



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. Karla Ulíka a ve věci

žalobkyně: **FUNDURAK s.r.o.**
sídlem Vlašimská 229, 257 26 Divišov
zastoupená advokátem Mgr. Ing. Ladislavem Dvořáčkem
sídlem Husova 2117, 256 01 Benešov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 10. 1. 2023, č. j. 1159/23/5300-22441-705341,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Středočeský kraje (dále jen „správce daně“) vydal dne 21. 1. 2022 dodatečný platební výměr, č. j. 211541/22/2103-50522-208984, jímž žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za 3. čtvrtletí roku 2018 ve výši 175 119 Kč a současně žalobkyni sdělil penále z doměřené daně ve výši 35 039 Kč. Správce daně neuznal žalobkyni

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

nárokováný nadměrný odpočet z přijatých plnění (lesnických prací) od společností OL BENSTAV Invest s.r.o. (dále jen „OL BENSTAV“) a Vabenstav s.r.o. (dále jen „Vabenstav“). Na základě daňové kontroly totiž dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala skutečnou realizaci těchto plnění v deklarovaném rozsahu, a nesplnila tak hmotněprávní podmínky nároku na odpočet podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“).

2. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím ze dne 10. 1. 2023 (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl. Žalovaný se zcela ztotožnil se skutkovými i právními závěry správce daně. Nepopřel, že žalobkyně v rozhodném období uskutečňovala lesnické práce prostřednictvím svých pracovníků. Žalobkyně však v průběhu daňové kontroly neprokázala, že přijala deklarovaná plnění od společností OL BENSTAV a Vabenstav. Tyto společnosti mají pouze virtuální sídlo, nemají provozovny ani žádné zaměstnance, nemají webové stránky, fakticky nevykazují žádnou ekonomickou činnost a vznikly krátce před uskutečněním tvrzených plnění. Faktickou realizaci deklarovaných plnění přitom neprokázaly ani svědecké výpovědi tehdejších jednatelek těchto společností, tj. paní **O. S.** za společnost OL BENSTAV a paní **L. K.** za společnost Vabenstav. Jednatelky o činnosti zmiňovaných společností nic nevěděly ani se nikdy nesetkaly s jednatelem žalobkyně panem **Y. F.**, dovedly si vybavit pouze to, že zplnomocnily pana **I. B.**, který měl vše zařizovat. K osobě **I. B.** však svědkyně (někdejší jednatelky dodavatelských společností) nedokázaly uvést jakékoliv kontaktní údaje. Jednatel žalobkyně pak ve vyjádření ze dne 20. 12. 2021 připustil, že jednal pouze s „*člověkem jménem I.*“, jehož příjmení neznal a jeho totožnost ani jeho oprávnění jednat za společnosti OL BENSTAV a Vabenstav si nijak neověřil. Jednatel žalobkyně dále uvedl, že důkazní prostředky o provedených pracích si neopatřoval, úkoly zadával pracovníkům on sám a osobně si též kontroloval vykonanou práci, o které si neevidoval žádné předávací protokoly ani pracovní listy. Pouze pro sebe si dělal poznámky, které pak vyhazoval. Pochybnosti o oprávněnosti nárokovaného odpočtu nebylo způsobilé odstranit ani čestné prohlášení paní **Š. F.**, externí účetní žalobkyně. Tvrzení žalobkyně, že na provedení zdanitelných plnění se podílely právě společnosti OL BENSTAV a Vabenstav, pak dle žalovaného neprokázaly ani svědecké výpovědi zástupců jejich odběratelů, konkrétně pana **P. H.**, mistra lesní výroby ve společnosti Stora Enso Wood Products Ždírec s.r.o. (dále jen „**Stora**“), a pana **Ing. V. A.**, vedoucího poleší odběratele **Z. S.** Ti sice vypověděli, že došlo k uskutečnění lesnických prací a že je provedli žalobcem zajištění dělníci, které však nebylo možno jakkoli spojit s deklarovanými dodavateli OL BENSTAV a Vabenstav. Žalovaný dále s odkazem na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „**SDEU**“) ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, upozornil, že žalobkyni umožnil unést důkazní břemeno výzvou k prokázání, že jí byla předmětná plnění dodána jiným subjektem, který byl v postavení plátce DPH. Žalobkyně však žádného jiného dodavatele neoznačila a trvala na tom, že jí plnění dodaly právě společnosti OL BENSTAV a Vabenstav, což však správce daně relevantně zpochybnil a žalobkyně tyto vážné a důvodné pochybnosti nerozptýlila.
3. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně správní žalobu podle § 65 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále „**s. ř. s.**“).

II. Obsah podání účastníků

4. Žalobkyně v žalobě namítá, že daňové orgány vznesly pouze ryze formální pochybnosti, které nedosahují takové intenzity, aby na jejich základě bylo možné odeprít uplatněný nárok na odpočet DPH. Daňové orgány přitom na žalobkyni kladly zcela nepatřičné požadavky,

aniž by zohlednily specifika daného oboru a omezené jazykové schopnosti jednatele žalobkyně, který je ukrajinské národnosti. Takto by daňové orgány mohly sankcionovat v zásadě jakýkoliv daňový subjekt podnikající v oboru lesnických prací.

5. Žalobkyně dále namítá, že v průběhu daňové kontroly předložila veškeré dodavatelsko-odběratelské smlouvy, objednávky, daňové doklady, pokladní doklady o úhradě a rozpis prací, které byly kvůli jejich velkému rozsahu vykonávány subdodavatelským způsobem. Daňové orgány tyto důkazy hodnotily nesprávně „od stolu“, aniž by zohlednily obchodní praxi v daném oboru, ve kterém není zvykem lustrvat konkrétní pracovníky. Z výpovědí svědků H. a A. jednoznačně vyplynulo, že fakturované lesnické práce byly ve skutečnosti pro odběratele provedeny v deklarovaném rozsahu a že byly provedeny konkrétními fyzickými osobami. Daňové orgány podrobněji nezjišťovaly, jaký byl vztah konkrétních pracovníků ke společnostem OLBENSTAV a Vabenstav, ani neprokázaly, že by zdanitelné plnění provedly jiné subjekty. Na základě těchto výpovědí však bylo daňovým orgánům dostatečně vysvětleno, kdo, kdy a jakým způsobem vystavoval podrobné protokoly o dílčích lesnických pracích. Sami odběratelé navíc prověřovali žalobkyni ve stejné rozsahu, jako ona prověřovala své dodavatele. Žalobkyně má pouze „tu smůlu“, že její dodavatelé přestali plnit své zákonné povinnosti. Žalobkyně má celkově za to, že přijaté daňové doklady ve spojení s výpověďmi zástupců odběratelů poskytují dostatečný základ pro uplatnění nároku na odpočet ve smyslu § 72 zákona o DPH. Bylo navíc prokázáno, že žalobkyně nebyla vzhledem k rozsahu prací schopna zajistit jejich provedení vlastními pracovníky. Na jejich realizaci se tak zjevně museli podílet subdodavatelé, konkrétně společnosti OLBENSTAV a Vabenstav. Žalobkyně přitom dostatečně identifikovala „dle svých poznámek“, na kterých pracích se podíleli subdodavatelé a které provedla sama prostřednictvím vlastních zaměstnanců, a dále spárovala své faktury na vstupu s fakturami na výstupu. Daňové orgány však tento způsob evidence odmítly, aniž by v něm poukázaly na viditelné rozpory.
6. Žalobkyně rovněž namítá, že unesla důkazní břemeno ohledně materiálního a personálního vybavení společností OLBENSTAV a Vabenstav, které byly v postavení plátců DPH. O neplnění jejich veřejnoprávních povinností nemohla v rozhodném období vědět. Daňové orgány přitom nerespektovaly zákaz tzv. předsudku zpětného hodnocení (*hindsight bias*), tedy že při prokazování povědomí o konkrétní transakci by měly být zohledněny pouze ty informace, které byly či mohly být daňovému subjektu známy ve chvíli, kdy vstupoval do transakce. V této souvislosti upozorňuje, že daňové orgány založily odůvodnění svých pochybností na interních znalostech, které však žalobkyně v době vstupu do předmětného obchodního vztahu nemohla mít k dispozici. Proto jí nemůže jít k tíži selhání státu v kontrolní funkci, když dané dodavatele včas neoznačil za nespolehlivé plátce DPH, resp. jim vůbec umožnil registraci jako plátců. Je možné, že ze strany těchto daňových subjektů se mohlo jednat o podvodné jednání. To však nelze přičítat žalobkyni, která o neplnění jejich zákonných povinností neměla nejmenší tušení. Na podporu své argumentace žalobkyně odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, a ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59. Žalobkyně dále podotýká, že prostřednictvím své účetní prováděla formální kontroly, postupovala s obvyklou mírou obezřetnosti a v dobré víře nadále pokračovala ve spolupráci s dodavateli, neboť jimi poskytnuté práce byly provedeny v dostatečné kvalitě a za přiměřenou cenu.
7. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Ve vyjádření k žalobě rekapituluje nosné důvody napadeného rozhodnutí, na nichž setrvává. Upozorňuje, že pochybnosti správce daně stran oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH, které měly reálný

základ, se nepodařilo žalobkyni vyvrátit. Žalobkyně tak neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání faktické realizace zdanitelných plnění. Důsledky tohoto jejího selhání nelze přenášet na stát. Neobstojí přitom žalobní námitka, že by daňové orgány v daném případě postupovaly formalisticky a na žalobkyni kladly nepřiměřené požadavky. Podle žalovaného byly v daňovém řízení jednotlivé důkazy hodnoceny ve vzájemné souvislosti a bylo přihlédnuto ke všemu, co vyšlo v řízení najevo. Práva žalobkyně tudíž nebyla žádným způsobem zkrácena.

8. Na vyjádření žalovaného reagovala žalobkyně replikou, ve které opakovaně zdůraznila, že byly splněny veškeré podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH, neboť fakturované lesnické práce byly fakticky provedeny a řádně předány finálním zákazníkům. V souvislosti s rozsudkem SDEU *Kemwater ProChemie* upozorňuje, že byla na základě objektivních skutečností v době přijetí plnění přesvědčena, že lesnické práce provedli formálně deklarovaní dodavatelé, přičemž neměla žádné indicie, že by tomu mělo být jinak.

III. Posouzení věci soudem

9. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Při přezkumu napadeného rozhodnutí soud vycházel v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného, přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. vázán.
10. Soud o žalobě rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci s tímto postupem vyslovili souhlas. Soud nepovažoval za nezbytné nařizovat jednání, neboť veškeré rozhodné skutečnosti bylo možno zjistit z obsahu správního spisu. Vady, k nimž by bylo nutné přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
11. Podstatou sporu je v posuzované věci otázka, zda žalobkyně splnila hmotněprávní podmínky pro uplatnění odpočtu DPH dle § 72 zákona o DPH, tedy zda prokázala faktickou realizaci přijatých plnění (lesnických prací) od dodavatelských společností OLBENSTAV a Vabenstav.
12. Tato otázka úzce souvisí s rozložením důkazního břemene v daňovém řízení. Obecně platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních [§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“)]. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Naopak správce daně v daňovém řízení prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. 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 popsaným 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 (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs

176/2016-36). Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, odst. 21, a v něm citovanou judikaturu). Nutno zdůraznit, že správce daně není oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).

13. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Je tak na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstřícně a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
14. Konkrétní obsah důkazního břemene vychází z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. Podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH jsou stanoveny v § 72 a § 73 zákona DPH.
15. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně předně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Náležitosti daňového dokladu pak stanoví § 29 zákona o DPH. V daném případě daňové orgány nepopíraly, že žalobkyně tuto formální podmínku pro uplatnění nároku na odpočet splnila, neboť předložila příslušné daňové doklady vystavené společnostmi OLBENSTAV a Vabenstav (viz str. 6-7 napadeného rozhodnutí).
16. Prokazování nároku na odpočet DPH ovšem není pouze záležitostí dokladovou, jelikož je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění *fakticky* došlo (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, odst. [42]). Z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH plyne, že plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování zdanitelných plnění pod písm. a) až e) tohoto ustanovení. Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého daňového dokladu, ale stav skutečný, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně.
17. Soud předně nemůže přisvědčit námitce žalobkyně, že daňové orgány vnesly toliko formální pochybnosti o skutečné realizaci zdanitelných plnění a kladly na ni nepatřičné požadavky.
18. Správce daně vyjádřil zcela konkrétní a skutkově podložené pochybnosti ve vztahu k deklarovaným plněním od společností OLBENSTAV a Vabenstav ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 19. 7. 2021, č. j. 3714837/21/ 2110-60561-203257. Správně přitom upozornil, že z žalobkyní předložených daňových dokladů (faktury č. 2018-003 ze dne 2. 7. 2018, č. 2018-004 ze dne 23. 7. 2018 a č. 2018/003 ze dne 31. 7. 2018) nebylo zřejmé, kde, kdy, kdo a v jakém rozsahu prováděl lesnické práce, jež byly předmětem zdanitelných plnění. Předmět plnění byl na těchto daňových dokladech skutečně označen velmi obecně („*Fakturuji Vám za provedené pěstební práce v lese-osin celoplošné: 37,59x7500*“ a „*Fakturuji Vám za provedené pěstební práce v lese, dle dohody*“). Okolnosti realizace těchto plnění pak podrobněji nespécifikovala ani předložená objednávka ze dne 19. 6. 2018 a rámcová smlouva

z téhož dne odkazující ohledně povahy a termínů prací na blíže neurčenou tabulku č. 1, kterou však žalobkyně ani po výzvě správce daně nepředložila. Dále správce daně poukázal na skutečnost, že žalobkyně v rámci své ekonomické činnosti běžně používala bankovní účet, avšak úhrada ze předmětná zdanitelná plnění měla proběhnout v hotovosti. Bankovní účet přitom měli zřízený i deklarovaní dodavatelé. Správce daně rovněž detailně shrnul dílčí zjištění ke společnostem OLBENSTAV a Vabenstav, která nasvědčují tomu, že tito dodavatelé ve skutečnosti nevykonávali žádnou ekonomickou činnost a v rozhodném období nedisponovali dostatečnými provozními a personálními kapacitami k realizaci zdanitelných plnění (obě společnosti měly např. virtuální sídlo, v živnostenském rejstříku neevidovaly žádnou provozovnu, neměly žádné zaměstnance, nijak se neprezentovaly na internetu, vznikly krátce před uskutečněním tvrzených plnění a nezveřejňovaly účetní závěrku). U těchto dodavatelů se tedy nepodařilo ověřit, zda měli zdanitelná plnění poskytnout z vlastních zdrojů či subdodavately.

19. Uvedená skutková zjištění dle soudu ve svém souhrnu poskytují dostatečný základ pro pochybnosti správce daně o faktickém poskytnutí deklarovaných plnění. Za této situace nelze pokládat požadavek správce daně na prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH jinými důkazními prostředky za jakkoliv excesivní. Soud naopak považuje výzvu k prokázání skutečností za dostatečně určitou a kvalitativně zcela vyhovující požadavkům dovozeným judikaturou [srov. např. rozsudky NSS ze dne 29. 11. 2013, č. j. 5 Afs 11/2013-63, ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012-35, ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, ze dne 2. 9. 2021, č. j. 2 As 221/2020-25, část IV. 2. b)]. Důkazní břemeno ohledně zpochybněných skutečností tedy přešlo zpět na žalobkyni.
20. S ohledem na uvedené dává za pravdu daňovým orgánům, že toto důkazní břemeno ohledně oprávněnosti nároku na odpočet DPH žalobkyně neunesla.
21. Stěžejní argumentace žalobkyně spočívala v tom, že lesnické práce (ožínování, oplocování, dočišťování, prořezávky atd.) pro své odběratele nezvládala vykonávat sama, a proto využila služeb společností OLBENSTAV a Vabenstav. Daňové orgány nicméně nepochybněly, že lesnické práce jako takové fakticky proběhly a že je žalobkyně v rozhodném období skutečně pro své odběratele prováděla, přičemž disponovala 1 zaměstnancem v hlavním pracovním poměru a 25 brigádníky, kteří pracovali na základě dohod o provedení práce. Správně však upozornily na skutečnost, že žalobkyně nijak neprokázala, že část zdanitelných plnění měla uskutečnit prostřednictvím jí označených subdodavatelů, resp. s využitím pracovníků poskytnutých jednou či druhou z deklarovaných společností.
22. Ve vztahu k uskutečnění deklarovaných plnění žalobkyně akcentovala zejména význam výpovědí svědků H. a A., kteří zastupovali její odběratele. K tomu soud konstatuje, že žalobkyně z výpovědí zmiňovaných svědků dovozuje poněkud zkreslené závěry. Svědci sice potvrdili, že si s jednatelem žalobkyně dojednali konkrétní lesní práce a že následně došlo k jejich vykonání, avšak ani jeden ze svědků nevypověděl nic o tom, že by se na provedení předmětných prací podíleli též nějakí subdodavatelé, natož subdodavatelé deklarovaní v žalobkyní předkládaných dokladech. Svědek Hlava konkrétně vypověděl, že na zakázkách se podílely nízké desítky pracovníků, přičemž jejich potřebný počet a technické vybavení si zajišťoval sám pan F. (*jednatel žalobkyně – pozn. soudu*). Svědku H. nebylo nic známo o tom, že by žalobkyně využívala na sjednané práce služeb subdodavatelů (viz str. 6 protokolu o výslechu svědka ze dne 27. 7. 2022, č. j. 3870013/22/2110-60561-203257). Obdobně svědek A. vypověděl, že jednal pouze s panem F., který zajišťoval personální a provozní vybavení pro provedení prací. Pro svědka A. nebylo důležité, „čí pracovníci“ se podílejí na realizaci

zakázky, pouze požadoval, aby byly práce provedeny do 25. dne v měsíci (viz str. 7 a 9 protokolu o výsledku svědka ze dne 27. 7. 2022, č. j. 3825596/22/2110-60561-203257). Jak tedy správně dovodil žalovaný, výsledky těchto svědků se žalobkyni nepodařilo prokázat faktickou realizací jí deklarovaných plnění (viz str. 10-11 napadeného rozhodnutí). Soud dodává, že předmětné výsledky toliko potvrdily nijak nerozporovanou skutečnost, že žalobkyně zajistila pracovní sílu (dělníky) pro údržbu, to však samo o sobě není ve vztahu k uplatnění nároku na odpočet DPH rozhodující. Podstatné je, zda v souvislosti se zajišťováním dané pracovní síly využívala služeb jiných (sub)dodavatelů v pozici plátců DPH, to však z výpovědí svědků nevyplývá ani nepřímo.

23. Žalobkyně ve své argumentaci naopak nijak nereflektuje obsah výpovědí svědkyň S. a K., které byly v rozhodném období registrovány jako jednatelky společností OLBENSTAV a Vabenstav. Uvedené jednatelky o činnosti těchto společností nic nevěděly, žádné zakázky za ně neuzavíraly a s jednatelem žalobkyně se nikdy nesetkaly (viz str. 8 napadeného rozhodnutí). To jen prohlubuje pochybnosti o tom, že by s některou z těchto společností probíhala nějaká reálná dodavatelská spolupráce. Žalobkyně rovněž vůbec nereflektuje roli I. B., kterého obě tehdejší jednatelky údajně zplnomocnily k výkonu veškerých činností souvisejících se společnostmi. Jednatel žalobkyně přitom v průběhu daňového řízení připustil, že s touto osobou jednal, aniž by znal její příjmení a aniž by si ověřil její oprávnění jednat za deklarované dodavatele. Ve světle této skutečnosti působí přinejmenším překvapivě jeho tvrzení, že měl u této – jemu prakticky neznámé – osoby objednat jménem žalobkyně plnění v hodnotě statisíců Kč a následně jej hradit v hotovosti. Ve světle takto lehkomyšlného přístupu je zcela lichý žalobní argument o kladení nepřiměřených požadavků ze strany daňových orgánů. Soud naopak plně přisvědčuje žalovanému, že žalobkyně prakticky rezignovala na zajištění jakýchkoliv důkazních prostředků k jí tvrzeným obchodním transakcím, soud proto plně odkazuje na závěry žalovaného o neunesení důkazního břemene (viz str. 17 napadeného rozhodnutí) žalobkyní.
24. Argumentovala-li žalobkyně tím, že unesla důkazní břemeno ohledně materiálního a personálního vybavení společností OLBENSTAV a Vabenstav, soudu není zřejmé, na základě jakých konkrétních důkazních prostředků tento závěr dovozuje. Z provedeného dokazování naopak vyplynulo, že tyto společnosti v rozhodném období nevykazovaly žádnou ekonomickou činnost a vznikly krátce před uskutečněním deklarovaných plnění (viz str. 9 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně nepředložila v průběhu řízení jediný důkaz, jímž by tato zjištění daňových orgánů vyvrátila či alespoň relevantně zpochybnila. Pouze pro úplnost soud podotýká, že v daném případě neodepřely daňové orgány nárok na odpočet DPH pouze z důvodu absence potřebných materiálních a lidských zdrojů na straně deklarovaných dodavatelů (srov. usnesení SDEU ze dne 3. 9. 2020, *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19), nýbrž z důvodu, že k využití jejich služeb prokazatelně vůbec nedošlo (viz str. 19 napadeného rozhodnutí).
25. Důvodná není ani související námitka žalobkyně, podle které spolehlivě prokázala, že vzhledem k rozsahu zakázek pro odběratele nebyla schopna zajistit realizaci veškerých prací vlastními pracovníky. Naopak je zřejmé, že počet zaměstnanců žalobkyně rámcově odpovídal přibližnému počtu pracovníků, který uváděli svědci H. a A. (dle svědka H. se na zakázkách podílelo pět a někdy deset pracovníků, „[m]oblo jich být i více“, dle svědka A. práci vykonávaly nízké desítky lidí). Faktickou realizací části zakázek pro odběratele (společnost Stora a Z. S.) prostřednictvím deklarovaných dodavatelů OLBENSTAV a Vabenstav se pak žalobkyni nepodařilo prokázat ani ručně učiněnými poznámkami na jednotlivých daňových

dokladech (viz přílohu k podání žalobkyně ze dne 31. 7. 2021). Tyto poznámky totiž zůstávají v pouhé rovině ničím nepodložených tvrzení žalobkynina jednatele a neposkytují dostatečnou oporu pro přiznání uplatněného nároku na odpočet DPH (viz str. 8 napadeného rozhodnutí).

26. Lichá je rovněž námitka žalobkyně, že daňové orgány podrobněji nezjišťovaly, jaký byl vztah konkrétních pracovníků ke společnostem OLBENSTAV a Vabenstav. Ve vztahu k této okolnosti totiž tížilo důkazní břemeno výlučně žalobkyni, nikoliv daňové orgány. Ta však k prokázání vztahu jednotlivých pracovníků k deklarovaným dodavatelům nejenže nenavrhlala žádné důkazy, ale dokonce nepředestřela ani žádná relevantní tvrzení o tom, že by ten či onen pracovník mohl být s jednou či druhou společností nějak propojen. Není přitom pravdou, jak je podsouváno žalobkyni (viz str. 6 žaloby), že by po ní daňové orgány požadovaly „lustrovat“ konkrétní pracovníky. Žalovaný a správce daně po žalobkyni pouze zcela legitimně požadovali, aby objektivně doložila faktické přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů. To však žalobkyně dostatečně neučinila.
27. Oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH konečně neprokazují ani další listinné důkazy předložené žalobkyni (dodavatelsko-odběratelské smlouvy, objednávky, daňové doklady a pokladní doklady o úhradě). Ani tyto důkazy totiž blíže nespécifikovaly, jaké konkrétní práce a v jakém věcném a časovém rozsahu měly být deklarovanými dodavateli prováděny (viz str. 6-7 napadeného rozhodnutí). Jak soud již konstatoval, daňové doklady jsou ryze formální důkazním prostředek, který nijak neprokazuje splnění hmotněprávní podmínky nároku na odpočet. Obdobně je třeba hodnotit též pokladní doklady, k nimž žalobkyně nepředložila žádné další důkazní prostředky. Stejně tak k objasnění okolností realizace zdanitelných plnění nijak nepřispěla ani předložená objednávka ze dne 19. 6. 2018 a rámcová smlouva z téhož dne, která ohledně povahy a termínů prací odkazovala na nedoloženou tabulku č. 1. Pokud jde o čestné prohlášení externí účetní (viz přílohu k podání žalobkyně ze dne 4. 10. 2022), která zaúčtovala přijaté doklady od společností OLBENSTAV a Vabenstav, soud shodně se žalovaným pokládá tento důkaz za nezpůsobivý k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH (viz str. 12 napadeného rozhodnutí). Skutečnost, že deklarovaným dodavatelům bylo v rozhodném období přiděleno identifikační číslo osoby, a že v té době ještě neměli status nespolehlivých plátců, ostatně daňové orgány ani nerozporovaly. Jiná relevantní zjištění z tohoto čestného prohlášení nevyplývají.
28. Soud tudíž neshledal, že by daňové orgány při hodnocení důkazů jakkoliv pochybily. Provedené důkazy naopak v souladu s § 8 daňového řádu hodnotily zcela přezkoumatelným způsobem jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti, přičemž přihlédly ke všemu, co vyšlo v průběhu daňového řízení najevo.
29. Pokud jde o obecně formulované žalobní námitky, že daňové orgány nezohlednily specifika daného oboru a omezené jazykové schopnosti žalobkynina jednatele Y. F., soud – ve stejné míře obecnosti – konstatuje, že se plně ztotožňuje se způsobem, jímž tuto námitku vypořádal již žalovaný na str. 18 napadeného rozhodnutí. Není totiž zřejmé, jakým způsobem měla jazyková bariéra na straně jednatele zabránit tomu, aby žalobkyně prokázala splnění hmotněprávních podmínek uplatněného nároku na odpočet DPH. Důkazní standard pak nijak nesnižuje ani skutečnost, že deklarovaná plnění měla spočívat právě v provádění lesnických prací, které lze považovat za klasické poskytnutí služby ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Žalobkyně ostatně v průběhu daňového řízení ani v žalobě nijak nespécifikovala, v čem by měla tvrzená zvláštnost daného oboru spočívat, pouze povšechně zdůrazňovala jeho nedostatečnou reflexi ze strany daňových orgánů. K tomu soud pouze

konstatuje, že v zajištění pracovních sil pro údržbu lesa nespátřuje nic natolik výjimečného, aby nebylo možno doložit, že jejich dodavatelem byla konkrétní společnost (např. že měla pracovní smlouvu s konkrétním dělníkem vykonávajícím práci pro žalobkyni).

30. Podstatná část žalobní argumentace dále vycházela z přesvědčení žalobkyně, že ji daňové orgány sankcionují za to, že její dodavatelé přestali plnit své zákonné povinnosti, o čemž však nemohla mít nejmenší tušení. Tak tomu ovšem ve skutečnosti nebylo. Daňové orgány neuznaly uplatněný nárok na odpočet DPH pouze z důvodů na straně žalobkyně, která v průběhu řízení neprokázala, že by se deklarované zdanitelné plnění vůbec uskutečnilo. Nijak přitom žalobkyni nepřičítaly k tíži, že deklarovaným dodavatelům byl následně udělen status nespolehlivého plátce, resp. že tyto subjekty neplnily ani své další veřejnoprávní povinnosti. Daňové orgány tudíž neporušily zákaz tzv. předsudku zpětného hodnocení, tedy že by oprávněnost uplatněného nároku na odpočet posuzovaly optikou až následně nastalých okolností (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59, odst. [44], a ze dne 20. 12. 2021, č. j. 3 Afs 421/2019-39, odst. [34]). Za této situace bylo již nadbytečné zabývat se případným podvodným jednáním ze strany tvrzených dodavatelů, neboť zde žádné daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo. Existenci daňového podvodu, jehož součástí je též tzv. vědomostní test, totiž daňové orgány posuzují zpravidla až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet DPH (srov. rozsudky NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, odst. 53, ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016-32, či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016- 35, odst. 13). Napadené rozhodnutí však spočívá naopak na tom, že tyto hmotněprávní podmínky vůbec nebyly splněny, a to pro neunesení důkazního břemene. V tomto ohledu se tak argumentace žalobkyně míjí s podstatou posuzované věci, a proto je i tato námitka nutně nedůvodná.
31. Pro úplnost soud zdůrazňuje, že na nyní posuzovanou věc bezprostředně nedopadají závěry rozsudku SDEU *Kemwater ProChemie*, resp. navazujícího rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, podle nichž dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. V daném případě daňové orgány neuznaly žalobkyni nárok na odpočet DPH s tím, že jí předložené důkazní prostředky neprokazují faktické uskutečnění zdanitelného plnění, z něhož nárokovala odpočet DPH, tj. dodání lesnických prací prostřednictvím deklarovaných dodavatelů OLBENSTAV a Vabenstav. Identita těchto deklarovaných dodavatelů však nebyla v řízení nijak sporná, ani nebylo sporné, že byly v rozhodném období registrovány jako plátci DPH. Nebylo ani prokázáno, zda ve vztahu k deklarovaným lesnickým pracím žalobkyně vůbec využila služeb (sub)dodavatele. Argumentuje-li žalobkyně v této souvislosti tím, že daňové orgány neprokázaly realizaci zdanitelného plnění jinými dodavateli (viz odst. 16 žaloby), pak soud konstatuje, že jednak jde o tvrzení značně obecné, ale především důkazní břemeno ve vztahu k této skutečnosti tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH, nevyplývá-li tato skutečnost najisto ze skutkových okolností posuzovaného případu (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, odst. 31). Na takové okolnosti však žalobkyně v průběhu daňového řízení ani v žalobě nepoukázala, přičemž nic nenasvědčuje tomu, že by tyto okolnosti měly být známy daňovým orgánům z jejich úřední činnosti (viz str. 5 výzvy správce daně k prokázání skutečností ze dne 29. 8. 2022, č. j. 4146702/22/ 2110-60561-203257).

IV. Závěr a náklady řízení

32. S ohledem na výše uvedené soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
33. O nákladech řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť nebyla procesně úspěšná. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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 18. prosince 2023

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu