



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., a Mgr. Petra Sedláka, Ph.D., v právní věci

žalobkyně: **Pony Bike s. r. o.**
sídlem Evropská 886, 664 42 Modřice
zastoupená advokátkou JUDr. Ing. Hanou Skalickou, Ph.D., BA
sídlem Pod Oborou 907, 293 06 Kosmonosy

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2022, č. j. 43990/22/5300-21443-702551

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V této věci soud posuzoval otázku, zda měl být žalobkyni uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále „DPH“), který uplatnila z plnění od celkem 6 dodavatelů. Žalobkyni

nebyl nárok uznán z důvodu, že neprokázala faktický rozsah těchto služeb a to, zda předmětné služby skutečně poskytli dodavatelé uvedení na daňových dokladech.

2. Žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 12. 2022, č. j. 43990/22/5300-21443-702551 („napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil celkem devět dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj („správce daně“) ze dne 16. 2. 2022, č. j. 644396/22/3005-52522-711346, č. j. 644445/22/3005-52522-711346, č. j. 644509/22/3005-52522-711346, č. j. 644521/22/3005-52522-711346, č. j. 644532/22/3005-52522-711346, č. j. 644538/22/3005-52522-711346, č. j. 644547/22/3005-52522-711346, č. j. 644554/22/3005-52522-711346 a č. j. 644560/22/3005-52522-711346. Těmito dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období únor až říjen 2019 a uložena povinnost uhradit penále.
3. Žalobkyně tvrdila, že přijala plnění od dodavatelů RATGLASS, spol. s r. o., DIČ: CZ47910429 („RATGLASS“), INEXKONFORT s r. o., DIČ: CZ07083203 („INEXKONFORT“), ANTIGRAFFITI spol. s r. o., DIČ: CZ25573098 („ANTIGRAFFITI“), Yes Finance s r. o., DIČ: CZ29236819 („Yes Finance“), bytemix s r. o., DIČ: CZ04525884 („bytemix“) a CAPER MIH s r. o., DIČ: CZ25312456 („CAPER MIH“), které spočívalo v dodání pracovníků do výroby elektrokol (společně jako „dodavatelé“). Podle žalovaného však v těchto devíti zdaňovacích obdobích žalobkyně neprokázala, že jí zdanitelné plnění skutečně poskytli plátcí uvedení na daňových dokladech. Současně neexistují indicie o případném náhradním dodavateli, který by měl postavení plátce DPH. Žalobkyně neprokázala ani rozsah uskutečněných plnění. Žalovaný (podobně jako předtím finanční úřad) proto s odkazem na porušení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“), vyloučil nárok na odpočet daně, který žalobkyně uplatnila na základě předložených daňových dokladů od těchto dodavatelů ve výše uvedených zdaňovacích obdobích.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Žalobkyně namítala, že rozhodnutí správních orgánů jsou nepřezkoumatelná, neboť obsahují vnitřně rozporná tvrzení, která navíc nemají oporu v daňovém spisu. Důkazy byly hodnoceny svévolně, účelově, žalovaný porušil cíl správy daní i zásadu volného hodnocení důkazů.
5. Žalobkyně dodavatele dostatečně identifikovala. Namítala, že závěr žalovaného o popření existence evidence externích pracovníků nemá oporu ve spisu. Přítomnost pracovníků v provozovně žalobkyně prověřoval nejen finanční úřad, ale také oblastní inspektorát práce („OIP“) a Policie ČR. Žalobkyně předložila evidenci pracovníků dodavatelů na pracovišti i seznam pracovníků jiných subjektů se státní příslušností Ukrajina v rámci kontroly OIP, při níž nebylo zjištěno pochybení. V rámci součinnosti tyto podklady i s protokolem o kontrole ze dne 29. 5. 2020, č. j. 24970/9.71/19-12 („protokol o kontrole“) zaslal OIP správním orgánům, které je měly osvědčit jako důkaz. Pro jaké dodavatele prováděli externí pracovníci práci, vyplývá také z usnesení o zahájení trestního stíhání ze dne 15. 3. 2022, č. j. KRPB-146738-264/TČ-2019-060020 („usnesení PČR ze dne 15. 3. 2022“). Žalovaný tak měl závěry vyplývající z kontroly OIP i usnesení PČR ze dne 15. 3. 2022 zohlednit, v úvahu měl vzít také protokol o svědecké výpovědi F. W. provedené v rámci „pokračujícího“ daňového řízení.

6. Výpověď svědka L. K. byla žalovaným vyhodnocena nepřesvědčivě, nepřezkoumatelně a s využitím pouze vybraných důkazů. Žalovaný shledal ve výpovědi rozpor, nevypořádal se ale se všemi skutečnostmi a zcela pominul protokol o kontrole. L. K. přitom zastával pozici mistra výroby, přiděloval práci a na základě jeho přehledu o osobách na pracovišti a objemu výroby probíhala fakturace ze strany dodavatelů.
7. Žalobkyně dále nesouhlasila s kalkulací a hodnocením hodinové sazby pracovníků. To je podle ní nepřezkoumatelné a nesrozumitelné, neboť žalovaný neuvedl konkrétní zdrojová data. Žalovaný tak svá tvrzení nepodepřel konkrétními a srozumitelnými důkazy a stále jej tíží důkazní břemeno. Navíc nelze srovnávat hodinovou sazbu zaměstnanců a agenturních pracovníků. Agenturní zaměstnanci totiž nepožívají ochrany zákoníku práce a v případě snížení poptávky lze jednodušeji ukončit smlouvu, za což jsou subjekty ochotny platit vyšší hodinové sazby. Externí pracovníky vypláceli dodavatelé, kteří si ponechávali provizi. Zjištěný rozdíl je tudíž zcela logický a v souladu s principy fungování řádného hospodáře.
8. Žalovaný chybně hodnotil důkazní prostředky z trestního řízení. Žalovaný nevzal v úvahu výsledky šetření policie ČR, na základě kterých bylo vydáno usnesení PČR ze dne 15. 3. 2022. Z usnesení je přitom zřejmé, kolik pracovníků, po jakou dobu a prostřednictvím kterých dodavatelů vykonávalo v kontrolovaném období práci pro žalobkyni. Jakákoliv nelegální činnost externích dodavatelů nemůže jít k tíži žalobkyně, která veškeré faktury hradila včas a bankovním převodem.
9. Usnesení PČR ze dne 15. 3. 2022 je pravomocné, a jedná se tak o řešení předběžné otázky ve smyslu § 99 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, kterým je žalovaný vázán. I pokud by se však o předběžnou otázku v tomto smyslu nejednalo, měl žalovaný toto usnesení osvědčit jako důkaz, což neučinil. Informace získané z usnesení o zahájení trestního stíhání ze dne 25. 6. 2020, č. j. NCOZ-2062-807/TČ-2019-412302-C-F („usnesení PČR ze dne 25. 6. 2020“) přitom jako důkaz osvědčil.
10. Výpověď svědka F. W. žalovaný nehodnotil komplexně, pouze účelově vybral některé její části. Z výpovědi totiž vyplývá, že plnění pro žalobkyni reálná byla. Fiktivní byla plnění až v následném řetězci, který zmapoval již prvostupňový správce daně. Další osoby v řetězci ovšem ve vztahu s žalobkyní nebyly, ta o jejich existenci nevěděla a nelze jí proto přičítat k tíži nelegální činnost v tomto řetězci realizovanou. S hodnocením výpovědi F. W. žalobkyně nesouhlasí, neboť ji správce daně vyhodnotil pouze na základě usnesení PČR ze dne 25. 6. 2020, aniž by sám provedl nezávislé dokazování. Informace o trestním stíhání se přitom do sféry žalobkyně dostala až dne 7. 10. 2020, žalobkyně tak nemohla již v roce 2019 vědět o nelegální činnosti F. W. a V. B. Uvedení V. B. v kontextu s tímto usnesením navíc činí provedené hodnocení nesrozumitelným, neboť není osobou, vůči které usnesení směřovalo.
11. Neprovedení doplňujících výslechů svědků F. W. a M. B. je nezákonné. Žalovaný k nim zřejmě nepřistoupil z časových důvodů, neboť kontrolu ukončil pro hrozící prekluzi. Těmito výslechy mělo být prokázáno, že se plnění uskutečnilo přesně tak, jak tvrdí žalobkyně, a tedy i její nárok na odpočet DPH. Žalovaný měl vzít navíc v úvahu také výslech F. W. v rámci další daňové kontroly u žalobkyně, která má stejný předmět i rozsah, pouze jsou kontrolována jiná zdaňovací období.
12. V. B. je trestně stíhán za neoprávněné zaměstnávání cizinců, a žalobkyně s ním proto ukončila spolupráci, což těžce nesl. Jeho výpověď je tudíž nedůvěryhodná. Dalším důkazem jeho nedůvěryhodnosti je skutečnost, že popřel podpisy na plných mocích, avšak z usnesení

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

PČR ze dne 15. 3. 2022 vyplývá, že tyto plné moci podepsal. Je sice pravdou, že dodával žalobkyni také osoby na opravu rodinného domu, ovšem tito pracovníci byli odlišní od pracovníků v provozovně žalobkyně a odměna za jejich práci není zahrnuta v daňových dokladech.

13. Žalobkyně trvala na tom, že jí pracovníky dodávali zmínění dodavatelé. V případě opačného závěru by se však mohlo jednat o pracovníky dodávané společností Servis FW s. r. o., DIČ: CZ29364922 („Servis FW“), kterou ve výsledku zmínil svědek F. W. Z veřejných zdrojů vyplývá, že tato společnost byla v předmětné době plátcem DPH. Nelze tedy souhlasit se závěrem žalovaného, že dalšího náhradního dodavatele nebylo možno ze spisu zjistit. Žalobkyni tudíž netíží důkazní břemeno, kdo přesně byl jejím dodavatelem, neboť se v každém případě jednalo o plátce DPH.
14. Při ověřování svých obchodních partnerů žalobkyně vycházela z registru plátců DPH. V kontrolovaných obdobích byli všichni dodavatelé v registru uvedeni jako plátcí DPH a nebyli nespolehlivým plátcem. Žalobkyně tak jednala v dobré víře, když se spoléhala na správnost údajů v rejstříku. Pokud má správce daně pochybnosti z důvodu nekontaktnosti a virtuálního sídla, je otázkou, proč tedy společnosti jako plátce DPH vůbec zapsal.
15. Ze skutečnosti, že dodavatelé neevidovali zaměstnance, nelze bez dalšího dovodit, že deklarované plnění žalobkyni nebylo poskytnuto. Dodavatelé mohli pracovníky zajistit jiným způsobem, či zaměstnáním např. na dohodu o provedení práce. I v případě, že by ze strany dodavatelů došlo k nelegálnímu zaměstnávání cizinců, nemohla mít tato skutečnost vliv na nárok na odpočet daně, a nemohla být tedy kladena k tíži žalobkyni.
16. Žalobkyně je přesvědčena, že dodavatele identifikovala a prokázala rozsah přijatých zdanitelných plnění. Žalovaný si pochybnosti vytváří pouze účelovým a chybným hodnocením důkazů. Proto navrhla, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správce daně zrušil.

III. Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na obsah správního spisu. Rozhodnutí je podle žalovaného plně přezkoumatelné, namítaná nepřezkoumatelnost fakticky míří na „nesprávné“ hodnocení důkazních prostředků.
18. Při kalkulaci hodinových sazeb vycházel žalovaný z veřejně dostupných informací na stránkách Českého statistického úřadu, výpovědi svědků, daňových dokladů a podkladů od OIP. Jeho úvaha nepotřebovala odbornost či obsáhlé srovnávání, je přezkoumatelná a logická. Při porovnání zmíněného výpočtu s cenou za práci, kterou žalovaný zjistil ze svědeckých výpovědí, a v kontextu dalších nesrovnalostí, pak zcela jasně vyvstaly pochybnosti ohledně počtu pracovníků i fakturace ceny.
19. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí důkazy získané od OIP a Policie ČR hodnotil. Správní orgány musely v řízení přihlédnout ke všemu, co vyšlo najevo, tedy i k důkazům od OIP a policie ČR. Žalovaný tak tyto důkazy nepominul, pouze jim nepřikládal takovou váhu jako žalobkyně. Žalovaný a správce daně zkoumali konkrétní skutkovou věc optikou daňových předpisů, a nebylo tedy možné osvědčit bez dalšího důkazy, které primárně neposuzovaly splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Pochybnosti žalovaného i správce daně navíc pramenily primárně z nesrovnalostí ve tvrzení samotné žalobkyně. Nebylo proto možné pominout další zjištěné skutečnosti a osvědčit důkazy získané od OIP a Policie ČR, jak požadovala žalobkyně.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

20. Žalobkyně dovozuje z hodnocení výpovědi L. K. zcela nepodstatné skutečnosti. Žalovaný totiž netvrdil, že L. K. nemohl kontrolovat pracovníky. Pouze porovnával výpověď svědka s tvrzeními žalobkyně a vysvětlil postupnou chronologii hodnocení výpovědi vzhledem k dalším zjištěným skutečnostem. Rozporované zjištění ohledně pracovního zařazení L. K. navíc nemělo vliv na skutečnost, že svědek neznal předmětné dodavatele. Znal pouze V. B., který poskytoval externí pracovníky. Nemohl tak odstranit pochybnosti ohledně osob, které toto plnění dodaly, ani ohledně dodaného rozsahu.
21. Žalobkyně zkresleně omezuje pochybnosti správce daně pouze na zjištění o průměrné hodinové mzdě, žalovaný přitom z provedených důkazů nabyt řadu pochybností rozsáhlého charakteru. Prvotní pochybnosti vzešly již z formálních nedostatků daňových dokladů. Z předávacích protokolů, rámcových smluv ani daňových dokladů nebylo možné zjistit, z čeho se vlastně při stanovení ceny vycházelo. Dále nebylo zřejmé, kdo dodavatelské společnosti vlastně ovládal. Ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že jednatele dodavatelů byli pouze bílými koňmi a společnosti ovládal F. W., který vystavoval faktury za nikdy neuskutečněné činnosti. To vedlo k dalším pochybnostem ohledně uskutečnění zdanitelných plnění. Žalobkyně navíc o tomto modelu podle svědeckých výpovědí věděla a sama se na něm aktivně podílela. Ani F. W. ani další svědci pochybnosti žalovaného nerozptýlili, jejich výpovědi naopak dřívější zjištění daňových orgánů podpořily. Co se týče usnesení PČR ze dne 15. 3. 2022, předloženého až v odvolacím řízení, žalovaný je hodnotil jako důkaz, ovšem podle jeho názoru neprokazuje rozsah provedených prací ani osobu dodavatele. Usnesení ze dne 25. 6. 2020 také nebylo stěžejním důkazem, pouze již existující pochybnosti správce daně prohloubilo. Žalovaný proto uzavřel, že žalobkyni dostatečně ozřejmil své pochybnosti a unesl své důkazní břemeno. Je to naopak žalobkyně, která jeho pochybnosti po celou dobu řízení nevyvrátila.
22. Policejní orgán nemohl v trestním řízení vyřešit otázku objasnění okolností přijatých zdanitelných plnění, neboť k tomu trestní řízení nesměřovalo. Nejednalo se tak o předběžnou otázku ve smyslu § 99 daňového řádu.
23. Výsledek řízení stojí na celém komplexu hodnocených skutečností. Zjištěné rozpory mezi svědeckými výpověďmi, které prohloubily pochybnosti správce daně, ale nemohou být odstraněny dalšími svědeckými výpověďmi. Neprovedení opakovaných výpovědí F. W. a M. B. bylo řádně zdůvodněno. F. W. nebyl vyslýchán, neboť skutečnosti, ke kterým se měl vyjádřit, byly již zjištěny a hodnoceny. Navíc z jeho výpovědi vyplynulo, že neznal podrobnosti o uskutečňování sporných plnění. K výslechu M. B. žalovaný nepřistoupil, neboť nebyl způsobilý potvrdit ani vyvrátit tvrzené skutečnosti. Důvodem neprovedení výpovědí tak skutečně nebyla tvrzená prekluze. Výpověď F. W. v dalším řízení za jiné zdaňovací období nelze akceptovat jako důkazní prostředek v této věci, neboť se k této věci nevztahuje. Výpověď nad to žalovaný k dispozici neměl, a z výňatku nebylo žalovanému zřejmé, v jakém směru ji měl vzít při svém rozhodování v úvahu. Ani u ničím nepodloženého tvrzení o nedůvěryhodnosti svědka V. B. není zřejmé, jak mělo přispět k objasnění sporných skutečností.
24. Žalobkyni nešly k tíži informace o jiných společnostech. Ve vztahu k projednávané věci ostatní společnosti vůbec nebyly relevantní, neboť se nejednalo o podvod na DPH, nýbrž o neprokázání nároku na odpočet DPH.
25. Nelze souhlasit ani s existencí náhradního dodavatele, kterého navíc žalobkyně identifikovala až v žalobě. Žalobkyně je jakožto daňový subjekt povinna uvést osobu

povinnou k dani a předložit objektivní důkazy. Žalobkyně spoléhala na svědecké výpovědi, neboť relevantními listinnými důkazy nedisponovala. Z dostupných důkazních prostředků ale s jistotou nevyplývá, že dodavatelem žalobkyně musel být plátce DPH. Pouhé tvrzení o ověřování dodavatelů v rejstříku není dostačující.

26. Pochybnosti navíc nepanovaly pouze ohledně neprokázání osoby dodavatele, ale také ohledně neprokázání rozsahu plnění. Žalovaný tudíž považoval všechny námítky za nedůvodné a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Další vyjádření žalobkyně a žalovaného

27. Žalobkyně v replice nesouhlasila s konkrétními body vyjádření žalovaného. Není jí zřejmé, z čeho žalovaný dovozuje, že žalobkyně věděla o nelegální činnosti již v kontrolovaných obdobích. Tato informace se do její sféry vlivu dostala až dne 7. 10. 2020, když ji F. W. uvedl v protokolu. Namítala také, že netvrdila, že se policie a OIP vyjadřovaly ke splnění podmínek odpočtu. Poukazovala na skutková zjištění, která tyto orgány učinily, a žalovaný je nevzal v úvahu. Rozporovala tvrzení žalovaného, že jí nekladl k tíži informace o jiných společnostech, neboť se po celou dobu řízení choval, jako by šlo o podvod na DPH. Nepostupoval tak pouze proto, že by jej tížilo důkazní břemeno. Ostatně v daňové kontrole na další zdaňovací období již žalovaný právě existencí podvodu na DPH argumentuje. Uvedla judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které nelze jen z virtuálního sídla či nezveřejňování účetních závěrek dovozovat podvodné jednání. Závěrem konstatovala, že pokud 5 ze 6 společností ovládal F. W., logicky může být náhradním dodavatelem kterákoliv z jeho společností. Přesto však žalobkyně trvala na tom, že dodavateli byly společnosti uvedené na daňových dokladech, což potvrzuje usnesení PČR ze dne 15. 3. 2022.
28. Žalovaný ve věci podal dupliku, v níž zopakoval, že důkazy získané od OIP i policie ČR hodnotil, avšak nelze je osvědčit bez dalšího, neboť jejich šetření necílila k zjištění správnosti nároku na odpočet DPH. Zjištění OIP naopak vedla k pochybnostem žalovaného, neboť byla v rozporu s tvrzeními žalobkyně učiněnými před správcem daně. Žalovaný zopakoval povinnost žalobkyně prokázat podmínky nároku na odpočet, kam patří nejen osoba dodavatele, ale také rozsah plnění. Uvedl, že posuzovat podvod na DPH lze až po prokázání splnění podmínek pro nárok na odpočet daně. Jedná se tak o dva nekompatibilní závěry. Spekulace žalobkyně ohledně podvodu na DPH jsou proto nedůvodné.
29. Žalobkyně v dalším vyjádření uvedla, že z protokolu o kontrole je zřejmý seznam osob, které pracovaly pro žalobkyni, a z usnesení ze dne 19. 5. 2022 je zřejmé, pro koho přesně tyto osoby pracovaly. Není rozhodné, od koho nakupovali služby dodavatelé žalobkyně. Podstatné je, že služby žalobkyni dodali a vyfakturovali. Tvrzení o popření existence evidencí nemá oporu ve spisu. Nicméně evidenci nevedla žalobkyně, ale její dodavatelé. Právě ve spolupráci s nimi a policií ČR se evidence dostala k OIP. Vedení evidence je plně v režii subdodavatelů, žalobkyně tuto evidenci vést nemusí a kvůli zákonu o ochraně osobních údajů ani nesmí. Do sféry správce daně se však evidence dostala, a proto nelze mít její nepředložení přímo žalobkyni k její tíži. Žalobkyni nemůže jít k tíži ani trestná činnost subdodavatelů jejich smluvních partnerů, či porušování pracovněprávních předpisů ze strany jejich dodavatelů. Opětovně také rozporovala výpověď V. B.

V. Posouzení věci

30. Žaloba není důvodná.

31. Nejdrive se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti. Rozhodnutí může být nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, nebo pro nedostatek důvodů. Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je takové rozhodnutí, které postrádá základní zákonné náležitosti, jehož závěry jsou v příkrém rozporu se skutkovými zjištěními, nebo jehož odůvodnění je ve vztahu k výroku nejednoznačné (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů je pak nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, 1566/2008 Sb. NSS). Institut nepřezkoumatelnosti není přípustné libovolně rozšiřovat. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, či ze dne 17. 8. 2023, č. j. 1 Afs 66/2023-79).
32. Nepřezkoumatelnost tak není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která znemožňuje věcný přezkum napadeného rozhodnutí, tj. zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74). V nyní posuzované věci zdejší soud žádnou vadu způsobující nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku neshledal. Rozhodnutí má všechny náležitosti a jeho odůvodnění je srozumitelné, logické a vypořádává se se všemi námitkami žalobkyně.
33. V této věci byla podstatná otázka, zda má žalobkyně nárok na odpočet DPH. Konkrétně zda prokázala, že jí služby poskytl dodavatelé uvedení na daňových dokladech, a zda prokázala faktický rozsah těchto plnění. Jinými slovy šlo o to, zda správce daně vyloučil nárok na odpočet daně, který žalobkyně uplatnila na základě daňových dokladů, v souladu s § 72 a § 73 ZDPH.

V.A. Základní právní východiska

34. Pro posouzení této otázky byla podstatná právní úprava týkající se rozložení důkazního břemene při uplatňování nároku na odpočet DPH a navazující judikatura. Dokazování v daňovém řízení upravuje § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, podle kterého správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odst. 2). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (odst. 3). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (odst. 4). Správce daně mimo jiné prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odst. 5 písm. c)].
35. Daňový subjekt má tedy povinnost prokazovat všechny skutečnosti, které musí uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání jej správce daně vyzval. Svá tvrzení prokazuje především účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiných povinných záznamů. V takovém případě je na správci daně, aby prokázal, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví

nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Musí tedy identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.

36. Unese-li správce daně důkazní břemeno ohledně popsaných skutečností, je pak na daňovém subjektu, aby tyto pochybnosti správce daně vyvrátil. Tj. aby prokázal pravdivost svých tvrzení, průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů, nebo aby svá tvrzení korigoval. Tyto skutečnosti bude pak prokazovat zpravidla již jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, nebo ze dne ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04)
37. Daňové řízení je postaveno na principu, že daňový subjekt má primárně sám povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro svou daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak v tomto případě vychází z § 72 a § 73 ZDPH. Podle § 72 odst. 1 ZDPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování vyjmenovaných plnění. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH musí mít plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, daňový doklad. Daňový doklad přitom musí obsahovat náležitosti podle § 29 ZDPH, kam patří podle odst. 1 písm. a) označení osoby, která uskutečňuje plnění, nebo podle písm. f) rozsah a předmět plnění. Podle § 73 odst. 5 ZDPH pak platí, že, neobsahuje-li daňový doklad všechny předepsané náležitosti, lze nárok prokázat jiným způsobem.
38. Daňový doklad proto per se není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 ZDPH, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění. Neodpovídají-li některé nebo dokonce všechny údaje uvedené na daňovém dokladu skutečnosti, nelze mechanismus předvídaný v § 73 odst. 1 ZDPH využít (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71).
39. Pokud chce tedy daňový subjekt uplatnit nárok na odpočet DPH, má povinnost tvrdit, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění. Musí prokázat, že plnění poskytl tento konkrétní poskytovatel, že bylo fakticky realizováno v deklarovaném rozsahu a že poskytnuté plnění použil k uskutečnění své ekonomické činnosti.
40. V souladu s citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu je tak třeba povinnost předložení dokladu vykládat tak, že prokazování nároku na odpočet je sice prvotně náležitostí dokladovou, je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi proto nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, neprokáže-li se zároveň, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak to doklady deklarují, nebo že nejsou splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Skutečnost, kdo poskytl žalobkyni plnění, o jaké plnění se jednalo a jaký byl jeho rozsah, je tedy třeba prokázat stejně, jako stav formální, který se prokazuje daňovými doklady.

41. Nelze zaměňovat posuzování nároku daňového subjektu na odpočet DPH a účasti daňového subjektu na podvodu, neboť závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než správce daně vůbec začne jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo. Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem či v důsledku daňových podvodů). Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího či podvodného jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016-35, nebo ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016-32).

V.B. Aplikace na projednávaný případ

42. Žalobkyně správci daně v rámci daňové kontroly předložila daňové doklady za zdaňovací období únor až říjen 2019. Tyto doklady však nesplňovaly všechny náležitosti podle § 29 odst. 1 ZDPH, neboť z jejich textu nebylo zřejmé, co konkrétně a v jakém rozsahu bylo fakturováno. Doklady tak ztratily důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 ZDPH a žalobkyně byla povinna prokázat svůj nárok jiným způsobem. Pouze formální doklady navíc nemohly být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, neprokázal-li se zároveň faktický rozsah a obsah těchto plnění, a že k uskutečnění zdanitelných plnění došlo ze strany tvrzených dodavatelů jakožto plátců DPH.

V.C. Rozsah poskytnutého plnění

43. Je povinností žalobkyně předložit daňové doklady se všemi náležitostmi, tedy i s uvedením předmětu a rozsahu plnění. Ačkoli obecně platí, že předmět a rozsah plnění nemusejí být na daňovém dokladu uvedeny vyčerpávajícím způsobem, stále je nutno trvat na tom, aby bylo patrné a určitelné, za jaká konkrétní plnění (v jakém množství a rozsahu) byla cena účtována. A to takovým způsobem, aby bylo možno ověřit, že účtovaná cena právě tomuto plnění a jeho rozsahu odpovídá (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76). Tuto povinnost však žalobkyně nesplnila.
44. Nejsou-li deklarovaná plnění v dokladech postačujícím způsobem specifikována, může daňový subjekt jejich fakticitu prokázat jinak. Pokud však žalobkyně rozsah plnění, tedy množství dodaného zboží či poskytnutí služeb, neprokáže, samo o sobě to postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63).
45. Žalobkyně byla povinna rozsah plnění prokázat již z důvodu nedostatečného vymezení povinných náležitostí v daňových dokladech. Žalovaný ze shromážděných důkazních prostředků navíc shledal řadu dalších pochybností, se kterými žalobkyni seznámil písemností ze dne 26. 10. 2022, č. j. 38819/22/5300-21443-702551 („seznámení“). Svě

pochybnosti obdobným způsobem uvedl také v odst. 24 až 76 napadeného rozhodnutí. Soud má za to, že žalovaný kvalifikovaným vymezením svých pochybností unesl důkazní břemeno a bylo na žalobkyni, aby tyto pochybnosti vyvrátila. Pro představu vybral soud pouze některé skutečnosti vzbuzující pochybnosti správce daně.

46. Žalovaný totiž pochybnosti o rozsahu plnění nezaložil pouze na nedostatečném vyjádření v daňových dokladech, byť to samo o sobě způsobilo, že žalobkyně byla povinna rozsah plnění prokázat jiným způsobem. Konkrétně se jednalo např. o následující skutečnosti. Rámcové smlouvy neobsahovaly předmět a rozsah plnění, což mělo být vždy specifikováno v konkrétních objednávkách. Ty ale probíhaly ústně. Soupis poskytnutých prací správce daně nemá k dispozici, předávací protokoly žádné informace o rozsahu poskytnutého plnění neobsahovaly. Správce daně zjistil také další nesrovnalosti ohledně nepravosti podpisů na rámcových smlouvách, podpisu smlouvy osobou, která v té době nebyla oprávněna jednat za společnost, nebo že jedna z předložených smluv byla uzavřena na jiná než kontrolovaná období. Pochybnosti dále podpořily výpovědi svědků, z nichž není zřejmé, na základě čeho bylo vůbec fakturováno, a hodinová sazba, která vyplývá ze svědeckých výpovědí, se neshoduje s fakticky fakturovanou částkou. Správce daně shledal pochybnosti také v informacích o evidenci pracovníků. Jednatel žalobkyně totiž uvedl, že žalobkyně evidenci pracovníků dodavatelů nevedla, ovšem OIP evidenci docházky s počtem odpracovaných hodin (za období březen až září 2019) správci daně předložil. Dále žalobkyně správci daně tvrdila, že originály listin má v držení OIP, což však podle vyjádření inspektorátu nebyla pravda.
47. Žalobkyně vznesla dílčí námitky proti hodnocení některých důkazů a některým závěrům správce daně a žalovaného. Vůči kalkulaci hodinových sazeb pracovníků namítala její nepřezkoumatelnost a nesrozumitelnost. S touto námitkou se však zdejší soud neztotožnil. Žalovaný v odst. 30 napadeného rozhodnutí uvedl, že vychází z evidence docházky za měsíc srpen 2019 získané od OIP a daňových dokladů za měsíc srpen 2019 předložených žalobkyní. Z nich prostým výpočtem dospěl k hodinové sazbě na jednoho pracovníka ve výši 375,53 Kč bez DPH. Je tak zcela zřejmé, z jakých zdrojů správce daně tyto informace získal. V tom, že žalovaný neprovedl celý výpočet v napadeném rozhodnutí, skutečně nelze shledávat nepřezkoumatelnost. Ostatně správnost výsledné úvahy jako takové žalobkyně vůbec nerozporovala. Takto vypočtenou hodinovou sazbu poté správce daně porovnával s částkami, které ve svých výpovědích uvedli svědci, nebo také s průměrnou měsíční mzdou za tento typ práce v roce 2019. Tento údaj správce daně a žalovaný dohledali na stránkách Českého statistického úřadu, nicméně jej nezaložili do správního spisu (ani v listinné ani v elektronické formě). Veškerá skutková zjištění finančních orgánů by přitom měla mít jednoznačnou oporu ve správním spisu, a to bez ohledu na to, zda je lze vyhledat na internetu. Ostatně obsah internetových stránek se může s časem měnit. Toto procesní pochybení nicméně není důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí: vypočtená hodinová sazba byla totiž porovnávána i s dalšími zjištěními z výpovědí svědků. Závěry správce daně a rozhodnutí žalovaného tak nejsou založeny výlučně na údajích o průměrné měsíční mzdě uvedeném na stránkách Českého statistického úřadu. Kromě toho se jedná pouze o jednu z celé řady pochybností, které správci daně vznikly.
48. Pochybnosti správce daně a žalovaného je třeba vnímat komplexně, nikoliv selektivně rozporovat jednotlivá tvrzení vytržená z kontextu. Jak uvedl žalovaný v odst. 62 napadeného rozhodnutí, v první řadě žalobkyně dostatečně neprokázala, na základě čeho byla vlastně stanovena a fakturována výsledná cena.

49. Ke stanovení ceny vyplývá z důkazních prostředků následující. Rámcové smlouvy specifikaci předmětu plnění neobsahovaly, měla být stanovena až v dílčích objednávkách. Ty však probíhaly ústně. Svědek F. W. ve výpovědi ze dne 7. 10. 2020, č. j. 1624941/20/2809-60561-609815 uvedl, že bylo fakturováno na základě ústních sdělení V. B. nebo M. B. Částka byla stanovena na základě předávacích protokolů, které si odsouhlasil V. B. nebo M. B. s vedoucím výroby K. L. K. k tomu ve výpovědi ze dne 17. 6. 2020, č. j. 1227457/20/2809-60561/609292, uvedl, že podepisoval přebrání vyrobených kol a jestli byly v pořádku. Předávací protokoly, které jsou součástí spisového materiálu, přitom byly zcela nedostatečné. Obsahovaly pouze označení dodavatele a žalobkyně, pod nadsouhlasem předmět plnění bylo ručně dopsáno datum a věta: „Přebírám od odpovědné osoby výrobky dle ústní dohody, vše bylo v pořádku“. Volodymyr Holinka, jednatel INEXKONFORT, podle str. 8 protokolu o kontrole OIP také uváděl, že bylo fakturováno na základě odvedené práce. Svědek L. K. přitom ve své výpovědi vysvětloval, že pracovníci dodavatelů pracují na lince společně s kmenovými zaměstnanci žalobkyně a kontroluje se až celé kolo. Nebylo tedy možno odlišit práci odváděnou zaměstnanci žalobkyně od té pracovníků dodavatelů, ani jejich práci odděleně kontrolovat, a podle toho fakturovat. Z výpovědi jednatele žalobkyně Jana Kani v rámci kontroly OIP dle protokolu o kontrole vyplývá, že jednatel kontroloval hlavně denní produkci hotových kol, nikoliv konkrétní odvedenou práci pracovníků dodavatelů. Svědek V. B. ve své výpovědi ze dne 15. 9. 2021, č. j. 1475222/21/2809-60561-609815, naopak uvedl, že faktury jako takové sice nikdy neviděl, ale pracovníci byli vypláceni podle docházky, fakturace tak asi probíhaly podle odpracovaných hodin. Svědkyně P. P. ve výpovědi ze dne 9. 9. 2021, č. j. 1457548/21/2809-60561-609815, uvedla, že dodavatelé fakturovali částku na základě docházky ze systému.
50. Na základě výše uvedeného se tak zdejší soud ztotožnil s náhledem žalovaného, že nebylo dostatečně prokázáno, na základě čeho byla vlastně stanovena výsledná cena, resp. na základě čeho docházelo k fakturaci. Nebylo totiž postaveno najisto, jestli se jednalo o objem odvedené práce, nebo o odpracované hodiny.
51. Nicméně podle žalovaného nebyla dostatečně prokázána ani případná hodinová sazba, s čímž se zdejší soud také ztotožnil. Lze sice přisvědčit žalobkyni, že agenturní zaměstnávání zcela neodpovídá zaměstnávání v pracovním poměru, a tudíž cena agenturního zaměstnávání neodpovídá zcela přesně hodinovým sazbám zjištěným Českým statistickým úřadem. Žalobkyně však zůstala pouze u tvrzení, že nelze sazby srovnávat, aniž by předložila relevantní údaje o výši sazeb za agenturní pracovníky, kterými by svá tvrzení podpořila. Jak shrnul žalovaný v odst. 57 napadeného rozhodnutí, z výpovědi N. S. ze dne 29. 6. 2022, č. j. 1249411/22/2809-60561-609815, i z výpovědi M. B. ze dne 15. 9. 2021, č. j. 1475224/21/2809-60561-609815, vyplývá, že pracovník dostával 110 Kč/hod. Podle výpovědi V. B. platila žalobkyně za pracovníka 160-180 Kč/hod. V této částce však byla zahrnuta nejen výplata pro pracovníka (většinou 130 Kč/hod), ale i výdaje za dopravu či ubytování nebo odměna. Částka ve výši 160 Kč, resp. 180 Kč byla dohodnuta také v rámcové smlouvě se společností INEXKONFORT. Stejnou sazbu potvrdil i M. B., kterému žalobkyně za spolupráci nabízela 7 \$ na pracovníka. Běžná cena, kterou si dodavatelé v tomto oboru berou na pracovníka, aby neprodělali, je podle něj přitom 230-250 Kč. Ze zmíněných výpovědí tak vyplývá, že žalobkyně platila dodavatelům výrazně pod běžnou cenou. Tato částka přitom již zahrnovala také pokrytí nákladů a odměnu dodavatelům. Navíc podle výpovědi V. B. platila žalobkyně za služby tím způsobem, že nikdy nešlo o přesnou částku. V igelitce dostal hotovost, z níž pak pracovníky vyplácel. Občas dostal peněz více, ve výsledku mu však žalobkyně stále dluží peníze na pokrytí nutných nákladů. M. B. dále

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

vypověděl, že mu F. W. nabízel místo V. B. spolupráci. Navrhoval, že by se na fakturu přiúčtovalo třeba 300 000 Kč navíc a tuto částku by si následně mezi sebe rozdělili F. W., jednatel Jan Kaňa a on, kdyby nabídku spolupráce přijal. Tento způsob poskytování odměny potvrdil také F. W., který uvedl, že on dostával polovinu DPH.

52. Z výše uvedeného tak vyplývá, že částka 375,53 Kč na jednoho pracovníka (k níž dospěl prostým výpočtem správce daně za měsíc srpen 2019) byla zcela nepřiměřená a nereálná. Neodpovídala ani tržní ceně za agenturní služby, ani stanoveným cenám a reálným výdajům žalobkyně. Pochybnosti správce daně ohledně rozsahu fakticky poskytnutého plnění byly proto podle soudu zcela opodstatněné, neboť skutečně fakturované částky vůbec neodpovídaly informacím, které správní orgány i soud zjistily z důkazních prostředků. Tyto pochybnosti byly navíc ještě umocněny tvrzením o přiúčtování částek navíc, které si mezi sebe rozdělí zainteresovaní aktéři dohody. Námitka žalobkyně, že žalovaného stále tíží důkazní břemeno, je tak zcela nedůvodná. Byla to naopak žalobkyně, která nedokázala splnit svou povinnost, prokázat rozsah poskytnutého plnění a pochybnosti žalovaného vyvrátit.

V.D. Identifikace dodavatele

53. Dalším důvodem, proč nebyl žalobkyni přiznán nárok na odpočet DPH, bylo, že neprokázala, zda předmětné plnění skutečně poskytly obchodní společnosti uvedené na daňových dokladech. Jak již bylo uvedeno, žalovaný své pochybnosti dostatečně kvalifikovaně vymezil v seznámení i v napadeném rozhodnutí, čímž unesl své důkazní břemeno. Ve vztahu k prokázání osob dodavatelů pak byly podstatné zejména následující skutečnosti. Prvotní pochybnosti pramenily již z nedostatečnosti daňových dokladů, plateb na nezveřejněné bankovní účty, neurčitých a zejména zcela identických rámcových smluv, nebo rámcové smlouvy podepsané neoprávněnou osobou. Společnosti, uvedené na daňových dokladech jako dodavatelé, vykazovaly stejné rizikové znaky jako např. virtuální sídlo, absence provozovny, nezveřejňování účetních závěrek, absence vlastních zaměstnanců. Ve většině případů jim byl následně udělen status nespolehlivého plátce. Společnosti, které byly uvedeny na daňových dokladech, fakticky ovládal F. W. (vyjma INEXKONFORT), jednatelé byli pouze bílí koně. Ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že pracovníky fakticky sháněl V. B., který však nebyl schopen tyto služby vyfakturovat. Faktury proto vystavoval F. W., který jinak s pracovníky ani V. B. neměl uzavřeny žádné smlouvy. Pracovníci se neměnili, kvůli kontrolám z finančního úřadu se však nejpozději každé 3 měsíce změnila společnost, na níž se vystavovaly daňové doklady.
54. Žalobkyně namítala, že své dodavatele identifikovala. Pouhé uvedení společností na daňových dokladech však ještě neprokazuje, že plnění skutečně poskytli tito dodavatelé jakožto plátci DPH. Z předložených důkazních prostředků vyplynulo, že osoby ukrajinské národnosti sice práci pro žalobkyni vykonávali, ovšem neexistovala souvislost mezi těmito osobami a společnostmi, které práci vyfakturovaly. Pracovníci byli fakticky dodáváni V. B., který s nimi také komunikoval. Pracovní smlouvu neměli pracovníci uzavřenou ani s V. B., ani s údajnou dodavatelskou společností. Jednotlivé dodavatelské společnosti neznali ani pracovníci, ani zaměstnanci žalobkyně. Všechny společnosti neznal ani M. B., ani V. B.
55. Co se týče evidence pracovníků, žalobkyně tvrdila skutečnosti, které jsou v rozporu s předloženými důkazy a dalšími zjištěními, čímž se dostatečně zabýval již finanční úřad v prvostupňovém rozhodnutí na str. 11. Žalobkyně totiž tvrdila, že evidenci pracovníků nevedla, resp. vést nemohla, že tyto evidence vedli dodavatelé. Z výpovědi V. B. a P. P. přitom vyplynulo, že žalobkyně evidenci vedla, dokonce podle této evidence měli dodavatelé

fakturovat, resp. žalobkyně měla evidenci následně dodavatelům poskytovat. Ostatně podle jednatele žalobkyně dle str. 6 protokolu o kontrole dostávali pracovníci jiných subjektů čip za účelem evidence docházky. Dále však jednatel tvrdil, že evidenci nemá v žádných záznamech k dispozici. Byť tedy žalovaný v odst. 30 napadeného rozhodnutí použil odlišnou formulaci (o neexistenci evidence), nic to na závěrech ohledně rozporu ve vlastních tvrzeních žalobkyně nemění.

56. Žalobkyně namítala, že z kontroly provedené OIP a z protokolu o kontrole OIP dodavatelé jednoznačně vyplývají. Ani s touto námitkou se však soud neztotožnil. Ani z evidence, kterou získal žalovaný od OIP, totiž nevyplývá, že by jednotlivé pracovníky dodával žalobkyni tvrzený dodavatel. Jak je uvedeno v kapitole 2.6 zprávy o daňové kontrole, skutečným zaměstnavatelem pracovníků jsou společnosti, které nebyly dodavatelem žalobkyně, nebo se jedná o osoby pracující bez pracovního povolení. Souvislost mezi zaměstnavatelem jednotlivých pracovníků a dodavatelem uvedenými na daňových dokladech ale žalobkyně neprokázala.
57. Lze přisvědčit žalobkyni, že pokud dodavatelé nevidovali zaměstnance na úřadu práce, ještě to neznámá, že si pracovníky nemohli zajistit jiným způsobem. Je pravdou také to, že i pokud by cizince dodavatelé zaměstnávali nelegálně, stále mohla mít žalobkyně nárok na odpočet DPH. Žalobkyně však byla povinna prokázat, že tyto pracovníky (ať již zaměstnané jinak než v pracovním poměru nebo nelegálně) skutečně dodali dodavatelé zmínění na daňových dokladech jakožto plátců DPH, neboť jí v tomto směru tížilo důkazní břemeno. Svoji povinnost ale žalobkyně nesplnila a své důkazní břemeno neunesla.
58. Žalobkyně dále namítala, že si dodavatele kontrolovala v registru plátců DPH. Taková kontrola je však zcela nedostatečná. Žalobkyně by si v obchodním styku skutečně měla své dodavatele zkontrolovat, avšak nejen v registru plátců, ale také např. podle prezentace navenek či schopnosti komunikace se zákazníky. Je pravdou, že nekontaktnost, virtuální sídlo či neexistence webových stránek nemůže být jediným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH. Jedná se však přinejmenším o skutečnosti, které mohly vyvolat pochybnosti, zda dodavatelé plní své zákonné povinnosti. Neexistence webových stránek dodavatele je obecně chápána jako indicie, která může zakládat podezřelost daných transakcí. Stejně je tomu také u plnění povinnosti zveřejňování účetních závěrek, která je daná zákonem. Skutečnost, že nějaký plátec DPH není veden v registru nespolehlivých plátců DPH, totiž ještě neznámá, že se v něm později neobjeví, neboť k odhalování podvodů či nelegálního jednání dochází zpravidla až zpětně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2024, č. j. 8 Afs 65/2023-64). Ke stejným závěrům ostatně dospěl také žalovaný, který v napadeném rozhodnutí sepsal základní zjištění o dodavatelích, z nichž následně vyvodil pochybnosti o tom, zda byli dodavatelé vůbec schopni předmětná plnění poskytnout.

V.E. Usnesení o zahájení trestního stíhání jako důkaz v daňovém řízení

59. Pochybnosti správce daně nemohlo rozptýlit ani usnesení PČR ze dne 15. 3. 2022, kterého se žalobkyně dovolávala. Je nutné si uvědomit rozdíl mezi daňovým a trestním řízením. Předmět a kritéria daňového a trestního řízení jsou totiž zcela odlišná, neboť se jedná o specifická řízení s odlišně pojatým rozložením důkazního břemene a s odlišnými cíli. Výsledky daňového řízení a trestního řízení tudíž nemusí být nutně shodné (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2018, č. j. 1 Afs 220/2017-28). I důkazní prostředky použité v těchto řízeních se mohou lišit, zvláště v situaci, kdy je daňové řízení vedeno

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

s jinými subjekty než řízení trestní. Správce daně tak sice musí využít všechny dostupné informace, tedy i informace z trestního řízení, ovšem všechny důkazy pak v rámci daňového řízení hodnotí zásadou volného hodnocení. Závěry policie ČR tak skutečně nemusí být v daňovém řízení akceptovány bez dalšího.

60. Jiným případem by byla předběžná otázka ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu, podle něž vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Jedná se tedy o situaci, kdy má být při správě daní vyřešena otázka, k jejímuž rozhodnutí je příslušný jiný orgán veřejné moci. Posouzení viny a trestu údajných dodavatelů (ve věci neoprávněného zaměstnávání cizinců a legalizace výnosů z trestné činnosti) a naplnění podmínek pro odpočet DPH žalobkyní jsou však zcela odlišné otázky, které spolu souviset vůbec nemusí. O předběžnou otázku se tak v tomto případě nejednalo. Zmíněné ustanovení se navíc týká pravomocných rozhodnutí ve věci samé. Usnesení o zahájení trestního stíhání, i když je pravomocné, není meritorním rozhodnutím. Jedná se o procesní rozhodnutí, jehož důsledkem je zejména změna procesního postavení osoby podezřelé na osobu obviněnou. I nadále však v rámci trestního řízení probíhá dokazování, může dojít k podstatné změně okolností i kvalifikace trestného činu. Až meritorním rozhodnutím je postaveno na jisto, zda a jakým způsobem se trestný čin opravdu stal. V daňovém řízení proto nemůže být usnesení o zahájení trestního stíhání osvědčeno jako důkaz bez dalšího. Pro nadbytečnost proto soud ani nevyžadoval a neprováděl důkaz usnesením Okresního státního zastupitelství Brno-venkov ze dne 19. 5. 2022, sp. zn. ZT 77/2022, které žalobkyně navrhovala v žalobě a které mělo prokazovat, že usnesení PČR ze dne 15. 3. 2022 je v právní moci.
61. Policie ČR kromě toho vycházela zejména z rámcových smluv a faktur, které na výzvu policejnímu orgánu doložila žalobkyně. Jejím cílem bylo rozkrýt nelegální zaměstnávání cizinců a legalizaci výnosů z této trestné činnosti, nikoliv posoudit, jestli poskytnuté plnění fakticky dodaly společnosti uvedené na daňových dokladech. Do usnesení PČR ze dne 15. 3. 2022 proto byly převzaty informace z daňových dokladů, aniž by se policejní orgán zabýval pro něj nepodstatnou otázkou faktického poskytnutí plnění a naplnění podmínek pro nárok na odpočet DPH. Takové usnesení, jehož hlavním zdrojem jsou pouze správcem daně zpochybněné daňové doklady, však nemůže být v daňovém řízení důkazem vyvracejícím pochybnosti žalovaného.
62. Jak dále vyplývá ze str. 10 usnesení PČR ze dne 15. 3. 2022, vzhledem k chybějícím údajům na fakturách (fakturační období, odpracované hodiny, hodinová sazba) vycházel policejní orgán pouze z podání vysvětlení jednatele žalobkyně Jana Kani. Konstatování policie ČR ohledně minimálních částek vyplacených nelegálním zaměstnancům či hodinové sazby ve výši 220 Kč/hod tak pro daňové řízení také postrádá relevanci. Výpověď jednatele daňového subjektu totiž není výpovědí svědeckou, nýbrž výpovědí účastníka řízení. Jako taková má pouze podpůrný charakter, jak vyplývá z § 131 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu. Tvrzení jednatele je totiž fakticky pouze tvrzením žalobkyně. Ta přitom byla vzhledem k nedostatečnosti daňových dokladů povinna prokázat rozsah poskytnutého plnění jiným způsobem. Za jiný způsob však nelze považovat důkaz vycházející opět pouze z jejích vlastních tvrzení, i když byla učiněna v rámci trestního řízení. Rozsah poskytnutého plnění je navíc třeba v daňovém řízení prokázat daleko konkrétněji, a to pro každé zdaňovací období, nikoliv pouze konstatováním finálních částek možného majetkového prospěchu či celkového počtu zaměstnaných osob.

63. Tím, že správce daně toto usnesení v daňovém řízení neosvědčil jako důkaz ovšem neznamená, že kladl žalobkyni k tíži nelegální činnost externích dodavatelů v rámci dodavatelského řetězce. Tato nelegální činnost vůbec není předmětem tohoto řízení. Předmětem tohoto řízení je, zda žalobkyně prokázala naplnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH. Usnesení PČR ze dne 15. 3. 2022 ale není důkazem, který by byl způsobilý prokázat osobu dodavatele nebo rozsah poskytnutého plnění.

V.F. Svědecké výpovědi L. K., F. W. a M. B.

64. Žalobkyně namítala, že výpověď svědka L. K. byla vyhodnocena nepřesvědčivě, nepřezkoumatelně a s využitím pouze některých důkazů. Shodnou námitkou se žalovaný již zabýval v odst. 77 a 78 napadeného rozhodnutí a zdejší soud se s tímto vypořádáním ztotožnil. Úvaha správce daně v odst. 2.2 zprávy o kontrole o neobvyklosti rychlého postupu L. K. v rámci pracovního zařazení není nelogická, pro hodnocení výpovědi L. K. je však zcela nepodstatná. Žalobkyně z hodnocení výpovědi dovozuje nepodstatné skutečnosti ohledně pracovního zařazení L. K. Její námitky se však zcela mýjí s podstatou hodnocení výpovědi. Pracovní zařazení L. K. jako vedoucího výroby má navíc žalovaný i zdejší soud za prokázané, neboť jej potvrdily další výpovědi provedené správcem daně později v průběhu daňového řízení. Výpověď L. K. ale nebyla způsobilá pochybnosti správce daně vyvrátit, což ostatně konstatoval již finanční úřad v rámci daňové kontroly.
65. Jak zdejší soud uvedl výše, tvrzení žalobkyně, že fakturace probíhala na základě objemu výroby a předávacích protokolů, nebylo prokázáno, pochybnosti žalovaného naopak ještě prohloubilo. L. K. sice podepisoval předávací protokoly, ovšem z důvodu jejich nedostatečnosti z nich žádný objem výroby nebylo možno zjistit. Navíc uvedl, že pracovníci dodavatelů pracovali společně s kmenovými zaměstnanci. Nebylo proto možné kontrolovat práci vykonanou pouze pracovníky dodavatelů. Svědek měl navíc na starosti pouze výrobu, o práci pracovníků ve skladu či na přípravě a balení přehled neměl. Neměl ani přesný přehled o počtu pracovníků, uváděl, že jich bylo asi 50. Byť tedy žalobkyně tvrdila, že měl L. K. jako mistr přehled o počtu pracovníků i objemu výroby, jeho výpověď nebyla způsobilá rozsah poskytnutého plnění prokázat. Naopak vzbudila další pochybnosti správce daně i soudu o tom, na základě čeho vlastně fakturace probíhala. L. K. neměl přehled ani o dodavatelích žalobkyně. Nikdy s nimi ve styku nebyl, v kontaktu byl pouze s jednatelem Kaňou, nebo v případě problému zavola V. B. O Yes Finance ví, že existuje, o zbývajících dodavatelích nikdy neslyšel.
66. K výpovědím F. W., M. B. a V. B. považuje soud za vhodné ozřejmit skutkový stav ohledně F. W. a upozornit také na dílčí rozpory mezi výpověďmi jednotlivých svědků.
67. Z výpovědi F. W. vyplývá, že fakticky ovládal společnosti, jejichž jednatele byli pouze „bílými koňmi“. Již od počátku věděl, že v rámci činnosti pro žalobkyni bude prostřednictvím řetězce dodavatelů a fiktivního plnění krácena daň. Ne všechny jeho korporace ale vykonávaly pouze fiktivní činnost, většinou u hlavních společností (jako ANTIGRAFFITI, RATGLASS, Yes Finance, bytemix, CAMPER MIH) byla fakturace reálná a DPH bylo kráceno až v následném řetězci. Dále uvedl, že pouze vydával faktury na základě ústního sdělení V. B. nebo M. B. M. B. byl jeho obchodním partnerem a spolu s B. sháněl pracovníky, V. B. za něj jednal s žalobkyní. F. W. se s jednatelem žalobkyně Kaňou dle svých tvrzení spojil až ve chvíli, kdy ukončil spolupráci s B. a B., k čemuž došlo nejpozději v září. Tvrdil také, že veškeré peníze si nechával V. B., který se o ně dělil s B., jemu V. B. dával jen polovinu DPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

68. M. B. potvrdil, že všechny společnosti ovládal F. W., který měl také ke všemu přístupy. F. W. se však s jednatelem žalobkyně již z dřívějšíka znal. Faktury vystavoval F. W. na základě pokynů přímo od žalobkyně. M. B. faktury nikdy neviděl, neví ani nic o shánění pracovníků. Nedával tedy ani žádné pokyny F. W., maximálně mu volal kvůli vystavení faktur, když nebral telefon V. B. Účastnil se schůzky ve Vaňkovce, které se účastnil také jednatel Kaňa i F. W. Ti mu nabídli, jestli by nechtěl nahradit V. B. M. B. ale nabídku nepřijal a o schůzce V. B. řekl.
69. V. B. se k žalobkyni dostal prostřednictvím L. K. Po schůzce s jednatelem Kaňou kontaktoval známého M. B., jestli nezná firmu, která by fakturovala práci způsobem, který potřeboval Jan Kaňa. Smlouvu s jednatelem Kaňou si F. W. podepsal sám a následně měl na starosti fakturaci. Veškerá spolupráce probíhala na základě domluvy jednatele Kani s F. W. Po změně dodavatele z ANTIGRAFFITI již B. s jednatelem Kaňou nekomunikoval vůbec, vše na provozovně řešil přímo F. W. V. B. pouze sháněl pracovníky, domlouvali se s ním maximálně o práci, aby mohl tlumočit pracovníkům. Pracovníky vyplácel on sám z peněz, které dostal od F. W. nebo někoho jiného v igelitce. Faktury nikdy neviděl a neví, kolik peněz za své služby F. W. dostával. V srpnu 2019 nastal problém a jednatel Kaňa s F. W. jej chtěli ze spolupráce vyřadit. Uvedl také, že M. B. v činnosti žádnou roli neměl, maximálně mu půjčil peníze, když žalobkyně nezaplatila dostatečný obnos, aby pokryl všechny náklady. A také mu byla nabídnuta práce místo V. B.
70. Žalovaný tak podle soudu výpověď F. W. hodnotil zcela adekvátně. Jak uvedl v odst. 61 napadeného rozhodnutí, existence nějaké ekonomické činnosti byla prostřednictvím svědeckých výpovědí prokázána. Jak však uvedl F. W., byla fakturace reálná *většinou*. Ani u „hlavních“ společností tedy fakturace nebyla reálná vždy. Navíc F. W. uvedl, že fakturace byla řešena přes ANTIGRAFFITI, neboť bylo domluvené, že činnost nebude legální. Výpověď F. W. tak byla hodnocena komplexně nejen jako celek, ale také v kontextu ostatních provedených důkazů. Výpověď F. W., který tvrdil, že ví pouze obecné informace o průběhu spolupráce, tudíž neprokázala, jaký byl faktický rozsah poskytnutého plnění, ani že veškerá fakturovaná činnost skutečně proběhla přesně tak, jak tvrdila žalobkyně.
71. Soudu není zřejmé, z čeho žalobkyně v této souvislosti usuzuje, že žalovaný usnesení PČR ze dne 25. 6. 2020 osvědčil jako důkaz bez dalšího. Jak již bylo uvedeno, pochybnosti žalovaného pramenily zejména z nedostatečnosti dokumentace a svědeckých výpovědí. Předmětné usnesení žalovaný v napadeném rozhodnutí zmiňuje pouze jako skutečnost, kterou mu v rámci své výpovědi sdělil F. W. Nejedná se tedy o důkaz, na kterém by žalovaný hodnocení výpovědi F. W. vystavěl.
72. Také námitka týkající se vědomosti žalobkyně o nelegální činnosti F. W. a V. B. je nedůvodná, navíc zcela postrádá logiku. Jak vyplývá z výše zmíněných svědeckých výpovědí, nejpozději od září 2019 již žalobkyně spolupracovala napřímo s F. W. bez V. B.. F. W. však již od počátku věděl, že činnost nebude legální, neboť bude docházet ke krácení daně. Fakticky se navíc jednatel žalobkyně s F. W. již znali z dřívějšíka a fakturace spolu řešili již v době působení V. B. Jednatel žalobkyně se navíc účastnil schůzky ve Vaňkovce, kde nabízel M. B. podmínky spolupráce, aktivně se podílel také na ukončení spolupráce s V. B. Tvrzení žalobkyně o tom, že nevěděla details o fakturaci, průběhu spolupráce či způsobu zaměstnávání cizinců, je tak v rozporu s předloženými důkazy.
73. Úvaha, že musela žalobkyně o nelegální činnosti vědět, tedy vychází ze svědeckých výpovědí, nikoliv z usnesení PČR ze dne 25. 6. 2020. Žalovaný nic takového v napadeném

rozhodnutí neuvádí, netvrdí, ani jinak toto usnesení nikde obsáhleji nerozebírá. Zmínil jej pouze jako skutečnost, kterou mu sdělil F. W. ve své výpovědi. Tvrzení žalobkyně, že úvaha o její vědomosti o nelegální činnosti musela souviset s tímto usnesením, tak zcela postrádá oporu v napadeném rozhodnutí i spisovém materiálu. Argumentace žalobkyně by se dokonce mohla jevit jako účelová, jejímž cílem bylo pouze navodit dojem, že žalovaný usnesení PČR ze dne 25. 6. 2020 převzal bez dalšího dokazování, a usnesení PČR ze dne 15. 3. 2022 zcela nezákonně odmítnul osvědčit jako důkaz. Tento přístup se přitom nezakládá na pravdě.

74. Také námitky proti neprovedení doplňujících výpovědí F. W. a M. B. byly nedůvodné. Žalovaný neprovedení svědeckých výpovědí odůvodnil v odst. 57 až 60 napadeného rozhodnutí a zdejší soud se s tímto vypořádáním ztotožnil. Jak již žalovaný uvedl v odst. 59 napadeného rozhodnutí, neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle 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 (nálezn Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09).
75. F. W. se již k předávání protokolů i k otázkám fakturace vyjádřil. Uváděl, že fakturováno bylo na základě předávacích protokolů, částku mu měl sdělit M. B. nebo V. B. Uváděl, že M. B. komunikoval přímo s jeho účetní, nikoliv s ním. Vyjádřil se též k otázkám výběru peněz a vybírání účtů. Tvrdil také, že měl o spolupráci pouze obecný přehled, dokud nenavázal přímou spolupráci. Provedení dodatečné výpovědi tak bylo nadbytečné, neboť se svědek již k předmětným otázkám vyjadřoval a navíc uvedl, že details spolupráce nezná. Provedení další výpovědi by tak bylo neúčelné, neboť by výpověď nebyla způsobilá ani potvrdit ani vyvrátit tvrzené skutečnosti.
76. Doplnění výpovědi M. B. by bylo také nadbytečné. Svědek již jednou uvedl, že se spolupráce s žalobkyní neúčastnil a nezná details, což potvrdil také V. B. Jeho úloha spočívala pouze v seznámení F. W. s V. B. K hodinovým sazbám i počtům pracovníků se v obecné rovině také již vyjádřil. Ani doplnění této svědecké výpovědi proto není způsobilé prokázat informace ohledně fakturace či předávacích protokolů.
77. Ani námitka, že měl žalovaný vzít v úvahu výsledek F. W. v rámci jiné daňové kontroly, není důvodná. Týká se totiž jiných zdaňovacích období, která nejsou v této věci vůbec relevantní, odlišné jsou také subjekty dodavatelů. Navíc z předloženého výňatku není zřejmé, jakým způsobem by měla výpověď svědka prokázat sporné skutečnosti v tomto řízení.
78. Také námitky o nedůvěryhodnosti svědka V. B. nebyly relevantní. Tvrzení žalobkyně je zcela nepodložené a nijak nepřispívá k prokázání sporných skutečností. Pochybnosti žalovaného jsou založeny zejména na jednotlivých rozporech mezi svědeckými výpověďmi a tvrzeními samotné žalobkyně. Nedůvěryhodnost svědka navíc nelze zakládat na skutečnosti, že je proti němu vedeno trestní stíhání ve věci nelegálního zaměstnávání cizinců. Soud si též nemohl nevšimnout, že žalobkyně naopak požaduje provedení dalších výpovědí F. W., který je trestně stíhán nejen za nelegální zaměstnávání cizinců, ale také ve věci krácení daně. Také námitky proti tvrzení o provádění práce na rodinném domě pracovníky dodanými V. B. byly nedůvodné. Žalobkyně provádění prací potvrdila a její obecné tvrzení

o tom, že se jednalo o jiné osoby a jejich práce není v daňových dokladech zahrnuta, není podloženo relevantními důkazy. Provádění prací na rodinném domě je tak další skutečností, která zvyšuje pochybnosti o faktickém rozsahu fakturovaných služeb.

79. Zdejší soud proto uzavírá, že pochybnosti žalovaného i finančního úřadu byly opodstatněné. Žalovaný vycházel nejen z nedostatečných daňových dokladů, ale ze shromážděných důkazních prostředků shledal celou řadu dalších pochybností. Ty žalobkyně nedokázala vyvrátit, její námitky zůstaly pouze u tvrzení o nesprávném hodnocení důkazů. Dovolávala se zejména kontroly OIP a usnesení PČR ze dne 15. 3. 2022, které však nebyly způsobilé pochybnosti správce daně vyvrátit. Žalobkyně tedy své důkazní břemeno neunesla.

V.G. Náhradní dodavatel

80. Žalobkyně sice trvala na tom, že plnění dodali dodavatelé uvedení na daňových dokladech. V případě opačného závěru je však možné určit také náhradního dodavatele, kterým je společnost Servis FW s. r. o., (nyní GMServ s. r. o.) DIČ: CZ29364922 („Servis FW“). Ani tato námitka ale podle soudu nebyla důvodná.
81. Podle rozsudku Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* a rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, vydaného v téže věci, dodavatel zboží či poskytovatel služeb nemusí být vždy konkrétně označen, pokud daňový subjekt prokáže nebo jinak ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Nárok na odpočet DPH je tak třeba přiznat vždy, když jsou splněny jeho hmotněprávní podmínky, bez ohledu na případné nesplnění podmínek formálních (tedy zejména v rovině náležitostí daňového dokladu). Pokud na daňovém dokladu není uveden skutečný dodavatel, musí daňový subjekt prokázat, že plnění bylo poskytnuto plátcem DPH. Postavení dodavatele jako plátce DPH přitom může vyplývat z okolností případu, konkrétně např. z objemu a ceny plnění.
82. Skutečnost, že plnění poskytl dodavatel v pozici plátce DPH, tak musí prokázat žalobkyně. K prokázání však nestačí označit jako dodavatele společnost, která v té době byla plátcem DPH. Je třeba předložit relevantní důkazy, které prokazují, že tato společnost musela příslušné plnění dodat a současně měla postavení plátce DPH. Žalobkyně však žádné takové důkazy nepředložila. Zůstala pouze u obecného tvrzení (navíc uvedeného až v žalobě), že náhradním dodavatelem mohla být společnost Servis FW. F. W. přitom ve své výpovědi uvedl, že Servis FW dodavatelem služeb nebyl, neboť fungoval celý v legální formě, a proto s ní nechtěl spojovat činnost, která legální nebyla. Existence náhradního dodavatele nevyplývala ani z okolností případu, jimiž se žalovaný dostatečně zabýval v odst. 70 a 71 napadeného rozhodnutí, a soud na ně pro stručnost odkazuje. Námitka není důvodná.
83. Soud připomíná, že rozhodnutí žalovaného ani rozhodnutí finančního úřadu se neopírají pouze o závěr, že nebyl prokázán konkrétní dodavatel, ale také o druhý samostatný důvod spočívající v neprokázání rozsahu plnění. Ten sám o sobě stačí k neuznání nároku žalobkyně. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala naplnění všech hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, přistoupil žalovaný k doměření DPH zcela v souladu se zákonem.

VI. Závěr a náklady řízení

84. Soud tedy shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“)
85. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 12. června 2024

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu