



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Lenky Havlíčkové a Mgr. Bc. Ondřeje Šafránka ve věci

žalobkyně: **Polypak, s.r.o.**, IČO 04030630
sídlem Benešovo náměstí 422/3, 415 01 Teplice

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2023, č. j 41222/23/5300-21443-713236,

takto:

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

Odůvodnění:

- Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě tehdejší právní zástupkyní domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2023, č. j 41222/23/5300-21443-713236, kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (dále jen „zákon o DPH“) zamítnuto její odvolání a potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj, územního pracoviště v Teplicích (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 4. 2022, č. j. 900898/22/2514-50523-501549, (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“).
- Prvostupňovým rozhodnutím správce daně žalobkyni podle zákona o dani z přidané hodnoty a podle § 143 a § 147 daňového řádu doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací

období říjen 2019 ve výši 249 589 Kč a stanovil povinnost uhradit související penále ve výši 49 917 Kč.

3. Současně se žalobkyně domáhala zrušení prvostupňového rozhodnutí a požadovala přiznání náhrady nákladů řízení.

Žaloba

4. Žalobkyně v úvodu podané žaloby připomněla, že daňové orgány přistoupily k doměření daně a stanovení povinnosti uhradit penále z toho důvodu, že v případě zdanitelného plnění, které měla přijmout od společnosti GRAND TRADE s. r. o. (dále jen „GRAND TRADE“), neprokázala, že jí toto plnění dodala osoba, která byla plátcem daně z přidané hodnoty, a v případě zdanitelných plnění, která měla přijmout od společnosti GOROBAR s. r. o. (dále jen „GOROBAR“), neprokázala ani, že je přijala od tohoto dodavatele, ani že je přijala v rozsahu uvedeném v příslušných daňových dokladech. Žalobkyně je však přesvědčena, že v dané věci unesla před daňovými orgány jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní a prokázala, že těmito orgány zpochybňovaný nárok na odpočet daně uplatnila oprávněně.
5. V prvním žalobním bodě žalobkyně namítala, že v průběhu řízení, které předcházelo vydání napadeného rozhodnutí, uvedla, že plnění od společnosti GRAND TRADE představovalo jednorázovou zakázku na dodávku výrobního materiálu – regranulátu. Jednatelka žalobkyně pak dle žalobkyně v daňovém řízení vysvětlila i způsob, jakým žalobkyně poptává tento materiál. Jednatelka uvedla, že společnost poptává materiál na internetu, sociálních sítích, reaguje však i na nabídky dealerů, kteří žalobkyni navštěvují přímo v jejím sídle. Tak tomu bylo i v případě společnosti GRAND TRADE, jejímž jménem a na jejíž účet jednal Bidylo Pavlo Vyacheslavivich, který své oprávnění prokázal písemnou plnou mocí. Žalobkyně trvala na tom, že při této transakci postupovala s náležitou péčí, ověřovala si existenci této společnosti, zda s ní není vedeno insolvenční řízení, nečelí exekuci, či není označena jako nespolehlivý plátcce daně, i zda byla plná moc jejímu zástupci, s nímž jednala, udělena osobou k tomu oprávněnou. Jelikož byl materiál žalobkyni řádně dodán, byl jí předán dodací list i příslušný daňový doklad, přičemž na všech listinách figurovala společnost GRAND TRADE, neměla žalobkyně v době přijetí zdanitelného plnění pochybnosti, že právě ta je deklarovaným dodavatelem. Jednatelka žalobkyně rovněž objasnila, že ve spolupráci s tímto dodavatelem žalobkyně nepokračovala, protože kvalita dodaného materiálu neodpovídala jejím potřebám.
6. Žalovaný svůj závěr, že žalobkyně neprokázala, že přijala toto plnění od jí deklarovaného dodavatele, založil zejména na výpovědi svědka Z. T. Ten ve své výpovědi odmítl, že by byl jednatelem a společníkem společnosti GRAND TRADE a že by za tuto společnost cokoliv podepsal, a to včetně generální plné moci vystavené na jméno B. P. V. Jestliže měly daňové orgány pochybnosti o pravosti podpisů této osoby, a právě na nich založily svůj závěr, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění od společnosti GRAND TRADE, bylo dle žalobkyně jejich povinností ustanovit v řízení znalce z oboru písmoznalectví. K posouzení pravosti podpisů totiž dle žalobkyně nemají daňové orgány odborné znalosti. To však žalovaný neučinil, přičemž svůj postup nijak kvalifikovaně neodůvodnil.
7. Ačkoliv žalovaný v této souvislosti v napadeném rozhodnutí poukazoval i na to, že správce daně zjistil, že na adrese sídla společnosti GRAND TRADE absentuje jakékoliv její označení, že České správě sociálního zabezpečení nenahlásila tato společnost žádného zaměstnance a že ke dni 20. 8. 2019 došlo v jejích orgánech a vlastnické struktuře ke změnám

a jednatelem a jediným společníkem se stal Z. T., pak tyto skutečnosti podle žalobkyně nevyvracejí pravdivost ani věrohodnost jejího tvrzení, že dodavatelem příslušného plnění byla právě tato společnost.

8. Žalobkyně rovněž vyjádřila přesvědčení, že rozpory v pokladní knize a příjmových pokladních dokladech, jimiž též argumentovali správce daně i žalovaný, nijak nevyvrací její tvrzení ohledně způsobu úhrady příslušných daňových dokladů. Také skutečnost, že žalobkyně prováděla platby v hotovosti, nelze považovat za okolnost, kterou by jí daňové orgány měly přičítat k tíži.
9. Dále žalobkyně uvedla, že předmětem poskytnutého plnění byly granule RLDPE (Recycled Low-Density Polyethylene) k následnému zpracování ve výrobním závodě. Cena poskytnutého plnění odpovídala tržním cenám, dodání bylo sjednáno do místa určení (s doložkou DAP dle Incoterms). Žalobkyně proto neměla potřebu zjišťovat, zda její dodavatel disponuje vlastními nákladními vozy nebo si je pronajímá. Nebyla tudíž schopna ani nic doložit k identifikaci vozidla, kterým bylo plnění dovezeno. Jelikož za poskytnuté plnění platila žalobkyně v hotovosti, bylo právě provedení úhrady dokladem o jeho převzetí žalobkyní. Poté, co byl dodaný granulát připsán na sklad, byl následně zpracován a byly z něho vyrobeny zejména pytle na odpadky. To dle žalobkyně vyplývá z „*pohybového listu materiálu*“, který mají daňové orgány k dispozici.
10. Žalobkyně je proto toho názoru, že existenci přijatého zdanitelného plnění od společnosti GRAND TRADE dokládala nejen daňovými doklady ale řadou dalších nepřímých důkazů. Žalovaný se však při jejich hodnocení nezaměřil na objektivní okolnosti hovořící ve prospěch žalobkyně, ale toliko na nepodložené závěry, jimiž odůvodnil odepření jejího nároku na odpočet daně. Žalobkyně má také za to, že po ní daňové orgány vyžadovaly prokázání skutečností, na nichž se ona nijak nepodílela – evidenci vozidel, ověřování shody a pravosti podpisů apod., přičemž dle jejího mínění její důkazní břemeno „*nemůže být bezbřehé, a musí být přiměřeně rozděleno mezi daňový subjekt a správce daně*“.
11. Ve druhém žalobním bodě žalobkyně namítala, že co se týče plnění přijatých od společnosti GOROBAR, v rámci daňové kontroly osvětlila, že se při své ekonomické činnosti potýká s nedostatkem pracovníků. Je proto nucena využívat i služeb obchodních partnerů, mezi něž patřila i společnost GOROBAR, která jí poskytovala na základě smlouvy o dílo ze dne 24. 7. 2019 práce spočívající v třídění a balení výrobků, pomocné práce u strojů a ve výrobě, a dále obsluhu strojů. Žalobkyně trvala na tom, že její jednatelka v průběhu daňového řízení orgánům daňové správy objasnila, jak probíhala spolupráce s touto společností, což následně dle žalobkyně potvrdil ve své výpovědi i svědek A. U. Zpochybňovaly-li daňové orgány oprávnění uvedeného svědka vystupovat za společnost GOROBAR, měly jeho tvrzení vyvrátit výsledkem jednatele této společnosti, jak ostatně žalobkyně navrhovala v průběhu řízení.
12. Žalobkyně taktéž předložila soupis provedených výkonů za období od 1. 8. 2019 do 30. 8. 2019 a od 1. 9. 2019 do 30. 9. 2019, z něhož je patrné, že za tato období bylo odpracováno 2288 hodin a 2112 hodin, práce byla dokončena v plném rozsahu a nebyly k ní žádné stížnosti. Dle smlouvy o dílo uzavřené se společností GOROBAR měly být veškeré služby z její strany poskytovány žalobkyni jejími zaměstnanci. Žalobkyně neměla možnost ověřit, zda tomu tak opravdu je a byla ohledně této skutečnosti v dobré víře. O její dobré víře svědčí i e-mailová komunikace, kterou vedla se společností GOROBAR a kterou daňovým orgánům předložila. Žalobkyně dokonce předložila těmto orgánům i listinné důkazy

ohledně instruktáže v oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci a požární ochrany celkem 11 osob. Učinila tak přesto, že za dodržování příslušných právních předpisů vztahujících se k těmto oblastem byla ve vztahu k jí využívaným osobám odpovědná společnost GOROBAR jakožto dodavatel díla pro žalobkyni, a nikoliv žalobkyně.

13. Závěr žalovaného, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění od tohoto dodavatele, tak nemá dle jejího přesvědčení oporu v provedeném dokazování.
14. Co se týče rozsahu přijatého plnění, podle názoru žalobkyně výše zmiňovaná smlouva o dílo a soupis provedených úkonů podle jejího názoru dostačujícím způsobem prokazují předmět a rozsah jí přijatého plnění jakož i způsob, jak byla vypočtena jeho cena.
15. Žalobkyně dále uvedla, že při své hlavní ekonomické činnosti, kterou je výroba plastových výrobků, využívá extrudéry fólie (6 jednotek) a stroje na výrobu sáčků z vlastní fólie (9 jednotek). Průměrná produktivita extruderů je 25–40 kg/h. Průměrná produktivita strojů na výrobu sáčků je 60–90 cyklů za minutu v závislosti na délce výrobku. V srpnu 2019 bylo vyexpedováno 100,8 tun produktů, z toho 2 032 754 pytlů. V září 2019 bylo vyexpedováno 95,4 tun produktů, z toho 1 381 665 pytlů. To odpovídá 2 000 až 2 500 či 3 000 hodinám práce při využití všech 15 zařízení. Požadovala-li tedy společnost GOROBAR na základě jí vystavených faktur č. 190100017 a č. 190100035 po žalobkyni úhradu poskytnutého plnění za měsíce srpen a září 2019 v rozsahu 2288 a 2112 hodin, je toto plnění zcela v souladu s množstvím vyrobených, zabalených a vyexpedovaných produktů, které byly dále prodávány zákazníkům žalobkyně na základě předběžných objednávek. K ověření pravdivosti těchto svých tvrzení žalobkyně navrhla provedení místního ohledání, které však správce daně neprovedl. V takovém případě je podle žalobkyně namíste odmítnout závěr žalovaného, že žalobkyně neprokázala faktické přijetí těchto přijatých zdanitelných plnění a jejich užití v rámci své ekonomické činnosti.
16. Žalobkyně trvala na tom, že o nesprávnosti závěrů daňových orgánů svědčí i to, že tvrzení žalobkyně jsou ověřitelná i z dalších podkladů, které má správce daně k dispozici, jako jsou pravidelná kontrolní hlášení, přiznání k dani z příjmů právnických osob apod., jež prokazují pravdivost tvrzení žalobkyně o potřebě jí uváděného počtu pracovníků. Za stejně nepřiléhavé označila žalobkyně i závěry správce daně ohledně výše jejích příjmů a počtu jejích zaměstnanců. Žalobkyně totiž prostřednictvím své jednatelky i na základě výpovědí svědků T. K. a V. F. v průběhu řízení před daňovými orgány osvětlila nejen počet svých zaměstnanců a jejich pracovní náplň, ale i potřebu externích dodávek služeb v podobě plnění vyúčtovaného jí společností GOROBAR.
17. Žalobkyně konstatovala, že úhrady plnění fakturované společností GOROBAR probíhaly v hotovosti v její provozovně. Prováděla je jednatelka žalobkyně, přičemž za jejího dodavatele byl v těchto věcech pověřen jednat A. U. Toto své tvrzení prokazovala žalobkyně v návaznosti na výzvy správce daně prostřednictvím příslušných výdajových pokladních dokladů, pokladní knihy a plné moci s ověřeným podpisem jednatele společnosti. Rovněž navrhla provedení výsledku své jednatelky a svědka A. U. Správce daně k tvrzení žalobkyně a jí předloženým listinným důkazům uvedl, že hotovostní úhrady se mu jeví jako nestandardní, opět shledal „*nesrovnalosti v podpisech*“ a uzavřel, že žalobkyní předložené důkazy nemohou být bez dalšího důkazem o faktickém uskutečnění plnění. Žalobkyně však na svém postupu neshledává nic nestandardního. Právní předpisy platby v hotovosti nezakazují. Plná moc opravňující A. U. jednat jménem a v zastoupení společnosti GOROBAR byla „ověřeně“ podepsána jednatelem společnosti.

18. Žalobkyně rovněž trvala na tom, že byla v dobré víře, že faktury vystavené společností GOROBAR byly vystavovány odpovědnou osobou jednající za tohoto dodavatele, a byla rovněž v dobré víře, že tato společnost vystavené faktury řádně evidovala ve své účetní evidenci a z těchto faktur odvedla daň z přidané hodnoty. Pokud tak neučinila, nelze tuto skutečnost připisovat k tíži žalobkyně, obzvláště za situace, kdy žalobkyně nedisponovala informacemi o tom, že tento její dodavatel byl správcem daně označen jako nespolehlivý plátce. Žalobkyně se také na základě výzvy správce daně obrátila na společnost GOROBAR s žádostí o zodpovězení dotazů správce daně ohledně náležitostí daňových dokladů, které tato společnost vystavila. E-mailovou odpověď správci daně předložila a navrhla ji jako důkaz.
19. V návaznosti na to žalobkyně zopakovala, že pokud měl správce daně pochybnosti o pravosti podpisů či razítek, nejedná se o otázku, k jejímuž posouzení by správce daně disponoval potřebnými odbornými znalostmi. Dle žalobkyně proto měl po vyslechnutí statutárního zástupce dodavatelů žalobkyně ustanovit znalce v oboru písmoznalectví, jehož znaleckým úkolem by bylo pochybnosti správce daně potvrdit či vyvrátit. Jen tak by totiž daňové orgány unesly důkazní břemeno, které na ně dle žalobkyně v tomto případě dopadá, pokud se opírají o neshody v podpisech na žalobkyní předložených listinách ve vztahu k závěru o nedostatečném prokázání faktičnosti plnění. K tomu žalobkyně dodala, že případná absence otisku razítka na smluvní dokumentaci či úředního ověření podpisu na určitých listinách, jakož i používání razítek různého druhu nezpůsobují neplatnost právního jednání. Tyto skutečnosti proto nemohou být vykládány k její tíži, jak to učinil správce daně.
20. Žalobkyně proto odmítla, že by jí předložené důkazní prostředky nebyly věrohodné, správné a úplné. Nemůže tudíž ani souhlasit se závěrem daňových orgánů, že jejich postup v řízení byl v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 8 odst. 1 daňového řádu. Daňové orgány naopak podle ní zcela rezignovaly na posouzení všech objektivních okolností vykazovaných transakcí a odmítly její nárok na odpočet daně, ačkoliv ona byla v dobré víře, že neexistovaly závažné důvody pro takový postup z jejich strany. Kromě toho dle žalobkyně daňové orgány rovněž uplatňovaly vůči ní nepřiměřené požadavky ohledně prokázání oprávněnosti jejího nároku, což je dle jejího názoru v rozporu s § 72 a § 73 zákona o DPH.
21. Dle přesvědčení žalobkyně se daňové orgány zaměřily pouze na okolnosti přisvědčující jejich záměru odeprít žalobkyni nárok na odpočet daně v souvislosti s plněním přijatým od společnosti GOROBAR, aniž by zohlednily i jiné objektivní okolnosti označené žalobkyní a prokázané svědeckými výpověďmi. Žalobkyně má rovněž v případě tohoto plnění za to, že po ní daňové orgány vyžadovaly prokázání skutečností, na nichž se ona nijak nepodílela, jako například evidence tvrzených zaměstnanců dodavatele, ověřování shody a pravosti podpisů apod. Zopakovala, že dle jejího přesvědčení nemůže být zatížena důkazním břemenem, jež je „bezbřehé, a musí být přiměřeně rozděleno mezi daňový subjekt a správce daně“.

Vyjádření žalovaného

22. Žalovaný ve svém vyjádření stručně popsal průběh řízení, v němž bylo vydáno napadené rozhodnutí, a jemu předcházející daňové kontroly u žalobkyně. Dále ve svém vyjádření shrnul žalobní argumentaci uplatněnou žalobkyní, k níž předdeslal, že se *de facto* shoduje s tou, kterou žalobkyně vznesla v průběhu předcházejícího řízení a s níž se tudíž žalovaný již vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž na zde uvedeném posouzení

věci i nadále trvá. Na jednotlivé námitky, které žalobkyně v žalobě uplatnila, pak žalovaný reagoval následovně.

23. K prvnímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že závěry, k nimž dospěl v napadeném rozhodnutí v případě plnění, jež měla žalobkyně přijmout od společnosti GRAND TRADE, nejsou založeny jen na výpovědi svědka Z. T., jak se snaží předeštit žalobkyně. Daňové orgány provedly v souvislosti s tímto plněním rozsáhlé dokazování. Výsledkem bylo, že ohledně něj byly během řízení odstraněny veškeré pochybnosti s výjimkou té, zda bylo toto plnění dodáno žalobkyni subjektem, který byl osobou povinnou k dani v postavení plátce daně z přidané hodnoty. Tato pochybnost nebyla přitom založena pouze na výsledku svědka Z. T., jenž si nebyl vědom toho, že by byl jednatelem jakékoliv společnosti, nebyl mu známo ničeho o žalobkyni ani o listinách, jež měly mít souvislost s žalobkyní deklarovaným plněním od společnosti GRAND TRADE. Jeho výpověď pouze umocnila dřívější pochyby daňových orgánů vztahující se k osobě jednající za uvedenou společnost na základě plné moci, k rozsahu prověřování tohoto nového obchodního partnera ze strany žalobkyně, k podpisům uvedeným na jednotlivých žalobkyní předložených listinách či k nedoložení přepravy materiálu, jež měl být žalobkyni v rámci tohoto plnění dodán. Okolnosti dodání tohoto materiálu nadto neosvědčil ani svědek T. K., který přitom tvrdil, že u žalobkyně osobně zařizoval 99 % veškerého materiálu potřebného pro výrobu.
24. Žalovaný se v návaznosti na závěry vyslovené v rozsudku Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021 ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství*, C-154/20, neopomněl zabývat také otázkou, zda žalobkyni deklarované plnění neposkytl jiný dodavatel, který by byl v postavení plátce daně z přidané hodnoty. Žalobkyně nejen, že nic takového v řízení neprokázala, ale v jeho průběhu ani nevyšly nájevo žádné indicie, které by něčemu takovému nasvědčovaly.
25. Namítá-li žalobkyně, že se správce daně sám zabýval otázkou platnosti podpisů na některých listinách, ač k tomu nemá odborné znalosti, a řádně nezduvodnil, proč k jejímu posouzení neustanovil znalce, je podle žalovaného zásadní, že se jednalo pouze o jednu z pochyb, které na straně správce daně ohledně deklarovaného plnění od společnosti GRAND TRADE vyvstaly. Na jejich základě pak správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností adresovanou žalobkyni. Nejednalo se tedy o důkaz, na kterém by byl založen závěr o nesplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně ze strany žalobkyně. Dále uvedl, že stejnou námitku uplatnila žalobkyně již v odvolacím řízení a žalovaný se s ní neopomněl v žalobou napadeném rozhodnutí vypořádat, a to včetně odkazu na příslušnou judikaturu potvrzující, že tímto způsobem mohl sám o pravosti podpisů uvážit.
26. Jestliže se žalobkyně dovolávala toho, že ohledně deklarovaného plnění jednala s důvěrou v obsah obchodního rejstříku, žalovaný uvedl, že již v napadeném rozhodnutí vysvětlil, proč takový postup nelze hodnotit jako vynaložení potřebné opatrnosti. Náhledem do obchodního rejstříku totiž není povinnost daňového subjektu prověřovat své obchodní partnery vyčerpána, jak se domnívá žalobkyně. Žalobkyně měla prověřit například údaje v registru plátců daně z přidané hodnoty, ve sbírce listin obchodního rejstříku či případné reference dostupné na internetu. Žalobkyni samozřejmě nelze klást k tíži, že příslušný dodavatel neměl na adrese svého sídla žádné označení, nedisponoval žádnými zaměstnanci a následně byl označen jako nespolehlivý plátce daně. Ve svém souhrnu však tyto okolnosti ve spojení s dalšími důkazními prostředky podpořily pochybnosti daňových orgánů týkající se příslušného plnění. Každý daňový subjekt vstupující do obchodních vztahů by proto měl

zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění svých práv a plnění povinností dle zákona o dani z přidané hodnoty, aby byl schopen prokázat průběh obchodního případu, na jehož základě si uplatňuje nárok na odpočet daně, bez jakýchkoli podezřelých nejasností a trhlin. To se však žalobkyni nepodařilo.

27. Nesouhlasí-li žalobkyně s tím, že se žalovaný ve své argumentaci na jednu stranu odvolává na rozpory v účetní knize a podmínky obchodních transakcí, avšak na druhou stranu tvrdí, že žalobkyně prokázala faktické přijetí zdanitelného plnění, které jí měla poskytnout společnost GRAND TRADE, i jeho rozsah, jakož i jeho využití v rámci své ekonomické činnosti, je potřeba mít na paměti, že jedna a tatáž skutečnost může mít relevanci pro posouzení naplnění více podmínek pro vznik nároku na odpočet daně. V daném případě žalobkyni poukazované skutečnosti přispěly právě k potvrzení přijetí plnění a jeho využití v rámci ekonomické činnosti, avšak ohledně jeho dodavatele nevypověděly ničeho. Jelikož shodnou námitku uplatnila žalobkyně již v odvolacím řízení, žalovaný v tomto směru odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
28. K druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že v žalobou napadeném rozhodnutí vyložil, na čem jsou založeny jeho pochybnosti ohledně deklarovaného plnění, které měla žalobkyni poskytnout společnost GOROBAR. Prvotní pochyby vznikly na základě toho, že bylo zjištěno, že tato společnost nedisponovala potřebným počtem zaměstnanců, kteří by mohli pro žalobkyni příslušné plnění realizovat, a zároveň se nepodařilo zjistit, kdo, kdy a v jakém rozsahu měl pro žalobkyni toto plnění provést, jakým způsobem byla stanovena jeho cena, ani zda byly osoby, které se měly na plnění podílet, proškoleny v oblasti bezpečnosti práce a požární ochrany. Tyto pochyby následně umocnily výpovědi svědků Z. T., jemuž nebylo ani v tomto směru o spolupráci se žalobkyní nic známo, a T. K. a V. F., kteří o těchto přijatých plněních neměli žádné povědomí. Jediný, kdo tvrdil, že žalobkyni bylo deklarované plnění skutečně poskytnuto, a to zprostředkovaně od společnosti GRAND TRADE, byl svědek A. U. Jeho výpověď však nebyla způsobila vzniklé pochybnosti rozptýlit, protože ohledně způsobu realizace tohoto plnění mu nebyly známy žádné detaily.
29. V této souvislosti žalovaný dodal, že poukazuje-li žalobkyně na to, že si měl žalovaný ověřit oprávnění tohoto svědka zastupovat společnost GOROBAR výsledkem jejího bývalého jednatele D. K., který mu měl udělit pro tyto účely plnou moc, ten nebylo možno provést. Žalovaný totiž v průběhu řízení zjistil, že tato osoba měla na území České republiky povolen pouze přechodný pobyt v období od 20. 1. 2014 do 22. 1. 2019 a kromě něho žádným jiným pobytovým oprávněním nedisponovala. Ostatně sama žalobkyně v průběhu odvolacího řízení žalovanému sdělila, že na jejím výsledku z důvodu dlouhodobého pobytu mimo území České republiky netrvá.
30. Žalovaný rovněž poukázal na to, že i ve vztahu k tomuto plnění se v návaznosti na závěry vyslovené v rozsudku Kemwater ProChemie zabýval také otázkou, zda žalobkyni deklarované plnění neposkytl jiný dodavatel, který by byl v postavení plátce daně z přidané hodnoty. Nic, co by tomu nasvědčovalo, však v řízení nezjistil.
31. Žalovaný přisvědčil žalobkyni, že předložila daňovým orgánům soupis provedených výkonů, jež měly být provedeny v rámci deklarovaného plnění od společnosti GOROBAR. To ostatně žalovaný uvedl již v žalobou napadeném rozhodnutí. Zároveň z žalobou napadeného rozhodnutí ovšem také plyne, že tyto soupisy trpěly značnými nedostatky a

jejich vypovídací hodnota tak byla prakticky nulová. To uznala ostatně sama žalobkyně, svá původní tvrzení ohledně odpracovaných hodin v rámci přijatého plnění založená na těchto podkladech následně korigovala, avšak nikterak je již nedoložila. Pochyby ohledně této otázky nevyvrátil ani svědek Artur Unanjan, který nedokázal sdělit žádné konkrétní informace o rozsahu poskytnutých výkonů, a naopak vnesl do případu další pochyby stran počtu pracovníků, kteří se na jejich poskytování měli podílet. Soupisy provedených úkonů ani navazující svědecké výpovědi či podaná vysvětlení proto nebyly s to odstranit pochybnosti správce daně o rozsahu poskytnutých plnění.

32. Dále žalovaný uvedl, že žalobkyni nebylo k tíži, jakým způsobem měla společnost GOROBAR deklarované plnění realizovat, tedy zda prostřednictvím vlastních zaměstnanců či subdodavately, ale pouze to, že žalobkyně zcela rezignovala v souvislosti s tímto plněním na jakoukoliv kontrolní činnost ve vztahu k provedeným výkonům a jejich rozsahu. V důsledku tohoto žalobkyně nebyla schopna poskytnout daňovým orgánům žádné důkazní prostředky, které by obsahovaly záznamy o předávání provedených výkonů jí tvrzeným dodavatelem. Již v žalobou napadeném rozhodnutí přitom žalovaný vysvětlil žalobkyni, že jí předložená smlouva o dílo a soupis provedených úkonů nejsou samy o sobě způsobilé předmět a rozsah jí deklarovaného plnění prokázat.
33. Žalovaný taktéž v napadeném rozhodnutí vysvětlil, proč nepovažuje za nebytné provedení místního šetření navrženého žalobkyní. Dle jeho názoru by jím nebylo možné prokázat poskytovatele deklarovaného plnění ani jeho rozsah, nýbrž pouze místo výkonu ekonomické činnosti žalobkyně a způsob provozování její ekonomické činnosti. Tyto skutečnosti však žalovaný spornými nečinil a nebylo nutno je proto ani ověřovat. Jestliže pak žalobkyně poukazuje na to, že vysvětlila, proč potřebovala vyšší počet zaměstnanců, pak toto vysvětlení, jak je taktéž zřejmé ze žalobou napadeného rozhodnutí, žalovaný akceptoval.
34. Co se týče zmínek žalobkyně týkajících se hotovostního způsobu úhrady faktur, žalovanému není zřejmé, proti čemu žalobkyně touto argumentací vlastně brojí. Žalovaný se k němu v napadeném rozhodnutí vyjádřil pouze v tom smyslu, že přestože jej nepovažuje za nejfrekventovanější ani nejosvědčenější způsob úhrady, hotovostními platbami nebyl porušen žádný právní předpis.
35. Žalovaný dále uvedl, že nijak nezpochybňoval, že společnost GOROBAR uplatnila příslušné daňové doklady, jež vystavila žalobkyni v souvislosti s jí deklarovaným přijatým zdanitelným plněním, v rámci svých vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění uvedených v příslušných přiznáních k dani z přidané hodnoty i kontrolních hlášení. To však nelze dle žalovaného považovat za jednoznačný důkaz, že deklarované plnění bylo poskytnuto žalobkyni právě tímto dodavatelem.

Posouzení věci soudem

36. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalovaný s rozhodnutím věci bez jednání výslovně souhlasil a žalobkyně se po řádném poučení, že může vyslovit nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřila.
37. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm.

d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

38. Z obsahu správního spisu vyplývá, že předmětem plnění od společnosti GRAND TRADE byly dvě dodávky materiálu „PE regranulát černý DAP“ obě v množství 22 tun, kdy za jednu dodávku byla vystavena faktura na částku 286 000 Kč základu daně a částku 60 060 Kč odpovídající DPH a za druhou dodávku byla vystavena faktura na částku 330 000 Kč základu daně a částku 69 300 Kč odpovídající DPH. Za uvedená plnění byla cena uhrazena v hotovosti na základě příjmových dokladů. Každý z daňových dokladů byl uhrazen nadvakrát. Podpis uvedený na dokladech za příjemce hotovosti byl nečitelný a nebyl specifikován. Za společnost GRAND TRADE vystupoval B. P. V. na základě generální plné moci ze dne 26. 9. 2019. Správce daně v rámci daňové kontroly zjistil, že sídlo společnosti GRAND TRADE se nachází v panelovém domě a na adrese sídla této společnosti není sídlo nijak označeno. Dle údajů poskytnutých Českou správou sociálního zabezpečení neměla tato společnost v roce 2019 žádné zaměstnance. Dle výpisu z obchodního rejstříku došlo u této společnosti ke dni 20. 8. 2019 ke změně jednatele a majitele, jímž se stal Z. T. Správce daně provedl vizuální porovnání podpisů tohoto jednatele na jím udělené plné moci pro B. P. V. s podpisem jednatele na Rozhodnutí jediného společníka v působnosti valné hromady ze dne 20. 8. 2019 založené ve sbírce listin obchodního rejstříku, kde byl podpis úředně ověřen, a zjistil, že se tyto podpisy vizuálně neshodují. Správce daně rovněž porovnal podpisy osoby jednající jménem společnosti GRAND TRADE B. P. V. a zjistil, že podpisy této osoby z předložených daňových dokladů a příjmových pokladních dokladů se neshodují s podpisem této osoby na jemu udělené plné moci. Na základě těchto skutečností dospěl správce daně k závěru, že existují důvodné pochybnosti o splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně.
39. Pochybnosti správce daně byly podpořeny i dalšími zjištěními k osobě B. P. V., když bylo zjištěno, že tato osoba neměla na území České republiky nikdy povolen žádný druh pobytu. Dále bylo zjištěno, že dle sjednaných dodacích podmínek měl dopravu dodaného materiálu zajišťovat dodavatel, který však nebyl v kontrolovaném období vlastníkem ani provozovatelem žádného vozidla a z dodacích listů nevyplynula žádná informace o osobě, která měla za dodavatele předmětný materiál přepravovat. Žalobkyně sice zkontrolovala existenci společnosti GRANDE TRADE a osobu jednatele v obchodním rejstříku, ale osobu B. P. V. nijak nezkontrolovala ani neověřila jeho totožnost.
40. Pochybnosti daňových orgánů byly dále umocněny výpovědí svědka Z. T., jediného jednatele společnosti GRANDE TRADE. Tento svědek nepotvrdil podpis plné moci pro B. P. V. a nepotvrdil ani jakoukoliv obchodní spolupráci s žalobkyní s tím, že o této spolupráci mu nebylo nic známo. Dodávku předmětného materiálu od uvedené společnosti nepotvrdil ani svědek navržený žalobkyní, T. K., který o přijatých zdanitelných plněních nic nevěděl, přestože osobně zařizuje dodavatele 99 % veškerého materiálu potřebného k výrobě žalobkyně.

41. Z výše uvedených skutečností dospěly daňové orgány k závěru, že žalobkyně prokázala skutečnost, že předmětný materiál jí byl dodán, neboť z něho vyrobila zboží, které bylo následně prodáno. Nebyly tedy pochybnosti o rozsahu zdanitelného plnění ani o skutečnosti, že bylo využito k ekonomické činnosti žalobkyně. Daňové orgány však trvaly na tom, že nebylo prokázáno, že předmětné plnění bylo žalobkyni dodáno společností GRAD TRADE. Jinou osobu jako dodavatele zboží žalobkyně neoznačila. Dle daňových orgánů tedy nebylo prokázáno, že předmětné zboží bylo dodáno osobou povinnou k dani z přidané hodnoty.
42. Dále z obsahu správního spisu vyplývá, že předmětem zdanitelného plnění od společnosti GOROBAR na základě smlouvy o dílo ze dne 24. 7. 2019 bylo zabezpečení práce: třídění odpadních folií, obsluha strojů a balicí práce. Místem plnění byla provozovna žalobkyně. Cena díla byla stanovena v sazbě 130 Kč/h, přičemž cena měla být dle smlouvy stanovena dle skutečných nákladů a odpracovaných hodin.
43. Dle soupisu provedených výkonů za období od 1. 8. 2019 do 30. 8. 2019 mělo být dle dokladů odpracováno 2 112 hodin. Z tohoto dokladu nebylo možné zjistit, jaký rozsah prací byl u jednotlivých činností dodavatelem realizován a žalobkyní převzat (od jakých pracovníků, případně v jakém rozsahu a v jakých dnech). Daňovým dokladem č. 190100035 byla fakturována částka 275 340 Kč základ daně a DPH ve výši 57 821,40 Kč. Na daňovém dokladu nebyl uveden rozsah poskytnutého plnění.
44. Dle soupisu provedených výkonů za období od 1. 9. 2019 do 30. 9. 2019 je uvedeno, že bylo odpracováno 2 288 hodin. Z tohoto dokladu rovněž nebylo možné zjistit, jaký rozsah prací byl u jednotlivých činností dodavatelem realizován a žalobkyní převzat (od jakých pracovníků, případně v jakém rozsahu a v jakých dnech). Daňovým dokladem č. 190100017 byla fakturována částka 297 180 Kč základ daně a DPH ve výši 62 407,80 Kč. Na daňovém dokladu nebyl uveden rozsah poskytnutého plnění.
45. Prvotní pochybnosti o tom, že žalobkyně přijala předmětná zdanitelná plnění od společnosti GOROBAR založily daňové orgány na skutečnosti, že společnost GOROBAR nepodala za zdaňovací období roku 2019 vyúčtování daně z příjmu ze závislé činnosti ani vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby a České správě sociálního zabezpečení nahlásila pouze jednoho zaměstnance. Dále pochybnosti plynuly z toho, že na adrese sídla společnosti GOROBAR (bytový dům) nebyla společnost žádným způsobem označena. Pochybnosti rovněž vyplývaly ze skutečnosti, že z předložených dokladů nevyplývalo, jaké konkrétní osoby a ve kterých dnech a v jakém rozsahu fakturované práce odvedly. Z předložených dokladů rovněž neplynulo, jakým způsobem byla vypočtena celková cena fakturovaných služeb. Daňové orgány rovněž poukazovaly na skutečnost, že nebylo doloženo, že osoby, které provedly práce uvedené na daňových dokladech byly proškoleny v oblasti bezpečnosti práce a požární ochrany, když dodavatelem byly předloženy dokumenty k proškolení, z kterých je sice patrné, že postupně v období od 31. 7. 2019 do 4. 9. 2019 bylo proškoleny celkem 10 pracovníků, ovšem jejich jména jsou na dokumentech nečitelná a jakákoliv bližší identifikace těchto osob chybí. Své pochybnosti daňové orgány zakládaly rovněž na odlišnosti podpisů totožných osob na jednotlivých předložených dokladech a na nesrovnalostech v evidenčních číslech dokladů.
46. V průběhu daňového řízení svědek A. U., který jednal jménem společnosti GOROBAR, uvedl, že v daném případě společnost GOROBAR plnila předmětnou smlouvu o dílo subdodavatelsky a práce byly provedeny dělníky dodanými společností GRAND TRADE.

Z výsledku Z. T., jediného společníka a jednatele společnosti GRAND TRADE, však vyplynulo, že tento svědek o spolupráci se společností GOROBAR nic nevěděl a A. U. neznal. Spolupráci společností GOROBAR a GRAND TRADE nepotvrdili ani svědci navržení žalobkyní T. K. a V. F. Svědek A. U. ve své výpovědi neuvedl žádné konkrétní skutečnosti ohledně toho, kolik hodin a který den mělo být na základě smlouvy o dílo u žalobkyně odpracováno, kolik lidí mělo u žalobkyně pracovat a neuvedl ani jejich totožnost.

47. Z výše uvedených skutečností dospěly daňové orgány k závěru, že žalobkyně neprokázala rozsah poskytnutého zdanitelného plnění, ani to, že bylo předmětné zdanitelné plnění žalobkyni poskytnuto skutečně společností GOROBAR, případně že bylo poskytnuto společností GRAND TRADE prostřednictvím společnosti GOROBAR. Žalobkyně neoznačila ani jiné osoby jako dodavatele. Dle daňových orgánů tedy nebylo prokázáno, že předmětné zboží bylo dodáno osobou povinnou k dani z přidané hodnoty.
48. Jádrem sporu mezi žalobkyní a žalovaným je posouzení otázky, zda se žalobkyni podařilo prokázat oprávněnost nároku na odpočet DPH na vstupu u výše popsaných plnění přijatých od dodavatelů GRAND TRADE a GOROBAR. Proto soud považuje za vhodné nastínit rozložení důkazního břemene v daném daňovém řízení.
49. Nárok na odpočet DPH u přijatého zdanitelného plnění vznikne plátcí daně pouze za předpokladu, že jsou zároveň splněny formální (§ 73 zákona o DPH) i hmotněprávní (§ 72 zákona o DPH) podmínky pro jeho uplatnění. V nyní řešené věci se jedná především o § 72 odst. 1 větu první a § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Z nich vyplývá, že plátcé daně má nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti a má k dispozici příslušné daňové doklady vztahující se k těmto plněním, které musí obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu poskytnutého zdanitelného plnění [§ 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH].
50. Ačkoli je prokazování nároku na odpočet daně prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat, že musí existovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tudíž nemusí být způsobným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. že k němu došlo v rozsahu deklarovaném v dokladech (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007-84, ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, a ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103).
51. Pro přiznání nároku na odpočet daně je proto nezbytné prokázat, zda k uskutečnění daných plnění vůbec fakticky došlo, a pokud tomu tak bylo, zda přijatá plnění souvisela s ekonomickou činností plátce daně, zda jejich množství (rozsah) odpovídalo deklarovanému rozsahu a zda byla poskytnuta osobou povinnou k dani. Neprokázání jakékoli z uvedených skutečností přitom samo o sobě stačí k neuznání nároku na odpočet daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, a ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31).
52. Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení výstižně popsal s odkazy na svou předchozí judikaturu Nejvyšší správní soud v odstavcích 35 a 36 rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66: *„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 (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs*

14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu [...] § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek č. j. 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, č. j. 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 č. j. 1 Afs 39/2010-124, či č. j. 2 Afs 24/2007-119).“ Obdobné závěry pak vyslovil Nejvyšší správní soud i v řadě svých dalších rozsudků (např. ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60, nebo ze dne 31. 10. 2025, č. j. 3 Afs 66/2024-40).

53. Z právě uvedeného vyplývá, že dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). Daňové orgány nemají tudíž povinnost relevantní důkazy samy vyhledávat. Jsou pouze povinny v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí daňovým subjektem předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Prokážou-li takovéto nesrovnalosti, tíží břemeno důkazní v nezměněném rozsahu i nadále daňový subjekt.
54. Pochybnosti daňových orgánů přitom mohou vyvolat i takové skutečnosti, které se nacházejí mimo dispoziční sféru daňového subjektu. Tedy kupříkladu nekontaktnost dodavatele, jenž měl deklarované plnění poskytnout, či jeho údajných subdodavatelů, nebo že není k dispozici jeho účetnictví, jeho neschopnost poskytnout deklarované plnění v uvedeném rozsahu, že nedisponoval žádnými zaměstnanci, virtuální sídlo atd. (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, a ze dne 5. 5. 2022, č. j. 9 Afs 295/2020-57).
55. Splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně samozřejmě může plátce daně prokazovat jakýmkoli způsobem. Je přitom zcela na jeho rozhodnutí, zda způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí svou obchodní činnost a jakým ji dokumentuje, uzpůsobí tak, aby byl schopen své důkazní břemeno v daňovém řízení unést (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, ze dne 1. 7. 2021, č. j. 7 Afs 44/2021-29, ze dne 23. 3. 2022, č. j. 7 Afs 114/2020-29, nebo ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43). V této souvislosti soud dodává, že daňovým orgánům nelze klást k tíži, že si svědkové z jakýchkoli důvodů (např. vlivem plynutí času) nepamatovali dostatek údajů k tomu, aby jejich výpovědi mohly prokázat žalobkyní tvrzené skutečnosti. Bylo na žalobkyni, jakým způsobem si vedla dokumentaci o přijetí zdanitelných plnění a jejich rozsahu. Povinnost daňového subjektu (zde žalobkyně) prokázat svá tvrzení, a tím

i oprávněnost uplatněného nároku, vyplývá přímo ze zákona (srov. § 92 odst. 3 daňového řádu).

56. Žalobkyně ve své žalobě trvala na tom, že v průběhu daňového řízení prokázala, že zpochybňované nároky na odpočet daně uplatnila oprávněně. Na tomto místě však soud musí zdůraznit, že žalobkyni se v průběhu celého daňového řízení nepodařilo vyvrátit pochybnosti předestřené daňovými orgány ve vztahu k předmětným plněním a nepodařilo se jí prokázat skutečnost, že dodávky materiálu ke zpracování byly skutečně dodány společností GRAND TRADE a nepodařilo se jí prokázat, že smlouva o dílo spočívající v poskytnutí pracovníků do jejího provozu byla splněna společností GOROBAR, či subdodavatelsky prostřednictvím společnosti GRAND TRADE. Nepodařilo se jí ani prokázat rozsah plnění, které mělo být společností GOROBAR poskytnuto. V tomto směru se soud plně ztotožnil s argumenty daňových orgánů.
57. Ve vztahu ke zdanitelnému plnění poskytnutému společností GRAND TRADE je nutné zdůraznit, že daňové orgány nezpochybňovaly, že předmětné plnění žalobkyně obdržela a využila jej ke své ekonomické činnosti. Daňové orgány nezpochybňovaly, že žalobkyně získala celkově 44 tun materiálu – regranulátu, ze kterého vyrobila výrobky pro své zákazníky. Zásadní pochybnosti daňových orgánů, které byly popsány výše, však vyvstávaly ohledně subjektu, který žalobkyni předmětný materiál dodal.
58. Žalobkyně v žalobě uváděla, že v případě spolupráce se společností GRAND TRADE postupovala s náležitou péčí, neboť si ověřila existenci této společnosti, zda s ní není vedeno insolvenční řízení, nečelí exekuci, není označena jako nespolehlivý plátců daně a zda osoba uvedená na plné moci byla oprávněna jednat za předmětnou společnost. K tomu však musí soud uvést, že žalobkyně si nijak neověřila totožnost osoby, která se předmětnou plnou mocí prokazovala. Žalobkyně tedy vůbec neví, s kým o dodání předmětného materiálu jednala. K tomu je třeba zdůraznit, že dle zjištění daňových orgánů B. P. V. neměl žádné oprávnění k pobytu na území České republiky. Žalobkyně tedy nebyla schopna jakkoli prokázat, s kým o dodávce materiálu jednala a kdo jej dodal, když dle faktury i příjmových dokladů mělo být jednáno s B. P. V. Na tomto místě soud podotýká, že pochyby ohledně osoby, se kterou žalobkyně jednala, umocňuje i skutečnost, že podpis na předložené plné moci pro B. P. V. se zcela liší od podpisů, kterými tato osoba měla opatřit faktury a příjmové pokladní doklady.

(převzato ze Zprávy o daňové kontrole ze dne 1. 4. 2022, č. j. 779488/22/2514-60562-505357)

59. Současně soud poukazuje na skutečnost, že si žalobkyně neověřila, zda podpis Z. T., který byl dle obchodního rejstříku jediným společníkem a jednatelem společnosti GRAND TRADE, se alespoň vizuálně podobá podpisu této osoby, na listinách obsažených ve sbírce listin obchodního rejstříku.

(převzato ze Zprávy o daňové kontrole ze dne 1. 4. 2022, č. j. 779488/22/2514-60562-505357)

60. S výše uvedeným souvisí námitka žalobkyně, že daňové orgány měly za účelem zjištění totožnosti podpisů stejných osob na různých dokladech ustanovit znalce a spatřovala jejich pochybení v tom, že neprovedly důkaz znaleckým posudkem, a přesto na rozdílnost podpisů poukazovaly. Na tomto místě je třeba dle soudu poukázat na výše popsané rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Nebylo věcí daňových orgánů, aby v rámci daňového řízení prokazovaly, že předmětné listiny podepsaly různé osoby. Skutečnost, že podpisy totožných osob na různých dokladech se na první pohled zásadně odlišovaly, je možné

považovat za výsledek volného hodnocení důkazů. Vizuální odlišnost podpisů totožných osob tedy může být jednou ze skutečností, které dokládají důvodné pochybnosti daňových orgánů, že poskytnuté zdanitelné plnění bylo realizováno tak, jak tvrdí daňový subjekt. Bylo na žalobkyni, aby pochybnosti, které byly založeny mimo jiné i na vizuální odlišnosti podpisů totožných osob, vyvrátila a prokázala, že předmětné zdanitelné plnění proběhlo tak, jak je tvrzeno v daňových dokladech. Není správný názor, že by pro porovnání jakýchkoliv podpisů mezi sebou bylo třeba disponovat znalostí z oboru písmoznalectví. Znalecký posudek slouží k posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, ovšem v daném případě byly odlišnosti podpisů tak markantní, že bylo možné i na základě jejich laického porovnání dospět k pochybnostem, že jde o podpisy totožné osoby. Tím spíše, že z výsledku jednatele společnosti GRAND TRADE vyplynulo, že B. P. V. nezná a o spolupráci se žalobkyní nic neví. K obdobným závěrům ohledně možnosti poukazu na rozdílnost podpisů bez ustanovení znalce v oboru písmoznalectví dospěl i Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 31. 8. 2018, č. j. 29 Af 112/2016-59, a jeho závěry potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 2. 2020, č. j. 10 Afs 253/2018-39.

61. K tvrzení žalobkyně, že zjištění daňových orgánů, že na adrese sídla společnosti GRAND TRADE absentuje jakékoliv její označení, že tato společnost nenahlásila České správě sociálního zabezpečení žádné zaměstnance a těsně před předmětným zdanitelným plněním došlo ke změně v osobě společníka a jednatele, případně že rozpory v pokladní knize a příjmových pokladních dokladech nevyvracejí pravdivost a věrohodnost tvrzení žalobkyně, že dodavatelem příslušného plnění byla právě společnost GRAND TRADE, soud uvádí, že tyto závěry žalobkyně opět vychází z nepochopení rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení.
62. K tomu, aby došlo k přenesení důkazního břemene z daňového orgánu na daňový subjekt totiž nemusí daňové orgány prokázat, že tvrzení daňového subjektu je nepravdivé, ale postačuje prokázat existenci důvodných pochybností o pravdivosti skutečností uvedených v daňových dokladech. Jak již soud uvedl výše s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (odstavec 54 tohoto rozsudku), pochybnosti daňových orgánů přitom mohou vyvolat i takové skutečnosti, které se nacházejí mimo dispoziční sféru daňového subjektu, mezi které patří i neschopnost deklarovaného dodavatele poskytnout plnění v uvedeném rozsahu, skutečnost, že označený dodavatel nedisponoval žádnými zaměstnanci, nebo to, že deklarovaný dodavatel má pouze virtuální sídlo. Je pak na daňovém subjektu, aby dalšími důkazy prokázal, že k deklarovanému plnění došlo tak, jak je uvedeno v daňových dokladech.
63. Žalobkyně dále trvala na tom, že skutečnost, že platby za předmětné zdanitelné plnění byly poskytnuty v hotovosti, jí nelze přičítat k tíži. K tomu soud uvádí, že je zcela na dohodě obchodních partnerů, na jakém způsobu úhrady ceny za zdanitelné plnění se dohodnou. Ovšem v případě placení v hotovosti ztrácí finanční toky „digitální stopu“ a je pak pro daňový subjekt mnohem obtížnější prokázat, že úhrada proběhla v tvrzené výši a byla poskytnuta skutečně osobě, která je uvedena na příjmovém dokladu. Platba v hotovosti tak může být spolu s dalšími okolnostmi jednou ze skutečností zakládajících důvodné pochybnosti daňových orgánů, že zdanitelné plnění a úhrada jeho ceny proběhly zcela v souladu s údaji uvedenými v daňových dokladech.
64. Výše uvedené vysvětlení ohledně rozvržení důkazního břemene je možné dle soudu vztáhnout i k otázce doložení toho, jak byl materiál, který měla dodat společnost GRAND TRADE, žalobkyni dodán. Žalobkyně tvrdila, že součástí kupní ceny bylo i dodání

materiálu prodávajícím. Proto se o dodání nijak nestarala. Pochybnosti daňových orgánů ovšem vzbuzovala skutečnost, že společnost GRAND TRADE nevlastnila ani neměla evidováno užívání žádného dopravního prostředku, kterým by byla schopna předmětný materiál dopravovat. Bylo pak na žalobkyni, aby prokázala, že materiál byl skutečně dodán deklarovaným dodavatelem. Skutečnost, že předmětný materiál byl skutečně dodán, nezbavovala žalobkyni povinnosti být schopná v případě potřeby doložit, že materiál byl dodán právě tím subjektem, který je uveden v daňových dokladech.

65. Žalobkyni se v průběhu celého daňového řízení nepodařilo prokázat, že předmětný materiál jí skutečně dodala společnost GRAND TRADE. Žalobkyně tedy neunesla své důkazní břemeno. Ani v žalobě pak neuvedla žádný konkrétní důkaz, který by měl prokazovat dodání zboží společností GRAND TRADE. Celá její argumentace byla založena v rozporu se zákonným rozložením důkazního břemene na tvrzení, že daňové orgány neprokázaly, že skutečným dodavatelem tato společnost nebyla. Ale jak již bylo uvedeno výše, po prokázání důvodných pochybností ze strany daňových orgánů bylo na žalobkyni, aby prokázala, že skutečným dodavatelem byla právě společnost GRAND TRADE. Bylo na žalobkyni, aby si při dodání zboží opatřila takové podklady, které by jí umožnily následně tuto skutečnost doložit. Poukaz na bezbřehost důkazního břemene ukládaného daňovými orgány žalobkyni je dle soudu v daném případě zcela nemístný.
66. Ve vztahu k plnění přijatým od společnosti GOROBAR žalobkyně trvala na tom, že v rozhodné době se potýkala s nedostatkem pracovníků, a proto na základě smlouvy o dílo ze dne 24. 7. 2019 využila služeb společnosti GOROBAR, která jí dodala pracovníky pro práce spočívající v třídění a balení výrobků, pro pomocné práce u strojů a pro výrobu a obsluhu strojů.
67. Žalobkyně namítala, že okolnosti plnění od společnosti GOROBAR potvrdil ve své výpovědi svědek A. U., se kterým jednala jako se zástupcem této společnosti (zastupoval ji na základě plné moci). Z výpovědi tohoto svědka vyplynulo, že společnost GOROBAR neměla zaměstnance a plnění mělo být zajištěno subdodavatelsky prostřednictvím společnosti GRAND TRADE. A. U. nebyl schopen potvrdit, jaké množství osob bylo žalobkyni poskytnuto, ani kolik pracovních hodin poskytnutí zaměstnanci odpracovali. Nedisponoval ani soupisem poskytnutých pracovníků, ani na místě nekontroloval samotné plnění. Z výpovědi Z. T., jediného společníka a jednatele společnosti GRAND TRADE, vyplynulo, že A. U. nezná a o žádné spolupráci se společností GOROBAR nic neví. Dle soudu tedy daňové orgány nepochybily, pokud dospěly k závěru, že výpověď svědka A. U. neprokázala rozsah plnění ani to, že bylo skutečně poskytnuto společností GOROBAR či jejím prostřednictvím subdodavatelsky společností GRAND TRADE.
68. K návrhu na výslech původního jednatele společnosti GOROBAR D. K., kterým žalobkyně chtěla prokázat oprávnění A. U. jednat na základě plné moci za společnost GOROBAR, soud uvádí, že tento návrh sice žalobkyně v průběhu daňového řízení ve sdělení ze dne 8. 3. 2023 učinila, ale v doplnění odvolání ze dne 31. 3. 2023 výslovně uvedla, že na výslechu tohoto svědka netrvá, a to z důvodu jeho dlouhodobého pobytu mimo území České republiky. Za takové situace, kdy samotná žalobkyně výslovně uvedla, že netrvá na provedení tohoto výslechu, není možné jeho neprovedení klást k tíži daňovým orgánům.
69. Ve vztahu k rozsahu poskytnutého plnění soud uvádí, že ze soupisů provedených úkonů předložených žalobkyní neplyne ani počet ani konkretizace osob, které u ní měly pracovat, ani počet odpracovaných hodin. Původně sdělené množství odpracovaných hodin

nesouhlasilo ani s vyplacenou částkou při zohlednění hodinové sazby. Následně žalobkyně doložila další soupis odpracovaných hodin pracovníků zprostředkovaných společností GOROBAR, ale z vyjádření samotné žalobkyně vyplynulo, že počet hodin byl pouze odvozen na základě množství vyrobeného zboží, množství strojů žalobkyně a počtu osob potřebných k obsluze těchto strojů. Žalobkyně však nijak nezohlednila skutečnost, že v rozhodné době měla i vlastní pracovníky. Nejednalo se tedy o doklad, který by prokazoval, kolik pracovníků, které měla poskytnout společnost GOROBAR u žalobkyně skutečně pracovalo a jak dlouho. Navíc sama žalobkyně uvedla, že výpočty na základě vyrobeného zboží není možné považovat za zcela přesné. Odhady žalobkyně, kolik bylo odpracováno hodin pracovníky, které měla poskytnout společnost GOROBAR, proto nelze považovat za doklad, který by mohl vyvrátit pochybnosti daňových orgánů.

70. K předloženým dokladům ohledně instruktáže „dodaných“ zaměstnanců v oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci a požární ochrany soud uvádí, že žalobkyní předložené doklady obsahovaly nečitelná jména a příjmení pracovníků bez bližší identifikace včetně nečitelných podpisů. Takový doklad nemůže prokázat rozsah poskytnutého zdanitelného plnění ani to, kdo jej poskytl.
71. Dále žalobkyně namítala, že nebylo provedeno místní šetření v její provozovně, které navrhovala. Touto námitkou se zabýval již správce daně ve zprávě o daňové kontrole a následně i žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí. Na tomto místě soud podotýká, že není povinností daňového orgánu akceptovat veškeré důkazní návrhy. Jestliže však některé důkazy neprovede, musí uvést důvod tohoto postupu. Návrh účastníka řízení na provedení důkazu je přitom možné neakceptovat pouze na základě tří důvodů, a to v případech, kdy tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení nebo pokud důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potenci, či pro jeho nadbytečnost, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2014, č. j. 10 Afs 5/2014-32, a ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49).
72. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole k návrhu na provedení místního šetření v provozovně žalobkyně uvedl: *„Správce daně se nebrání provedení místního šetření na provozovně daňového subjektu ani ho nevylučuje (byť současný stav již nemusí odpovídat stavu, který byl v době, kdy mělo dle předmětných faktur docházet k poskytování služeb obchodní korporací GOROBAR s.r.o.), ale není mu zřejmé, jak by mohla prohlídka jeho provozovny prokázat, že plnění uvedená na předmětných fakturách daňový subjekt skutečně přijal a v jakém rozsahu od dodavatele GOROBAR s.r.o., DIČ: CZ07528043 (např. prokázat kolik osob, jaké konkrétní osoby a ve kterých dnech práce uvedené na předmětných fakturách prováděly, že tyto osoby byly proškoleny v oblasti BOZP a PO, atd.). Správce daně v průběhu daňové kontroly nezpochybňoval, že daňový subjekt prováděl v kontrolovaném období reálnou ekonomickou činnost, ke které je zapotřebí pracovní síla.“* Žalovaný pak v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, že se závěry správce daně souhlasí a *„nepovažuje neprovedení místního šetření v provozovně odvolatele za procesní pochybení, když dle jeho názoru nelze tímto místním šetřením prokázat v případě dodávky služeb (GOROBAR) ani rozsah přijatých sporných plnění (když neexistovaly žádné kontrolní mechanismy a nebyly předloženy žádné důkazní prostředky k průběžnému předávání/přebírání prací realizovaných dodavatelem (viz body [64] až [68]) ani osobu povinnou k dani v postavení plátce DPH, která měla předmětné služby poskytnout (když*

jednatel subdodavatele jakoukoliv spolupráci v této oblasti nepotvrdil), tak jako nelze tímto prokázat osobu povinnou k dani v postavení plátce DPH, která měla odvolateli dodat na daňových dokladech deklarovaný materiál“. Z uvedené argumentace jednoznačně vyplývá, že daňové orgány nerozporovaly, že žalobkyně byla schopna vyrobit uváděné množství výrobků a měla k tomu výrobní kapacity, ale jednoznačně konstatovaly, že místní šetření nebylo způsobilé prokázat, kolik pracovníků dodaných deklarovaným dodavatelem v minulosti u žalobkyně pracovalo. Daňové orgány dle soudu zcela srozumitelně objasnily, že místní šetření jako důkazní prostředek nemělo vypovídací potenci k prokázání skutečností, které byly daňovými orgány zpochybňovány. Dle soudu tak daňové orgány oprávněně nepřistoupily k provedení tohoto důkazního prostředku a v souladu se závěry relevantní judikatury svůj postup odůvodnily.

73. K tvrzení žalobkyně, že o nesprávnosti závěrů daňových orgánů svědčí i to, že její tvrzení jsou ověřitelná z dalších dokladů, které má správce daně k dispozici (pravidelná kontrolní hlášení, přiznání k dani z příjmů právnických osob apod., které dokládají, že žalobkyně potřebovala externí pracovníky), soud uvádí následující. V celém daňovém řízení daňové orgány nezpochybňovaly, že žalobkyně vyrobila a prodala určité množství výrobků. Daňové orgány ani nijak nezpochybňovaly skutečnost, že žalobkyně nebyla schopna svými zaměstnanci takové množství výrobků vyrobit. Nebyla tedy zpochybňována potřeba externích pracovníků. Ovšem z dokladů, na které odkazuje žalobkyně nelze nijak dovodit, že externí pracovníky dodala žalobkyni právě společnost GOROBAR, a nelze z nich ani zjistit, v jakém množství byly externí pracovníci touto společností poskytnuti a kolik hodin případně odpracovali. Toto tvrzení žalobkyně je tedy zcela mylné.
74. K tvrzení žalobkyně, že platby byly řádně provedeny v hotovosti a dokládají to výdajové pokladní doklady, pokladní knihy a plná moc A. U. s ověřeným podpisem jednatele společnosti GOROBAR, soud uvádí, že, jak již bylo několikrát uvedeno, samotné daňové doklady nejsou způsobilé prokázat rozsah poskytnutého zdaňovaného plnění ani to, že skutečně bylo toto plnění poskytnuto tím, komu měly být předány peníze v hotovosti. Soudu nezbyvá než zopakovat, že finanční hotovost postrádá „digitální stopu“ a nelze zjistit, kdo byl jejím skutečným příjemcem. V okamžiku, kdy se daňový subjekt rozhodne k úhradě zdanitelného plnění v hotovosti, vystavuje se riziku, že bude moci obtížněji prokázat, kdo finanční hotovost skutečně obdržel a z jakého důvodu.
75. K tvrzení žalobkyně, že byla v dobré víře, že faktury vystavené společností GOROBAR byly vystavovány odpovědnou osobou, že tato společnost vystavené faktury řádně evidovala a z těchto faktur odvedla daň z přidané hodnoty, soud uvádí, že uvedená dobrá víra žalobkyně nic nemění na skutečnosti, že se jí v rámci daňového řízení po předložení odůvodněných pochybností daňových orgánů nepodařilo prokázat, že jí tvrzené zdanitelné plnění jí bylo poskytnuto právě společností GOROBAR a v jakém rozsahu jí bylo předmětné zdanitelné plnění poskytnuto.
76. Dále žalobkyně namítala, že pokud měly daňové orgány pochybnosti o pravosti podpisů nebo razítek na listinách údajně prokazujících poskytnutí plnění od společnosti GOROBAR, nejednalo se o otázku, k jejímuž posouzení by daňové orgány disponovaly potřebnými odbornými znalostmi a měly k posouzení této otázky ustanovit znalce v oboru písmoznalectví. K tomu soud uvádí, že daňovým orgánům se v průběhu daňového řízení dostaly do dispozice tři vyhotovení totožné listiny (faktura č. 190100017), na kterých jsou dva odlišné typy razítek a tři vizuálně odlišné podpisy.



Obdobné je to potom i u samotné smlouvy o dílo ze dne 27. 7. 2019 uzavřené mezi žalobkyní a společností GOROBAR, kdy u vyhotovení totožné listiny dvě vyhotovení obsahují razítka odlišného vyhotovení, jedna je bez razítka zcela a na každém ze tří vyhotovení je za společnost GOROBAR vizuálně zcela odlišný podpis.

77. Tyto na první pohled patrné odlišnosti dle soudu zcela oprávněně u daňových orgánů vyvolaly důvodné pochybnosti. Soud nikterak nezpochybňuje tvrzení žalobkyně, že absence razítka či používání různých razítek nebo absence ověřeného podpisu nezpůsobují neplatnost právního jednání. Ovšem s ohledem na výše nastíněné rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení nesrovnalosti v podobě razítek a vizuálně zcela jednoznačně patrná odlišnost podpisů na různých vyhotoveních totožné listiny zcela oprávněně zakládá důvodné pochybnosti daňových orgánů, které musí následně daňový subjekt vyvrátit pomocí důkazních prostředků. Tady, stejně jako u zdanitelného plnění od společnosti GRAND TRADE, soud konstatuje, že nebylo věcí daňových orgánů, aby v rámci daňového řízení prokazovaly, že předmětné listiny podepsaly různé osoby. Skutečnost, že podpisy totožných osob na různých dokladech se na první pohled zásadně odlišovaly, je možné považovat za výsledek volného hodnocení důkazů. Vizuální odlišnost podpisů totožných osob tedy může být jednou ze skutečností, které dokládají důvodné pochybnosti daňových orgánů, že poskytnuté zdanitelné plnění bylo realizováno tak, jak tvrdí daňový subjekt. Bylo na žalobkyni, aby pochybnosti, které byly založeny mimo jiné i na vizuální odlišnosti podpisů totožných osob, vyvrátila a prokázala, že předmětné zdanitelné plnění proběhlo tak, jak je tvrzeno v daňových dokladech. Není správný názor, že by pro porovnání jakýchkoliv podpisů mezi sebou bylo třeba disponovat znalostí z oboru písmoznalectví. Znalecký posudek slouží k posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, ovšem v daném případě byly odlišnosti podpisů tak markantní, že bylo možné i na základě jejich laického porovnání dospět k pochybnostem, že jde o podpisy totožné osoby. K obdobným závěrům ohledně možnosti poukazu na rozdílnost podpisů bez ustanovení znalce v oboru písmoznalectví dospěl i Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 31. 8. 2018, č. j. 29 Af 112/2016-59, a jeho závěry potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 2. 2020, č. j. 10 Afs 253/2018-39. V tomto směru tedy daňové orgány dle soudu nijak nepochybily.
78. K námitce žalobkyně, že po ní daňové orgány vyžadovaly prokázání skutečností, na nichž se nepodílela, jako je například evidence tvrzených zaměstnanců dodavatele, ověřování shody a pravosti podpisů a podobně s tím, že důkazní břemeno daňového subjektu nemůže být bezbřehé, soud konstatuje následující. K tomu, aby došlo k přenesení důkazního břemene z daňového orgánu na daňový subjekt, nemusí daňové orgány prokázat, že tvrzení daňového subjektu je nepravdivé, ale postačuje prokázat existenci důvodných pochybností o pravdivosti skutečností uvedených v daňových dokladech. Jak již soud uvedl výše s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (odstavec 54 tohoto rozsudku),

pochybnosti daňových orgánů přitom mohou vyvolat i takové skutečnosti, které se nacházejí mimo dispoziční sféru daňového subjektu, mezi které patří i neschopnost deklarovaného dodavatele poskytnout plnění v uvedeném rozsahu, nebo skutečnost, že označený dodavatel nedisponoval žádnými zaměstnanci. Je pak na daňovém subjektu, aby dalšími důkazy prokázal, že k deklarovanému plnění došlo tak, jak je uvedeno v daňových dokladech.

79. Žalobkyni se v průběhu celého daňového řízení nepodařilo prokázat, že předmětné pracovníky jí skutečně dodala na základě smlouvy o dílo společnost GOROBAR. Žalobkyně tedy neunesla své důkazní břemeno. Ani v žalobě pak neuvedla žádný konkrétní důkaz, který by měl prokazovat dodání tohoto zdanitelného plnění společností GOROBAR, ani se jí nepodařilo prokázat rozsah plnění, které měla tato společnost dodat. Celá její argumentace byla založena v rozporu se zákonným rozložením důkazního břemene na tvrzení, že daňové orgány neprokázaly, že skutečným dodavatelem tato společnost nebyla. Ale jak již bylo uvedeno výše, po prokázání důvodných pochybností ze strany daňových orgánů bylo na žalobkyni, aby prokázala, že skutečným dodavatelem byla právě společnost GOROBAR. Bylo na žalobkyni, aby si při dodání zdanitelného plnění opatřila takové podklady, které by jí umožnily následně tuto skutečnost doložit. Poukaz na bezbřehost důkazního břemene ukládaného daňovými orgány žalobkyni je dle soudu v daném případě zcela nemístný. Ze strany daňových orgánů zcela jednoznačně v daném případě nedošlo k uplatňování nepřiměřených požadavků ohledně prokázání oprávněnosti nároku žalobkyně a nedošlo tak dle soudu k porušení § 72 a § 73 daňového řádu.
80. K obecné námitce žalobkyně, že postup daňových orgánů byl v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 8 odst. 1 daňového řádu soud konstatuje následující. V § 8 odst. 1 daňového řádu je uvedeno, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy a posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Žalobkyně neuvedla, které důkazy byly ze strany daňových orgánů nesprávně hodnoceny a v čem mělo nesprávné hodnocení důkazů spočívat. Proto soud může na tuto námitku reagovat rovněž pouze v obecné rovině. Z obsahu zprávy o daňové kontrole a žalobou napadeného rozhodnutí dle soudu nevyplývá, že by daňové orgány při hodnocení jednotlivých důkazů postupovaly v rozporu se zásadou zakotvenou v § 8 odst. 1 daňového řádu. Veškeré důkazy, které byly provedeny z podnětu žalobkyně i z úřední činnosti daňových orgánů byly dle soudu hodnoceny objektivně a v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
81. Na závěr soud konstatuje, že z celého daňového řízení i podané žaloby jednoznačně vyplývá, že žalobkyně nechápala správně rozvržení důkazního břemene v rámci daňového řízení. Úkolem daňových orgánů nebylo prokázat, že její tvrzení jsou nepravdivá, ale naopak po prokázání existence důvodných pochybností o správnosti předložených daňových dokladů, bylo přeneseno důkazní břemeno na žalobkyni a ona měla prokázat, že její tvrzení jsou pravdivá. To se však ve vztahu k uvedeným zdanitelným plněním od společností GRAND TRADE a GOROBAR žalobkyni nepodařilo.
82. Pro úplnost soud ještě podotýká, že daňové orgány řádně posoudily předmětná zdanitelná plnění i optikou rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, sp. zn. C-154/20 *Kemwater ProChemie*, a na něj navazujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208. Dospěly při tom k závěru, že v rámci daňového řízení nebylo prokázáno, že by sporná plnění byla žalobkyni dodána osobami, které jsou plátcem DPH, případně, že skutečným dodavatelem by byly jiné doposud neznámé osoby,

které mají postavení plátců DPH. Daňové orgány dále konstatovaly, že v posuzované věci z okolností případu nevyplývá, že by tito případní „neznámí“ dodavatelé s jistotou museli mít postavení plátce daně.

83. Vzhledem k výše uvedenému dospěl soud k závěru, že žalobní námitky uplatněné žalobkyní v podané žalobě jsou zcela nedůvodné. Proto soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
84. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Ústí nad Labem 11. března 2026

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu