil svoji vlastní důkazní povinnost a nedoložil důkazní prostředky, kterými by prokázal realizaci šetřených plnění tak, jak tvrdil, konkrétně v jakém rozsahu mu měla být zdanitelná plnění korporací LINEAR LOGISTIC poskytnuta. Žalovaný závěrem uvedl, že vycházel též z rozsudku NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, ve kterém NSS označil nemožnost ověření uskutečnění deklarovaných plnění v účetnictví dodavatele za zjištění, která mohou být legitimním zdrojem pochybností správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu o věrohodnosti důkazních prostředků předložených daňovým subjektem.

13. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Žalobce má za to, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť je nesrozumitelné a trpí nedostatkem důvodů rozhodnutí, skutkový stav, který vzal žalovaný za svůj, je v rozporu se spisem a správní orgán v dané věci rozhodl nesprávně, resp. věc nesprávně právně posoudil.
14. Žalobce nesouhlasí se závěrem správce daně a též žalovaného, že nesplnil podmínky pro vznik nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 ZDPH, protože neprokával, že prověřovaná plnění byla v jeho prospěch fakticky uskutečněna v rozsahu deklarovaném na příslušných daňových dokladech od LINEAR LOGISTIC. Dle přesvědčení žalobce z dokazování provedeného v rámci daňové kontroly a v rámci odvolacího řízení naopak vyplynulo, že LINEAR LOGISTIC skutečně a reálně dodala a měla pracovníky v provozech ve skladech společností SPORTISIMO a MAKRO, a že zdanitelné plnění vyúčtované daňovými doklady (LIN15, LIN16, LIN17 a LIN18) bylo žalobci reálně poskytnuto v deklarovaném rozsahu.
15. Žalobce namítl, že výsledek daňové kontroly neodpovídá zjištění správce daně a žalovaného, podle něhož plnění deklarovaná na daňových dokladech byla sice fakticky uskutečněna korporací LINEAR LOGISTIC, avšak žalobce neprokával, že byla uskutečněna v uvedeném rozsahu. I přes tuto skutečnost, tedy pochybnosti o rozsahu plnění a nikoliv o tom, že by plnění nebylo vůbec poskytnuto, správce daně nakonec žalobci doměřil daň, jako by zdanitelné plnění nebylo vůbec poskytnuto. Žalovaný v tomto ohledu na odvolací výtku žalobce odkázal na rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2021, č. j. 8 Afs 252/2019-38, dle kterého nezpochybnění plnění v určitém rozsahu samo o sobě nevypovídá nic o skutečném přijetí deklarovaných plnění, ani o jejich deklarovaném rozsahu. Dle názoru žalobce však je závěr žalovaného na daný případ nepřiléhavý, a to s ohledem na důkazní prostředky založené žalobcem v rámci odvolacího řízení spolu s vyjádřením žalobce ze dne 23. 2. 2022. V tomto vyjádření žalobce jasně a přehledně doložil rozsah plnění, které mu LINEAR LOGISTIC poskytla v provozech SPORTISIMO a MAKRO. Doložil, že v provozu SPORTISIMO pracovalo minimum zaměstnanců žalobce přímo v provozu (manipulace se zbožím), kdy mzdové náklady na zaměstnance žalobce čítaly v listopadu 2017 částku 59.095,00 Kč a v prosinci 2017 částku 83.865,00 Kč. Většina služeb tak byla poskytnuta subdodavateli. Rozdíl mezi náklady a fakturací žalobce → SPORTISIMO tak představuje obvyklý hrubý

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

zisk, z něhož dále žalobce hradil práci koordinátorů, telefony, cestovní náklady atd. Dále žalobce doložil, že v provozu MAKRO nepracovali žádní zaměstnanci žalobce přímo v provozu (manipulace se zbožím), a veškeré služby tedy byly poskytnuty subdodavatelí. Rozdíl mezi náklady a fakturací žalobce → MAKRO tak představuje obvyklý hrubý zisk, z něhož dále žalobce hradil práci koordinátorů, telefony, cestovní náklady atd. Za situace, kdy správce daně a ani žalovaný nezpochybnou rozsah plnění, které žalobce poskytl (sám a prostřednictvím svých subdodavatelů) společností SPORTISIMO a MAKRO, jeví se jeho závěr ve světle žalobcem doložených důkazů jako účelový a nesprávný.

16. Žalobce v žalobě uvedl následující přehled fakturace mezi jím a korporacemi SPORTISIMO a MAKRO, jakož i tzv. rozpad fakturace mezi žalobcem a jeho dodavateli týkající se plnění ve prospěch obou jmenovaných korporací za rozhodná zdaňovací období:

Fakturace WELL PACK → SPORTISIMO

FVT-2327/2017 (listopad 2017) 3 245 376,00 Kč bez DPH

FVT-2543/2017 (prosinec 2017) 2 816 308,00 Kč bez DPH

Fakturace WELL PACK → MAKRO

FVT-2283/2017 (listopad 2017) 151 369,35 Kč bez DPH

FVT-2526/2017 (prosinec 2017) 94 609,35 Kč bez DPH

Rozpad fakturace SPORTISIMO – listopad 2017

LINEAR LOGISTIC → WELL PACK (LIN16) 1 001 504,00 Kč bez DPH

NARA-AAG s.r.o. → WELL PACK (1003281 a 1003297) 474 457,00 Kč bez DPH

Cap Corse s.r.o. → WELL PACK (121117) 622 386,00 Kč bez DPH

VIKTORIA TIGR s.r.o. → WELL PACK (201/2017) 508 721,00 Kč bez DPH

Celkem 2 607 068,00 Kč bez DPH; rozdíl mezi částkou 3.245.376,00 Kč a 2.607.068,00 Kč ve výši 638.308,00 Kč bez DPH zahrnuje dle žalobce jeho hrubý zisk z obchodní transakce a mzdové náklady zaměstnanců žalobce v daném provozu ve výši 59.095,00 Kč.

Rozpad fakturace SPORTISIMO – prosinec 2017

LINEAR LOGISTIC → WELL PACK (LIN17) 1 031 784,00 Kč bez DPH

Cap Corse s.r.o. → WELL PACK (121217) 790 328,00 Kč bez DPH

VIKTORIA TIGR s.r.o. → WELL PACK (221/2017) 562 631,00 Kč bez DPH

Celkem 2 384 743,00 bez DPH; rozdíl mezi částkou 2.816.308,00 Kč a 2.384.743,00 Kč ve výši 431.565,00 Kč bez DPH zahrnuje dle žalobce jeho hrubý zisk z obchodní transakce a mzdové náklady zaměstnanců žalobce v daném provozu ve výši 83.865,00 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

Rozpad fakturace MAKRO – listopad 2017

LINEAR LOGISTIC → WELL PACK (LIN15) 98 045,00 Kč bez DPH

NARA-AAG s.r.o. → WELL PACK (100254) 29 492,00 Kč bez DPH

Celkem 127 537,00 Kč bez DPH; rozdíl mezi částkou 151.369,35 Kč a 127.537,00 Kč ve výši 23.832,35 Kč bez DPH zahrnuje dle žalobce jeho hrubý zisk z obchodní transakce.

Rozpad fakturace MAKRO – prosinec 2017

LINEAR LOGISTIC → WELL PACK (LIN18) 82 598,00 Kč bez DPH

Rozdíl mezi částkou 94.609,35 Kč a 82.598,00 Kč ve výši 12.011,35 Kč bez DPH zahrnuje dle žalobce jeho hrubý zisk z obchodní transakce.

17. V návaznosti na výše předložený přehled (rozpad) fakturace žalobce namítl, že vzhledem k tomu, že žalovaný nijak nezpochybnil plnění poskytovaná žalobci ostatními subdodavateli, tj. společnostmi NARA-AAG s.r.o., Cap Corse s.r.o. a VIKTORIA TIGR s.r.o., nelze přisvědčit žalovanému, že žalobce neprokázal rozsah plnění poskytnutých mu společností LINEAR LOGISTIC.
18. Z provedeného dokazování, zejména z výše uvedených daňových dokladů subdodavatelů a daňových dokladů žalobce, a dále z důkazů provedených v rámci daňové kontroly (výpovědi svědků) vyplynul skutečný stav provádění služeb, tj. zejména jejich rozsah. Z výpovědí svědků vyplývá, že zdanitelné plnění v rozsahu, ve kterém jej vyúčtoval žalobce společností SPORTISIMO a MAKRO, reálně proběhlo, což žalovaný nezpochybnuje. Z výpovědí svědků též vyplývá, že data z elektronického systému společností SPORTISIMO nebo MAKRO ohledně plnění služeb jimi byla předávána/přijímána i ve vztahu k plnění služeb ze strany společnosti LINEAR LOGISTIC. Nelze tedy pominout transparentní řetězec předávání informací z elektronických skladovacích systémů SPORTISIMO a MAKRO po linii SPORTISIMO/MAKRO → žalobce → LINEAR LOGISTIC.
19. Žalobce považuje hodnocení důkazů ze strany žalovaného a správce daně za ryze spekulativní, nedůvodné a zmatečné. Všechny důkazy provedené v rámci daňové kontroly a v rámci odvolacího řízení vzájemně korespondují ohledně reálného plnění služeb, potvrzení jejich splnění a získávání podkladů pro fakturaci (zejména rozsahu). Tyto důkazy ve vzájemném propojení dávají ucelený obraz o tom, jak celá spolupráce všech subjektů probíhala, jak byly jednotlivé služby plněny a kým, jak byly zjišťovány a osvědčovány počty realizovaných jednotek či člověko-hodin, to vše v souvislosti s plněními přijatými žalobcem od LINEAR LOGISTIC. Žalovaným a správcem daně vznesené pochybnosti o rozsahu plnění poskytnutých společností LINEAR LOGISTIC a o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti provedených či navržených důkazů dle názoru žalobce nevyplývají z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci by byl důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň veškeré tyto důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Žalovaný a správce daně selektivně z předložených a provedených důkazních prostředků přijali jako relevantní jen některé důkazy, zatímco některé zcela absurdním způsobem bagatelizovali (zpochybnění potvrzení LINEAR LOGISTIC, zpochybnění výpovědi svědka K., V., N.).

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

20. Žalobce též namítl, že podle rozsudku NSS sp. zn. 8 Afs 14/2012 byli žalovaný a správce daně povinni označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené důkazy jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak mohl žalovaný unést své zákonné důkazní břemeno. Z tvrzení žalovaného a správce daně o unesení jeho důkazního břemene v rámci daňové kontroly však nevyplývají konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Žalovaný a správce daně tedy neunesli své důkazní břemeno a bez jasných a konkrétních skutečností jej přenesli na žalobce.
21. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě ve vztahu k námitkám žalobce, které byly namítány již v rámci odvolacího řízení, odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž podle svého přesvědčení tyto námitky vyčerpávajícím způsobem vyvrátil.
22. Skutkový děj žalovaný ve zkratce shrnul tak, že žalobce prokazoval nárok na odpočet daně z titulu přijetí zdanitelných plnění primárními daňovými doklady LIN15 až LIN18, které však nedisponovaly přesvědčivou důkazní silou, neboť nenesly údaj o rozsahu přijatého plnění (na daňových dokladech je vždy bez dalšího uvedeno množství přijatého plnění číslicí „1“). Žalovaný pak sice přisvědčil tomu, že z výpovědí svědků lze mít za prokázané, že žalobce přijal v rozhodných zdaňovacích obdobích nějaká plnění od LINEAR LOGISTIC, avšak v otázce rozsahu tyto (výpovědi) nedisponovaly dostatečným důkazním potenciálem. Rozsah přijatého plnění nebyl zřejmý ani z jiných důkazních prostředků, protože příslušná rámcová smlouva stran budoucích plnění neobsahovala identifikaci jakéhokoliv rozsahu, přičemž jednotlivé objednávky byly činěny pouze ústně. Z žádných provedených důkazů tak nebylo možné rozsah přijatých plnění od LINEAR LOGISTIC. Žalovanému tak nezbylo než konstatovat, že žalobce co do rozsahu plnění přijatých od LINEAR LOGISTIC neunesl důkazní břemeno, pročež neprokázal tvrzený nárok na odpočet daně. Co se týče provedených důkazech a jejich podrobného hodnocení, žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
23. Ve vztahu k námitce žalobce o prokázání rozsahu plnění a zejména rozpadu fakturace žalovaný předně uvedl, že totožnou námitku žalobce uplatnil již v rámci odvolacího řízení. V žalobě oproti odvolání neuvedl nic nového a vůbec svou argumentaci nesměruje proti závěrům napadeného rozhodnutí. Proto žalovaný primárně odkázal na body [77] až [80] napadeného rozhodnutí, kde se danou námitkou zabýval. Dodal, že ve vztahu k tvrzenému nároku na odpočet daně není průkazným důkazním prostředkem žalobcem předestřený rozpad fakturace ani nic dalšího, co vyplynulo z provedeného dokazování. Žalobce předestřel protiřecící si žalobní argumentaci, neboť na straně jedné prostřednictvím rozpadu fakturace tvrdí, že transakce se mohly stát právě jen tak, jak je na daňových dokladech od jednotlivých subdodavatelů uvedeno, a na straně druhé se pokouší zhojit absenci věrohodných důkazních prostředků požadavkem na částečné přiznání tvrzeného nároku na odpočet daně. Z recentního rozsudku NSS ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76 však plyne, že z důkazních prostředků musí být patrné a určitelné, za jaká konkrétní plnění (v jakém množství a rozsahu) byla cena účtována, aby bylo možno ověřit, že účtovaná cena právě tomuto plnění a jeho rozsahu odpovídá. V nyní projednávané věci byla tvrzená plnění od LINEAR LOGISTIC deklarována neurčitě a žalobce ani následně nepředložil průkazné

důkazní prostředky, jimiž by prokázal, že cena účtovaná společností LINEAR LOGISTIC odpovídá právě rozsahu plnění poskytnutého žalobci. Žalovaný má za to, že z provedeného dokazování deklarovaný rozsah plnění žádným způsobem nevyplýval. Co se týče prokázání rozsahu přijatých zdanitelných plnění, žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 6. 2022, č. j. 29 Af 25/20 – 65, který podle něj potvrzuje jím zastávané výsledky.

24. Rozsudek NSS ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014-26 dle žalovaného akcentuje, že bez přesvědčivých důkazních prostředků nelze mít za prokázaný tvrzený nárok na odpočet daně jen proto, že líčení skutkových okolností se jeví jako možné. V dokazování tak musí panovat určitá míra jistoty, kterou nelze nahradit předestřením možných či pravděpodobných scénářů skutkového stavu. Žalobce se neunesení důkazního břemene ohledně rozsahu plnění přijatých od LINEAR LOGISTIC snaží nahradit výhradně argumentací stran rozpadu fakturace. V ní však setrval prakticky pouze v prostém matematickém vyličení jednotlivých částek, kdy porovnává výši plnění jím fakturovaného korporacím SPORTISIMO a MAKRO a výši plnění fakturovaného žalobci jeho dodavateli, mj. i společností LINEAR LOGISTIC. Dle žalobce z výsledných rozdílů v těchto částkách v souvislosti s provedenými důkazy jednoznačně vyplývá deklarovaný rozsah plnění. K tomu nicméně žalovaný poznamenal, že žalobce jednak prakticky vůbec neuvádí, které důkazní prostředky by měly tuto verzi žalobce podporovat, a zároveň vůbec nebere v potaz skutečnost, že popsaná matematická operace není sama o sobě ničím jiným než dalším tvrzením žalobce, které však není podpořeno relevantními důkazy.
25. Stran provedených důkazů žalobce bez dalšího uvádí, že tyto podporují jeho skutkovou verzi, aniž by však uvedl, které to jsou a zejména proč jsou stran daných důkazů závěry žalovaného chybné, když žalobce na tyto závěry v žalobě vůbec nereaguje. Žalovaný poměrně jednoznačně vyložil, proč ty které důkazní prostředky rozsah plnění od LINEAR LOGISTIC neprokazují, avšak žalobce s jeho závěry v žalobě nikterak nepolemizuje, ani je nezpochybňuje. Za tohoto stavu není žalovanému jasné, jak by mohla být důkazní situace ve prospěch žalobce, když tento se nepokouší ani o zpochybnění závěrů žalovaného stran jednotlivých skutečností, ani o nabídnutí nějaké alternativní verze jejich hodnocení či výkladu. Ze spisového materiálu je patrné, že daňové orgány provedly velké množství důkazů, z nichž vyplynul jasný závěr, že žalobce neprokázal, v jakém rozsahu se uskutečnila zdanitelná plnění jím přijatá od LINEAR LOGISTIC. Tento žalobcův dodavatel byl subjektem bez dostatečného personálního zázemí. Daňové orgány si však byly vědomy skutečnosti, že deficit personálního zázemí lze substituovat subdodavatelsky. Proto navíc využily institutu mezinárodního dožádání u slovenské finanční správy, aby vyslechly Júlia Nespěšného, jednatele společnosti Xenip, která měla být jediným dodavatelem LINEAR LOGISTIC. Výpověď tohoto svědka však pochybnosti daňových orgánů naopak prohloubila.
26. Žalovaný je toho názoru, že daňové orgány neselektovaly v důkazech provedených v daňovém řízení, jak tvrdí žalobce, a naopak plně dostaly zásadě volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu. Ze žaloby je patrné, že žalobce se závěry žalovaného patrně nesouhlasí, aniž by však uvedl jakoukoliv protiargumentaci. Bližší (konkrétnější) vyjádření k žalobcem předestřené obecné argumentaci tudíž žalovaný nemůže nabídnout. V této souvislosti nicméně zmínil, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční, a že obsah,

rozsah a kvalita jednotlivých podání ve správním soudnictví předurčují obsah a rozsah následného soudního rozhodnutí.

27. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by žalobci měl být přiznán veškerý nárok na odpočet daně z tvrzeného plnění, pokud správce daně pochybuje pouze o jeho rozsahu. Nedostál-li žalobce své povinnosti důkazní ve vztahu k tvrzenému plnění, vč. jeho rozsahu, nelze jinak než vyloučit celý jím v souvislosti s deklarovanou transakcí tvrzený nárok na odpočet daně. Na podporu tohoto závěru odkázal na rozsudek ze dne 27. 7. 2021, č. j. 8 Afs 252/2019-38, v němž NSS k námitce, že část plnění byla prokázána, a daňovému subjektu by proto měl náležet minimálně částečný odpočet, uvedl, že nezpochybnění plnění v určitém rozsahu samo o sobě nevypovídá nic o skutečném přijetí deklarovaných plnění ani o jejich deklarovaném rozsahu. Současně NSS zdůraznil, že od správce daně nelze očekávat, že by namísto daňového subjektu podrobně vypočítával rozsah zdanitelného plnění. Žalovaný v žalobě nenalézá žádný důvod, proč by tento závěr neměl být aplikovatelný také na případ žalobce.
28. Při rozhodování o žalobě soud vycházel zejména z této právní úpravy:
29. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH ve znění relevantním pro rozhodná zdaňovací období je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
30. Podle § 72 odst. 2 písm. a) ZDPH se daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátci bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být dodána.
31. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
32. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném k datu vydání napadeného rozhodnutí daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
33. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
34. Podle § 102 odst. 3 daňového řádu v odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.
35. Podle § 102 odst. 4 daňového řádu v odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokazané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

36. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán; vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s.ř.s.). Po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
37. Soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, ke které je ostatně povinen přihlížet z úřední povinnosti, tedy bez ohledu na to, zda ji žalobce tvrdí. V této souvislosti je zapotřebí zdůraznit, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č.j. 7 Afs 212/2006-76). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se například správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesených námitek a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, bod 28). Zároveň je nutno vzít v potaz, že povinnost orgánů veřejné moci řádně odůvodnit svá rozhodnutí nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku účastníka řízení. Správní orgán může na určitou námitku reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru účastníka řízení odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, čímž se s námitkami účastníka řízení vždy – minimálně *implicite* – vypořádá. Ani absence odpovědi na ten či onen argument v odůvodnění tak bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Podstatné je, aby se orgán veřejné moci vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009 č.j. 9 Afs 70/2008 - 13, ze dne 28. 5. 2009 č.j. 9 Afs 70/2008 - 13 a ze dne 21. 12. 2011, č.j. 4 Ads 58/2011 - 72, či usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011 sp. zn. II. ÚS 2774/09 a ze dne 11. 3. 2010 sp. zn. II. ÚS 609/1). Není proto nepřezkoumatelným rozhodnutí, v jehož odůvodnění orgán veřejné moci prezentuje od názoru účastníka řízení odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).
38. Napadené rozhodnutí namítanou nepřezkoumatelností netrpí. Žalovaný v jeho odůvodnění stručně, leč výstižně shrnul průběh řízení, předestřel právní rámec případu a poté takto nastíněný právní základ vztáhl na správce daně zjištěný skutkový stav. Popis podkladů, které vzal žalovaný při hodnocení oprávněnosti žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně v potaz, jakož i jeho závěry týkající se posouzení jednotlivých důkazů jsou velmi podrobné a naprosto srozumitelné. Žalovaný v dostatečném rozsahu reagoval na jednotlivé odvolací námitky žalobce a žádnou z nich neopomněl vypořádat. Lze shrnout, že napadené rozhodnutí je odůvodněno zcela srozumitelně a rozhodně netrpí nedostatkem relevantních důvodů, neboť z něj lze bez obtíží seznat, jakými úvahami se žalovaný řídil při hodnocení důkazů, jakým způsobem vykládal aplikované právní předpisy, k jakým právním závěrům ve věci samé dospěl a jak vypořádal odvolací námitky žalobce.

39. Námitka žalobce, že skutkový stav, který vzal žalovaný za svůj, je v rozporu se spisem, je natolik nekonkrétní, že ji nelze považovat za způsobilý žalobní bod, na jehož základě by soud mohl přezkoumat zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobce totiž nspecifikoval, v čem tuto vadu řízení spatřuje, tedy v čem konkrétně skutkový stav, z něhož žalovaný při rozhodování vycházel, odporuje obsahu správního spisu vztahujícího se k dané věci. Na tomto místě je nutno připomenout, že přezkumné řízení soudní je založeno na zásadě dispoziční, z níž vyplývá, že specifikace konkrétních důvodů nezákonnosti (případně též nicotnosti) napadeného rozhodnutí je úkolem žalobce a nikoliv soudu, který není oprávněn k tomu, aby za žalobce sám vyhledával vady napadeného správního aktu nebo spekulativně domýšlel další argumenty a vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Pokud by soud takto postupoval, přestal by být nestranným rozhodčím sporu a *de facto* by přebíral funkci žalobcova advokáta, což s ohledem na rovné postavení účastníků soudního řízení nelze připustit.
40. Soud tak může pouze v obecné rovině korespondující obecnosti žalobcova tvrzení konstatovat, že nezjistil žádný rozpor mezi obsahem správního spisu, jenž mu byl žalovaným předložen a skutkovým stavem, z něhož žalovaný při rozhodování v dané věci vycházel. Řečeno jinými slovy, skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, je v souladu se správním spisem a má v něm náležitou oporu.
41. Soud neshledal důvodnou námitku žalobce, že správce daně a potažmo ani žalovaný neunesli v daňovém řízení své důkazní břemeno, protože neuvedli konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotili žalobcem předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.
42. K otázce důkazního břemene v daňovém řízení existuje četná a dlouhodobě ustálená judikatura správních soudů, jakož i Ústavního soudu. Jak konstatoval NSS v rozsudku ze dne 29. 1. 2021 č. j. 4 Afs 146/2020-67, tuto „(u)stálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).“
43. K tomu, aby správce daně unesl důkazní břemeno, které jej tíží ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, musí prokázat, že o souladu stavu deklarovaného daňovým subjektem

v daňových dokladech a dalších důkazech se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz např. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61). V nyní projednávané věci správce daně této povinnosti dostal. Své pochybnosti ohledně faktického uskutečnění zdanitelných plnění dle žalobcem předložených primárních daňových dokladů LIN15 až LIN18 v deklarovaném rozsahu dostatečně vyjádřil ve výzvách k prokázání skutečností (výzva V. a výzva VI.), v nichž poukázal mj. na následující skutková zjištění:

- korporace Xenip se stala vůči správci daně nekontaktní a neumožnila správci daně zahájit daňovou kontrolu ohledně DPH za prosinec 2017, a jejím prostřednictvím ověřit, zda Xenip fakticky poskytla balicí a manipulační služby společnosti LINEAR LOGISTIC, a tudíž zda tyto služby mohly být následně společností LINEAR LOGISTIC poskytnuty žalobci;

- jednatel korporace Xenip pan J. N. si při svědecké výpovědi nepamatoval, čeho se obchody realizované mezi společností Xenip a LINEAR LOGISTIC týkaly, ani to, s kým ze společnosti LINEAR LOGISTIC jednal. Nevěděl, jak probíhaly objednávky a jak proběhla úhrada prověřovaného dokladu;

- korporace Xenip nebyla registrována u správce daně k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ani k dani z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně;

- korporace LINEAR LOGISTIC zaměstnávala v rozhodném období pouze 7 zaměstnanců, kteří nemohli vzhledem k fakturovanému množství práce v takovém množství vykonat. V kontrolních hlášeních deklarovala porušení prověřovaného plnění od korporace Xenip a ekonomickou činnost vyvíjela jen pro žalobce;

- korporace LINEAR LOGISTIC nereagovala na výzvy správce daně k předložení dokladů a neumožnila správci daně zahájit daňovou kontrolu ohledně DPH za prosinec 2017, a ověřit tak skutečnosti týkající se nákupu balicích a manipulačních prací od Xenip, které měly být přeúčtovány žalobci;

- Vladimír K. jako jednatel LINEAR LOGISTIC odpovědný za spolupráci s dodavatelem Xenip, jenž uzavřel s touto korporací rámcovou smlouvu ze dne 30. 8. 2017, nebyl schopen při svědecké výpovědi uvést název dodavatele, ani neznal jméno osoby, která za Xenip jednala a již měla být vyplacena nemalá finanční hotovost za poskytnuté služby;

- ani další jednatel LINEAR LOGISTIC pan J. V. neodpověděl správci daně na dotaz, kdo jednal za společnost Xenip a kdo za ni přebíral nemalou finanční hotovost za provedené práce;

- svědecká výpověď A. N., koordinátora žalobce na provozovně MAKRO Stodůlky prokazuje, že žalobce měl na základě podkladů z elektronických systémů svých klientů (odběratelů) přístup k podkladům o množství zpracovaných jednotek na osobu v daném období za každého svého dodavatele, a tudíž není pravdivé jeho tvrzení v odpovědích týkajících se MAKRA, že data o provedených službách byla vždy předávána koordinátorovi žalobce odpovědnou osobou LINEAR LOGISTIC. Byl to naopak žalobce, kdo měl k dispozici podklady k fakturaci, které předával svým dodavatelům;

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

- žalobcem předloženým jmenným seznamem pracovníků LINEAR LOGISTIC nebylo prokázáno, že se jedná o pracovníky této korporace;

- vzhledem k tomu, že práce na stejných zakázkách vykonávali i vlastní zaměstnanci žalobce, musí mít žalobce přehled o objemu práce na jednotlivé pracovníky, který však správci daně nepředložil;

- vzhledem ke způsobu vykazování objemu práce v člověko-hodinách a doloženému objemu v celkových číslech nelze bez doložení prvotních dokladů zjistit, kolik pracovníků mohlo fakturovaný objem práce vykonat;

- žalobcem předložené pracovní smlouvy a dohody o provedení práce ve spojení s jeho sdělením celkového počtu odpracovaných hodin za ověřované období, aniž by správci daně byly prokazatelně doloženy počty odpracovaných hodin jednotlivých pracovníků LINEAR LOGISTIC v jednotlivých směnách, nevedlo k odstranění pochybností správce daně o dodavateli LINEAR LOGISTIC.

44. Prostřednictvím těchto konkrétních skutkových zjištění zakládajících jeho pochybnosti správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost a především průkaznost primárních daňových dokladů a dalších důkazních prostředků, na základě kterých žalobce uplatnil nárok na odpočet daně za rozhodná zdaňovací období. V důsledku toho přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce, na kterém bylo, aby vzniklé pochybnosti o rozsahu zdanitelných plnění přijatých od společnosti LINEAR LOGISTIC rozptýlil a rozsah těchto plnění věrohodně prokázal jinými důkazními prostředky. Toto důkazní břemeno však žalobce neunesl.
45. Soud pro úplnost dodává, že řada výše popsaných skutkových zjištění, která založila vážné a důvodné pochybnosti správce daně o souladu stavu deklarovaného žalobcem v primárních daňových dokladech, pokud jde o rozsah přijatých zdanitelných plnění, se skutečností, se logicky upíná k žalobcovu dodavateli LINEAR LOGISTIC a dále ke korporaci Xenip jakožto jedinému dodavateli korporace LINEAR LOGISTIC. To, že pochybnosti správce daně mohou plynout např. ze skutečnosti, že uskutečnění plnění není možno ověřit u dodavatele daňového subjektu, např. proto, že je nekontaktní nebo není k dispozici jeho účetnictví, NSS potvrdil v rozsudcích ze dne 26. 9. 2012 č. j. 8 Afs 14/2012-61 a ze dne 25. 10. 2006 č. j. 2 Afs 7/2006-107.
46. Je pravdou, že z dokazování provedeného v průběhu daňového řízení vyplynulo, že LINEAR LOGISTIC skutečně měla své pracovníky ve skladech společností SPORTISIMO a MAKRO. To ostatně koresponduje i závěru žalovaného vyjádřenému v bodě 71 napadeného rozhodnutí, že žalobce v rozhodném období nějaká plnění od korporace LINEAR LOGISTIC ve formě dle předmětu plnění uvedeného na (primárních) daňových dokladech LIN15 až LIN18 přijal. Soud nicméně nesdílí žalobcovo přesvědčení, že z provedeného dokazování vyplynulo i to, že zdanitelné plnění vyúčtované mu společností LINEAR LOGISTIC daňovými doklady LIN15 až LIN18 bylo žalobci reálně poskytnuto v deklarovaném rozsahu. Soud se v tomto směru plně ztotožňuje s názorem žalovaného, že žalobce rozsah zdanitelného plnění, jež mu bylo poskytnuto a vyúčtováno společností LINEAR LOGISTIC, přes výzvy správce daně věrohodně neprokázal, a neunesl tak důkazní břemeno stran oprávněnosti nároku na odpočet daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

47. Nezbytnou podmínkou pro uznání nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění je nejen prokázání toho, že zdanitelné plnění daňovému subjektu poskytl jiný plátcе daně, ale též prokázání skutečného rozsahu zdanitelného plnění. Řečeno jinými slovy nepostačuje, že daňový subjekt (zde žalobce) prokáže, od kterého dodavatele - plátce daně zdanitelné plnění přijal, ale musí prokázat rovněž to, že zdanitelné plnění mu bylo fakticky poskytnuto v rozsahu deklarovaném v daňových dokladech. Vzhledem k tomu, že žalobce rozsah zdanitelného plnění přijatého v rozhodných zdaňovacích obdobích od LINEAR LOGISTIC neprokázal, nemohl mu být nárok na odpočet daně uznán, a to ani zčásti. Žalovaným akceptované zjištění, že žalobci bylo nějaké plnění ze strany LINEAR LOGISTIC poskytnuto, totiž nevypovídá nic o skutečném rozsahu tohoto plnění, jenž je určující pro stanovení výše odpočtu daně. Žalovaný v tomto směru odkázal na rozsudek ze dne 27. 7. 2021, č. j. 8 Afs 252/2019-38, v němž NSS v obecné rovině deklaroval, že nezpochybně uskutečněných plnění v určitém rozsahu samo o sobě nevypovídá nic o skutečném přijetí deklarovaných plnění, ani o jejich deklarovaném rozsahu. V témže rozsudku lze navíc najít odkazy krajského soudu na judikaturu NSS (rozsudky ze dne 22. 11. 2017 č. j. 6 Afs 8/2017-48, ze dne 18. 4. 2018 č. j. 6 Afs 97/2017-24 a ze dne 20. 10. 2015 č. j. 6 Afs 78/2015-42), kterou je potvrzován závěr o nezbytnosti určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění pro nárok na odpočet daně. Tentýž závěr zastává i aktuální judikatura. Jak výslovně konstatoval NSS v bodě 98 rozsudku ze dne 20. 1. 2023 č. j. 8 Afs 92/2022 – 239, „(nejen) z judikatury vydané po rozhodnutích ve věci *Kemwater ProChemie* vyplývá, že **neprokázání rozsahu plnění, tedy množství dodaného zboží či poskytnutí služeb, samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně** (před vydáním judikatury ve věci *Kemwater ProChemie* např. rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2021, čj. 4 Afs 402/2020-63, bod 32, a dále rozsudky ze dne 28. 7. 2022, čj. 6 Afs 391/2020-45, bod 24, ze dne 25. 5. 2022, čj. 10 Afs 374/2020-59, bod 29, či ze dne 1. 11. 2022, čj. 7 Afs 105/2022-42, bod 32).“
48. V nyní projednávané věci žalobce konkrétní rozsah plnění, jež přijal v rozhodných zdanitelných obdobích od LINEAR LOGISTIC, předloženými důkazy neprokázal, a proto mu nebylo možné uplatněný nárok na odpočet daně z těchto plnění přiznat, a to ani zčásti. Soud k tomu na okraj dodává, že žalobce nikdy neuvedl, že provedenými důkazy byla prokázána (toliko) určitá část jím tvrzených zdanitelných plnění, která mu měla být poskytnuta společností LINEAR LOGISTIC, a nedomáhal se přiznání tomu korespondující konkrétní části původně nárokovaného odpočtu daně.
49. Nezákonnost napadeného rozhodnutí neprokazuje ani žalobní argumentace odkazující na důkazní prostředky, jež žalobce předložil žalovanému v rámci odvolacího řízení spolu se svým vyjádřením ze dne 23. 2. 2022. Ve stručnosti lze konstatovat, že žalobce k vyjádření ze dne 23. 2. 2022 připojil jednotlivé faktury, které označil v přehledu (rozpadu) fakturace obsaženém ve zmíněném vyjádření. Jedná se o stejný přehled (rozpad) fakturace, jež žalobce následně učinil součástí žaloby. Soud k tomu uvádí, že pouhý přehled částek fakturovaných v rozhodných zdaňovacích obdobích ze strany žalobce společností MAKRO a SPORTISIMO a dále přehled částek vyfakturovaných v témže období žalobci jeho čtyřmi dodavateli, mj. též společností LINEAR LOGISTIC, není způsobilý prokázat skutečný rozsah zdanitelného plnění přijatého žalobcem od LINEAR LOGISTIC. Skutečnost, že správce daně a žalovaný nezpochybnili celkový rozsah plnění (balících a manipulačních služeb), které žalobce jako dodavatel poskytl v daném období společností SPORTISIMO

a MAKRO, a že ze strany finančních orgánů nebyla zpochybněna ani plnění, která žalobci poskytli jeho ostatní dodavatelé (společnosti NARA-AAG s.r.o., Cap Corse s.r.o. a VIKTORIA TIGR s.r.o.), ještě neznamená, že za nesporný či prokázaný je tím pádem nutno považovat i skutečný rozsah zdanitelných plnění, jež měla žalobci poskytnout společnost LINEAR LOGISTIC. Jinak řečeno, to, že žalobce jako dodavatel poskytl (dodal) v rozhodných zdaňovacích obdobích společně se společností SPORTISIMO a MAKRO balící a manipulační služby v určitém rozsahu a tyto jim následně vyfakturoval fakturami FVT-2327/2017, FVT-2543/2017, FVT-2283/2017 a FVT-2526/2017, nemá naprosto žádnou vypovídací hodnotu ohledně toho, zda a v jakém rozsahu se na realizaci těchto zdanitelných plnění podílela jako žalobcův subdodavatel společnost LINEAR LOGISTIC. Stejně tak skutečnost, že tři výše jmenovaní žalobcovi dodavatelé (společnosti NARA-AAG s.r.o., Cap Corse s.r.o. a VIKTORIA TIGR s.r.o.) za stejná zdaňovací období žalobci poskytli služby v určitém rozsahu, jimiž se subdodavately podíleli na realizaci zdanitelných plnění žalobce ve prospěch společností SPORTISIMO a MAKRO, nikterak neprokazuje, že v celé zbývající části se na těchto plněních nutně podílela (a služby žalobci jako jeho dodavatel poskytla) společnost LINEAR LOGISTIC. Žalobce se ve výsledku předloženým přehledem (rozpadem) fakturace marně snaží přesvědčit nejen žalovaného, ale také soud o tom, že k prokázání konkrétního rozsahu plnění, jež přijal v rozhodných zdanitelných obdobích od LINEAR LOGISTIC, vlastně postačují primární daňové doklady, tedy faktury LIN15 až LIN18. Tuto žalobcovu snahu je však nutno striktně odmítnout, protože samotné faktury vystavené společností LINEAR LOGISTIC jsou pouze formálními daňovými doklady, které s ohledem na důvodné pochybnosti vyslovené správcem daně nemohou samy o sobě prokázat skutečný rozsah zdanitelných plnění poskytnutých žalobci jmenovanou společností.

50. Bylo na žalobci, aby správci daně či žalovanému předložil jiné důkazy, jež by rozsah plnění poskytnutých mu společností LINEAR LOGISTIC věrohodně prokazovaly; této důkazní povinnosti však žalobce nedostál. Přestože dle svědecké výpovědi A. N. měl žalobce v rozhodném období k dispozici podklady z elektronických systémů svých klientů o množství zpracovaných jednotek na osobu za každého svého dodavatele, které následně předával svým dodavatelům, tyto podklady správci daně nepředložil. K tomu soud dodává, že pravdivost této části svědecké výpovědi A. N. potvrdil sám žalobce svým tvrzením o „transparentním řetězci předávání informací z elektronických skladovacích systémů SPORTISIMO a MAKRO po linii SPORTISIMO/MAKRO → žalobce → LINEAR LOGISTIC“.
51. V obecné rovině soudu nezbyvá než konstatovat, že žádný z důkazů provedených v průběhu daňového řízení, ať již jednotlivě či v jejich souhrnu, neprokazuje skutečný rozsah zdanitelných plnění (služeb) přijatých žalobcem od LINEAR LOGISTIC. To platí i pro výpovědi (žalobcem blíže nespecifikovaných) svědků, z nichž má vyplývat, že data z elektronických systémů společností SPORTISIMO nebo MAKRO o plnění služeb byla těmito společnostmi předávána/přijímána i ve vztahu k plnění služeb ze strany společnosti LINEAR LOGISTIC. Jak již bylo soudem konstatováno shora, správce daně ani žalovaný nezpochybňují, že LINEAR LOGISTIC byla žalobcovým dodavatelem a v rozhodných zdaňovacích obdobích mu poskytla nějaké služby, jimiž se subdodavately podílela na plnění smluvního závazku žalobce vůči společností SPORTISIMO nebo MAKRO. Zároveň ale nelze než zopakovat, že samotný fakt, že žalobce *nějaká zdanitelná plnění*

(služby) od LINEAR LOGISTIC přijal, k uznání oprávněnosti jeho nároku na odpočet daně nepostačuje.

52. Soud nemohl přisvědčit tvrzení žalobce, že z provedeného dokazování, zejména z daňových dokladů subdodavatelů (míněno zřejmě dodavatelů žalobce) a daňových dokladů žalobce, a dále z důkazů provedených v rámci daňové kontroly (výpovědi svědků) vyplynul skutečný stav provádění služeb, tj. zejména jejich rozsah. Daňové doklady, jež žalobce zahrnul do přehledu (rozpadu) fakturace, skutečný rozsah zdanitelných plnění poskytnutých žalobci společností LINEAR LOGISTIC neprokazují (k tomu viz výše). Žalobcův paušální odkaz na „výpovědi svědků“ nepostačuje ke zpochybnění závěrů žalovaného, jež se týkají posouzení důkazní hodnoty výpovědi jednotlivých svědků. S přihlédnutím výše zmíněné dispoziční zásadě soudu nepřisluší, aby se sám domýšlel, které z mnoha v řízení vyslechnutých svědků má žalobce na mysli a která část svědecké výpovědi toho kterého svědka má prokazovat rozsah žalobci poskytnutých služeb. Soud tak může pouze v obecné rovině konstatovat, že žádný ze svědků, ať již se jednalo o zaměstnance žalobce, zaměstnance společnosti LINEAR LOGISTIC či o další osoby, nepotvrdil svou výpovědí konkrétní rozsah služeb poskytnutých jmenovanou společností žalobci tak, aby bylo možné žalobci nárok na odpočet daně přiznat. Nezbyvá tudíž než přitakat souhrnnému závěru žalovaného, že rozsah zdanitelných plnění poskytnutých žalobci společností LINEAR LOGISTIC nebyl v daňovém řízení věrohodně prokázán ani výpověďmi svědků.
53. Naprostá nekonkrétnost argumentace, jejímž prostřednictvím se žalobce vymezuje vůči hodnocení důkazů ze strany žalovaného, které označuje za spekulativní, nedůvodné a zmatečné, brání tomu, aby soud na jejím základě přezkoumal zákonnost postupu žalovaného při hodnocení důkazů. Obecnost a paušálnost žalobcova tvrzení, že *„všechny důkazy provedené v rámci daňové kontroly a v rámci odvolacího řízení vzájemně korespondují ohledně reálného plnění služeb“* a *„ve vzájemném propojení dávají ucelený obraz o tom, jak celá spolupráce všech subjektů probíhala, jak byly jednotlivé služby plněny a kým ...“*, ostře kontrastuje s podrobným posouzením důkazní síly jednotlivých důkazů ze strany žalovaného. Bylo na žalobci, aby se při nesouhlasu se závěry žalovaného týkajícími se hodnocení důkazů proti těmto závěrům vymezil natolik konkrétním způsobem, aby ze žaloby bylo seznatelné, v čem podle něj žalovaný pochybil při hodnocení provedených důkazů a jejich průkaznosti, pokud jde o rozsah zdanitelných plnění poskytnutých žalobci společností LINEAR LOGISTIC, resp. v čem spočívá nesprávnost a nelogičnost úvah a závěrů žalovaného při hodnocení důkazů. Pouhé konstatování žalobce, že závěry žalovaného *„nevyplývají z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci by byl důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň veškeré tyto důkazy v jejich vzájemné souvislosti“*, je v tomto směru zcela nedostatečné, protože z něj není možné seznat, v čem se hodnocení žalovaného míjí s racionalitou a požadavky formální logiky a v čem konkrétně žalobce spatřuje nerespektování zásady volného hodnocení důkazů. Totéž platí i pro tvrzení žalobce o selektivním přístupu žalovaného při hodnocení důkazů, z něhož opět není zřejmé, na základě čeho žalobce považuje hodnocení některých důkazů ze strany žalovaného za absurdní bagatelizování.
54. Soud má na rozdíl od žalobce za to, že žalovaný se při hodnocení provedených důkazů žádného pochybení nedopustil. V souladu se zásadou volného hodnocení důkazů posoudil všechny v řízení provedené důkazy jak jednotlivě, tak i v jejich vzájemné souvislosti. Závěry,

k nimž přitom dospěl, srozumitelným a soudně přezkoumatelným způsobem detailně popsal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Soud se s těmito závěry žalovaného, jimž rozhodně nelze vytýkat nedostatek racionality a logického uvažování, v plném rozsahu ztotožňuje.

55. Soud uzavírá, že žalovaný nijak nepochybil ani při právním posouzení věci, které vyústilo v závěr, že žalobce v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno stran prokázání rozsahu zdanitelných plnění, jež v rozhodných zdanitelných obdobích přijal od LINEAR LOGISTIC, což správci daně a následně též žalovanému znemožnilo uznat oprávněnost žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně.
56. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s.ř.s. tak učinil bez nařízení jednání. Jednání ve věci samé nebylo nutno nařizovat ani za účelem doplnění dokazování. Žalobcem označené důkazy (faktury uvedené v přehledu – rozpadu fakturace) jsou coby příloha vyjádření žalobce ze dne 23. 2. 2022 součástí správního spisu, který měl soud při rozhodování o žalobě k dispozici. Správním spisem se ve správním soudnictví dokazování neprovádí.
57. Protože žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

Praha 31. srpna 2023

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.