



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové, soudce Richarda Galise a soudkyně Marty Kotouček Mikoláškové ve věci

žalobkyně: **Raben Logistics Czech s.r.o.**, IČO: 24705128
sídlem Komerční 535, Nupaky
zastoupená advokátem JUDr. Františkem Divíškem
sídlem Velké náměstí 135/19, Hradec Králové

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 10. 2022, č. j. 37863/22/5300-22444-713037,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. V této věci soud řeší, zda žalobkyně prokázala splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, konkrétně zda unesla důkazní břemeno ve vztahu k přijetí plnění v tvrzeném rozsahu od deklarovaných dodavatelek.
2. Třemi dodatečnými platebními výměry ze dne 13. 10. 2021, č. j. 4429973/21/2122-50522-209466, č. j. 4430053/21/2122-50522-209466, a č. j. 4430095/21/2122-50522-209466, doměřil Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) žalobkyni daň z přidané

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

hodnoty za zdaňovací období měsíců říjen, listopad a prosinec 2015 ve výši 262 318 Kč, 318 347 Kč a 233 132 Kč.

3. V záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný změnil dodatečné platební výměry tak, že snížil doměřenou daň na 254 789 Kč (říjen 2015), 311 133 Kč (listopad 2015) a 227 257 Kč (prosinec 2015). V odůvodnění se převážně ztotožnil se závěrem finančního úřadu, že žalobkyně neprokázala oprávněnost nároku na odpočet daně ze zdanitelných plnění od dodavatelek AR-Company s.r.o. (dále jen „AR-Company“), ELVIRA BON s.r.o. (dále jen „ELVIRA BON“) a Izidora comp s.r.o. v likvidaci (dále jen „Izidora“). Plnění spočívala v poskytování služeb při skladování, manipulaci a dopravě zboží v logistickém skladu žalobkyně na adrese Na Dlouhém 79, Říčany – Jažlovice. Žalobkyně konkrétně neprokázala, že plnění přijala právě od těchto dodavatelek a právě v deklarovaném rozsahu, tj. splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Na rozdíl od finančního úřadu nicméně žalovaný uznal žalobkyni část nároku na odpočet u plnění přijatých od AR-Company v rozsahu prací jejího zaměstnance Y. Ch.
4. K odvolacím námitkám žalovaný konstatoval (nad rámec zbytku odůvodnění, v němž se zejména podrobně zabýval hodnocením jednotlivých provedených důkazů), že bylo provedeno pět svědeckých výpovědí osob, které dle žalobkyně měly pracovat jako vedoucí směny, z celkového počtu devíti navrhovaných. Z výpovědí nicméně vyplynul jen obecný obraz o fungování pracoviště, nikoliv konkrétní skutečnosti prokazující žalobkynina tvrzení. Naopak ještě posílily již existující pochybnosti o skutečném rozsahu plnění a dodavatelích vzhledem k jejich nekonkrétnosti, vzájemným rozporům i rozporům s dalšími důkazy. Provádění výslechů dalších vedoucích směn by za této situace bylo nadbytečné. Žalovaný si již učinil obecnou představu o fungování pracoviště. Provedené svědecké výpovědi navíc založily natolik závažné pochybnosti týkající se skutečného rozsahu a dodavatelů plnění, že je již ani není možné odstranit prostřednictvím dalších výpovědí vedoucích směn. K provedení navrhovaného důkazu znaleckým posudkem nebyly splněny podmínky podle § 95 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neboť pro posouzení poskytovaných služeb nejsou potřebné specifické odborné znalosti. Žalobkyně měla nadto dostatečný prostor k tomu, aby si takový znalecký posudek sama zajistila.
5. K námitce nesprávného hodnocení důkazů žalovaný uvedl, že svědecké výpovědi sice poskytly obecné informace o fungování skladu v Jažlovicích, avšak neodstranily pochybnosti o faktickém rozsahu a dodavatelích plnění, neboť obsahovaly mnoho rozporů a byly značně nekonkrétní. Potvrdily nanejvýš přítomnost nějakých osob poskytujících služby za deklarované dodavatelky na žalobkynině pracovišti, což ale nebylo sporné a ani nepotvrzuje, že žalobkyně přijala plnění tak, jak deklarovala. Žalovaný nekladl žalobkyni přímo k tíži skutečnosti, které jsou mimo sféru jejího vlivu (výběry hotovosti z účtů deklarovaných dodavatelek či neevidování zaměstnanců u České správy sociálního zabezpečení a Úřadu práce ČR). I ty ale dokreslují celkový obraz obchodních případů. Judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) citovaná žalobkyní je neaplikovatelná, neboť se týká daňových podvodů. Nepřípadný je i rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie*, a navazující judikatura Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“). Žalovaný vyzval žalobkyni k prokázání toho, že plnění přijala od deklarovaných dodavatelek, anebo k prokázání, že je přijala od jiných identifikovaných dodavatelů v postavení plátců daně z přidané hodnoty. Žalobkyně ovšem

servalo na tvrzení, že plnění přijala právě od deklarovaných dodavatelek. Ze spisu neplynou žádné indicie o případných jiných dodavatelích.

6. Žalovaný nepřisvědčil ani námitce, že žalobkyni měla být přiznána alespoň minimální výše nákladů na základě tabulky („dokumentace“), ve které žalobkyně vypočetla nezbytné hodiny k realizaci svých zakázek a počet hodin, které museli odpracovat externí zaměstnanci. Tato tabulka neprokazuje skutečný rozsah plnění ani přijetí od deklarovaných dodavatelek. Rozsudky, na něž žalobkyně v této souvislosti odkazovala, se týkaly daně z příjmu právnických osob, a nikoliv daně z přidané hodnoty. To platí i pro koncept uznání minimálních nutných výdajů.

Žaloba

7. Žalobkyně se žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.
8. Žalobkyně především namítá, že žalovaný v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu nehodnotil provedené důkazy ve vzájemné souvislosti, a proto dospěl k nesprávnému závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno. Má za to, že prokázala přijetí služeb od deklarovaných dodavatelek v tvrzeném rozsahu. Žalovaný vytrhává z kontextu jednotlivé dílčí nesrovnalosti a nedostatky, které jsou důsledkem časové prodlevy mezi poskytnutím služeb a daňovou kontrolou. Na základě toho zpochybňuje celá plnění. K tomu žalobkyně opakovaně odkazuje na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, č. 3705/2018 Sb. NSS.
9. Svědek A. (jednatel AR-Company) podle žalobkyně potvrdil, že byly vždy odpracovány všechny vykázané hodiny. Na to navazuje výpověď svědkyně P., která potvrdila, že AR-Company v roce 2015 poskytovala žalobkyni služby v podobě činnosti pracovníků, a že správnou evidenci odpracovaných hodin má žalobkyně. Zároveň vysvětlila určité nesrovnalosti mezi jí dodanou evidencí a evidencí žalobkyně. Žalobkyně se domnívá, že tím bylo prokázáno přijetí plnění od AR-Company v rozsahu, který žalobkyně tvrdí a plyne z jí předložené evidence (svědecky potvrzené oběma jednatelem AR-Company). Podle žalobkyně je situace stejná, jako kdyby předložila předávací protokol s uvedením odpracovaných hodin podepsaný oběma smluvními stranami (žalobkyní a AR-Company). Není podstatné, který konkrétní zaměstnanec nebo osoba pracující na základě dohody o pracích mimo pracovní poměr (tyto osoby se ani nemusí objevit v příslušných evidencích) a v jakém rozsahu vykonala činnost. Tyto skutečnosti stojí mimo sféru vlivu žalobkyně. Rozhodující je skutečný počet poskytnutých hodin, který je „nesporný“ a shoduje se v evidencích odpracovaných hodin předložených žalobkyní i AR-Company.
10. Žalobkyně vnímá závěry žalovaného jako vnitřně rozporné. Žalovaný uznal jako „oprávněný náklad“ hodiny odpracované pracovníkem Ch., ale již odmítl uznat jakékoliv další hodiny jen z důvodu, že žalobkyně neprokázala konkrétní pracující osobu. Tím po žalobkyni žádal prokázání skutečností, které stojí mimo její sféru vlivu. Navíc požadoval, aby určitá skutečnost byla prokázána „na 100 %“, což není možné.
11. Žalobkyně dále tvrdí, že je třeba přihlédnout k výpovědím svědků K., U., H., D. a V., kteří si vybavili, že AR-Company v šetřeném období působila u žalobkyně. To dokládají i záznamy o školení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci. Působení dalších společností u žalobkyně (ELVIRA BON, Kivanstav a Izidora) vyplývá z dalších výpovědí. Svědek H. si vzpomněl na ELVIRA BON a osoby od Izidory a popsal i to, co měly společnosti vykonávat

(štítkování etiketami a polepy návodů spotřebičů). Zmínil i některé pracovníky těchto společností, což dle žalobkyně znamená, že i tyto společnosti žalobkyni poskytly deklarované služby. Jinak by si svědek po šesti letech nepamatoval konkrétní jména. Svědek taktéž potvrdil roli P. K. při jednání s deklarovanými dodavateli, že práce externistů byla nárazová, pracovali až na dvanáctihodinové směny a někteří jezdili s vysokozdviznými vozíky. Další svědek D. si vybavil jméno ELVIRA BON, R. A. z AR-Company, jméno Kivanstav a pracovníci S. Přesně popsal, jaké konkrétní činnosti tyto společnosti prováděly. Uvedl také, že potřeboval od společnosti ELVIRA BON asi deset spolupracovníků, což jednoznačně prokazuje rozsah poskytnutých služeb. Svědkové H. a D. se ohledně řady skutečností shodovali (jak byla zajišťována doprava externích pracovníků, role P. K., potřeba externích pracovníků, jejich přibližné počty), přestože se udály před více než šesti lety. I svědek K. si pamatoval jména deklarovaných dodavatelek a sdělil rovněž jména některých jejich zaměstnanců. Popsal způsob spolupráce s AR-Company, ELVIRA BON a Izidora. Svědek V. si pamatoval AR-Company, ELVIRA BON i Kivanstav. Svědkyně W. potvrdila spolupráci s Izidora, Kivanstav a ELVIRA BON, jakož i potřebu externích pracovníků.

12. Svědci se tak podle žalobkyně shodli na tom, že byla potřeba externích pracovníků, kteří vykonávali práci zpravidla ve směnách na dvanáct hodin a vybavili si jména externích společností a někdy i osob z těchto společností. Uváděli i počet potřebných pracovníků v rozsahu pěti až dvanácti osob u jednotlivých společností. Podle žalobkyně měl tedy žalovaný postupovat tak, že měl vynásobit počet osob dle svědků s pracovními dny v příslušných měsících a délkou směny. Tím by byl zjištěn rozsah poskytnutých služeb (nejméně v rozsahu dle svědeckých výpovědí). Jestliže žalovaný připustil, že k poskytnutí plnění došlo, měl zaujmout názor, že je žalobkyně přijala od deklarovaných dodavatelek, jelikož zde není žádný jiný subjekt, který by tak mohl učinit a žalobkyně si je nemohla zajistit vlastními kapacitami.
13. Žalobkyně dále nesouhlasí s hodnocením věrohodnosti svědků K., U. a W. Žalovaný účelově poukazuje na nepodstatné rozdíly (jak byla vedena evidence, zda měly osoby od dodavatelek vlastní přístupové karty či kdo a v jakém rozsahu zajišťoval školení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci a požární ochrany) a opomíjí hodnotit výpovědi jako celek ve světle listinných důkazů (např. potvrzení o školení). Na tom podstatném, tj. zda a kdy deklarované dodavatelky působily u žalobkyně, čím byla vyvolána potřeba jejich služeb, jaká byla délka směn a kolik bylo přibližně potřeba pracovníků, se svědci shodli. Svědci byli vyslýcháni po šesti letech od uskutečnění plnění, a proto se nelze divit tomu, že si nepamatují žádné či jen některá jména pracovníků deklarovaných dodavatelek. Postačí tedy, že si vybavovali jména některých zaměstnanců.
14. Žalobkyně má též za to, že se žalovaný nesprávně vypořádal s přehledem potřeby externích pracovníků („dokumentací“), jak jej žalobkyně zpracovala a předložila. Podle žalobkyně jednoznačně dokládá potřebu externích pracovníků. Jestliže tedy bylo výpověďmi současně prokázáno, že deklarované dodavatelky u žalobkyně působily, v jakém počtu pracovníků a v jakých směnách, ve vzájemné souvislosti to dává obraz o tom, že poskytly služby v žalobkyní tvrzeném rozsahu.
15. Žalobkyně též žalovanému vytýká, že kladl žalobkyni k tíži skutečnosti mimo sféru jejího vlivu, např. jak deklarované dodavatelky plnily zákonné ohlašovací povinnosti či zda měly dostatek zaměstnanců. K tomu žalobkyně odkazuje na rozsudek NSS ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 328/2017 – 66. Tyto skutečnosti ani neměly vliv na základní podstatu věci, tj. zda deklarované dodavatelky mohly žalobkyni poskytnout plnění. Žalovaný dále nepřihlédl

ke skutečnosti, že žádná z deklarovaných dodavatelek nebyla v době plnění označena za nespolehlivou plátkyni daně.

16. Dále žalobkyně obsáhle cituje judikaturu NSS, ze které dovozuje, že nebyla povinna prokázat odvedení každé jedné hodiny práce konkrétním pracovníkem a znát jeho jméno, ale stačilo prokázat, že plnění s vyšší mírou pravděpodobnosti nastalo. Po žalobkyni ani nelze žádat, aby do detailu evidovala každou hodinu práce externího pracovníka či vedla jmenný seznam pracovníků.
17. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný neprovedl všechny jí navržené důkazy. Pro nadbytečnost odmítl vyslechnout celkem čtyři vedoucí směn s odkazem na to, že skutečnost, k jejímuž prokázání byli navrženi, již byla s potřebnou mírou jistoty prokázána. Tento důvod nemůže obstát, neboť žalovaný zároveň uzavřel, že žalobkyně neprokázala konkrétní rozsah plnění a jeho přijetí od deklarovaných dodavatelek, k čemuž měl sloužit výslech těchto svědků. Žalobkyně též nesouhlasí s neprovedením důkazu znaleckým posudkem. Ten měl určit, kolik pracovníků bylo potřebných k tomu, aby žalobkyně poskytla služby svým zákazníkům ve skladu v Jažlovicích, zda měla dostatek kmenových zaměstnanců a v jakém rozsahu musela využít externích dodávek. Žalobkyně jím chtěla prokázat, že neměla dostatek kmenových pracovníků k provedení všech služeb ve skladu v Jažlovicích, musela využít externí služby a jejich rozsah byl takový, že se musely uskutečnit i prostřednictvím plnění od deklarovaných dodavatelek v deklarovaném rozsahu. Žalobkyně odmítá názor, že měla dostatek prostoru, aby si posudek sama zajistila, neboť i žalovaný k tomu měl dostatek času.
18. Žalobkyně dále odkazuje na rozsudek Soudního dvora *Kemwater*. Jestliže měly deklarované dodavatelky postavení plátek daně z přidané hodnoty a z provedených důkazů je zřejmé, že žalobkyně využila jejich služby pro svou činnost, nelze žalobkyni odeprít nárok na odpočet.
19. Konečně žalobkyně namítá, že žalovaný nesprávně vyhodnotil předložené dokumenty k náhradě škody, kterou žalobkyni uhradily AR-Company a ELVIRA BON. Podle žalobkyně totiž prokazují, že tyto společnosti u žalobkyně působily. Žalovaný dále neměl odborné znalosti k zaujetí závěru o nepravosti podpisu Y. B. (ELVIRA BON) a M. O. (Izidora) na smlouvách o poskytnutí služeb. K tomu by bylo zapotřebí znaleckého posudku. Nepravé navíc mohly být i podpisy na dokumentech ve sbírce listin. Žalovaný také nedostatečně vyhodnotil předmět podnikání (resp. otázku živnostenského oprávnění) u AR-Company a Izidora, neboť vycházel jen z obchodního rejstříku (v němž je uvedena toliko „sběrná“ živnost), namísto aby nahlédl do živnostenského rejstříku.

Vyjádření žalovaného

20. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. Žalobkyně sice unesla své primární důkazní břemeno tím, že předložila formálně bezvadné doklady. Finančnímu úřadu však vznikly důvodné a vážné pochybnosti o tom, zda deklarovaný stav odpovídá skutečnosti, konkrétně o rozsahu deklarovaných plnění a o tom, že je žalobkyně přijala právě od deklarovaných dodavatelek. Bylo totiž zjištěno, že smlouvy o poskytnutí služeb vykazovaly řadu nedostatků a nesrovnalostí a byly velmi obecné; vznikly pochyby o pravosti jejich podpisů; žalobkyně přijatá plnění nezahrnula v rámci své záznamní povinnosti; na výzvu finančního úřadu reagovala jen AR-Company; byly zjištěny nesrovnalosti mezi evidencemi odpracovaných hodin předložených žalobkyní a AR-Company; počty zaměstnanců deklarovaných dodavatelek neodpovídaly počtům dle evidence České správy sociálního zabezpečení; a

převážná část tvrzených zaměstnanců AR-Company neměla povolený pobyt na území České republiky. Tyto pochybnosti finanční úřad sdělil žalobkyni ve výzvě ze dne 28. 11. 2019 a opakovaně i v odvolacím řízení. Bylo tedy na žalobkyni, aby je odstranila a prokázala splnění podmínek pro nárok na odpočet daně. Navržené důkazy (zejm. řada svědeckých výpovědí) však pochybnosti neodstranily. Listiny nebyly s to prokázat tvrzené skutečnosti a výpovědi poskytly jen obecné informace o fungování skladu v Jažlovicích, byly značně nekonkrétní a obsahovaly mnoho rozporů. Finanční úřad dále zjistil, že žalobkyní předložená evidence neodpovídá údajům evidovaným Českou správou sociálního zabezpečení a Úřadu práce ČR, deklarované dodavatelky neměly dostatek vlastních zaměstnanců a vykazují značné množství nestandardností (virtuální sídla, předmět podnikání dle obchodního rejstříku neodpovídá skutečným aktivitám, absence oprávnění pro příslušné obory činnosti atp.). Z předložených důkazních prostředků nebylo možné jednoznačně určit, jaký byl skutečný počet pracovníků, ani o jaké konkrétní pracovníky se jednalo. To nevyplývalo ani z výpovědí vedoucích skladu, vedoucích směn či jednatelů AR-Company, ač tyto osoby měly být s externími pracovníky v bezprostředním kontaktu. Svůj postup žalovaný ani nepovažuje za vnitřně rozporný. Žalovaný na žalobkyni nežádal prokázání konkrétní osoby, která měla odpracovat dané hodiny, ale jen vyvrácení konkrétně formulovaných pochybností. U pracovníka Ch. se to žalobkyni v převážném rozsahu podařilo, zatímco ve vztahu ke zbytku plnění nikoliv. Žalobkyně tedy v tomto rozsahu neunesla své důkazní břemeno.

21. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by nesprávně hodnotil provedené důkazy. Svědkové K. a W. sice potvrdili spolupráci s deklarovanými dodavatelkami, ale nevypovídali natolik konkrétně, aby bylo možné objasnit skutečný rozsah přijatých plnění a zda konkrétně tato plnění byla přijata od deklarovaných dodavatelek. Spolupráci obecně potvrdil svědek U., který ale skutečnosti vnímal jen zprostředkovaně od svědka K. Dále bylo provedeno celkem pět svědeckých výpovědí osob, které měly dle žalobkyně pracovat na pozici vedoucích směn. U svědka N. se ale ukázalo, že ve skladě v Jažlovicích vůbec nepracoval, zatímco svědek D. zde pracoval jen do května 2015. Svědkové H. a V. sice v rozhodném období pracovali jako vedoucí směn, ale ani oni neobjasnili konkrétní počet externích pracovníků, rozsah práce, jejich jména a k jakým dodavatelům náleželi. Svědek A. si nevybavil, kolik pracovníků práce vykonalo ani jejich jména, přestože s nimi měl být bezprostředně v kontaktu. Nevěděl dokonce ani, zda se jednalo o jeho zaměstnance nebo zaměstnance subdodavatelů. Svědek B. s žalobkyní nikdy nespolečně pracoval. Svědkyně P. si nepamatovala, kolik zaměstnanců měla společnost AR-Company. Uvedla, že tato společnost neměla povolení ke zprostředkování zaměstnání a že práce u žalobkyně vykonávali pouze její zaměstnanci (nikoliv subdodavatelé). Konkrétní jména si ale nepamatovala, kromě pracovníka Ch. Výpovědi tedy nerozptýlily pochybnosti. Aby deklarovaný stav odpovídal skutečnosti, musela by AR-Company zaměstnávat více osob v pracovním poměru, než bylo zjištěno, protože některé osoby uvedené v evidenci docházky by musely odpracovat více než 300 hodin měsíčně (což je zákonné maximum pro dohodu o provedení práce). Takoví zaměstnanci by museli být evidováni u České správy sociálního zabezpečení, Úřadu práce ČR apod. Výpovědi tak maximálně potvrdily přítomnost nějakých osob poskytujících služby za deklarované dodavatelky na pracovišti žalobkyně, ale nikoliv přijetí plnění tak, jak žalobkyně tvrdila.
22. Žalovaný dále zdůrazňuje, že volba důkazních prostředků byla na žalobkyni. Jestliže si zvolila svědecké výpovědi, nese riziko, že si svědci s ohledem na časový odstup nebudou pamatovat rozhodující skutečnosti v potřebné míře konkrétnosti. Žalovanému nelze klást k tíži, že provedené svědecké výpovědi nemohly pro svou nekonkrétnost prokázat

žalobkynina tvrzení. Navíc v této věci bylo vyslechnuto celkem pět vedoucích směn, a pokud by žalobkyně přijala plnění tak, jak deklarovala, jistě by i navzdory časovému odstupu měli být schopni sdělit podrobnější informace ohledně počtu pracovníků, jejich jmen a rozsahu práce. Byli totiž s externími pracovníky v bezprostředním a poměrně dlouhodobém kontaktu, přidělovali jim práci a měli na starost jejich docházku. Pochybnosti neodstranily ani předložené listiny, neboť byly příliš obecné a v rozporu s dalšími zjištěními. Ze sestav tabulek odpracovaných hodin nelze automaticky dovodit, že externími pracovníky byli právě pracovníci deklarovaných dodavatelek.

23. Žalovaný se ztotožňuje s tím, že skutkové okolnosti nelze prokázat s naprostou jistotou. To ale ani nepožadoval. Deklarované plnění nemůže zůstat zcela nepodepřeno věrohodnými důkazy. Je v zájmu daňového subjektu, který uplatňuje nárok na daňový odpočet, aby si nad rámec běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat uskutečnění plnění. Žalovaný ani nežádal předložení jmenného seznamu pracovníků. Ani kdyby jej navíc žalobkyně předložila, není jisté, zda by byl způsobilý vyvrátit pochybnosti správců daně.
24. K námitce neprovedení výslechů čtyř svědků, kteří měli pracovat jako vedoucí směn, žalovaný uvádí, že v daňovém řízení vypovídalo celkem pět z devíti navržených osob na této pozici. Z jejich výpovědí vyplynul jen obecný obraz o fungování pracoviště. Vzhledem k nekonkrétnosti výpovědí a vzájemným rozporům naopak ještě posílily pochybnosti správců daně. Další výslechy vedoucích směn, kteří měli popsat dění ve skladu v Jažlovicích by tedy byly nadbytečné. Vzniklé pochybnosti již byly natolik závažné, že by je výpovědi těchto osob ani nemohly vyvrátit. Nebyly ani důvody ke zpracování znaleckého posudku, neboť pro posouzení šetřených činností nebyly nutné specifické odborné znalosti. Sám žalovaný jej obstarávat nemusel, neboť daňové řízení není založeno na vyšetřovací zásadě.
25. Konečně k argumentaci rozsudkem *Kemwater* žalovaný dodává, že nepanovaly pochybnosti o tom, že deklarované dodavatelky mají postavení plátkyň daně z přidané hodnoty, nýbrž o tom, zda žalobkyně přijala plnění právě od nich a právě v deklarovaném rozsahu. To žalobkyně neprokázala. Za tohoto stavu je nutné toliko zkoumat, zda plnění žalobkyni neposkytli jiné dodavatele v postavení plátců daně z přidané hodnoty. K tomu žalovaný žalobkyni vyzval. Ta však setrvala na tvrzení, že plnění přijala právě od deklarovaných dodavatelek. Ani ze správního spisu nevypluly indicie o případných jiných dodavatelích.

Replika

26. V replice žalobkyně opakuje obsah žaloby.

Posouzení věci

27. Soud ověřil, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků, je včasná a splňuje všechny formální požadavky na ni kladené. Poté přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu napadených výroků a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl bez jednání, neboť se má za to, že s tím účastníci souhlasili (§ 51 odst. 2 s. ř. s.).

Obecná východiska

28. Stěžejní otázkou v projednávané věci je, zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno a prokázala splnění podmínek nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.
29. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty 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. Podle odst. 2 písm. a) se daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta.
30. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
31. Judikatura NSS k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je ustálená a plynou z ní následující závěry (ke shrnutí viz např. bod 24 rozsudku ze dne 8. 3. 2024, č. j. 5 Afs 67/2023 – 35). Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (rozsudky ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 – 65, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119). Daňový subjekt je tedy povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu).
32. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetních a jiných povinných záznamů, a to navzdory tomu, že daňový subjekt předložil formálně bezvadné účetní doklady. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Jak ale uvedl NSS v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 – 66 „[s]právce 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 „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010-124, či čj. 2 Afs 24/2007-119).“
33. Z judikatury ve vztahu k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dále plyne (viz např. body 34 a 35 rozsudku NSS ze dne 14. 12. 2023, č. j. 4 Afs 398/2021 – 96), že konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, zejména § 72 odst. 1 věty první zákona o dani z přidané hodnoty, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen

mít daňový doklad. Dle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění. Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je však nutno vykládat v souladu s judikaturou NSS tak, že „prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však 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, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“ (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103).

34. Je též třeba zdůraznit, že plátce daně má povinnost prokázat i to, *v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno* (rozsudek NSS z 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006 – 133). Určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné (rozsudky NSS ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015 – 42, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017 – 48, či ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020 – 63, bod 32, a ze 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020 – 31, bod 15). Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (rozsudky ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020 – 76, nebo ze dne 9. 3. 2023, č. j. 6 Afs 307/2021 – 29). Od něho se odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. *Již samotné neprokázání rozsahu plnění přitom vede k neuznání nároku na odpočet daně* (rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020 – 63) a samo o sobě ob stojí, i kdyby bylo prokázáno, že plnění bylo přijato od osoby povinné k dani ve smyslu rozsudku Soudního dvora *Kemwater* (viz body 42 až 44 rozsudku NSS ze dne 8. 3. 2024, č. j. 3 Afs 93/2022 – 74).
35. V posledně zmíněném rozsudku *Kemwater* Soudní dvůr připustil, že i nesprávné uvedení osoby dodavatele na daňovém dokladu nemusí vždy automaticky vést k odepření nároku na odpočet. Rozšířený senát v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208, č. 4336/2022 Sb. NSS, pak v návaznosti na tento rozsudek uzavřel, že Soudní dvůr potvrdil, *„že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně“*.
36. Judikatura NSS se nicméně vyvinula v závěr, že rozsudky Soudního dvora a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater* nelze chápat jako paušální požadavek na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela těmto rozsudkům, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje *alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele*, která mohla fakticky dodat sporné plnění (viz rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018 – 46). V rozsudku ze dne 22. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019 – 65, NSS doplnil, že indicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátce daně z přidané hodnoty, nelze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění od osoby uvedené na dokladu existují vážné pochybnosti. Z provedeného dokazování musí vyplývat takové skutečnosti, které budou směřovat k tomu, že faktický dodavatel v postavení plátce daně z přidané hodnoty skutečně byl.

Žalovaný správně hodnotil provedené důkazy

37. Převážná část žalobní argumentace se týká toho, jak žalovaný hodnotil provedené důkazy. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že přijala plnění spočívající v poskytování služeb v oblasti skladování, manipulace a dopravy (1) v tvrzeném rozsahu a (2) od deklarovaných dodavatelek AR-Company, ELVIRA BON a Izidora (s výjimkou prací od pracovníka AR-Company Y. Ch.). V důsledku toho žalobkyně nesplnila hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně za zdaňovací období měsíců října až prosince 2015 u těchto plnění. Proti tomu žalobkyně namítá, že žalovaný porušil § 8 odst. 1 daňového řádu zejména tím, že důkazy nehodnotil ve vzájemné souvislosti. Domnívá se, že obojí (resp. veškeré podmínky nároku na odpočet daně) prokázala.
38. Mezi účastníky naopak není sporné, že žalobkyně v první fázi předložila řádné daňové doklady, tedy že splnila formální podmínky nároku na odpočet daně [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty]. Sporu není ani o tom (resp. žalobkyně takový žalobní bod neuplatnila), že žalovaný (resp. již finanční úřad) v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyslovil důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti žalobkyní předložených dokladů, v důsledku čehož přešlo důkazní břemeno k prokázání hmotněprávních podmínek nároku na odpočet zpět na žalobkyni. Lze ještě dodat, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nezpochybnil nárok na odpočet daně v rozsahu plnění přijatých od společnosti Kivanstav, nýbrž pouze AR-Company, ELVIRA BON a Izidora. V tomto směru se tedy žalobní body míjejí s předmětem a důvody napadeného rozhodnutí.
39. Z obsahu daňového spisu plyne, že finanční úřad usnesením ze dne 10. 9. 2014 uložil žalobkyni v souladu s § 97 odst. 2 a 3 daňového řádu povinnost vést zvláštní záznamy o pracovnících vykonávajících práce k zajištění skladování zboží a balicí činnosti v provozovnách žalobkyně na základě smluv o díle (případně obdobných smluv) s dodavatelem prací. Žalobkyně byla povinna vést údaje o místu provádění prací, názvu, adrese a DIČ zaměstnavatele, identifikaci osoby (jméno, příjmení, datum narození, místo pobytu v ČR a státní příslušnosti) a odpracovaných hodinách. Záznamy byla žalobkyně povinna doručit finančnímu úřadu vždy do 25. dne následujícího měsíce.
40. K posuzovaným plněním žalobkyně doložila daňové doklady č. 1512734, č. 1514819, č. 1515925 (AR-Company), č. 1513403, č. 1514818, č. 1515924 (ELVIRA BON), č. 1513009, č. 1514821 a č. 1515926 (Izidora). Předmět plnění byl ve fakturách vymezen jako „práce ve skladu“ (AR-Company), „práce ve skladovém areálu Jazlovce-Říčany“ (ELVIRA BON) a „pomocné práce“ (Izidora) vždy s uvedením příslušného měsíce (září až listopad 2015; faktury byly uplatňovány vždy pro odpočet za následující měsíc, tj. říjen až prosinec 2015). Rozsah byl uveden jako celkový počet odpracovaných hodin v tom kterém měsíci.
41. Iniciální pochybnosti o předložených dokladech pojal finanční úřad již na základě toho, že žalobkyně v rámci uložené záznamní povinnosti neuvedla plnění od žádné z těchto společností. Během daňového řízení posléze vyšla na povrch celá řada dalších pochybností, které lze shrnout takto:
- faktury i smlouvy o poskytnutí služeb uzavřené s tvrzenými dodavatelkami vymezovaly předmět plnění zcela obecně (nakládání a vykládání vozů a kontejnerů, překládka zásilek, manipulace s nákladem, balení zboží, logistické a obdobné služby, nakládka, vykládka a kompletace zboží, úklid skladového areálu, apod.), buďto vždy na základě konkrétních objednávek (ELVIRA BON a Izidora), anebo to ve smlouvě vůbec nebylo vymezeno (AR-Company) a objednávky žalobkyně nepředložila

(probíhaly ústně), takže na základě těchto smluv bylo možné provést vyfakturovat prakticky cokoliv bez ohledu na skutečné plnění;

- podpisy jednatelů ELVIRA BON a Izidora na smlouvách se i při laickém porovnání lišily od podpisů na listinách založených ve sbírce listin obchodního rejstříku;
- spolupráce s ELVIRA BON měla podle tvrzení žalobkyně probíhat už od června 2013 a i fakturace probíhala na základě objednávky z června 2013, ale smlouva o poskytování služeb byla až z února 2015 a objednávku žalobkyně nikdy nepředložila;
- smlouva o poskytování služeb s Izidora vůbec nebyla datována;
- AR-Company neměla dle živnostenského rejstříku oprávnění pro podnikání v oboru skladování, balení zboží, manipulace s nákladem a technické činnosti v dopravě;
- údaje o podnikatelské činnosti v obchodním rejstříku neodpovídaly žalobkyní tvrzeným ekonomickým aktivitám deklarovaných dodavatelek, přičemž všechny sídlily na tzv. virtuálních sídlech;
- ELVIRA BON vůbec nereagovala na výzvu finančního úřadu k poskytnutí údajů a listin týkajících se obchodní spolupráce s žalobkyní v roce 2015 a likvidátor Izidora pouze sdělil, že nemá povědomí o jejích transakcích a nemá k dispozici žádané podklady – přestože podle smluv o poskytnutí služeb měla ELVIRA BON evidovat počty zaměstnanců a odpracovaných hodin při poskytnutých plněních a předkládat je k odsouhlasení žalobkyni a Izidora byla taktéž povinna předkládat vyúčtování služeb žalobkyni;
- AR-Company sice na výzvu finančního úřadu předložila evidenci odpracovaných hodin, ta ale vykazovala řadu rozporů se stejnou evidencí od žalobkyně (počty odpracovaných hodin se u všech 29 pracovníků lišily a v řadě případů se lišila i jména pracovníků – některé pracovníky uvedla jen žalobkyně a některé jen AR-Company), přestože celkové počty odpracovaných hodin za měsíc byly stejné;
- sama žalobkyně na výzvu finančního úřadu sice předložila evidence odpracovaných hodin, avšak nikoliv za všechny měsíce (nepředložila evidenci za září 2015 u AR-Company a za říjen 2015 u ELVIRA BON) a evidence odpracovaných hodin u ELVIRA BON za listopad 2015 byla vnitřně rozporná;
- dle údajů poskytnutých Českou správou sociálního zabezpečení odváděla AR-Company pojistné jen za jednoho zaměstnance (Y. Ch.), přestože dle jí předložených evidencí mělo pro žalobkyni pracovat 13 (září 2015), 21 (říjen 2015), resp. 14 (listopad 2015) pracovníků (i v evidenci předložené žalobkyní figurovalo mnohem více pracovníků); Izidora nebyla u České správy sociálního zabezpečení vůbec evidována, přestože pro žalobkyni mělo pracovat dle žalobkyniných evidencí 17 (září 2015), 18 (říjen 2015), resp. 17 pracovníků (listopad 2015); a ELVIRA BON sice odváděla pojistné za 26 zaměstnanců, avšak jejich jména se v převážné části neshodovala se jmény pracovníků dle evidencí odpracovaných hodin předložených žalobkyní (z celkem 25 pracovníků jich bylo evidováno jen 5);
- průměrné přepočtené počty zaměstnanců dle daňových přiznání k dani z příjmu právnických osob za rok 2015 u tvrzených dodavatelek také neodpovídaly údajům v evidencích odpracovaných hodin (AR-Company – 4 zaměstnanci, ELVIRA BON – 10 zaměstnanců), popř. nebyly vůbec vykázány (Izidora); a Izidora vykážala roční

čistý obrat 600 000 Kč, ačkoliv jen plnění, která měla v říjnu až listopadu 2015 poskytnout žalobkyni, měla dle faktur hodnotu 1 500 870 Kč;

- přestože všechny osoby uvedené v evidenci odpracovaných hodin předložené AR-Company byly cizinci, žádná z nich nebyla evidována jako zaměstnanec u Úřadu práce ČR a převážná část z nich dokonce ani neměla povolený pobyt na území České republiky;
- žádná z tvrzených dodavatelek nepodala příslušnou přílohu k vyúčtování daně z příjmů fyzických osob pro daňové nerezidenty (přestože většina pracovníků dle evidencí předložených žalobkyní byli zjevně cizinci, Izidora dokonce vůbec nepodala vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti); neměla oprávnění k agenturnímu zaměstnávání, ačkoliv fakticky dočasně přidělovaly zaměstnance žalobkyni; a nenahlásila své zaměstnance Úřadu práce ČR (opět přestože se zjevně jednalo o cizince) – vyjma ELVIRA BON, která nahlásila 10 zaměstnanců, ovšem na pozici *písaři* a jen 4 z nich byli uvedeni v evidenci předložené žalobkyní;
- žalobkyně sice prokázala, že faktury proplatila na bankovní účty tvrzených dodavatelek, připsané částky ovšem byly vzápětí v hotovosti vybrány (popř. u Izidora byly ještě přeposlány přes další účet a v krátkém sledu vybrány).

42. Z výše uvedeného přehledu je zjevné, že správci daně zjistili velké množství nesrovnalostí a nedostatků, na základě čehož jim zcela důvodně vznikly závažné pochybnosti o správnosti žalobkyní předložených listin. Žalobkyně přitom v žalobě většinu z nich ponechává bez povšimnutí.
43. K žalobkyniným (spíše jen dílčím) námitkám tedy lze říci, že správci daně skutečně nemají odborné znalosti k rozpoznání nepravých podpisů. Žalovaný ale žádný takový závěr nevyslovil. Pouze pojal *pochybnosti* o pravosti podpisů na smlouvách o službách. K tomu postačí i prosté laické porovnání (tak jako by za normálních okolností v běžném obchodním styku měl každý pojmut určitě pochybnosti, podepíše-li smlouvu se svým obchodním partnerem, avšak jeho podpis neodpovídá jiným podpisům, jež jsou veřejně dostupné). Na těchto pochybnostech nic nemění ani otázka, který z podpisů by byl případně „falešný“ (zda ten na smlouvě či na listinách v obchodním rejstříku). To správce daně nebyl povinen prokazovat. Navíc, i kdyby byl „falešný“ podpis na listinách v obchodním rejstříku, pořád to o deklarovaných dodavatelkách nevěstí nic dobrého.
44. Žalovaný také nikdy netvrdil, že Izidora nemá živnostenské oprávnění k poskytování tvrzených plnění. Pouze (stejně jako u AR-Company) poukázal na to, že předmět činnosti zapsaný v obchodním rejstříku neodpovídá plnění (službám), které měly Izidora a AR-Company poskytnout žalobkyni (skladovací služby apod.). To samo o sobě vyvolává pochybnosti o tom, zda je žalobkyni poskytl – minimálně formálně (dle obchodního rejstříku) se totiž danou činností vůbec nezabývají. U AR-Company pak žalovaný skutečně upozornil na absenci živnostenského oprávnění. Učinil tak ale řádně po nahlédnutí do živnostenského (nikoliv jen obchodního) rejstříku (viz bod 28 napadeného rozhodnutí a str. 100 zprávy o daňové kontrole). Ostatně žalobkyně tento skutkový závěr ani nezpochybňuje (pouze namítá, že si jej správci daně měli ověřit v živnostenském rejstříku).
45. Skutečnost, že žádná z tvrzených dodavatelek nebyla v době plnění označena za nespolehlivou plátkyni, nemá žádnou relevanci. To je totiž standardní stav. Naopak, byla-li by některá takto označena, jen by to vyvolalo další pochybnosti (což do jisté míry vyvolává

i fakt, že se jimi ELVIRA BON a Izidora staly později – muselo se totiž jednat o reakci na nějaká předchozí závažná pochybení, viz § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty).

46. Žalobkyně se mylí i v tom, že by se jednalo jen o dílčí nesrovnalosti, které by žalovaný využíval ke zpochybnění všech přijatých plnění. Jak vyplývá z výše provedeného přehledu, jednalo se naopak o velké množství rozporů a nestandardností, které se týkaly všech tří tvrzených dodavatelek a všech plnění (zejm. porušení záznamní povinnosti, opakující se rozpory v počtech a jménech pracovníků, kteří měli jménem tvrzených dodavatelek plnění poskytovat, v různých úředních evidencích a evidencích odpracovaných hodin, vágní smlouvy s pochybnými podpisy a absencí konkrétních objednávek, rozpory mezi tvrzenou a zapsanou činností dodavatelek, virtuální sídla, nesrovnalosti v daňových přiznáních, absence veřejnoprávních oprávnění či podivné výběry zaslaných plateb v hotovosti atd.). Plynutí času na tato zjištění nemohla mít žádný vliv, neboť je správci daně čerpali z listin a evidencí.
47. Soud tedy konstatuje, že poté, co správci daně důvodně zpochybnili žalobkyní předložené doklady, bylo na ní, aby prokázala, že plnění přijala v tvrzeném rozsahu od deklarovaných dodavatelek a vyvrátila pochybnosti správců daně.
48. Obecně lze předeslat, že je na plátcí, aby si ve svém zájmu zajistil důkazy, kterými bude schopen prokázat uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady. K tomu NSS v rozsudku ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 – 232, uvedl, že „[k]aždý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH“. Volba důkazních prostředků, jimiž daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je přitom na jeho úvaze. Není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat (viz rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009 – 102). Jak NSS konstatoval v bodě 38 rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 – 37, je zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Pokud si tedy žalobkyně nezajistila dostatečné (zejm. věrohodné, úplné a průkazné) listinné důkazy a nyní se musí spoléhat na svědecké výpovědi, jde plně k její tíži, že si svědkové v důsledku značného časového odstupu nic (popř. nic z toho podstatného) nepamatovali. Jinými slovy, žalobkyně má pravdu, že s ohledem na dlouhou dobu od uskutečnění plnění nelze na svědcích žádat, aby si pamatovali každý detail (např. jména konkrétních pracovníků, jejich přesné počty či odpracované hodiny). Tato skutečnost jde ovšem jen na vrub žalobkyně.
49. Žalobkynin odkaz na rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4 Afs 89/2021 – 74, je nepřijatelný. NSS v tomto a souvisejícím rozsudku (ve věci stejné stěžovatelky) ze dne 11. 9. 2023, č. j. 8 Afs 22/2022 – 92, dovedl nepřiměřenost požadavku správce daně na předložení jmeného seznamu zaměstnanců dodavatelů. NSS zde nicméně vycházel ze zcela odlišného skutkového základu. Zdůraznil, že předmětem přijatého plnění bylo *poskytnutí služeb, a nikoliv pracovníků*. Konkrétně se mělo jednat o provádění konkrétních prací, popř. vyhotovení určitého množství výrobků. Z toho – tedy z vyhotovení určitého množství výrobků či provedení konkrétní práce (např. broušení spojlerů, broušení a leštění kovů atp.) – se pak počítala cena plnění (viz body 43 a 45 rozsudku č. j. 4 Afs 89/2021 – 74). Jinými slovy, cena za plnění se fakturovala za *množství odvedené práce* (tedy konkrétní provedené služby), a nikoliv za *odpracované hodiny* (čas). NSS výslovně rozlišil mezi tím, zda

předmětem plnění bylo poskytnutí pracovníků, u něž by identifikace pracovníků mohla být podstatná, anebo poskytnutí služeb (výsledků práce pracovníků), u něž by byl požadavek na předložení jmenných seznamů pracovníků dodavatelů nepřiměřený (viz bod 29 rozsudku č. j. 8 Afs 22/2022 – 92).

50. V projednávané věci je – na rozdíl od věcí řešených NSS – z provedených důkazů zřejmé, že předmětem plnění bylo ve skutečnosti poskytnutí pracovníků (pracovní síly), a nikoliv služeb (ve smyslu konkrétních výkonů či výsledků jejich práce). Dle všech tří smluv o poskytování služeb byla totiž cena za poskytované služby (různé *typy* prací ve skladu žalobkyně, ne *konkrétní* výkony) sjednána *hodinově* (např. 150 Kč za hodinu služeb u AR-Company). Tomu odpovídají i vystavené faktury, v nichž jsou rozsah plnění a vypočtená cena určeny vždy *počtem hodin*. Z toho plyne, že podstatný byl pouze odpracovaný čas, nikoliv konkrétní výkony či jejich výsledky jako odvedené služby.
51. Na tom, že plnění spočívalo v poskytnutí pracovníků, se shodla i řada vyslechnutých svědků: svědek K. (zástupce vedoucího skladu) hovořil o tom, že u dodavatelek „objednával lidi“ a fakturoval jim na základě odpracovaných hodin; svědek U. (vedoucí skladu) uvedl, že svědek K. u dodavatelek zajišťoval potřebný počet pracovníků a že jim sděloval počet pracovníků, který bude potřeba; svědek H. (vedoucí směny a žalobkynin zaměstnanec) vypověděl, že svědek K. přivedl brigádníky a rozhodoval o jejich počtu, zatímco on jim přiděloval a kontroloval práci; podobně vypovídal i další vedoucí směny svědek V. (ten dodal, že vždy přebíral předem dohodnutý počet externích pracovníků); svědek A. (jedenatel AR-Company) také uvedl, že předmětem plnění bylo poskytnutí pomocné pracovní síly; a shodně svědkyně P. (jedenatelka AR-Company) vypověděla, že na základě smlouvy o poskytnutí služeb „poskytovali brigádníky pro výpomoc ve skladu“, přičemž svědek K. objednával vždy určitý počet brigádníků za smluvně dohodnutou hodinovou sazbu. Odlišně vypovídala jen svědkyně W. (manažerka skladu), která uvedla, že „tam nebylo přidělování, pokud se nepletu. Tam šlo o určitou službu, on poslal lidi, udělali práci“. Je ale patrné, že si sama nebyla zcela jistá a její výpověď je v rozporu s prakticky všemi ostatními výpověďmi i listinnými důkazy, tj. zejména smlouvami a fakturami, z nichž je zcela jasné, že plnění nespočívalo v konkrétní vykonané práci, nýbrž odpracovaných hodinách.
52. Z výše uvedeného plyne, že žalobkyně musela sama evidovat, kolik jednotliví pracovníci odpracovali hodin. Jinak by totiž nemohla přijatá plnění ani řádně vyfakturovat. Stejně tak musela mít přehled o tom, kteří konkrétní pracovníci se na plnění podíleli tak, aby byla schopna identifikovat, pro kterou z vícera dodavatelek poskytovali služby, a mohla právě jí vyfakturovat příslušnou částku za odpracované hodiny. Soud připomíná, že ve skladu v Jažlovicích měly působit všechny tři tvrzené dodavatelky a u všech se cena plnění řídila odpracovanými hodinami. Kromě toho z obsahu daňového spisu plyne, že ve stejném období tam dalších pět společností vysílalo agenturní zaměstnance (ADECCO spol. s r.o., www.brigadnici.com, s.r.o., CREDIT CZECH s.r.o., First & Last s.r.o., Trenkwalder a.s.). U čtyřech z nich (vyjma ADECCO spol. s r.o.) se odměna počítala podle počtu odpracovaných hodin (stejný způsob výpočtu odměny také svědčí o tom, že tvrzené dodavatelky ve skutečnosti fungovaly jako zastřené agentury práce bez potřebného oprávnění).
53. Je též třeba zdůraznit, že finanční úřad žalobkyni již v roce 2014 uložil povinnost vést zvláštní záznamy o pracovnících vykonávajících práci k zajištění skladování zboží a balicí činnosti v provozovnách žalobkyně na základě smluv s dodavatelem prací, do kterých byla žalobkyně povinna uvádět i jména dodavatelů, jejich konkrétních pracovníků a odpracované

hodiny. I tato skutečnost podstatně odlišuje nynější věc od shora citovaných rozsudků NSS. I kdyby totiž bylo za normálních okolností vedení takového seznamu v obchodní praxi neobvyklé, v tomto konkrétním případě to bylo žalobkyni výslovně uloženo.

54. Identifikace (jména) pracovníků, přiřazení k jednotlivým společnostem a jejich odpracované hodiny tedy byly údaji, jimiž žalobkyně nutně musela disponovat pro vlastní potřeby. Bez nich by nemohla určit, jaké plnění jí který dodavatel poskytl a komu je má vyfakturovat. Z toho důvodu nelze jako ve věcech řešených NSS považovat požadavek na předložení jmenného seznamu pracovníků (včetně odpracovaných hodin) za nepřiměřený či neobvyklý v obchodní praxi. Žalobkyně jej mohla i velmi snadno vést. Externí zaměstnanci totiž dle svědeckých výpovědí pracovali na jejím pracovišti (ve skladu v Jažlovicích) pod dohledem jejích zaměstnanců jako nadřízených (vedoucích směn), kteří dokonce kontrolovali docházku externích zaměstnanců (viz svědecké výpovědi zástupce vedoucího skladu K., vedoucího skladu U., manažerky skladu W., vedoucích směn H. a V., skladníka V. i jednatele AR-Company Artemyeva). Žalovaný tedy zcela správně v bodě 61 napadeného rozhodnutí argumentuje, že kdyby se tvrzená plnění uskutečnila tak, jak žalobkyně tvrdí, měla by k dispozici veškeré údaje o počtu externích pracovníků za jednotlivé dodavatelky a jejich identifikaci. Byla by také schopna plnit svou záznamní povinnost, neboť nebyla odkázána na získání těchto údajů od dodavatelek (čímž se žalobkyně pokoušela vysvětlit, proč ji v případě těchto dodavatelek nevedla). Ostatně žalobkyně se tyto závěry v žalobě ani nesnaží vyvrátit, stejně jako nevyvrací závěr správce daně o tom, že poskytování externích zaměstnanců bylo opakované po celý rok a nešlo jen o jednorázové akce, čímž žalobkyně také zdůvodňovala nevedení záznamní povinnosti (tento důvod by navíc ani neobstál, neboť rozhodnutí o záznamní povinnosti nijak nerozlišuje mezi opakovaným a jednorázovým poskytováním služeb).
55. Ze shora uvedených důvodů jsou nepřipadné i odkazy na rozsudky NSS ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2023 – 66, a ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007 – 60. Účelem podnikání sice není ničím neohrazené shromažďování listin (rozsudek č. j. 3 Afs 223/2023 – 66), v tomto případě ale sama žalobkyně pro účely obchodního vztahu se svými deklarovanými dodavatelkami musela jednotlivé odpracované hodiny externích pracovníků evidovat (nehledě na správcem daně uloženou povinnost vést o tom záznamy). Správce daně na žalobkyni ani nežádal žádné skutečnosti, které by měly prokazovat její dodavatelky (rozsudek č. j. 9 Afs 81/2007 – 60), nýbrž skutečnosti, ke kterým měla žalobkyně důkazní břemeno a které navíc měla evidovat i pro své vlastní potřeby (a také mohla, viz předchozí bod).
56. Žalobkyně ostatně předložila jmenné seznamy pracovníků s odpracovanými hodinami, byť nikoliv za všechny měsíce. Zjevně si tedy takové seznamy vedla, jak ostatně plyne hned z několika svědeckých výpovědí. Např. svědek K. uvedl, že se v papírové podobě vedla docházka externích zaměstnanců, což měl (včetně namátkové kontroly) na starosti vždy vedoucí směny, jímž byl žalobkynin zaměstnanec. Svědek U. shodně vypověděl, že se vedla docházka externích zaměstnanců (být tvrdil, že elektronicky), kterou kontroloval svědek K., a na jejím základě se prováděla fakturace. Vedení docházky externích zaměstnanců potvrdili ve výpovědích i sami vedoucí směn (svědkové H. a V.), manažerka skladu W. či skladník V.
57. Věrohodnost, správnost a úplnost těchto seznamů nicméně správci daně důvodně zpochybnili. Ve skutečnosti tedy (na rozdíl od věcí řešených NSS) žalobkyni nekladli k tíži, že nepředložila jmenné seznamy pracovníků dodavatelek, nýbrž to, že o správnosti seznamů, které předložila, panovaly důvodné pochybnosti. Z výše uvedeného přehledu se jedná

zejména o tyto skutečnosti: nesplnění povinnosti vést zvláštní záznamy; nepředložení dokumentů o vzájemné obchodní spolupráci ze strany ELVIRA BON a Izidora; rozpory mezi evidencemi odpracovaných hodin předloženými žalobkyní a AR-Company; předložení neúplných a vnitřně rozporných evidencí odpracovaných hodin ze strany žalobkyně; rozpory mezi údaji o počtech a jménech pracovníků podle evidencí odpracovaných hodin a podle České správy sociálního zabezpečení (placení pojistného); podobné rozpory evidencí s údaji o zaměstnancích nahlášených Úřadu práce ČR; a rozpory mezi počty žalobkyní evidovaných pracovníků a počty zaměstnanců dle údajů v daňových přiznáních k dani z příjmů právnických osob, jež podaly tvrzené dodavatelky (včetně toho, že nepodaly přílohu k vyúčtování daně z příjmů fyzických osob pro daňové rezidenty).

58. Další pochybnosti o evidencích odpracovaných hodin vyvolaly provedené svědecké výpovědi. Vyslechnutí svědkové, pokud již nějaké údaje o externích pracovnících uvedli, se totiž nebyli schopni shodnout na jejich počtu u jednotlivých tvrzených dodavatelek, jimi uváděné počty byly značně nepřesné a vágní a ani rámcově neodpovídaly evidencím odpracovaných hodin. Ohledně jmen pracovníků nevyověděli téměř vůbec nic.
59. Dle evidencí odpracovaných hodin, které žalobkyně předložila, u ní mělo pracovat:
- v září 2015 celkem 25 pracovníků od ELVIRA BON a 17 pracovníků od Izidora (evidenci odpracovaných hodin ohledně AR-Company žalobkyně za tento měsíc nepředložila);
 - v říjnu 2015 celkem 13 pracovníků od AR-Company a 18 pracovníků od Izidora (evidenci odpracovaných hodin ohledně ELVIRA BON žalobkyně za tento měsíc nepředložila); a
 - v listopadu 2015 celkem 8 pracovníků od AR-Company, 8 pracovníků od ELVIRA BON a 17 pracovníků od Izidora.

Svědék K. přitom uváděl 5 až 10 pracovníků od AR-Company, 7 až 12 od ELVIRA BON a 5 až 10 od Izidora. Podobně vágně vypovídal svědek U., dle něž u žalobkyně pracovalo 2 až 5 pracovníků od AR-Company, 5 až 15 od ELVIRA BON a 5 až 6 od Izidora. Svědkyně W. si počty pracovníků vůbec nevybavila. Svědek H. si počty také nepamatoval (přestože jako vedoucí směny byl přímým nadřízeným externích zaměstnanců) s výjimkou AR-Company, u které je odhadoval na 3 nebo 4 osoby. Svědek V. (skladník) hovořil jen o 2 až 3 externích pracovnících a svědek V. (vedoucí směny) naproti tomu o celkem 10 pracovnících ze všech externích společností. Svědek A. (jednatel AR-Company) si počty pracovníků nepamatoval, zatímco svědkyně P. (jednatelka AR-Company) hovořila o asi 10 pracovnících od AR-Company.

60. Konkrétní jména si svědci až na výjimky nepamatovali. Pouze svědek K. si vybavil jméno pracovníka Ch. od AR-Company, jehož jméno uvedli i svědkové H. a P. Svědek H. ještě hovořil o Š. R. a Y. S. od ELVIRA BON a o „M.“ H. a S. D. od Izidora. Soud podotýká, že výpověď svědka Dobiáše je irelevantní, neboť v květnu 2015 ukončil pracovní poměr a v rozhodném období měsíců září až listopadu 2015 ve skladu v Jažlovicích vůbec nepracoval.
61. Svědkové se rozcházel i v dalších podstatných okolnostech ohledně evidencí odpracovaných hodin. Např. svědek K. uvedl, že docházka externích zaměstnanců se vedla v papírové podobě, externí zaměstnanci neměli vstupní kartu na čip a na pracoviště je pouštěl vždy vedoucí směny. Naproti tomu svědek U. (jehož zastupoval svědek K.) tvrdil, že docházka externích i kmenových zaměstnanců se vedla elektronicky, všichni pracovníci, včetně

externích, měli čipovou kartu ke vstupu a ze systému se následně vytiskl docházkový list, který sloužil jako podklad pro fakturaci. Svědkyně W. uvedla, že externí pracovníci se po objektu pohybovali volně a do prostoru pracoviště se dostávali přes vedoucího směny, který řešil docházku. Dle svědka H. se docházka zapisovala do excelové tabulky, zaměstnanci se nahlašovali každý týden při příchodu a odchodu a pouze kmenoví zaměstnanci měli čipové karty. Svědek V. zase vypověděl, že externí zaměstnanci, kteří u žalobkyně pracovali déle, měli čipovou kartu, kdežto ostatním byla docházka zapisována vedoucím směny papírovou formou; sklad byl otevřený, aby se tam dostali zaměstnanci bez kartičky. Svědek V. uvedl, že docházku vedl on jako vedoucí směny v papírové podobě formou „od do“; kmenoví zaměstnanci na pracoviště chodili přes docházkový systém a čipové karty, zatímco externí pracovníky dovedl někdo z vedoucích směn. Soud tedy konstatuje, že značné pochybnosti panovaly i o tom, jak vůbec žalobkyní předložené evidence vznikly – zda na základě docházky vedené elektronicky (pomocí čipů a docházkového systému), papírově či v excelové tabulce – a jak se vůbec externí pracovníci na pracoviště dostávali a pohybovali (čipovými kartami, díky vedoucímu směny, volně), tedy jak vlastně byla docházka kontrolována. Žalobkyně přitom samotnou evidenci docházky (ve formě časů příchodů a odchodů jednotlivých pracovníků) nepředložila, nýbrž předložila až výsledné počty odpracovaných hodin za jednotlivé dny. Není tedy vůbec jasné, z čeho při jejich tvorbě vycházela.

62. Výše shrnuté pochybnosti ohledně evidencí odpracovaných hodin se žalobkyně v žalobě z valné části ani nesnaží vyvrátit. K těm námitkám, jež uplatnila, lze říci následující.
63. Nelze přisvědčit obecné výtce, že si správci daně počínali nezákonně z důvodu, že žalobkyni kladli k tíži skutečnosti, které nemohla ovlivnit (jak deklarované dodavatelky plnily zákonné ohlašovací povinnosti či zda měly dostatek zaměstnanců). Soud v tom nic nezákonného nespatřuje. Je čistě na správci daně, jakými skutečnostmi „nabourá“ věrohodnost předložených dokladů v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Daňový řád (ani žádný jiný zákon) nezakazuje, aby se jednalo o skutečnosti, na které žalobkyně nemá žádný vliv (nehledě na to, že žalobkyně minimálně plně ovlivňuje to, s kým vstoupí do obchodního vztahu).
64. Opačný závěr neplyne ani z žalobkyní citovaného rozsudku NSS č. j. 1 Afs 328/2017 – 66. NSS zde v bodě 59 správcům daně toliko vytknul, že kladli přílišný důraz na skutečnosti týkající se obchodní spolupráce mezi dodavatelem a jeho subdodavatelem (dalšími články v obchodním řetězci), které nemají „*takový důkazní potenciál*“, namísto aby se zabývali přímo okolnostmi obchodního vztahu mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem (to ostatně plyne i z tam citovaného rozsudku NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142, dle nějž nelze závěr o tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, učinit pouze z toho, že stěžovatel neprokázal skutečnosti stran samotného plnění subdodavatelů jeho dodavatelů, tedy osob, s nimiž on sám žádné smlouvy neuzavíral). Závěry citovaných rozsudků NSS se tedy vůbec netýkaly důkazního břemena správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu (tedy otázkou, jakými zjištěními může zpochybnit doklady předložené daňovým subjektem). NSS ani obecně nedovodil nic v tom smyslu, že by správce daně nemohl použít ke zpochybnění předložených dokladů skutečnosti, které daňový subjekt nemůže ovlivnit.
65. Zjištění o tom, že deklarované dodavatelky neměly (alespoň dle různých úředních evidencí, daňových přiznání apod., viz výše) dostatek zaměstnanců, popř. zaměstnávaly úplně jiné osoby, než se měly podílet na plněních pro žalobkyni, přitom samozřejmě zpochybňují žalobkyní předložené listiny, včetně evidencí odpracovaných hodin. Správně by totiž mezi

nimi měl existovat vzájemný soulad (nebo alespoň rámcově ve většině údajů). I kdyby někteří z pracovníků nebyli zaměstnání v pracovním poměru, ale na základě dohod o pracích mimo pracovní poměr (jak žalobkyně zcela obecně argumentuje), projevilo by se to maximálně v evidenci České správy sociálního zabezpečení, neboť za tyto zaměstnance by dodavatelky hypoteticky v některých případech nemusely odvádět pojistné. Nevysvětluje to ale, proč nebyli zaměstnanci ze zahraničí (jichž byla většina, na čemž se shodují svědkové a je to zjevné i z jejich jmen dle evidencí odpracovaných hodin) přihlášení u Úřadu práce ČR dle § 87 odst. 1 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, či proč neodpovídají počty zaměstnanců dle údajů v daňových příznacích k dani z příjmů právnických osob. Žalobkyně také vůbec nereaguje na argument žalovaného (viz bod 89 napadeného rozhodnutí), že AR-Company by k poskytnutí plnění musela nutně zaměstnávat více osob na pracovní poměr, neboť jinak by některé osoby uvedené v evidenci odpracovaných hodin u AR-Company odpracovaly na dohodu na provedení práce více hodin, než zákon připouští (§ 75 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce). Přitom dle výpovědi svědkyně P. neměla AR-Company žádné subdodavatele. I kdyby se ale touto skutečností (práce na dohody mimo pracovní poměr) vysvětlila absence údajů v některých evidencích, pořád zůstává celá řada pochybností a nesrovnalostí o evidencích odpracovaných hodin, včetně těch, které dodatečně vplynuly ze svědeckých výpovědí (viz výše body 58 až 61).

66. Žalobkyně dále odkazuje na výpovědi jednatelů AR-Company A. a P., z nichž dovozuje, že prokázala přijetí plnění od AR-Company v rozsahu dle jí předložené evidence odpracovaných hodin. S tím ale nelze souhlasit. Ani tyto výpovědi totiž neodstranily veškeré pochybnosti ohledně této konkrétní evidence.
67. Svědek A. vypověděl, že všechny tvrzené hodiny byly fakticky odpracovány, což vždy kontrolovali se svědkem K., a že správná je evidence předložená žalobkyní a podepsaná svědkem K., a nikoliv ta, kterou předložila AR-Company. Současně si ale vůbec nepamatoval, kolik pracovníků mělo služby vykonat, žádná jejich jména ani to, zda služby poskytovali zaměstnanci AR-Company nebo subdodavatelé. Dokonce ani nevěděl, na základě jakých podkladů se stanovila fakturovaná částka. Jeho tvrzení o tom, že všechny hodiny byly fakticky odpracovány a žalobkyně předložila tu správnou evidenci, je v této souvislosti značně nevěrohodné, jak i správně podotkl žalovaný (a žalobkyně proti tomu nic nenamítá). Jinak by si totiž musel pamatovat alespoň nějaké podrobnosti o tom kolik a jakých pracovníků práce odpracovalo či z čeho se vycházelo při fakturaci. Jinými slovy není zřejmé, z čeho vycházel při svém tvrzení o správnosti evidence vedené žalobkyní (a nesprávnosti té, kterou předložila AR-Company) a faktickém odpracování všech hodin, jestliže si zároveň ani nepamatoval, kolik pracovníků mělo práce vykonat (natož jejich jména či přesné hodiny) či na základě čeho vznikly celkové fakturované počty hodin. Svědek ani nijak věrohodně nevysvětlil, proč AR-Company předložila odlišnou evidenci odpracovaných hodin od žalobkyně. Uvedl jen, že „je to něco jiného“, že kolegyně (svědkyně P.) možná finančnímu úřadu poslala něco jiného a že je to chyba. Není tedy vůbec zřejmé, proč AR-Company tuto „nesprávnou“ evidenci vedla a proč ji poslala finančnímu úřadu.
68. Podobně lze hodnotit výpověď svědkyně P. Ta uvedla, že žalobkyně „to“ (evidenci) má určitě správně, protože svědkyně nemá docházky za rok 2015 a evidenci pracovníků dělala podle paměti a docházek „asi“ z jiného období. Celkový počet odpracovaných hodin zjistila podle faktur. Udělala to z důvodu, že chtěla finančnímu úřadu předložit všechny vyžadované doklady. Svědkyně si nepamatovala přesný počet zaměstnanců AR-Company v roce 2015 (uvedla, že jich bylo přibližně deset) ani kolik jich pracovalo při poskytování služeb pro

žalobkyni či jejich jména. Tato výpověď je podle soudu nevěrohodná prakticky ze stejných důvodů. Svědkyně byla na jednu stranu schopna s jistotou říci, že správná je evidence předložená žalobkyní, což vysvětlovala tím, že „svou“ evidenci vytvořila dodatečně na základě faktur a přiřazením jmen a hodin „podle paměti“. Na druhou stranu si ale nedokázala při výpovědi přesně vybavit, kolik pracovníků poskytovalo služby pro žalobkyni (jen to odhadovala na přibližně deset) a ani jejich jména. Obojí by přitom měla znát, jelikož evidence, kterou měla vytvořit podle paměti, obsahuje i jména a počty pracovníků. V tomto případě nelze dobře argumentovat ani značným časovým odstupem, neboť i evidenci předkládala svědkyně P. finančnímu úřadu až dodatečně v rámci daňové kontroly (výzvu finanční úřad učinil dne 19. 6. 2019, tedy až po čtyřech letech od uskutečnění plnění). Věrohodnost výpovědi oslabuje i svědkynino vysvětlení toho, proč finančnímu úřadu předložila chybnou evidenci. V podstatě z něj totiž plyne, že si ji celou vymyslela, jen aby vyhověla jeho výzvě. Je tedy nasnadě, že stejně tak nemusela říkat pravdu ve svědecké výpovědi ohledně obchodní spolupráce s žalobkyní a (ne)správnosti evidencí odpracovaných hodin.

69. I kdyby ale byly obě výpovědi věrohodné v tom, že „správná“ je evidence předložená žalobkyní, (a nikoliv ta předložená AR-Company), pořád zde zůstávají veškeré ostatní pochybnosti ohledně této evidence. Ani svědkové A. a P. totiž např. nevysvětlili, jak je možné, že poskytovali žalobkyni pracovníky (na této podobě plnění se shodli), ačkoliv nepřihlásili žádné zaměstnance Úřadu práce ČR (přestože oba svědkové uvedli, že se jednalo o cizince – Maďary, Rumuny či Ukrajince), žádné (kromě pracovníka Ch.) neviduje ani Česká správa sociálního zabezpečení a v daňovém přiznání k dani z právnických osob vykazali jen čtyři zaměstnance (přestože dle evidencí jich mělo být mnohem více). Svědkyně P. přitom tvrdila, že AR-Company splnila veškeré zákonné povinnosti a neměla žádné subdodavatele. Stejně tak výpovědi neodstranily pochybnosti, které vyplynuly z výsledků ostatních svědků, zejména ohledně toho, kolik vlastně pracovníků u žalobkyně působilo (popř. o jaké se jednalo) a jak vlastně vznikala evidence docházky, a tím pádem i evidence odpracovaných hodin. Svědek A. si totiž jejich počty a jména vůbec nepamatoval, zatímco svědkyně P. uvedla jen přibližný počet (deset) a konkrétně si pamatovala jen zaměstnance Ch.
70. Z výše uvedeného plyne, že toto svědecké „potvrzení“ žalobkyniny evidence odpracovaných hodin jako té „správné“ (pokud by bylo věrohodné), nelze srovnávat s předložením předávacího protokolu s uvedením odpracovaných hodin podepsaným oběma jednatelem. Podstatná je jednak skutečnost, že takový protokol by byl podepsán v době, kdy si ještě jednatele AR-Company mohli pamatovat počty odpracovaných hodin, popř. měli k dispozici docházku jednotlivých pracovníků (svědkyně P. odkazovala na docházku od svědka K., na základě které se prováděla fakturace; soud opět připomíná, že samotnou docházku žalobkyně nikdy nepředložila). Nyní naproti tomu vůbec není zřejmé (viz výše), na základě čeho byli svědkové schopni učinit závěr o správnosti žalobkyniny evidence, ačkoliv si vůbec či téměř nepamatovali počty pracovníků a jejich jména (či dokonce kolik hodin který z nich odpracoval). Kromě toho ohledně žalobkyní předložené evidence panovaly i další pochybnosti (než jen rozpor s tou, kterou předložila AR-Company), a proto by nemohla obstát, ani kdyby byla součástí předávacího protokolu podepsaného žalobkyní a AR-Company.
71. K dílčí námitce, že podstatný je jen celkový rozsah odpracovaných hodin, který se v obou evidencích shoduje, a nikoliv konkrétní pracovníci, soud odkazuje výše na body 49 až 56.

Identifikace konkrétních pracovníků byla v tomto případě nutná k tomu, aby bylo zřejmé, že poskytovali služby právě jménem AR-Company (a nikoliv např. za některou z jiných společností poskytujících žalobkyni obdobné služby či dokonce za žádnou). Byla i plně ve „sféře vlivu“ žalobkyně, která prostřednictvím vedoucích směn kontrolovala docházku externích zaměstnanců pracujících v jejím skladu a musela tak i činit, neboť jinak by nemohla příslušným dodavatelům řádně vyfakturovat odměnu (počítanou právě z odpracovaných hodin pracovníků té které společnosti). Rozpory mezi jmény pracovníků a počty odpracovaných hodin přitom samy o sobě zpochybňují předložené evidence – i kdyby tyto údaje nebyly z hlediska prokázání přijetí plnění podstatné. Skutečnost, že se celkové hodiny shodují, tedy nemá žádný význam. To zvláště za situace, kdy z výpovědi svědkyně P. vyplynulo, že při vytváření evidencí právě informaci o celkových hodinách vyplnila *na základě faktur* – tedy něčeho, co z povahy věci nemůže prokázat rozsah skutečného plnění (a konkrétní odpracované hodiny a pracovníky si v podstatě „po paměti“ vymyslela tak, aby celkový počet seděl s fakturami).

72. Žalobkyně dále akcentuje řadu svědeckých výpovědí a některé listinné důkazy (záznamy o školení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci a dokumenty o náhradě škody), z nichž dovozuje, že tvrzené dodavatelky musely u žalobkyně působit (poskytovat jí služby). Tato námitka se ale míjí s důvody napadeného rozhodnutí. Žalovaný nikdy nezpochybnil, že tyto společnosti u žalobkyně působily. Sporný byl konkrétní *rozsah* přijatého plnění a to, zda právě tato plnění poskytly *právě deklarované dodavatelky*. To přitom ze svědeckých výpovědí dovodit nelze. Jak již bylo výše uvedeno, svědci vypovídali ohledně počtů pracovníků zcela vágně a odlišně a jména si zpravidla nepamatovali. Soud připomíná, že výpověď svědka D. je irelevantní, neboť nevypovídal ohledně rozhodného období (viz výše bod 60). Proto ani nelze argumentovat její případnou shodou s výpovědí svědka H. Na základě takto vágních a rozličných výpovědí tak nemohl být prokázán ani žádný „*minimální*“ rozsah odpracovaných hodin (poskytnutých služeb), který by se dal zjistit vynásobením počtu pracovníků dle svědků, délky směny a počtu dní v měsíci. Nehledě na to, že dvě posledně uvedené skutečnosti také nebyly konkrétně a spolehlivě prokázány – délku směny uváděli svědci jen přibližně („*zpravidla*“ dvanáct hodin, „*až*“ na dvanáct hodin apod.) a i v žalobkyni předložených evidencích se značně liší (namátkou viz např. evidenci od Izidora za listopad 2015, ve které jsou počty odpracovaných hodin v rozsahu tři, čtyři, pět a půl, šest a půl, sedm a tři čtvrtě, osm, devět a půl, deset, či jedenáct a půl hodiny apod.; žádná dvanáctihodinová směna zde ani není uvedena); a k odpracovaným dnům jednotlivých pracovníků v měsíci se svědci vůbec nevyjádřili. Konkrétní rozsah plnění tedy ani na základě svědeckých výpovědí nelze zjistit.
73. Pokud jde o hodnocení výpovědí svědků U. a W., žalovaný primárně netvrdil, že by tito svědkové byli nevěrohodní, nýbrž že výpověď svědka U. nepotvrdila uskutečnění plnění tak, jak žalobkyně tvrdila (viz bod 54 napadeného rozhodnutí), resp. výpověď svědkyně W. nebyla dostatečně konkrétní, aby bylo možné objasnit rozsah plnění a jejich poskytnutí právě od deklarovaných dodavatelek (viz bod 60 napadeného rozhodnutí). Na rozpory žalovaný upozornil jen v souvislosti s tím, že vyvolaly další pochybnosti o žalobkyniných tvrzeních. Jinými slovy, žalovaný v první řadě neargumentoval, že by svědkové neříkali pravdu (byli nevěrohodní), nýbrž pouze poukázal na to, že nevypovídali dostatečně detailně a jednoznačně, aby to prokázalo žalobkynina tvrzení. S tím se soud ztotožňuje. Již výše bylo vysvětleno, že skutečnost, že si svědkové v důsledku značného časového odstupu nepamatují všechny potřebné detaily, jde pouze k tíži žalobkyně (viz bod 48). Není ani pravda, že by se oba svědkové shodli na tom podstatném. Podstatný a sporný byl totiž skutečný rozsah

přijatého plnění a jeho poskytnutí právě deklarovanými dodavatelkami – a nikoliv, zda a kdy (obecně) působily u žalobkyně (to sporné nebylo) či jaká byla délka směn a proč existovala potřeba služeb (to bylo nepodstatné z hlediska rozsahu plnění a identifikace dodavatele). Není ani pravda, že by se svědkové shodli na přibližném počtu pracovníků. Svědkyně W. si totiž jejich počet vůbec nepamatovala a svědek U. uváděl počty, které se odlišovaly od ostatních svědků i evidencí odpracovaných hodin. Nehledě na to, že toliko *přibližné* počty pracovníků by byly zcela nedostačující k prokázání *konkrétního a přesného* rozsahu uskutečněného plnění tak, jak jej žalobkyně deklarovala (tj. přesný počet odpracovaných hodin). Na rozdíl od žalobkyně pak soud považuje některé z rozporů ve výpovědích svědků za velmi podstatné. Zejména to, jak byla vedena evidence a zda pracovníci měli čipové karty (tedy bylo možné jejich docházku kontrolovat elektronicky), je totiž relevantní z hlediska žalobkyní předložené evidence odpracovaných hodin. Jelikož se na těchto okolnostech svědkové nedokázali shodnout, vyvolává to další pochybnosti o její správnosti (blíže viz bod 61).

74. Soud připouští, že postup v případě pracovníka Ch., jehož odpracované hodiny žalovaný vzal za prokázané, je do jisté míry vnitřně rozporný. V tomto případě to však svědčí spíše v neprospěch žalobkyně. Žalovaný v bodě 97 napadeného rozhodnutí uvedl, že z předložených evidencí docházek, informací poskytnutých od České správy sociálního zabezpečení a svědeckých výpovědí žalobkyniných zaměstnanců a jednatelů AR-Company plyne, že jen v případě pracovníka Ch. mohla být plnění uskutečněna tak, jak žalobkyně tvrdila, tj. v tvrzeném rozsahu právě AR-Company. Žalobkyně tak v převážné míře odstranila pochybnosti a unesla důkazní břemeno. Následně žalovaný vypočetl nárok na odpočet daně podle odpracovaných hodin tohoto pracovníka vykázaných v evidencích odpracovaných hodin, které žalobkyně předložila za měsíce říjen listopad a *prosinec* 2015.
75. Z napadeného rozhodnutí tedy není zcela zřejmé, které konkrétní důkazy a čím konkrétně žalovaného přesvědčily o prokázání této části nároku na odpočet. Rozdíl je u tohoto pracovníka (oproti jiným svědky uvedeným pracovníkům) přitom jen v tom, že se o něm jako o pracovníkovi AR-Company zmínilo vícero svědků (H., K. a P.) a že byl evidován jako zaměstnanec této společnosti i u České správy sociálního zabezpečení. To by ale mohlo maximálně prokázat, že jím odpracované hodiny lze přičítat AR-Company jako dodavatelce. Z hlediska *rozsahu* přijatého plnění to na vzniklých pochybnostech nic nezměnilo. Soud připomíná, že v případě AR-Company byly pochybnosti o správnosti evidence odpracovaných hodin vyvolány mj. i tím, že samotná AR-Company předložila evidenci, která se od té žalobkyniny lišila, a to i v počtu odpracovaných hodin pracovníkem Ch. (220 vs. 239 v říjnu 2015 a 229 vs. 210 v listopadu 2015). Z napadeného rozhodnutí není jasné, proč žalovaný upřednostnil právě evidenci předloženou žalobkyní, ač její správnost byla důvodně zpochybněna (ke konkrétním pochybnostem viz výše body 57 až 61). Navíc mylně vyšel z evidence odpracovaných hodin za *prosinec* 2015, která se ale týkala až zdaňovacího období *ledna* 2016 (žalobkyně ji předložila k faktuře č. 1517239, která vůbec nebyla předmětem daňového řízení). Za září 2015 (měsíc, kdy probíhalo plnění), tj. zdaňovací období října 2015 (měsíc, kdy žalobkyně vykázala nárok na odpočet za plnění poskytnuté v září 2015), totiž žalobkyně ani žádnou evidenci odpracovaných hodin nepředložila. Soud tedy konstatuje, že postup žalovaného byl skutečně vnitřně rozporný v tom, že na jednu stranu konstatoval neprokázání rozsahu plnění, ale na druhou stranu i přesto uznal část nároku na odpočet za hodiny odpracované pracovníkem Ch. pro AR-Company. Správně ale neměl uznat ani tuto část nároku. I tato žalobkynina dílčí námitka je tak nedůvodná.

76. Jen nad rámec (žalobkyně se toho přímo v žalobních bodech nedovolává a tuto skutečnost zmiňuje jen na podporu svého názoru, že bylo prokázáno působení ELVIRA BON a Izidora u žalobkyně) soud konstatuje, že ze stejných důvodů nelze mít za prokázané hodiny odpracované pracovníky, které ve své výpovědi zmínil svědek H., tj. Š. R. a Y. S. (ELVIRA BON) a „M.“ H. a S. D. (Izidora), přestože tyto osoby se objevují v evidencích odpracovaných hodin předložených žalobkyní (pod jmény S. R., Y. S., A. H. a S. D.). I zde lze maximálně dovodit, že poskytovaly služby jménem ELVIRA BON, resp. Izidora, avšak stále přetrvávají pochybnosti o rozsahu plnění. Ten by bylo možné dovodit jen z evidencí odpracovaných hodin, které ale byly zpochybněny (a jiné provedené důkazy jej také neprokázaly). U ELVIRA BON navíc žalobkyně nepředložila veškeré evidence (absentovala evidence za říjen 2015) a u evidence za listopad 2015 existovaly vnitřní rozpory. Soud dodává, že svědek D. dle své výpovědi v rozhodné době u žalobkyně nepracoval (skončil v květnu 2015). Jeho zmínka o L. G. z ELVIRA BON je tedy irrelevantní (týká se dřívějšího období).
77. Žalobkyně má dále za to, že jestliže žalovaný připustil, že došlo k poskytnutí plnění, měl zaujmout názor, že je žalobkyně přijala od tvrzených dodavatelek, neboť tu není jiný subjekt, který by mohl plnění poskytnout, a sama žalobkyně neměla kapacity k zajištění takového plnění. V tom se ale žalobkyně mýlí. Zjištění vyplývající z provedeného dokazování jednoznačně nevylučují, aby plnění žalobkyni poskytl jiný subjekt. K ničemu takovému se ani dokazování nevedlo. Svědkové byli vyslýcháni jen k prokázání toho, zda plnění poskytly deklarované dodavatelky (popř. v jakém rozsahu). Nebyli ale tázáni na to, kolik a jakých společností u žalobkyně působilo a dodávalo jí externí zaměstnance tak, aby bylo možné vyslovit vylučující závěr, že to nemohly být jiné než deklarované dodavatelky, které plnění žalobkyni poskytly. Nic takového neplyne ani z listinných důkazů. Soud opakuje, že u žalobkyně působila celá řada dalších společností poskytujících obdobné služby (zejm. různé agentury práce). Stejně tak je možné, že plnění poskytl nezjištěný subjekt, anebo se ve skutečnosti jednalo o pracovníky, které si opatřila sama žalobkyně, a smlouvy o poskytnutí služeb uzavřela pouze účelově (tím soud neříká, že se tak stalo, pouze tolik, že nejde o skutkové závěry, který by provedené dokazování jednoznačně vyvrátilo). Kromě toho soud připomíná, že žalobkyně neprokázala ani skutečný rozsah plnění, což je samostatný důvod k odepření odpočtu.
78. Z podobných důvodů neobstojí ani odkaz na žalobkyní předloženou „dokumentaci“, tj. přehled potřeby externích pracovníků. Soud v první řadě podotýká, že tuto dokumentaci zpracovala sama žalobkyně. Nejde tedy o nic víc, než další (byť tabulkově vyjádřená) tvrzení žalobkyně. Vychází navíc ze skutečností, k nimž se nikdy nevedlo dokazování (ničím nepodložené počty „zmanipulovaných“ kilogramů „IN“ a „OUT“, počty vytištěných a naobálkovaných návodů, počty nalepených návodů za jednotlivé měsíce apod. a různé normy kusů a kilogramů na hodinu, u nichž ani není jasné, z čeho vychází). I kdyby ale tato „dokumentace“ měla nějaký prokázaný objektivní podklad, nemohla by prokázat přesný a konkrétní rozsah plnění, které ta která deklarovaná dodavatelka žalobkyni poskytla. Obsahuje totiž jen celkové vyčíslení počtu hodin práce externích zaměstnanců, které žalobkyně (dle vlastních výpočtů) považuje za minimálně nutné. Vůbec z něj není zřejmé, která konkrétní společnost (dodavatelka) měla jaké plnění poskytnout. Nemůže tedy prokázat rozsah *fakticky uskutečněného* plnění *příslušných dodavatelek* (tedy že k plnění skutečně došlo tak, jak žalobkyně deklarovala), nýbrž maximálně (byla-li by založena na prokázaných údajích) jen *hypotetický odhad celkového minimálního nezbytného* plnění. Soud připomíná, že pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je třeba prokázat

konkrétní rozsah skutečně přijatého plnění (viz výše judikatura v bodě 34). Naopak koncept tzv. esenciálních nákladů (minimální výše výdajů, které reálně musely být vynaloženy na pořízené zboží či služby) se uplatňuje jen u daní z příjmu (viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020 – 133).

79. Žalobkyni nelze přisvědčit ani v tom, že by po ní žalovaný žádal prokázání určitých skutečností s absolutní jistotou. Žalobkyně si plete míru podrobnosti zjišťovaných skutečností s mírou jistoty (pravděpodobnosti) jejich prokázání. Jak již bylo výše uvedeno, konkrétní počet odpracovaných hodin jednotlivými pracovníky (míra podrobnosti zjišťovaných skutečností) byl podstatný k tomu, aby bylo zřejmé, který konkrétní dodavatel v jakém konkrétním rozsahu žalobkyni poskytl plnění, resp. že je poskytl právě deklarované dodavatelky v právě tvrzeném rozsahu. Nešlo tedy o nepřiměřený požadavek. Ostatně žalobkyně také docházku pracovníků evidovala a na jejím základě fakturovala, jak vyplynulo ze svědeckých výslechů (viz výše body 49 až 56). Evidence odpracovaných hodin ale žalovaný důvodně zpochybnil, samotné evidence docházky žalobkyně nepředložila, uloženou povinnost vést zvláštní záznamy porušila a další provedené důkazy (zejm. výslechy svědků) neprokázaly rozsah plnění či konkrétní dodavatele, a to ani s téměř žádnou mírou pravděpodobnosti. Svědkové si totiž nepamatovali přesné počty pracovníků jednotlivých společností, jimi uváděné počty byly značně vágní, ve vzájemném rozporu a i v rozporu s tím, co plynulo z evidencí odpracovaných hodin. Nešlo tedy o to, že by žalovaný žádal stále další důkazy k prokázání tvrzení, které již bylo prokázáno jinými (požadoval vyšší míru prokázání až na úroveň absolutní jistoty). Pouze o to, že provedené důkazy o rozhodujících skutečnostech neřekly téměř nic. Žalobkyniny odkazy na judikaturu uvedenou v bodech 41 až 43 žaloby jsou tedy nepřipadné.
80. Soud shrnuje, že žalovaný řádně hodnotil veškeré provedené důkazy ve vzájemných souvislostech a neporušil § 8 odst. 1 daňového řádu. Nepočínal si ani v rozporu s judikaturou NSS (např. s rozsudkem NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, který se navíc týkal daňového podvodu, o němž se napadené rozhodnutí neopírá) tím, že by vyzdvihoval důkazy, které jdou žalobkyni k tíži, a upozadil ty, které jí prospívají. Ani ve svém souhrnu totiž provedené důkazy neprokazují, že žalobkyně přijala plnění v tvrzeném rozsahu a od deklarovaných dodavatelek. Konkrétní rozsah plnění a dodavatelky vyplývají pouze z evidencí odpracovaných hodin, které ale vykazují řadu nesrovnalostí a nedostatků, pro které vznikly důvodné pochybnosti o jejich správnosti, a navíc je žalobkyně ani nepředložila za všechny měsíce. Tyto pochybnosti nebyly odstraněny provedenými svědeckými výslechy ani jinými důkazy; naopak, výpovědi svědků je ještě prohloubily, neboť se značně rozcházely. Ohledně konkrétního rozsahu plnění nebyli svědkové ani schopni vypovědět nic podstatného, neboť si většinu rozhodujících detailů (jména a počty pracovníků a jejich odpracované hodiny) nepamatovali.
81. Žalobní bod je nedůvodný.

Neprovedené důkazy

82. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný neprovedl všechny jí navržené důkazy.
83. Soud uvádí, že povinností správce daně není provést každý navržený důkaz. V případě nevyhovění určitému návrhu však musí řádně zdůvodnit svůj postup (viz např. bod 30 rozsudku NSS ze dne 24. 1. 2024, č. j. 9 Afs 43/2022 – 60). Neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit v zásadě třemi důvody: prvním je argument, dle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní

souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencí. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, dle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno (viz např. bod 28 rozsudku NSS ze dne 15. 10. 2020, č. j. 7 Afs 399/2019 – 73).

84. Žalobkyně namítá, že žalovaný nevyšlechl jako svědky zbývající čtyři vedoucí směn (V. M., P. R., M. Š. a S. Z.), ač výpovědi měly sloužit k prokázání konkrétního rozsahu plnění přijatých od deklarovovaných dodavatelek, tedy skutečnosti, které měl žalovaný za neprokázané. S tím nelze souhlasit. Žalobkyně se totiž mylí v tom, že by žalovaný odmítl vyslechnout tyto svědky pro nadbytečnost (třetí výše uvedený argument). Žalovaný sice v napadeném rozhodnutí (viz bod 109) hovoří o „nadbytečnosti“ postupu spočívajícího ve vyslýchání dalších vedoucích směn, ve skutečnosti je však zřejmé, že důvodem zamítnutí důkazních návrhů byla *absence vypovídací potence* (druhý výše uvedený argument). Žalovaný totiž uvedl, že vyslechl pět z devíti osob, které měly být dle žalobkyně na pozici vedoucích směn, avšak z výpovědí vyplynul jen obecný obraz o fungování pracoviště v Jažlovicích, a nikoliv konkrétní skutečnosti prokazující žalobkynina tvrzení. Jinými slovy to znamená, že žalovaný dospěl k závěru o tom, že osoby v pozicích vedoucích směn – obecně vzato – z této pozice nemají tak konkrétní poznatky, aby jejich výpovědi mohly prokázat žalobkynina tvrzení o rozsahu plnění a dodavatelkách, neboť jich vyslechl celkem pět a žádný z nich nebyl schopen vypovídat dostatečně detailně.
85. Tento závěr žalobkyně nijak nevyvrací a soud mu přisvědčuje. Je třeba zdůraznit, že žalobkyně důkazní návrh na vyslechnutí celkem osmi vedoucích směn zdůvodnila (viz podání ze dne 19. 8. 2021) právě (a jen) jejich pracovní pozicí – tedy tím, že jako vedoucí směn byli v kontaktu s pracovníky od deklarovovaných dodavatelek, a proto mohou vypovídat o tom, jaký byl jejich počet, jak se jmenovali a v jakém rozsahu vykonávali práce a služby pro žalobkyni. Také se dle žalobkyně mohli vyjádřit k vedení evidence odpracovaných hodin. Správci daně vyslechl celkem čtyři z těchto osob (svědky H., D., V. a V.), a navíc ještě svědka N. (ten byl navržen ještě dříve). U některých se ukázalo, že ve skutečnosti vůbec nebyli vedoucími směn (svědek V.) nebo pracovali úplně jinde (svědek N.), popř. že u žalobkyně nepracovali v relevantním období (svědek D.). Zbývající dva nebyli schopni uvést ani přesný počet externích pracovníků jednotlivých tvrzených dodavatelek, natož konkrétní jména (vyjma svědka H., který si vzpomněl na pouhé čtyři), či dokonce počty odpracovaných hodin u jednotlivých pracovníků. Za této situace nemělo žádný smysl vyslýchat další svědky z řad vedoucích směn, neboť, jak se ukázalo, osoby na těchto pozicích nemají dostatečně konkrétní poznatky, a navíc žalobkyně sama nemá jasno v tom, kdo u ní kdy, kde a na jaké pozici pracoval. Žalobkyně přitom všech osm svědků navrhla jako *ekvivalentní*: nijak mezi nimi nerozlišila v tom směru, že by některý z nich z nějakých důvodů mohl vědět více než jiný tak, aby měl žalovaný nějaký další důvod jej vyslechnout.
86. Soud je dále přesvědčen, že prokazované skutečnosti, zejména rozsah plnění, byly takového charakteru, že je svědecké výsledky ani nemohly prokázat. I z toho důvodu chyběla vypovídací potence svědků. V projednávané věci totiž bylo mj. rozhodné, kolik hodin ten který pracovník v příslušném měsíci odpracoval tak, aby bylo možné zjistit přesný rozsah uskutečněného plnění (počet odpracovaných hodin, od nichž se odvíjela odměna deklarovovaných dodavatelek) a přiřadit jej ke konkrétnímu dodavateli. To jsou podrobnosti,

které není v lidských silách si vůbec zapamatovat. Svědkové si maximálně mohli pamatovat počet pracovníků či jejich jména (jako si některá ostatně vybavil svědek H.), ale těžko mohli nazpaměť odříkat, kolik hodin který z pracovníků v kterém měsíci odpracoval. Právě proto bylo klíčové, aby žalobkyně plnila uloženou povinnost vést zvláštní záznamy, anebo alespoň řádně vedla evidence odpracovaných hodin. Ani jedno z toho ale nečinila.

87. Soud též souhlasí s žalovaným v tom, že provedené výslechy vedoucích směn jen vyvolaly další pochybnosti o tom, že plnění proběhla tak, jak žalobkyně tvrdila, a zejména o předložených evidencích odpracovaných hodin. Svědkové uváděli naprosto odlišné počty externích pracovníků (dva až tři – svědek V., deset – svědek V., tři nebo čtyři od AR-Company – svědek H.), jména si vesměs nepamatovali a lišily se jejich výpovědi o způsobu vedení docházky. Svědek H. tvrdil, že se docházka zapisovala do excelové tabulky a pouze kmenoví zaměstnanci měli čipové karty; svědek V. naproti tomu uváděl, že někteří externí zaměstnanci měli čipovou kartu, sklad byl otevřený a docházka se vedla papírově; zatímco podle svědka V. externí zaměstnanci neměli čipové karty a vpouštěli je vedoucí směn a docházku vedl v papírové formě. Výpovědi vedoucích směn tedy paradoxně ještě více zpochybnily jediný předložený důkaz (evidence odpracovaných hodin), který by hypoteticky byl způsobilý žalobkynin tvrzení prokázat. To jen potvrzuje závěr, že svědecké výslechy dalších vedoucích směn by byly nezpůsobilé ověřit či vyvrátit žalobkynin tvrzené skutečnosti, nýbrž je důvodné se domnívat, že by jen více „zatemnily“ skutkový stav.
88. Nedůvodná je i námitka neprovedení důkazu znaleckým posudkem. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že k prokázání rozsahu přijatých plnění a dodavatelek nebyly nutné žádné odborné znalosti. Postačilo provést prostý součet odpracovaných hodin jednotlivých pracovníků za příslušné dny a přiřadit počty k dodavatelkám. Podmínky k ustanovení znalce podle § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu proto nebyly splněny. Jestliže by správci daně žalobkyni vyhověli a ustanovili jej, počínali by si naopak v rozporu s tímto ustanovením a zásadami rychlosti a hospodárnosti řízení (§ 7 daňového řádu). Proto také žalovaný zcela správně žalobkyni upozornil, že si jej měla případně nechat zpracovat sama. On sám znalce ustanovit nemohl.
89. Znalecký posudek s žalobkynin navrhovaným zadáním by navíc ani nemohl rozhodující skutečnosti prokázat. Žalobkyně jej navrhovala k určení toho, kolik zaměstnanců bylo potřeba k poskytnutí všech služeb ve skladu v Jažlovicích žalobkyniným zákazníkům, zda měla žalobkyně pro tyto účely dostatek kmenových zaměstnanců a zda a v jakém rozsahu musela využít externí dodávky (viz podání žalobkyně ze dne 19. 8. 2021). Soud ponechává stranou, že takový posudek by vyžadoval provedení dalšího rozsáhlého dokazování ke zjištění „vstupních“ údajů (jaké konkrétní služby žalobkyně poskytovala, v čem přesně spočívaly, jaká byla jejich časová náročnost, kolik měla kmenových zaměstnanců atp.), neboť znalec není kompetentní k tomu, aby sám činil skutková zjištění, ale k posuzování odborných otázek. Podstatné je, že výsledkem takového posudku by byl maximálně opět pouhý odhad (byť kvalifikovaný) rozsahu plnění ze strany blíže neurčených externích dodavatelů, který je irelevantní. Podstatné je pouze to, k jakému plnění *ve skutečnosti došlo*, a nikoliv hypoteticky mělo dojít (viz výše bod 78). Současně by posudek nemohl prokázat, kdo plnění poskytl a v jakém rozsahu jej poskytl právě ten který dodavatel (a nikoliv všichni dohromady).
90. Žalobní bod je nedůvodný.

Rozsudek Kemwater

91. Konečně žalobkyně odkazuje na rozsudek Soudního dvora *Kemwater* a navazující rozsudek rozšířeného senátu. Soud konstatuje, že z žalobkyniny argumentace není vůbec zřejmé, jak by jí tyto rozsudky mohly prospět. Rozsudek *Kemwater* není nějakým zaklínadlem, po jehož vyslovení se rozplyne požadavek na prokázání dodavatele plnění a jeho postavení jako plátce daně z přidané hodnoty. Jak plyne z výše citované judikatury (viz body 35 a 36), i po rozsudku *Kemwater* stále platí, že postavení poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Soudní dvůr toliko připustil, že za určitých podmínek nemusí být dodavatel *jednoznačně identifikován*, pokud ze skutkových okolností *s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně nutně měl*. Vrátit věc až do daňového řízení je ale namísto teprve tehdy, pokud tu existuje *alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele*, která mohla fakticky dodat sporné plnění. Tu nelze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění od osoby uvedené na dokladu existují vážné pochybnosti.
92. V daňovém řízení ale žádná taková indicie nevyšla najevo. Žalobkyně to ani netvrdí, nýbrž stále opakuje, že deklarované dodavatelky byly plátkyněmi daně z přidané hodnoty a právě ony poskytly plnění (viz bod 59 žaloby). To tvrdila i po celé daňové řízení. Správce daně žalobkyni dokonce výzvou ze dne 24. 6. 2022 výslovně vyzval, aby prokázala, že plnění přijala od jiných dodavatelů, kteří měli postavení plátce daně z přidané hodnoty. Přesto žalobkyně setrvala na tvrzení, že plnění přijala od deklarovaných dodavatelek. To neprokázala. Z provedeného dokazování současně nevyplynuly žádné skutečnosti směřující k tomu, že faktický dodavatel skutečně byl v postavení plátce daně z přidané hodnoty (i s ohledem na to, že se na základě žalobkyniných tvrzení vedlo jen k tomu, zda jím byly deklarované dodavatelky). Výsledky dokazování připouští, aby jím byl prakticky kdokoliv, anebo také nikdo (tedy že si „externí“ pracovníky zajistila sama žalobkyně a smlouvy uzavřela jen „na oko“). Rozsudek *Kemwater* tak v této věci není relevantní.
93. Konečně soud zdůrazňuje, že žalobkyně především neprokázala konkrétní rozsah přijatého plnění. To samo o sobě ob stojí jako důvod pro odepření nároku na odpočet daně, i kdyby ve smyslu rozsudku *Kemwater* bylo jisté, že plnění musela dodat osoba v postavení plátce daně (viz výše bod 34).
94. I poslední žalobní bod je nedůvodný.

Závěr a náklady řízení

95. S ohledem na shora uvedené závěry soud žalobu zamítl jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
96. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně, která byla z procesního hlediska ve věci neúspěšná, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl naopak plně úspěšný, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly a ani jejich náhradu nepožadoval. Žádný z účastníků proto 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.

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 17. dubna 2024

Lenka Bursíková, v. r.
předsedkyně senátu