



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Aleše Sabola a Mgr. Jana Ferfeckého v právní věci

žalobkyně: **HAKY INVEST s.r.o.**, IČO: 25734881
sídlem Vlkova 532/8, Praha 3

zastoupené JUDr. Jaroslavem Hoškem, advokátem
sídlem Karmelitská 379/18, Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 2. 2022, čj. 4859/22/5300-22441-711776,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 4. 4. 2022 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 2. 2022, čj. 4859/22/5300-22441-711776 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „**správce daně**“) ze dne 30. 7. 2020, čj. 6110308/20/2001-52522-108185 (dále též „**Dodatečný platební výměr**“).
2. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně doměřil žalobkyni podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání Dodatečného platebního výměru (dále jen „**daňový řád**“) a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „**ZDPH**“) daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2016 ve výši 213 095 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně, tj. v částce 42 619 Kč.
3. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 4. 2. 2022.

II. Rozhodnutí žalovaného (Napadené rozhodnutí)

4. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí stručně rekapituloval skutkový stav a předchozí průběh daňového řízení (str. 1 a 2), shrnul podstatu odvolacích námitek žalobkyně (str. 2) a popsal právní a judikatorní rámec posuzované věci (str. 2 až 5).
5. Správce daně neuznal za předmětná zdaňovací období nárok žalobkyně na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění (blíže nespécifikovaných služeb) od dodavatelů INTERINVEST- SV s.r.o., IČO: 28509277 (dále jen „**INTERINVEST**“), STAV.ZEM.DEL. s.r.o., IČO: 26164302 (dále jen „**SZD**“) a Siringala s.r.o., IČO: 04136357 (dále jen „**Siringala**“) uvedených na daňových dokladech. Žalobkyně podle správce daně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek dle § 72 a § 73 ZDPH (srov. dále).
6. Žalovaný v Napadeném rozhodnutí v rámci popisu aplikace právního a judikaturního rámce na zjištěný skutkový stav (str. 5 až 30), v němž se také vypořádal s odvolacími důvody, uzavřel, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro odpočet daně u předmětných zdanitelných plnění dle § 72 a § 73 ZDPH, neboť (ve vztahu k deklarovaným plněním přijatým od společností INTERINVEST a SZD) neprokázala, že přijala sporná plnění právě od deklarovaných dodavatelů, ani v jakém konkrétním předmětu a rozsahu tato plnění přijala, resp. že (ve vztahu k deklarovanému plnění přijatému od společnosti Siringala) neprokázala, v jakém konkrétním předmětu a rozsahu tato plnění přijala a zda účtovaná cena tomuto plnění a jeho rozsahu odpovídá. Žalovaný v bodech 21 – 50 Napadeného rozhodnutí (ve vztahu k deklarovaným plněním přijatým od společností INTERINVEST a SZD), resp. v bodech 51 – 67 (ve vztahu k deklarovanému plnění přijatému od společnosti Siringala) podrobně vyložil důvody, pro které k závěrům o neunesení důkazního břemene žalobkyní dospěl.
7. Žalovaný dále v bodech 68 – 73 Napadeného rozhodnutí vyložil důvody, pro které nepřisvědčil námitce, že na žalobkyni nebylo řádně přeneseno důkazní břemeno. Podle žalovaného nebylo povinností daňových orgánů prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnily tak, jak to tvrdí žalobkyně, či prokázat namísto ní, jak se uskutečnily. Aby

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

daňové orgány unesly své důkazní břemeno, byly povinny toliko prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Vyjádřením svých vážných a důvodných pochybností ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 15. 4. 2019, čj. 774256/19/2701-60561-60561-605251 (dále jen „**Výzva k prokázání skutečností**“), resp. v seznámení se skutečnostmi zjištěnými při dokazování v rámci odvolacího řízení dle § 115 odst. 2 daňového řádu (písemnost ze dne 6. 1. 2022, čj. 576/22/5300-22441-711776; dále jen „**Seznámení**“) daňové orgány unesly podle žalovaného své důkazní břemeno, které je tížilo dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Byla to tedy žalobkyně a nikoli daňové orgány, kdo své důkazní břemeno neunesl.

8. Žalovaný upozornil, že legitimním zdrojem pochybností potřebných pro přenos důkazního břemene o uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovým dokladem je rovněž nemožnost ověřit tyto skutečnosti u dodavatele, a to typicky za situace, kdy je dodavatel nekontaktní, nesoučinný, plnění nezahrnul do evidence apod. Skutečnost, že se uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaných na sporných daňových dokladech nepodařilo ověřit výsledkem jednání společností INTERINVEST a SZD, tak lze podle žalovaného ve spojení s dalšími zjištěními považovat za jednu z vážných a důvodných pochybností o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně.
9. Žalovaný dodal, že kromě absence reálného sídla či provozoven a absence webových stránek bylo zjištěno, že společnosti INTERINVEST a SZD nemají žádné zaměstnance, v registru plátců DPH neměly nahlášeny žádné bankovní účty ke zveřejnění a podpisy na předložených smlouvách, objednávkách a pokladních dokladech nekorespondují s podpisy jednatelů společností INTERINVEST a SZD uvedenými na listinách založených ve sbírce listin obchodního rejstříku, přičemž tyto skutečnosti ve svém souhrnu svědčí o rizikovosti těchto společností. Upozornil, že veškerá zjištění finančních orgánů je třeba posuzovat ve vzájemných souvislostech a nikoli izolovaně, jak činí žalobkyně. Vážné a důvodné pochybnosti přitom vyplývaly rovněž z obsahu žalobkyní předložených důkazních prostředků a celé řady dalších zjištění, na něž žalovaný odkázal.
10. Žalovaný dále v reakci na příslušnou odvolací námitku vysvětlil, že skutečnost, že společnosti INTERINVEST a SZD nebyly v předmětném zdaňovacím období označeny za nespolehlivého plátce, je irelevantní.
11. Ani tvrzení žalobkyně, že obchodní společnosti INTERINVEST a SZD mohly využívat služeb osob samostatně výdělečně činných či nelegálně pracující osoby, žalovaný z jím rozvedených důvodů nepovažoval za opodstatněné a způsobilé změnit meritorní závěry finančních orgánů. Žalobkyně podle žalovaného věrohodným způsobem nedoložila, jaké konkrétní osoby pro ni měly provádět fakturované práce. Nebylo lze ani ověřit, zda se jednalo např. o osoby samostatně výdělečně činné či osoby s „polskými vízy“, jak se snažila navodit žalobkyně. Současně nelze dle žalovaného ověřit vztah uvedených osob k obchodním společnostem INTERINVEST a SZD. Žalovaný nadto nepřehlédl, že plnění od společnosti INTERINVEST mělo sloužit výlučně k poskytování služeb odběrateli HAKY TRADE s.r.o., IČO: 63985756 (dále jen „**HAKY TRADE**“). K poskytování služeb tomuto odběrateli žalobkyně přitom měla podle žalovaného sloužit rovněž část přijatých plnění od obchodní společnosti SZD. Obchodní společnost HAKY TRADE přitom byla největším odběratelem společností INTERINVEST a SZD. Podle žalovaného je krajně nelogické, aby žalobkyně využívala zaměstnance údajně poskytnuté jeho dodavateli pro

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

poskytnutí zdanitelných plnění odběrateli HAKY TRADE, když sám tento odběratel využíval společnosti INTERINVEST a SZD jako své dodavatele. Žalobkyně nadto v předmětném zdaňovacím období měla osm vlastních zaměstnanců, kteří se mohli podílet na poskytování zdanitelných plnění jeho odběratelům; nijak nedoložila, že by tento počet zaměstnanců nebyl pro zajištění zakázek pro jeho odběratele dostatečný a že by bylo třeba využít služeb dodavatelů. Zjištění, že společnosti INTERINVEST a SZD neměly žádné zaměstnance, žalovaný ve spojení s výše uvedeným považoval za zásadní pochybnost o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně.

12. Žalovaný dále nepřisvědčil žalobkyni, zpochybňovala-li relevanci zjištění správce daně, že podpisy na žalobkyní předložených smlouvách, objednávkách a pokladních dokladech nekorespondují s podpisy jednatelů společností INTERINVEST a SZD uvedenými na listinách založených ve sbírce listin obchodního rejstříku. Zdůraznil, že pouhým laickým srovnáním těchto podpisů je přitom zřejmé, že jsou diametrálně odlišné od podpisů na žalobkyní předložených dokumentech. Ztotožnil se se závěrem správce daně, že existují pochybnosti o tom, zda žalobkyní předložené listiny byly podepsány jednatelem společností INTERINVEST a SZD, s tím, že nadto nelze pominout, že se u těchto údajných dodavatelů nepodařilo ověřit jejich spolupráci s žalobkyní, ani vyslechnout jejich jednatele, kteří měli údajně žalobkyní předložené listiny podepsat. Ve spojení s dalšími zjištěními tedy lze dle žalovaného nesrovnalosti v podpisech považovat za jednu z vážných a důvodných pochybností o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně.
13. Pod body 74 – 76 Napadeného rozhodnutí žalovaný podrobně vyložil důvody, pro které se neztotožnil s námitkami poukazujícími na to, že existence plnění na vstupu byla prokázána existencí zdanitelných plnění na výstupu, která by s ohledem na své nedostatečné zdroje pracovních sil nebyla žalobkyně schopna realizovat svými zaměstnanci. Žalovaný zdůraznil, že předmětem sporu byla pouze otázka, v jakém konkrétním předmětu a rozsahu se zde řešená plnění uskutečnila, a v případě plnění, která měla žalobkyně přijmout od obchodních společností INTERINVEST a SZD, rovněž otázka, zda žalobkyně předmětná plnění přijala právě od těchto společností deklarovaných na sporných daňových dokladech jako dodavatel. Žalobkyně přitom v průběhu kontroly ani odvolacího řízení neunesla své důkazní břemeno a tyto skutečnosti neprokázala. Ačkoli fakticita plnění nebyla podle žalovaného zpochybňována, nelze se dle žalovaného ztotožnit s argumentací žalobkyně, že bez přijatých zdanitelných plnění od společností INTERINVEST, SZD a Siringala by vůbec nemohla realizovat plnění pro své odběratele. K tomu žalovaný reprodukoval své dříve vyslovené závěry. Uvedl, že provedené svědecké výpovědi byly značně nekonkrétní (svědci nebyli schopni uvést bližší detaily spolupráce se společnostmi INTERINVEST a SZD, přičemž o obchodní společnosti Siringala nevěděli vůbec nic) a nevěrohodné (rozpor s dalšími důkazy a zjištěními), v důsledku čehož je nebylo možné osvědčit jako důkaz. Žalovaný proto nepřisvědčil žalobkyni, že svědecké výpovědi M. P., V. S. a V. M. byly jednoznačným a nezpochybnitelným důkazem o oprávněnosti nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od obchodních společností INTERINVEST, SZD a Siringala. Rovněž vyložil důvody, pro které jako důkaz neosvědčil ani výpověď svědka O. T.
14. Závěrem žalovaný v bodech 77 – 82 Napadeného rozhodnutí odmítl námitky, v nichž žalobkyně poukazovala na to, že závěr o neprokázání osoby deklarovaného dodavatele je

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

do doby, než Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“) rozhodne o předběžné otázce ve věci C-154/20 *Kemwater ProChemie*, předčasny. Žalovaný v tomto směru sumarizoval judikatorní závěry Nejvyššího správního soudu k dané otázce a poukázal na argumentaci uvedenou v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020, čj. 1 Afs 334/2017- 54, jímž sice byly předloženy SDEU předběžné otázky, avšak je z něho dle žalovaného zřejmé, že rozšířený senát považoval dosavadní rozhodovací praxi kasačního soudu za správnou. Žalovaný měl za zřejmé, že dle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu lze odepřít nárok na odpočet daně z důvodu neprokázání přijetí zdanitelného plnění od osoby deklarované na daňovém dokladu jako dodavatel. Správce daně tak podle něho nijak nepochybil, když žalobkyni odepřel nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společností INTERINVEST a SZD z důvodu neprokázání, že předmětná plnění uskutečnily právě tyto společnosti uvedené na sporných daňových dokladech. Žalovaný nadto na základě dokazování provedeného v odvolacím řízení dospěl k závěru, že žalobkyně v případě těchto plnění neprokázala nejen deklarovaného dodavatele, ale ani to, v jakém konkrétním předmětu a rozsahu tato plnění přijala. Co se týče přijatého zdanitelného plnění od společnosti Siringala, žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně prokázala přijetí tohoto plnění právě od společnosti Siringala deklarované na dokladu, avšak rovněž v případě tohoto plnění dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, v jakém konkrétním předmětu a rozsahu toto plnění přijala. Předmětem sporu tedy není podle žalovaného jen neprokázání deklarovaných dodavatelů, ale rovněž neprokázání konkrétního předmětu a rozsahu plnění. Posuzovaný případ se tedy podle žalovaného liší od případu řešeného v rozšířeném senátu Nejvyššího správního soudu, neboť finančním orgánům nevznikly vážné a důvodné pochybnosti pouze o osobách dodavatelů předmětných plnění, nýbrž rovněž také o předmětu a rozsahu plnění.

15. Žalovaný dodal, že je mu známo rovněž recentní usnesení SDEU ve věci *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673 (dále jen „*Vikingo*“), v němž SDEU uvedl, že v zásadě nelze odepřít nárok na odpočet daně osobě povinné k dani v případě, pokud daňové doklady nelze považovat za věrohodné z důvodu, že vystavitel těchto dokladů (tj. dodavatel plnění) nedisponoval potřebnými zdroji k uskutečnění plnění a ve skutečnosti bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani, jejíž totožnost nebyla určena. Žalovaný měl však za to, že posuzovaný případ se od případu řešeného ve věci *Vikingo* liší, neboť žalovanému nevznikly vážné a důvodné pochybnosti pouze o osobách dodavatelů předmětných plnění, nýbrž rovněž také o předmětu a rozsahu plnění. V takovém případě tudíž výše uvedené závěry nelze podle žalovaného aplikovat. Uvedené rozlišení situací (tj. jsou-li důvodné pochybnosti o více skutečnostech, než jen o dodavateli plnění) přitom podle žalovaného reflektuje i jím odkazovaná tuzemská judikatura.
16. Závěrem žalovaný uvádí, že SDEU dne 9. 12. 2021 již rozhodl ve věci *Kemwater ProChemie*, C-154/20, EU:C:2021:989 (dále jen „*Kemwater ProChemie*“) přičemž i SDEU považuje otázku poskytnutí plnění osobou deklarovanou na daňovém dokladu jako dodavatel za relevantní. Nadto však je dle žalovaného ve zde řešeném případě předmětem sporu rovněž (v případě plnění od obchodní společnosti Siringala výlučně) předmět a rozsah plnění.

III. Žaloba

17. Žalobkyně ve stručné žalobě uplatnila celkem 3 žalobní body.
18. Pod **prvním žalobním bodem** žalobkyně nesouhlasila se závěrem žalovaného o absolutní absenci důkazů, jež by prokazovaly existenci přijatých zdanitelných plnění poskytnutých žalobkyni subdodavatelem. Připustila, že žalovaný ke zpochybnění existence přijatých zdanitelných plnění využívá řadu reálných skutečností, z nichž dovozuje důvodnost svých pochybností. I při odhlédnutí od irelevantních pochybností (neexistenci internetové reklamy nebo existenci virtuálního sídla subdodavatele) jsou zde podle žalobkyně pochybnosti plynoucí např. z úhrad cash nebo plateb na nezveřejněné účty, či nedostatek vnitřní evidence osvědčující, že k přijetí zdanitelných plnění došlo. Žalobkyně připustila rovněž to, že nedisponuje masivní administrativní podporou s výjimkou plnění zákonných povinností ve věci účetní evidence. Přesto dle jejího přesvědčení existují důkazy, které nelze zpochybnit, jestliže je jich použito k průkazu přijatých zdanitelných plnění. Těmito důkazy podle žalobkyně výpovědi manažerů slyšených v rámci daňové kontroly (M. P., V. M. a V. S.). Žalobkyně přitom namítala, že interpretace obsahu těchto výpovědí žalovaným je v mnohém nesprávná.
19. Žalovaný se dle žalobkyně snaží znevěrohodnit výpovědi manažerů například tvrzeními, že manažeři „*nebyli (...) schopni uvést, které osoby měly práce fakturované těmito obchodními společnostmi provádět.*“ Žalobkyně namítla, že požadavek, aby manažeři žalobkyně znali jmenovitě personální zdroje poskytovatele zdanitelného plnění (subdodavatele), je absurdní. Za objednanou činnost nenesou vůči žalobkyni přímou odpovědnost zaměstnanci subdodavatele, nýbrž samotná (právnícká) osoba subdodavatele, který své zaměstnance při výkonu práce na zakázce pro žalobkyni organizuje, řídí a kontroluje.
20. Žalovaný rovněž při hodnocení výsledku slyšení těchto osob nevzal podle žalobkyně v úvahu organizačně-právní systém, v němž žalobkyně působila spolu s dalšími obchodními korporacemi, jež byly ze strany správce daně ve stejném období rovněž předmětem totožné kontroly [společnosti HAKY TRADE a Koim Projekt s.r.o., IČO: 26149362 (dále jen „**Koim**“)]. Žalobkyně se jmenovanými společnostmi včetně jedné další uzavřela dne 1. 9. 2016 dle ustanovení § 2716 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**občanský zákoník**“), smlouvu, jíž založily společnost za účelem společné činnosti (dále jen „**Společnost**“). Společná činnost podle žalobkyně mimo jiné zahrnovala i management zakázek upravených směrnicí Společnosti vydanou dne 3. 10. 2016 pod názvem „Rozdělení zákaznického portfolia společníků podle stanovených manažerských míst“. Rozdělení zakázek bylo provedeno s ohledem na místo jejich realizace tak, aby se mohl jednotlivý manažer zaměřit v jednom teritoriálním okruhu na zakázky, byť jejími smluvními dodavateli byli různí společníci založené Společnosti (jinak řečeno, manažer řídil z důvodů racionalizace zakázky, k jejichž realizaci byli zavázáni různí společníci).
21. Žalobkyně v této souvislosti rovněž namítala, že jelikož výslechy manažerů probíhaly v rámci prováděné daňové kontroly v jeden kalendářní den, ovšem za každý z kontrolovaných daňových subjektů (HAKY TRADE, Koim a žalobkyně) zvlášť, nepochybně se mohlo stát, že např. manažer V. S. ve výpovědi prohlásil, že „*se obchodní společnosti INTERINVEST a SZD měly podílet rovněž na zakázkách pro odběratele odvolatele*

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

ISS Facility, HOPI, MADETA, BILLA“, ačkoli skutečnost byla jiná. Jednak se manažer mohl podle žalobkyně v rozvrhu zakázek z hlediska určení jejich dodavatele ve výpovědi zmýlit. Manažer může podle žalobkyně dodavatele upozadit z důvodu, že je pro něj důležitější zakázku provést řádně a včas. Ke stavu, kdy protokol uváděl mylné údaje, mohlo též podle žalobkyně dojít vlivem technické „racionalizace“, kdy uvedený manažer S. (nevyjímaje manažery další) souhlasil s tím, že z důvodu totožnosti pracovních postupů u všech společníků Společnosti lze obsah jeho výpovědi zkopírovat z protokolu sepsovaného u jednoho kontrolovaného daňového subjektu do protokolu jiného daňového subjektu.

22. Pod **druhým žalobním bodem** žalobkyně nesouhlasila se závěry žalovaného, že je „*krajně nelogické, aby odvolatel využíval své dodavatele pro poskytnutí zdanitelných plnění odběrateli HAKY TRADE, když je sám tento odběratel využíval jako své dodavatele*“. Takovýto závěr plyne podle žalobkyně z neznalosti pracovních postupů, v rámci nichž se provozní činnost (nejen) žalobkyně dělí na práce veskrze pomocné, nekvalifikované a na práce vyžadující od zaměstnanců jisté znalosti (znalost jazyka, schopnost rozumět popisům na etiketách, znalost charakteru zboží včetně údajů o trvanlivosti, schopnost kompletace zboží apod.). Osoby konající práci vyžadující uvedené znalosti (odbornost) obstarávají podle žalobkyně logistické operace typu „FEFO“ („first expired – first out“) na rozdíl od operací „FIFO“ („first in-first out“). Jestliže se tedy žalovaný pozastavuje nad (ne)logikou postupu, kdy žalobkyně využívala subdodavatele k plnění pro HAKY TRADE, přičemž totožní subdodavatelé žalobkyně byli přímými dodavateli HAKY TRADE, k tomu dle žalobkyně pravidelně dochází ve chvíli, kdy zaměstnanci žalobkyně plánovaní pro výkon nekvalifikované, pomocné práce musí (zde na základě objednávky HAKY TRADE) zajišťovat zmiňované odborné činnosti, v důsledku čehož se u žalobkyně projeví deficit ve stavu pracovníků na nekvalifikované práce. Tento deficit proto pokrývá žalobkyně subdodávkami, s jejichž pomocí požadavky HAKY TRADE splní. Na tom nic nemění skutečnost, že subdodavatel pokrývající uvedený deficit žalobkyně je přímým dodavatelem HAKY TRADE (z hlediska managementu operací není dle žalobkyně objektivně možné, aby např. HAKY TRADE zmíněný deficit žalobkyně vyřešila/nahradila/ tak, že si práce, k nimž je původně zavázána žalobkyně, objedná přímo u subdodavatele.
23. Pod **třetím žalobním bodem** žalobkyně brojila proti pochybnostem žalovaného, zdali byl žalobkyni pro plnění jejích závazků vůbec subdodavatel zapotřebí. Žalobkyně v kontrolovaném období disponovala pouze 8 zaměstnanci, a to v období listopadu, tedy v předvánoční sezoně, kdy prudce narůstá spotřebitelská poptávka po zboží dodávaném z velkoobchodních skladů, a tedy se expedice zboží markantně zvyšuje. Jestliže vykazala žalobkyně vedle počtu svých zaměstnanců rovněž realizovaný objem tržeb (reflektujících přímo úměrně objem zboží, na jehož dodávkách se žalobkyně podílela), stačí dle žalobkyně prostá úvaha, aby bylo lze dojít k závěru, že bez pomoci jiné osoby (§ 1935 občanského zákoníku) by objednané plnění žalobkyně nezvládla.

IV. Vyjádření žalovaného

24. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 1. 6. 2022 rekapituloval průběh daňového řízení a reprodukoval obsah žalobních námitek žalobkyně, aby následně na str. 3 – 10 setrval ve svých závěrech ohledně zákonnosti Napadeného rozhodnutí a na v něm uvedené argumentaci, na kterou rovněž odkázal.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

25. K námitkám vzneseným pod **prvním žalobním bodem** žalovaný konstatoval, že daňové řízení je založeno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnosti daň přiznat, tj. nese břemeno tvrzení, ale následně i povinnost své tvrzení prokázat, tedy břemeno důkazní, přičemž primární důkazní břemeno předložením daňových dokladů a jiných povinných evidencí žalobkyně unesla. V dané věci však správci daně vznikly vážné a důvodné pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH, které vyjádřil ve Výzvě k prokázání skutečností. Správce daně tak dle názoru žalovaného unesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a důkazní břemeno přešlo na žalobkyni.
26. K dílčí námitce ohledně absence internetové reklamy a existence virtuálního sídla žalovaný zdůraznil, že tyto pochybnosti nebyly stěžejním důkazním prostředkem, nýbrž dotvořily obraz o charakteru dodavatele jakožto obchodní společnosti. Tyto skutečnosti je třeba vykládat v kontextu dalších okolností identifikovaných u společností INTERINVEST a SZD (tj. např. častá změna jednatele, nevidování provozovny v živnostenském rejstříku, absence registrace k dani z příjmu fyzických osob vybíraných srážkou apod.). Co se týče úhrad v hotovosti, žalovaný předně odkázal na odůvodnění Napadeného rozhodnutí, přičemž shrnul, že dle smluv se společnostmi INTERINVEST s SZD mohlo docházet k úhradě přijatých zdanitelných plnění jak ve formě hotovostní, tak bezhotovostní; daňové doklady vystavené jménem společnosti SZD přitom explicitně deklarovaly bezhotovostní formu úhrady, avšak dle žalobkyni předložených důkazních prostředků mělo docházet k úhradě daňových dokladů výlučně ve formě hotovostní. Výdajové pokladní doklady nadto dle žalovaného vykazují několik nesrovnalostí. Ohledně plateb na nezveřejněné účty žalovaný uvedl, že platby žalobkyně na nezveřejněné účty společností INTERINVEST, SZD a Siringala nikdy žalobkyni k tíži kladeny nebyly.
27. K absenci vedení „evidence“, která by prokázala uskutečnění přijetí zdanitelných plnění, žalovaný doplnil, že je zcela na žalobkyni, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobila tak, aby byla schopna unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání. Poukázal, že je to žalobkyně, kdo je odpovědný za unesení důkazního břemene ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet DPH. Dle žalovaného žalobkyně rezignovala na opatření si jakýchkoli důkazních prostředků stran faktického průběhu provedení sporných plnění.
28. Žalovaný se dále neztotožnil s názorem žalobkyně, že důkazy v podobě svědeckých výpovědí manažerů M. P., V. M. a V. S. jsou způsobilé prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný shrnul skutečnosti zjištěné z výpovědí předmětných osob a uzavřel, že svědecké výpovědi nepotvrdily tvrzení žalobkyně o deklarovaných plněních. Žalovaný poukázal na zjištění, že ani jedna ze společností INTERINVEST a SZD neměla v předmětném období žádné zaměstnance. Pan O. P., tj. osoba, který měla dle svědků jednat za společnost SZD, nebyl schopen během svědecké výpovědi uvést žádné konkrétní informace o této společnosti. Svědecké výpovědi dle názoru žalovaného nepotvrdily tvrzení žalobkyně o deklarovaných plněních.
29. K dílčí námitce žalobkyně, že se žalovaný snaží znevěrohodnit výpovědi manažerů dodavatelů (tj. M. P., V. M. a V. S.), neboť požadavek, aby tito znali jmenovitě personální zdroje, je absurdní, žalovaný uvedl, že ač se jednotliví svědci jako „manažeri“ představili, zároveň uvedli, že zajišťovali personální zdroje potřebné k realizaci zakázek. Svědci nejenže

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

měli tyto pracovníky „zajišťovat“ prostřednictvím objednávek, ale rovněž se podíleli na kontrole jejich práce. Dle žalovaného je tak vysoce nepravděpodobné, aby ani jeden ze svědků nepřišel do kontaktu byť s jediným „objednaným“ zaměstnancem. Pokud pak žalobkyně namítá, že žalovaný nevzal v úvahu ostatní obchodní korporace, které působily společně s žalobkyní a u kterých docházelo ke kontrole ze strany správce daně za stejné zdaňovací období, přičemž toto mohlo vést k nepřesnostem ve výpovědi svědků, žalovaný uvedl, že žalobkyně nebyly v rámci protokolů o výsledcích uplatněny žádné výhrady, přičemž nebylo ani jinak zřejmé, že by svědci byli zmatení a nevěděli, v jaké věci vypovídají. Žalovaný s odkazem na rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu vyjádřil přesvědčení, že svědecké výpovědi byly vyhodnoceny správně jako nevěrohodné. Zopakoval, že důkazní břemeno tížilo žalobkyni a bylo na ní, aby prokázala svá tvrzení, čehož se žalobkyně snažila dosáhnout především předmětnými výpověďmi, které však byly shledány jako nevěrohodné.

30. K námitkám vzneseným pod **druhým žalobním bodem** žalovaný poukázal na bod 33 Napadeného rozhodnutí a předeslal, že se s obdobně formulovanou námitkou žalobkyně již vypořádal. Zdůraznil, že žalobkyně neprokázala, v jakém konkrétním předmětu a rozsahu se přijatá zdanitelná plnění uskutečnila; předložené doklady neuváděly specifikaci konkrétních činností. Shrnul, že žalobkyně sice tvrdí, že na výkon těchto nespecifikovaných odborných činností bylo zapotřebí kvalifikovaných zaměstnanců, kteří byli vyhrazeni na nekvalifikovanou práci, ale tato tvrzení žalobkyně nijak nedoložila. Žalovaný setrval na svém závěru, že je nelogický postup žalobkyně, kdy využívá své dodavatele pro poskytnutí zdanitelných plnění společnosti HAKY TRADE, ač je sama tato společnost v jiných případech využívala jako své dodavatele.
31. K námitce vznesené pod **třetím žalobním bodem** žalovaný konstatoval, že žalobkyně svou potřebu subdodavatele odůvodňuje navýšením poptávky po jejich službách v předvánočním čase, přičemž jako stěžejní důkaz uvedla objem tržeb, což s ohledem na personální zázemí mělo ústít v nutnost zajistit pracovní sílu skrze dodavatele. Žalovaný poukázal, že sama žalobkyně zdůrazňovala, že vykonává řadu různých činností, od jejichž míry odbornosti se dle žalovaného pochopitelně odvíjí i související úhrady za jejich poskytnutí. Navýšení tržeb tak dle žalovaného nemusí značit vyšší objem práce, ale může být zapříčiněno vyšší odborností provedených prací. Při stejném personálním základu tak mohou tržby dosahovat různé výše. Žalovaný opětovně připomněl, že z žalobkyní předložených dokladů nicméně není zřejmé, o jaké činnosti se jednalo, a nelze ani posoudit míru jejich odbornosti a s tím související finanční plnění.
32. Závěrem pak žalovaný doplnil, že si je vědom aktuální judikatury – rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* a rovněž navazujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu. S ohledem na tyto pak poukázal, že předmětem sporu v projednávané věci není pouze prokázání deklarovaných dodavatelů, ale u společnosti Siringala též výlučně prokázání konkrétního rozsahu a předmětu. Žalovaný dodal, že žalobkyně po celou dobu daňového řízení neoznačila u plnění přijatých od společností INTERINVEST a SZD žádné jiné dodavatele, kteří by jí předmětné zdanitelné plnění dodali; z daňového řízení a provedeného dokazování přitom vůbec (natož s jistotou) nevyplývalo, kdo byl skutečným dodavatelem plnění pro žalobkyni tak, aby správce daně mohl ověřit, že se jednalo o plátce DPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

33. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Nejistil přitom jiné vady, k nimž byl povinen přihlídnout z moci úřední. O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť s tím účastníci souhlasili – souhlas žalobkyně s takovým postupem byl v souladu s větou druhou téhož ustanovení presumován; uvedenému postupu pak nebránily ani důkazní návrhy vznesené žalobkyní, neboť v souladu s rozhodovací praxí soudů platí, že takový návrh nelze považovat za nesouhlas s rozhodnutím bez jednání ve smyslu předmětného ustanovení (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2016, čj. 7 As 93/2014 - 48, publ. pod č. 3380/2016 Sb. NSS). Žalobkyně navrhla provedení dokazování výsledkem svědků V. S., M. P. a V. M. a rovněž k podané žalobě připojila dva dokumenty (smlouvu ze dne 1. 9. 2016, kterou se společnosti HAKY TRADE, Koim Projekt, žalobkyně a FORBEST GLOBAL s.r.o., IČO: 61856355 zavázaly sdružit jako společníci za společným účelem činnosti, čímž vznikla dle § 2716 odst. 1 občanského zákoníku společnost, a dále dokument nazvaný Rozdělení zákaznického portfolia společníků podle stanovených manažerských míst ze dne 3. 10. 2016).
34. Předně, soud k nařízení jednání nepřistoupil za účelem provedení listinných dokumentů k důkazu, neboť předmětná smlouva již je součástí správního spisu (kterým se dle ustálené rozhodovací praxe nedokazuje – soud z něj vychází), přičemž provedení dokazování dokumentem „Rozdělení zákaznického portfolia“ soud shledal nadbytečným, neboť by provedení tohoto důkazu nebylo způsobilé na meritorních závěrech soudu ničeho změnit. Žalobkyně konkrétně nespecifikovala, jaké skutečnosti by měly být navrženým důkazem prokázány; existence předmětné společnosti, stejně jako dělení zakázek mezi jednotlivé svědky finančními orgány přitom sporováno nebylo. K nařízení jednání pak soud nepřistoupil ani s ohledem na důkazní návrh spočívající v opakovaném výsledku výše uvedených svědků, neboť jejich provedení shledal soud s ohledem na níže podrobně rozvedené důvody (srov. odst. 99 tohoto rozsudku) rovněž nadbytečným.
35. V návaznosti na dříve uvedená stanoviska stran soud úvodem stručně shrnuje, že mezi účastníky je sporným, zda finanční orgány postupovaly v souladu se zákonem, pokud odepřely žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění od tří dodavatelů zachycených na konkrétně označených daňových dokladech. Finanční orgány přitom postavily svá rozhodnutí na závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro odpočet daně u předmětných zdanitelných plnění daně dle § 72 a § 73 ZDPH, neboť (ve vztahu k deklarovaným plněním přijatým od společností INTERINVEST a SZD) neprokázala, že přijala sporná plnění právě od deklarovaných dodavatelů, ani v jakém konkrétním předmětu a rozsahu tato plnění přijala, resp. že (ve vztahu k deklarovanému plnění přijatému od společnosti Siringala) neprokázala, v jakém konkrétním předmětu a rozsahu tato plnění přijala.

36. Městský soud v Praze v tomto směru připomíná, že podle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu a SDEU týkající se vzniku a uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je nutné nejprve ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl.
37. Správní soudy v minulosti opakovaně poukázaly na to, že SDEU v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Princip, na kterém je daň z přidané hodnoty vystavěna, v podobě zásady daňové neutrality pak vyžaduje, aby byl odpočet daně z přidané hodnoty přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (blíže rozsudky SDEU ve věci *Ecotrade*, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267 bod 63; *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, body 42 a 43, jakož i *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 38; *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, bod 62; či *Salomie a Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, body 58 a 59).
38. SDEU v bodě 28 rozsudku ve věci *Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord*, C-518/14, EU:C:2016:691 (dále jen „*Senatex*“), vymezil hmotněprávní podmínky jako podmínky uvedené v čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „*Směrnice*“), která nahradila tzv. šestou směrnici (Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně). Článek 168 písm. a) Směrnice přitom stanoví: „*Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky: a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani*“. Výklad tohoto ustanovení poskytl SDEU již vícekrát, vždy se stejným výsledkem. SDEU v rozsudku ve věci *Senatex* zdůraznil, že „[p]roto, aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedené směrnice a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, *PPUH Stebcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura)“. Obdobně se SDEU vyslovil i v rozsudcích ve věci *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 52; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26; *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 29; *Barlis 06*, bod 40; či usnesení ve věci *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 27.
39. Z ustálené judikatury SDEU tedy vyplývá, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty náleží i to, že zboží musí být dodáno či služba poskytnuta osobou povinnou k dani. V případě, že jsou uvedené hmotněprávní podmínky splněny, nelze v zásadě odmítnout přiznání uplatněného nároku na odpočet. Nelze tak činit na základě ukládání dalších podmínek daňovým subjektům nebo přísném trvání na splnění formálních předpokladů pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu (viz rozsudky ve věci *Dankowski*, C-438/09, EU:C:210:818, bod 36, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 25, a *PPUH Stebcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 40).
40. Městský soud v Praze podotýká, že SDEU nechává na soudech členských států, aby provedly v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva celkové posouzení všech

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

skutečností a skutkových okolností a aby na základě tohoto posouzení zhodnotily, zda bylo opravdu uskutečněno dodání zboží nebo služby, kterým je nárok na odpočet odůvodňován (srov. rozsudky SDEU ve věci *Bonik EOOD*, C-285/11, EU:C:2012:774 a ve věci *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547).

41. Podle českého práva nese důkazní břemeno ohledně prokázání splnění hmotněprávních podmínek daňový subjekt. Stejně závěry přitom vyplývají i z převažující judikatury SDEU rekapitulované např. v bodě 22 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020, čj. 1 Afs 334/2017 - 54.
42. Je třeba alespoň stručně připomenout, že judikatorní praxe správních soudů v minulosti opakovaně potvrdila, že z logiky § 72 a 73 ZDPH vyplývá, že odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu může plátce uplatnit při splnění dvou základních podmínek, a to pokud (i) od jiného plátce přijal zdanitelné plnění, které současně (ii) v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
43. Jak k otázce rozložení důkazního břemene v případě pochybností o tom, že k deklarovaným plněním došlo právě tak, jak o nich bylo účtováno, shrnul nedávno např. devátý senát kasačního soudu v rozsudku ze dne 5. 5. 2022, čj. 9 Afs 295/2020 - 57 (s poukazem na závěry vyslovené v dřívějších rozsudcích ze dne 12. 9. 2013, čj. 9 Afs 12/2013 - 30, ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010 - 117 či ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS), daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Je tedy třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. 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 jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti. 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.
44. K prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty soud pro větší stručnost odkazuje např. na závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007 - 84, ze dne 13. 8. 2008, čj. 9 Afs 204/2007 - 72, ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71, a ze dne 25. 5. 2016, čj. 1 Afs 96/2016 - 28, či novějších rozsudcích téhož soudu ze dne 26. 9. 2019, čj. 9 Afs 306/2017 - 139, a ze dne 18. 5. 2020, čj. 5 Afs 192/2019 - 29, nebo rozhodnutích Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 či ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07).

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

45. Výše bylo vyloženo, že podle SDEU i Nejvyššího správního soudu je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně skutečnost, že přijaté zdanitelné plnění musí být poskytnuto osobou povinnou k dani. V rozhodovací praxi soudů se přitom stala spornou otázka, zda lze odeprít nárok na odpočet DPH proto, že nebylo daňovým subjektem prokázáno poskytnutí plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu. Její nedávné vyřešení rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu po rozhodnutí *Kemwater ProChemie* je přitom v dále naznačených mezích relevantní i v kontextu nyní posuzované věci.
46. Soud totiž nemohl přehlédnout, že i v nyní posuzované věci žalovaný postavil své závěry ve vztahu k části zpochybněných plnění, totiž ve vztahu k deklarovaným plněním přijatým od společností INTERINVEST a SZD, rovněž na tom, že žalobkyně neprokázala, že přijala sporná plnění právě od konkrétních deklarovaných dodavatelů.
47. Jak se podává z odůvodnění Napadeného rozhodnutí, žalovaný zjevně vycházel v předmětné věci z názoru, že nárok na odpočet DPH nelze uznat, pokud daňový subjekt nevyvrátí důvodné pochybnosti správce daně o tom, zda byly dodavateli plnění právě subjekty označené za dodavatele na předložených daňových dokladech. Tento právní názor vycházel z dlouhodobé, výše připomenuté judikatury Nejvyššího správního soudu, podle níž platí, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet DPH je prokázání, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce DPH (viz například rozsudky ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63, ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 246/2016 - 33, či ze dne 20. 7. 2017, čj. 1 Afs 10/2017 - 39). Například v rozsudku ze dne 21. 5. 2015, čj. 9 Afs 181/2014 - 34, kasační soud k identifikaci dodavatele zboží či poskytovatele služeb konstatoval, že „[d]aňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo ono plnění poskytl. Tento ‚poskytovatel‘ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu.“ Tato judikatura však byla zpochybněna rozsudkem čtvrtého senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017 - 78, ve věci *Stavitelství Melichar* (dále jen „*Stavitelství Melichar*“).
48. Jak shrnul Nejvyšší správní soud v připomínaném recentním rozsudku ze dne 5. 5. 2022, čj. 9 Afs 295/2020 - 57, první senát kasačního soudu ve snaze tuto judikaturu sjednotit předložil v řízení vedeném pod sp. zn. 1 Afs 334/2017 rozšířenému senátu k zodpovězení následující otázky: „Je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo vědět měla a mohla?“
49. Rozšířený senát ohledně výše uvedené otázky předložil dvě předběžné otázky SDEU. Na ně SDEU odpověděl v rozsudku *Kemwater ProChemie*, ve kterém konstatoval: „*Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [Směrnice] musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepráno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět*

měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.“

50. V bodech 40 a 41 svého rozsudku doplnil: „*Odepření nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že tato osoba povinná k dani neprokázala postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoli ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality a s judikaturou připomenutou v bodech 26 až 30 tohoto rozsudku. Proto na rozdíl od toho, co uvádí předkládající soud, nelze po osobě povinné k dani vždy požadovat, aby za účelem uplatnění tohoto nároku prokázala – nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován – že je tento dodavatel v postavení osoby povinné k dani.*

Z toho vyplývá, že nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován, musí být uplatnění nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani odepřeno, pokud s ohledem na skutkové okolnosti a navzdory informacím, jež tato osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl tento dodavatel postavení osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 44).“

51. SDEU tedy připustil, že za určitých podmínek nemusí být dodavatel plnění jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Jinak řečeno, zatímco dosavadní většinová judikatura NSS trvala na tom, že identita dodavatele musí být postavena zcela na jisto, rozsudek SDEU *Kemwater ProChemie* vedle této základní možnosti připustil i možnost, že se prokáže pouze to, že dodavatel byl plátce DPH. Upřesnil také rozložení důkazního břemene k této otázce, a to tak, že důkazní povinnost prokázat, že dodavatel je plátcem DPH, leží na daňovém subjektu. Relativně úzkou výjimku SDEU stanovil pouze pro situaci, kdy by správce daně sám měl údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH. Šlo by typicky o situaci, kdy by již z informací dostupných správci daně z úřední činnosti bylo zřejmé, že dodavatel byl plátcem DPH.

52. Rozšířený senát následně rozhodl rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017 - 208, v němž vyslovil následující právní závěr: „*Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.“* Shledal, že rozsudkem SDEU *Kemwater ProChemie* byly dosavadní závěry judikatury Nejvyššího správního soudu buď popřeny (rozsudek *Stavitelství Melichar*), nebo významně doplněny (zbývající judikatura, jež trvala na tom, že identita dodavatele musí být postavena zcela najisto; viz její příkladný výčet v bodě 12 rozsudku rozšířeného senátu). Rozsudek *Stavitelství Melichar pak* šel odlišnou cestou, než kterou se vydal nakonec SDEU. Podle rozsudku *Stavitelství Melichar* nebyla otázka prokazování

toho, zda dodavatel byl plátcem DPH, nebo nikoliv, podstatná pro posouzení věci, neboť neznámá identita dodavatele by mohla hrát roli až v případě shledání podvodu na DPH. SDEU však potvrdil, že prokázání splnění hmotněprávních podmínek a prokázání podvodu na DPH jsou odlišné otázky (viz bod 33 rozsudku rozšířeného senátu).

53. Právě citovaný právní názor SDEU a rozšířeného senátu je přitom významně relevantní i pro nyní posuzovanou věc. Jak bylo uvedeno výše, finanční orgány se totiž při svém rozhodování, v souladu s tehdejší judikaturou, zaměřily na posouzení otázky, zda dodavateli žalobkyně ve vztahu k uvedeným okruhům zdanitelných plnění byly právě ony dva subjekty, které byly jako dodavatelé označeny v předložených daňových dokladech, a mj. i vzhledem k tomu, že žalobkyně nevyvrátila důvodné pochybnosti o této otázce, nárok na odpočet jí nebyl ve vztahu k deklarovaným plněním přijatým od společností INTERINVEST a SZD uznán. Jak však upozornil devátý senát v připomínaném recentním rozhodnutí, pohledem judikatury ve věci *Kemwater ProChemie* je třeba se při nejasné identitě dodavatelů zaměřit na otázku, zda ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH tito dodavatelé nutně měli. Důkazní břemeno k jejímu prokázání by přitom leželo primárně na žalobkyni, která by mohla prokazovat i to, že její dodavatelé měli postavení plátců DPH, přestože se jí nepodařilo podle žalovaného prokázat, že šlo o konkrétní dva subjekty uvedené v daňových dokladech.
54. Pro úplnost lze připomenout, že SDEU v dalším žalovaným připomínaném recentním rozhodnutí *Vikingo* konstatoval, že, „*správce daně obecně nemůže vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalosti či úniku u plnění na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady (rozsudek ze dne 21. června 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 61).*“ Pouze na základě skutečnosti, že určité zdanitelné plnění neposkytl dodavatel daňového subjektu, a to zejména proto, že neměl k dispozici potřebné materiální či lidské zdroje, tak nelze učinit závěr, že k předmětnému zdanitelnému plnění nedošlo, jelikož tato skutečnost může být důsledkem pouhého využití subdodavatelů. Z takového důvodu nelze bez dalšího odeprít nárok na odpočet daně (v tomto smyslu viz rozsudky ve věci *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, a ve věci *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69). Právě citované závěry SDEU je zároveň třeba chápat v souvislosti s podrobnějším vysvětlením obsaženým ve výše citovaném rozhodnutí *Kemwater ProChemie*, resp. výše citovaného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, jejichž závěry jsou pro nyní posuzovanou věc rozhodující (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2022, čj. 4 Afs 89/2021 - 74).
55. Městský soud v Praze si byl vědom toho, že Nejvyšší správní soud v návaznosti na právě připomenuté závěry rozšířeného senátu vycházející ze závěrů SDEU ruší rozsudky krajských soudů a jimi přezkoumávaná rozhodnutí žalovaného v případech, kdy byla rozhodnutí finančních orgánů založena na v popsáných směrech překonaných judikatorních závěrech. Dovojuje, že s ohledem na výše popsáný vývoj judikatury daňové subjekty i finanční orgány jen těžko mohly předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání

konkrétního dodavatele může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl dodavatel postavení plátce DPH. Přitom zdůrazňuje, že ačkoliv důkazní břemeno v tomto směru tíží primárně daňový subjekt, ten v rozhodné době nevěděl, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem; stejně tak si finanční orgány nebyly v rozhodné době dle kasačního soudu vědomy, že mají také posuzovat, zda v tomto směru daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které mají samy k dispozici. Nejvyšší správní soud poukazuje ve své nedávné rozhodovací praxi na to, že v důsledku této nové judikatury se klíčovým stává prokázání, zda byla daňovému subjektu plnění dodána plátcem DPH, i kdyby to nebyl dodavatel jednoznačně identifikovaný, přičemž právě tímto směrem a k této otázce je namísto zaměřit další dokazování (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2022, čj. 9 Afs 91/2019 - 39; obdobně srov. připomínaný rozsudek ze dne 5. 5. 2022, čj. 9 Afs 295/2020 - 57).

56. V nyní posuzovaném případě je však situace poněkud odlišná, neboť meritorní závěry žalovaného nebyly založeny v souladu s dříve uvedeným pouze na tom, že žalobkyně neprokázala přijetí předmětných plnění od konkrétních deklarovaných dodavatelů uvedených na sporných daňových dokladech, ale rovněž (ve vztahu k deklarovanému plnění přijatému od společnosti Siringala výlučně) ani to, v jakém konkrétním předmětu a rozsahu tato plnění přijala.
57. Žalovanému, který se v bodech 77 – 82 Napadeného rozhodnutí vypořádal s námitkou vznesenou v průběhu odvolacího řízení, jejímž prostřednictvím žalobkyně poukázala na to, že závěr o neprokázání osoby deklarovaného dodavatele je do doby, než SDEU rozhodne o předběžné otázce ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, předčasný, je přitom třeba přisvědčit, že již v minulosti správní soudy odlišily, pokud jsou závěry o neuznání nároku na odpočet postaveny i na jiných důvodech, než na neprokázání, že sporná plnění poskytl právě na dokladu deklarovaný dodavatel. Soud v tomto směru pro větší stručnost odkazuje na judikatorní přehled uvedený žalovaným na str. 29 Napadeného rozhodnutí.
58. V řešené věci se přitom právě o takový případ jednalo. Žalovaný explicitně, a to mj. i v reakci na související odvolací námitky, zdůraznil, že závěr o odepření nároku na odpočet není založen u plnění, jež měla být dle daňových dokladů přijata od na nich deklarovaných dodavatelů, společností INTERINVEST a SZD, toliko na tom, že žalobkyně neprokázala, že plnění přijala právě od těchto konkrétních deklarovaných dodavatelů, ale také na tom, že neprokázala, v jakém konkrétním předmětu a rozsahu tato plnění přijala. Pokud pak jde o plnění, jež mělo být přijato od společnosti Siringala, žalovaný v souladu se závěry uvedenými v bodě 53 Napadeného rozhodnutí nezpochybnil, že plnění mělo být přijato od deklarovaného dodavatele, nýbrž toliko to, v jakém rozsahu bylo plnění skutečně přijato a co bylo jeho předmětem. Tím se posuzovaný případ zásadním způsobem odlišuje např. od věci řešené připomínaným rozsudkem kasačního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 91/2019, kde byla poznámka o rozsahu plnění podle Nejvyššího správního soudu (viz bod 19 odkazovaného rozsudku) mimo nosné rozhodovací důvody, resp. se jednalo dle kasačního soudu o úvahy nad rámcem nosného důvodu rozhodnutí, kterým bylo neprokázání dodání plnění od deklarovaného konkrétního dodavatele. V nyní řešeném případě šlo naopak o důvody pro posouzení žalovaného zcela klíčové, a byť byly tyto důvody doplněny

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

v průběhu odvolacího řízení, stalo se tak zákonem předvídaným procesním způsobem a při dodržení veškerých procesních záruk (žalobkyně byla se závěry žalovaného zákonem aprobovaným způsobem seznámena, mohla proti nim brojit, polemizovat s nimi a navrhnout další důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení – viz rovněž dále).

59. Ač by tedy ve světle výše uvedených závěrů navazujících na rozhodnutí SDEU a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie* posouzení žalovaného dílem pro předčasnost neobstálo a bylo by na místě, aby zdejší soud podobně jako v odkazovaných případech řešených nedávnými rozsudky devátého senátu kasačního soudu zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k tomu, aby bylo dokazování doplněno v poukazovaném směru, právě popsaná skutková odlišnost vede na skutkovém půdorysu posuzované věci k odlišným závěrům. Nejprve je totiž třeba posoudit, zda ob stojí tyto jiné závěry žalovaného ohledně neprokázání skutečného rozsahu a předmětu přijatých plnění, na nichž bylo odepření nároku na odpočet také založeno. Pokud by totiž tato část posouzení žalovaného obstála, nebylo by z pohledu soudu opodstatněné rušit Napadené rozhodnutí a vracet žalovanému věc k dalšímu řízení (postačovalo by, že by jeho dílčí závěry byly v popsanych směrech v reakci na závěry SDEU a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie* korigovány).
60. Soud ostatně v této souvislosti nemohl přehlédnout ani to, že žalobkyně svými žalobními námitkami proti závěrům žalovaného, dle nichž jí nebyl ve vztahu k deklarovaným plněním přijatým od společností INTERINVEST a SZD uznán nárok na odpočet i proto, že neprokázala přijetí plnění od konkrétních deklarovaných dodavatelů, nebrojí a námitky obdobné těm, resp. navazující na ty, jež uplatnila v souvislosti s probíhajícím rozhodováním o předběžné otázce již v průběhu odvolacího řízení, nadále nevznáší. Pro úplnost soud dodává, že sám Nejvyšší správní soud také zdůrazňuje, že *„nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci Kemwater ProChemie, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci“* s tím, že *„[v]rátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2022, čj. 10 Afs 254/2018 - 43).
61. Soud se tedy dále zaměřil na posouzení zákonnosti Napadeného rozhodnutí v právě popsanych souvislostech, tedy na to, zda v posuzovaném případě ob stojí závěr žalovaného o tom, že se žalobkyni v daňovém řízení nepodařilo prokázat, co bylo předmětem a v jakém konkrétním rozsahu přijala sporná plnění, jež měla být uskutečněna uvedenými třemi deklarovanými dodavateli.
62. I těmito otázkami se přitom soud mohl zabývat toliko v mezích uplatněných žalobních bodů. Soud již mnohokrát zdůraznil, že řízení o žalobě proti správnímu rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobkyně, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobkyni její žalobní argumentaci dotvářel a jal se bez odpovídající žalobní argumentace hodnotit otázky, ve vztahu k nimž žalobkyně sama takový přezkum náležitě neiniciovala. Takovým postupem by soud přestal být nestranným rozhodčím

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

sporu, ale přebíral by funkci advokáta žalobkyně (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 - 78).

63. Zdejší soud připomíná, že pokud žalobkyně v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, čj. 6 As 54/2013 - 128).
64. Žalovaný v bodech 21 – 50 Napadeného rozhodnutí (ve vztahu k deklarovaným plněním přijatým od společností INTERINVEST a SZD), resp. v bodech 51 – 67 (ve vztahu k deklarovanému plnění přijatému od společnosti Siringala) podrobně vyložil důvody, pro které dospěl k závěru o tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, když mj. neprokázala splnění jedné z podmínek pro odpočet daně u předmětných zdanitelných plnění daně dle § 72 a § 73 ZDPH, neboť neprokázala, v jakém konkrétním předmětu a rozsahu deklarovaná plnění přijala. Tyto závěry pak dále podrobněji v reakci na odvolací námítky rozvedl ještě v bodech 68 – 76 Napadeného rozhodnutí.
65. Žalovaný v předmětných pasážích svého rozhodnutí detailně vyložil, že žalobkyně předložením daňových dokladů unesla své primární důkazní břemeno, které jí ve vztahu k jejím daňovým tvrzením tížilo. Současně však podrobně popsal, na základě jakých konkrétních skutečností a úvah dospěly finanční orgány k pochybnostem o tom, nakolik předložené doklady věrně zobrazují faktickou stránku věci, tj. mj. i přijetí plnění deklarovaného předmětu a v deklarovaném rozsahu.
66. Ve vztahu k plnění od obchodních společností INTERINVEST a SZD vysvětlil, že pochybnosti nabyly mj. na základě nedostatečné specifikace plnění na sporných daňových dokladech, nepředložení smluv k předmětnému zdaňovacímu období, resp. nepředložení poskytnutými smlouvami předvídaných objednávek či předávacích protokolů, na základě skutečností souvisejících s tvrzenými hotovostními úhradami a specifikovanými nedostatky předložených pokladních dokladů, či na základě popsaného nedostatečného materiálního zázemí předmětných dodavatelů. Přitom vyložil, proč předložené výpisy mezd, bankovní výpisy, ani další na Výzvu k prokázání skutečností předložené smlouvy s těmito dodavateli nebyly způsobily pochybnosti rozptýlit; neopomněl také zdůraznit, že se rozhodné skutečnosti nepodařilo ověřit i vzhledem k neposkytnutí požadované součinnosti ze strany těchto dodavatelů. Zdůraznil, že není zřejmé, jaké konkrétní služby měly být žalobkyni poskytnuty, kde a v jakém časovém období se tak mělo stát, ani jaký měl být jejich rozsah, či jakým způsobem měly být poskytnuty. Vyložil, že z předložených podkladů nelze vyvodit žádnou bližší identifikaci deklarovaných plnění ani ověřit, zda tato plnění byla skutečně poskytnuta v deklarovaném rozsahu a předmětu. K později doloženým objednávkám pak žalovaný popsal důvody, pro které měl za to, že ani z nich není zřejmý konkrétní předmět a rozsah plnění deklarovaných na sporných daňových dokladech, přičemž není zřejmé ani to, zda předmětné objednávky byly skutečně předány uvedeným společnostem. V bodě 33 Napadeného rozhodnutí pak žalovaný doplnil úvahy, jež žalobkyně zpochybňuje pod druhým žalobním bodem (srov. níže).
67. Žalovaný ve vztahu k těmto plněním dále na str. 9 a 11 Napadeného rozhodnutí podrobně vyložil, na základě jakých konkrétních skutečností a úvah dospěl k závěru, že v daňovém

řízení provedené výpovědi svědků M. P., V. S., V. M. a O. T. jsou nekonkrétní a nevěrohodné a nelze je tak využít jako důkaz mj. ani o tom, jaký byl konkrétní rozsah a předmět sporných plnění, jež měla žalobkyně přijmout od společností INTERINVEST a SZD. Rovněž žalovaný specifikoval, na základě jakých konkrétních důvodů dospěl k závěru, že ani později v řízení žalobkyní předložený seznam zaměstnanců nelze využít jako důkaz o tom, jaký byl konkrétní rozsah a předmět sporných plnění, jež měla žalobkyně přijmout od uvedených společností. Na str. 12 – 13 Napadeného rozhodnutí popsal, že se relevantní skutečnosti, tedy i skutečnosti, zda a v jakém předmětu a rozsahu plnění byly žalobkyni tvrzené služby poskytnuty, nepodařilo ověřit z důvodu neposkytnutí požadované součinnosti jmenovanými společnostmi k vydaným výzvám ani prostřednictvím výsledků jednání těchto společností. Rovněž zdůvodnil, proč nebylo možné za důkaz o (mj.) rozsahu a předmětu deklarovaných přijatých plnění považovat obstaraná kontrolní hlášení jmenovaných společností. V neposlední řadě vyložil, že dalším dokazováním doplněným v odvolacím řízení bylo ověřeno, že ani údajní dodavatelé společností INTERINVEST a SZD neměly materiální (reálné sídlo či provozovna) ani personální (zaměstnanci) zázemí k poskytování služeb žalobkyni.

68. Žalovaný shrnul, že na základě všech uvedených skutečností, poznatků a důvodů u žalovaného nejen přetrvaly pochybnosti o tom, zda žalobkyně předmětná plnění přijala od deklarovaných dodavatelů, ale také vznikly vážné a důvodné pochybnosti též o tom, v jakém konkrétním předmětu a rozsahu plnění byly žalobkyni předmětné služby poskytnuty. V bodech 43 – 50 Napadeného rozhodnutí pak žalovaný tyto své závěry opět reprodukoval, shrnul a rozvedl. Poukázal na to, že žalobkyně nereagovala na uvedené poznatky, skutečnosti a závěry z nich dovozované, když se ve stanovené lhůtě nevyjádřila v průběhu odvolacího řízení k obsahu Seznámení. Uzavřel, že ani v odvolacím řízení tak nebylo doloženo, v jakém předmětu a rozsahu se plnění deklarovaná jako přijatá od společností INTERINVEST a SZD uskutečnila.
69. Obdobně žalovaný v bodech 51 – 67 (ve vztahu k deklarovanému plnění přijatému od společnosti Siringala) nejprve vyložil důvody, pro které se v tomto případě neztotožnil se závěrem správce daně o tom, že žalobkyně v daňovém řízení neprokázala, že předmětné sporné plnění přijala právě od tohoto deklarovaného dodavatele, když uzavřel, že jím popsané skutečnosti svědčí o tom, že žalobkyně přijala zdanitelné plnění právě od společnosti Siringala deklarované na předmětném daňovém dokladu.
70. I v tomto případě však žalovaný následně popsal konkrétní důvody, na základě nichž nabyl kvalifikované pochybnosti o tom, zda žalobkyně prokázala, v jakém předmětu a rozsahu plnění bylo přijaté zdanitelné plnění od uvedené společnosti uskutečněno. Vyložil, na základě jakých konkrétních úvah uzavřel, že žalobkyni nemohlo být z předmětného daňového dokladu č. 2016165 zřejmé, za co vlastně platí, tj. jaké konkrétní služby jí byly poskytnuty a jaký byl jejich rozsah, s tím, že ani z předložené smlouvy mezi stranami není zřejmé, jaké konkrétní služby měly být žalobkyni poskytnuty, kde a v jakém časovém období měly být poskytnuty, jaký měl být jejich rozsah, přičemž z ní neplyne ani jakákoli další bližší specifikace poskytnutých služeb a chybí v ní zakotvení detailů a způsobu provedení zadaného díla, a nelze tak z ní vyvodit žádnou bližší identifikaci deklarovaného plnění a ověřit, zda toto plnění skutečně bylo poskytnuto v deklarovaném předmětu a rozsahu. Žalovaný rovněž popsal důvody, které jej vedly k závěru, že tyto relevantní

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

poznatky neplynou ani z předložených objednávek. Neopomněl také popsat konkrétní úvahy, které jej vedly k závěru, že ani provedené výpovědi svědků M. P., V. S. a V. M. nebylo lze ve vztahu k rozhodným okolnostem považovat za konkrétní a nelze je tak využít jako důkaz o tom, jaký byl konkrétní předmět a rozsah zdanitelného plnění přijatého od společnosti Siringala na základě daňového dokladu č. 2016165. Dodal, že rozhodné skutečnosti se nepodařilo ověřit ani prostřednictvím výzvy k součinnosti adresované uvedenému dodavateli.

71. Žalovaný i k tomuto plnění shrnul, že všechny uvedené skutečnosti, poznatky a důvody u něho založily pochybnosti o tom, v jakém konkrétním předmětu a rozsahu plnění byly žalobkyni předmětné služby poskytnuty a zda tak účtovaná cena tomuto plnění a jeho rozsahu odpovídá. V bodech 63 – 67 Napadeného rozhodnutí pak žalovaný tyto své závěry opět reprodukoval, shrnul a rozvedl. Poukázal přitom kromě jiného na to, že žalobkyně nereagovala na uvedené poznatky, skutečnosti a závěry z nich dovozované, když se ve stanovené lhůtě nevyjádřila v průběhu odvolacího řízení k obsahu Seznámení.
72. V návaznosti na uvedené závěry se pak žalovaný kromě toho v dalších částech odůvodnění Napadeného rozhodnutí neopomněl vypořádat s argumentací, kterou žalobkyně uplatnila v odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru, a doplnil a rozvinul důvody, pro které uzavřel, že žalobkyně v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno, které jí k prokázání rozhodných skutkových okolností tížilo. K tomu soud pro větší stručnost v tomto ohledu odkazuje na reprodukci těchto závěrů vyslovených zejména v bodech 68 – 76 Napadeného rozhodnutí provedenou výše v části II. tohoto rozsudku.
73. Ve zcela zjevné kontrapozici s podrobným odůvodněním Napadeného rozhodnutí a v něm vyslovených závěrů k neunesení důkazního břemene k naznačeným klíčovým skutkovým otázkám pak stojí žalobní argumentace žalobkyně v podané žalobě.
74. Soud nemohl odhlédnout od toho, že žalobkyně ve své stručné žalobě proti všem těmto závěrům žalovaného vyslovených v rámci hodnocení provedených důkazů explicitně nebrojila. V podané žalobě v rámci námitek vznesených pod **prvním žalobním bodem** ostatně sama výslovně připustila, že žalovaný ke zpochybnění existence přijatých zdanitelných plnění využívá řadu reálných skutečností, z nichž dovozuje důvodnost svých pochybností. Přitom dodala, že i při odhlédnutí od z jejího pohledu irelevantních pochybností jsou zde pochybnosti plynoucí např. z úhrad v hotovosti nebo plateb na nezveřejněné účty, či nedostatek vnitřní evidence osvědčující, že k přijetí zdanitelných plnění došlo. Žalobkyně připustila rovněž to, že nedisponuje masivní administrativní podporou s výjimkou plnění zákonných povinností ve věci účetní evidence.
75. Pokud se pak žalobkyně v rámci této skupiny žalobních námitek omezila na argumentaci, že přesto dle ní existují důkazy, které nelze zpochybnit, jestliže je jich použito k průkazu přijatých zdanitelných plnění, přičemž těmito důkazy jsou svědecké výpovědi M. P., V. S. a V. M., interpretaci jejichž obsahu žalovaným označila v mnohém za nesprávnou, je třeba předeslat, že ani v tomto případě žalobkyně podle přesvědčení soudu nesnesla náležitou názorovou oponenturu k argumentaci, na níž žalovaný svůj závěr ve vztahu k hodnocení daných důkazních prostředků, resp. z nich vyplynuvších poznatků, v odůvodnění Napadeného rozhodnutí postavil.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

76. Soud s opětovným poukazem na roli a význam dispoziční zásady ovládající tento typ soudního řízení konstatuje, že hodnocení předmětných svědeckých výpovědí, resp. důkazů získaných uvedenými svědeckými výpověďmi, není v dílčích, žalobkyní specifikovaných ohledech podle přesvědčení soudu zatíženo vadou, pro kterou by nemělo v soudním přezkumu obstát.
77. Žalovaný provedl hodnocení předmětných důkazních prostředků, resp. z nich se podávajících důkazů v bodech 34 – 36 na str. 9 – 11 Napadeného rozhodnutí, resp. v bodě 58 na str. 20 Napadeného rozhodnutí. Vyložil, že svědci vypověděli, že žalobkyně zajišťovala pro své odběratele úklidové práce a výrobu papírových reklam (v případě odběratele HAKY TRADE svědek nevěděl, o jaké konkrétní práce se jednalo), a to prostřednictvím vlastních zaměstnanců, a pokud bylo zapotřebí, subdodavatelsky prostřednictvím společností INTERINVEST a SZD. Žalovaný konstatoval, že svědci nevěděli, který z dodavatelů poskytl zaměstnance pro práci na konkrétních zakázkách pro konkrétní odběratele, ani neznali konkrétní zaměstnance, kteří měli být poskytnuti společnostmi INTERINVEST a SZD a nebyli tak schopni uvést, které osoby měly práce fakturované těmito společnostmi provádět. Žalovaný dodal, že svědci obdobně uvedli, že převážně telefonicky komunikovali s O. T. (za společnost SZD) a s N. S. (za společnost INTERINVEST), kterým sdělovali své požadavky na počet zaměstnanců na konkrétní zakázku, s tím, že to, že mají jednat právě s těmito osobami, bylo svědkům sděleno vedením žalobkyně, popř. jejich známými, přičemž žádnou plnou moc ani pověření jednat jménem uvedených společností INTERINVEST a SZD svědci neviděli. Občas mělo docházet i k osobnímu kontaktu při předávání objednávek.
78. Žalovaný vyhodnotil, že svědci potvrdili, že dodavatelé měli poskytovat žalobkyni zaměstnance na realizace zakázek pro jeho odběratele, přičemž svědci neviděli oprávnění těchto osob jednat jménem předmětných společností. Žalovaný přitom z údajů zapsaných v obchodním rejstříku zjistil, že O. T. není a nikdy nebyl jednatelem ani společníkem dané obchodní společnosti, tato společnost není evidována Českou správou sociálního zabezpečení jako zaměstnavatel, a O. T. tak tedy nebyl ani zaměstnancem uvedené společnosti. Svědci neuvedli telefonní číslo této osoby, přestože v jiném daňovém řízení vedeném s žalobkyní svědci naopak ve vztahu k této fyzické osobě označili telefonní číslo, jež bylo aktivováno dne 14. 3. 2019 (jedná se o anonymní předplacenou kartu), a žalobkyně ani její manažeri je tak nemohli v listopadu 2016 používat ke kontaktu se společností SZD. Žalovaný dodal, že ačkoli se měly údajně uskutečnit rovněž osobní schůzky, bylo zjištěno, že O. T. neměl v předmětném zdaňovacím období uděleno povolení k pobytu na území České republiky a ani zde nebyl přihlášen k ubytování. Tvrzení svědků, že kontaktní osobou za společnost SZD byl O. T., tak žalovaný vyhodnotil jako nevěrohodné. Rovněž v případě N. S. bylo žalovaným zjištěno, že tato osoba není a ani nikdy nebyla jednatelem či společníkem obchodní společnosti INTERINVEST. Z obchodního rejstříku bylo odvolacím orgánem zjištěno, že je jednatelkou a jediným společníkem obchodní společnosti Legal Work s.r.o. (dříve Shulim Trans company s.r.o.), která dle kontrolních hlášení za listopad 2016 nemá žádnou vazbu na obchodní společnost INTERINVEST. Dále žalovaný poukázal na to, že dodavatel v předmětném zdaňovacím období neměl žádné zaměstnance, a N. S. tedy nebyla ani zaměstnancem této společnosti. Podle žalovaného tak nebyla zjištěna žádná prokazatelná vazba této osoby na společnost INTERINVEST, což

snížíže věrohodnost informace o tom, že by N. S. byla kontaktní osobou ve vztahu žalobkyně a této společnosti INTERINVEST.

79. Žalovaný rovněž vyhodnotil, že svědci nadto nebyli schopni uvést žádné bližší podrobnosti k údajné spolupráci s těmito dodavateli, např. který z dodavatelů poskytl zaměstnanec na tu konkrétní zakázku a kteří konkrétní zaměstnanci měli práce provádět. Byť tedy svědci tvrdili spolupráci žalobkyně s těmito dodavateli, neuvedli podle žalovaného žádné konkrétní a ověřitelné informace.
80. Žalovaný doplnil, že dle tvrzení svědka V. S. se společností INTERINVEST a SZD měly podílet rovněž na zakázkách pro odběratele žalobkyně ISS Facility, HOPI, Madeta, Billa. Z žalobkyní podaného kontrolního hlášení za předmětné zdaňovací období však vyplývá, že těmto odběratelům nebyly vystaveny žádné daňové doklady s datem uskutečnění zdanitelného plnění v předmětném zdaňovacím období. Toto tvrzení je pak dle žalovaného rovněž v rozporu s žalobkyní předloženými objednávkami, dle kterých se společnost INTERINVEST a SZD měly podílet pouze na poskytování služeb odběratelům HAKY TRADE a Eclipse Print.
81. Žalovaný tak s ohledem na výše uvedené skutečnosti dospěl k závěru, že výpovědi svědků M. P., V. S. a V. M. jsou nekonkrétní a nevěrohodné a nelze je tak využít jako důkaz o tom, že žalobkyně předmětná plnění skutečně přijala od uvedených společností deklarovaných na sporných daňových dokladech, ani jako důkaz o tom, jaký byl konkrétní předmět a rozsah těchto plnění.
82. Obdobným způsobem pak žalovaný z důvodů popsaných podrobně v bodě 36 Napadeného rozhodnutí vyhodnotil svědeckou výpověď O. T. (protokol ze dne 9. 12. 2019, čj. 1963455/19/2701-60561-606258), proti jejímuž hodnocení se žalobkyně v podané žalobě nijak nevymezuje.
83. K dokazování a zásadě volného hodnocení důkazů obecně soud předesílá, že finanční orgány postupují v daňovém řízení tak, aby byl zjištěn stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a aby byl naplněn cíl správy daní, tedy správné stanovení daně. Jsou tedy vždy povinny odpovědně zvážit, které důkazy je v řízení potřeba provést, a zda není potřeba důkazní stav doplnit, jsou také povinny posuzovat důvodnost návrhů účastníků řízení na doplnění dokazování. Není na libovůli finančních orgánů, jakým způsobem s návrhy daňových subjektů na provedení důkazů naloží, neboť sice nejsou důkazními návrhy daňového subjektu vázány, pokud však některé důkazy neprovedou, musí uvést důvody tohoto postupu (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, čj. 5 As 29/2009 - 48).
84. Platí, že při posuzování důkazů jsou daňové orgány vázány zásadou volného hodnocení důkazů, podle které je správce daně oprávněn a povinen hodnotit důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom je povinen přihlížet ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Zákon sice nepředepisuje a ani nemůže předepisovat bližší pravidla pro hodnocení jednotlivých důkazů a jejich vzájemné souvislosti, toto hodnocení však musí být vždy přezkoumatelné jak odvolacím či přezkumným orgánem, tak i soudem (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, čj. 8 Afs 44/2014 - 51).

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

85. Soudní řízení správní, resp. řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je ovládáno principem plné jurisdikce; soud tedy má na základě § 77 odst. 2 s. ř. s. v obecné rovině jak právo dokazováním upřesnit skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, tak právo provedené důkazy podle vlastního uvážení hodnotit a konformovat výsledky provedení dokazování s již zjištěnými skutečnostmi, a zjistit jiný skutkový stav, který je podkladem pro jeho rozhodnutí. Sice platí, že soud při svém rozhodování není po skutkové stránce vázán tím, co našel správní orgán, a to ani co do rozsahu provedených důkazů, ani jejich obsahu ani hodnocení (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, čj. 1 As 32/2006 - 99, publ. pod č. 1275/2007 Sb. NSS). Právo soudu zopakovat dokazování nebo je doplnit vlastním dokazováním však není neomezené. Základní hranice stanoví žalobní námitky, kterými je soud vázán (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2015, čj. 6 As 262/2014 - 26). Rovněž je třeba přihlídnout k níže popsaným specifikům dokazování v řízení navazujícím na daňové řízení postavené na principu důkazního břemene neseného daňovým subjektem (srov. níže).
86. Žalobkyně se přitom v podané žalobě omezila v naznačených směrech na námitku, že provedené svědecké výpovědi manažerů žalobkyně nelze zpochybnit, pokud jimi žalobkyně prokazovala přijatá zdanitelná plnění, přičemž hodnocení provedených svědeckých výpovědí zpochybnila výhradně poukazem na tři dílčí argumenty uvedené v odstavci 7, odstavcích 8 a 9 a odstavci 10 žaloby. Soud je však přesvědčen, že hodnocení předmětných důkazních prostředků, resp. jimi získaných důkazů, ze strany žalovaného plně ob stojí.
87. V této souvislosti přitom soud zdůrazňuje, že v případě, kdy je předmět a rozsah zdanitelného plnění uveden na daňových dokladech natolik obecným způsobem, že není seznatelné, co přesně bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu bylo plněno, má plátce daně povinnost prokázat, o jaký předmět plnění se jednalo a v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006 - 133, ze dne 27. 6. 2008, č. j. 8 Afs 124/2006 - 123, nebo ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017 - 25).
88. Soud má za to, že se žalovaný uspokojivě vypořádal s poznatky plynoucími z jednotlivých provedených důkazních prostředků, a to včetně provedených svědeckých výpovědí manažerů žalobkyně, vyhodnotil je jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti, jakož i ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazními prostředky a podklady pro rozhodnutí. V odůvodnění Napadeného rozhodnutí řádně a dostatečně podrobně a určitě popsal důvody, pro které v rámci hodnocení důkazů považoval svědecké výpovědi za nedostatečné z pohledu prokázání skutečného předmětu a rozsahu deklarovaných sporných plnění, jakož i za nevěrohodné v jím naznačených souvislostech. Svě závěry přitom postavil na množství poznatků týkajících se těchto výpovědí, z nichž žalobkyně v souvisejících žalobních námitkách zpochybňuje toliko některé z nich, aniž by svou žalobní argumentaci zaměřila na všechny (či alespoň výraznou většinu z nich) aspekty, o něž žalovaný své závěry opřel.
89. Žalobkyně přitom byla s hodnocením poznatků vypluvších z provedení předmětných důkazních prostředků ve spojení s dalšími důkazními prostředky seznámena již v průběhu odvolacího řízení. Ač byla procesně odpovídajícím způsobem zpravena o skutkových

poznacích žalovaného ve fázi odvolacího řízení, proti nimž mohla ještě v rámci daňového řízení vedeného finančními orgány brojit, snášet konkrétní námitky zpochybňující jeho závěry a mohla kromě jiného navrhnout provedení dalších důkazních prostředků, jimiž by zamýšlela prokazovat klíčové skutkové okolnosti, tedy předmět a rozsah, v němž byla deklarovaná plnění přijata, nic takového žalobkyně neučinila a v předmětné fázi odvolacího řízení zůstala zcela pasivní. Bylo přitom věcí procesní taktiky a strategie žalobkyně, že se k žalovaným konkretizovaným pochybnostem stran důkazní hodnoty předmětných důkazních prostředků nevyjádřila již v dané fázi daňového řízení.

90. Ačkoli nelze s ohledem na principy a zásady, jimiž je vedeno toto soudní řízení, žalobkyni zcela upřít právo, aby svou procesní obranu soustředila do soudního řízení (k tomu srov. dále), žalobkyně ani v rámci své žalobní argumentace žádná nová (další) konkrétní skutková tvrzení reagující na pochybnosti finančních orgánů a z nich rezultující závěry nesnesla a omezila se na dílčí subnámitky, jež však soud z dále vyložených důvodů neshledal opodstatněnými, resp. způsobilými zpochybnit žalovaným realizované hodnocení důkazů získaných provedením těchto důkazních prostředků ve spojení s hodnocením jiných obstaraných důkazů.
91. Soud z protokolů o výpovědích svědků (viz protokol o výsledku svědka ze dne 22. 5. 2019, čj. 1150891/19/2701-60561-605251, a ze dne 23. 7. 2019, čj. 1518569/19/2701-60561-606258 a čj. 1518579/19/2701-60561-606258) ověřil, že tito shodně uvedli, že jsou manažery společnosti sdružení HAKY TRADE, žalobkyně, Koim Projekt a FORBEST GLOBAL s.r.o., IČO: 61856355. Systém práce byl takový, že na základě objednávek (většinou telefonických) dle množství objednané práce poskytli zaměstnance předmětného sdružení a pokud nebylo možné tuto činnost pokrýt z vlastních zdrojů, poptávali po jejich dodavatelích subdodávky, přičemž se jednalo především o společnosti SZD, INTERINVEST a Siringala. Za společnost SZD měli jednat s panem O. T. a za společnost INTERINVEST s paní N. S.; ke společnosti Siringala žádný kontakt uveden nebyl.
92. Na základě předmětných výpovědí pak soud ve shodě s žalovaným konstatuje, že tyto nejsou s to prokázat rozsah a předmět deklarovaných plnění od společností INTERINVEST, SZD a Siringala. Ačkoliv svědci potvrdili, že předmětné společnosti měli poskytovat žalobkyni zaměstnance na realizaci zakázek, neuvedli žádné bližší ani podrobnější skutečnosti, kterými by svá tvrzení mohli doložit. Systém objednávek byl svědky popsán velice obecným způsobem, stejně jako komunikace s nadřízenými svědků (žalobkyní) a se zástupci společností, které měly pro žalobkyni zajišťovat zaměstnance jako subdodavatele. Soud rovněž nepřehlédl, že zástupce daňového subjektu byl výsledku svědků ve všech případech přítomen, přičemž nevyužil svého práva položit svědkům otázky za účelem doplnění jejich výpovědi či odstranění případných rozporů. Soud se proto ztotožnil s hodnocením výpovědí finančními orgány, neboť tyto dle jeho názoru nebyly způsobilé prokázat, jaký byl konkrétní předmět a rozsah plnění poskytnutého žalobkyni uvedenými dodavateli.
93. Pokud žalobkyně označila za absurdní požadavek, aby manažeri žalobkyně znali jmenovitě personální zdroje poskytovatele zdanitelného plnění (subdodavatele), je třeba konstatovat následující. Soud považuje za klíčové, že svědci nebyli schopni v souladu s dříve uvedeným uvést žádné bližší a konkrétní podrobnosti k faktickému průběhu spolupráce s dodavateli na jednotlivých projektech, nebyli schopni specifikovat, který z dodavatelů poskytl služby

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

na konkrétním projektu pro konkrétní odběratele žalobkyně. Pokud již k tomu poukázali na konkrétní skutečnosti, jak učinil svědek V. S., žalovaný z jiných důkazních prostředků ověřil, že se mýlili (uvedený svědek v rozporu s poznatky vyplynuvšími z dalších obstaraných důkazů chybně uvedl, že se společnosti INTERINVEST a SZD měly podílet rovněž na zakázkách pro odběratele odvolatele ISS Facility, HOPI, Madeta, Billa), resp. jejich výpověď byla vyvrácena jinými provedenými důkazy.

94. Sama skutečnost, že svědci nedokázali označit jménem a příjmením (všechny) konkrétní fyzické osoby vykonávající služby pro jejich odběratele, by jistě ještě bez dalšího nepostačovala pro závěr o neunesení důkazního břemene (svědci ostatně ani netvrdili, že byli v přímém pracovním vztahu s osobami, které měly inkriminované práce provádět). Na druhé straně lze legitimně předpokládat, že manažer odpovědný za realizaci jednotlivých zakázek byl seznámen přinejmenším s tím, kdo měl na výkon prací, resp. poskytování služeb ze strany osob vykonávajících tyto činnosti pro dodavatele žalobkyně (se zřetelem k dalším poznatkům žalovaného se podle všeho nemohlo jednat o jejich zaměstnance, ale o subdodavatele nebo zaměstnance těchto subdodavatelů) dohlížet, resp. že byl schopen poskytnout alespoň jiné, zcela určité informace o tom, jakým konkrétním způsobem předmětná spolupráce probíhala, jakým způsobem ověřoval skutečné poskytnutí plnění ve sjednaném předmětu a rozsahu a řešil případně zjištěné nedostatky. Přinejmenším lze, jak správně akcentoval žalovaný, rozumně předpokládat, že by manažer zakázky měl mít přehled o tom, jací z dodavatelů žalobkyně se (prostřednictvím svých dodavatelů či jejich zaměstnanců/subdodavatelů) podílí na realizaci plnění, za něž odpovídala žalobkyně svým odběratelům (legitimním se jeví rovněž očekávat, že by manažeri znali jménem alespoň některé tyto osoby, jako např. ty osoby, jež byly při realizaci zakázek zodpovědné za kontrolu plnění povinností řadovými pracovníky). Z pohledu dalších poznatků tak žalovanému nelze vytýkat, pokud svědecké výpovědi z více různých důvodů vyhodnotil jako nezpůsobilé prokázat skutečný předmět a rozsah přijatých plnění, přičemž mezi jinými mj. poukázal i na tuto dílčí okolnost.
95. Závěry žalovaného pak není s to účinně zpochybnit ani argumentace poukazující na uzavřenou smlouvu o společnosti za účelem společné činnosti, resp. námitka, že se manažeri mohli i z tohoto důvodu mýlit, pokud byli v rámci prováděné daňové kontroly vyslýcháni jednotlivě ke každému z kontrolovaných daňových subjektů. Ani poukaz na to, že manažeri měli mít zákaznické portfolio a s ním související zakázky rozděleny teritoriálně a podíleli se či se mohli podílet na zakázkách, za jejichž realizaci byl odpovědný jiný subjekt v rámci společnosti zřízené za účelem této společné činnosti, resp. že byli vyslýcháni v rámci jednoho dne k více daňovým subjektům, totiž není způsobilý vyvrátit pochybnosti žalovaného prezentované v Seznámení a posléze v odůvodnění Napadeného rozhodnutí. Žalobkyně setrvala v dané části své žalobní argumentace ve zcela obecné rovině, nepřinesla žádné konkrétní tvrzení, jež by směřovalo k prokázání toho, v jakém rozsahu a předmětu byla plnění deklarovaná na sporných daňových dokladech přijata, resp. že v tomto směru v daňovém řízení unesla své důkazní břemeno. Soud tak považoval za nadbytečné provádět dokazování navrhovanými důkazními prostředky (smlouvou o společnosti ze dne 1. 9. 2016 a podkladem k rozdělení zákaznického portfolio), neboť ani prokázání těchto žalobkyní tvrzených skutečností na základě

poznatků získaných jejich provedením by ničeho nezměnilo na tom, že ani uvedenými svědeckými výpověďmi nebyly rozhodné skutkové okolnosti v daňovém řízení prokázány.

96. Žalovanému je tak třeba přisvědčit, pokud uzavřel, že ani svědeckými výpověďmi manažerů žalobkyně provedenými v daňovém řízení nebylo prokázáno, jaký byl skutečný předmět přijatých plnění a v jakém rozsahu byla tato plnění ve skutečnosti přijata. Neprokázaní těchto skutečností, tedy neprokázaní okolností, z nichž by bylo zjevně a jednoznačně ověřitelné, jaká konkrétní plnění měla žalobkyně na základě sporných daňových dokladů přijmout, co bylo jejich skutečným předmětem a v jakém rozsahu byla přijata, přitom (a to i optikou závěrů vyslovených v žalovaném připomínaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu – srov. např. bod 43 Napadeného rozhodnutí) vylučuje, aby mohl být žalobkyni uplatněný nárok přiznán.
97. Soud znovu zdůrazňuje, že žalobkyně byla s předmětnými závěry žalovaného a jeho hodnocením dané důkazní situace seznámena již v průběhu odvolacího řízení, přičemž v dané fázi proti tomuto hodnocení žádné námitky nevznesla a žádné další důkazní prostředky k unesení důkazního břemene, jež ji k prokázání tvrzených skutečností tížilo, nenavrhl.
98. Jakkoli jí v souladu s dříve uvedeným *a priori* nelze upřít právo přijít s obranou proti tomuto hodnocení teprve v soudním řízení, v němž navrhla k doplnění důkazních prostředků k otázce společné činnosti v rámci společnosti (dokumentem nazvaným rozdělení zákaznického portfolia společníků podle stanovených manažerských míst ze dne 3. 10. 2016), jakož i opětovný výslech svých tří manažerů, nelze přehlížet specifika řízení, v němž bylo vydáno rozhodnutí, jež soud v tomto řízení přezkoumává. S poukazem na výše připomenutá východiska rozložení a přenosu důkazního břemene v daňovém řízení platí, že při přezkumu zákonnosti rozhodnutí finančních orgánů je v obdobných případech rozhodné, zda daňový subjekt břemeno tvrzení a břemeno důkazní unesl v daňovém řízení. Ani zásada plné jurisdikce přitom neznamená, že by snad daňový subjekt mohl důkazy předkládat a své břemeno tvrzení a břemeno důkazní „dohnat“ teprve v soudním řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 - 89, podle něhož k „tíži žalovaného proto nemůže jít, nesplnil-li stěžovatel svoji důkazní zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem“). Správní soudy přitom ustáleně judikují, že při přezkumu daňového rozhodnutí správním soudem je třeba nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a zamezující zjevným obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. Na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat obvykle tehdy, pokud tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami, např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp. Správní soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů nijak aktivní, a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správními soudy (rozsudky kasačního soudu ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009 - 232 či ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009 - 91).

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

99. Soud tak proto na daném skutkovém půdorysu nepřistoupil ani k žalobkyní navrhovanému opětovnému výslechu označených svědků v rámci soudního řízení, neboť jednak neměl ze shora popsaných důvodů pochybnosti o tom, že žalovaný poznatky plynoucí z jejich výpovědí provedených v daňovém řízení vyhodnotil v kontextu s poznatky získanými hodnocením dalších důkazů v souladu se zákonem, současně pak nemohl ve světle právě uvedeného ohlédnout od toho, že sama žalobkyně ani relevantní skutková tvrzení zpochybňující závěry dovozené z výpovědí svědků v daňovém řízení v odvolacím řízení po seznámení se s hodnotícími soudy ze strany žalovaného neuplatnila a ani nenavrhl (k vyjasnění pochybností stran hodnocení těchto důkazů) opětovné provedení výslechů těchto svědků ještě v průběhu odvolacího řízení, ač jí v tom zcela jistě nic nebránilo (rovněž se nejednalo o jiné výjimečné situace, kdy by bylo třeba optikou výše uvedených závěrů těmto důkazním návrhům vyhovět – závěry žalovaného pro ní nebyly překvapivé, naopak s nimi byla seznámena; nejde ani o případ, kdy by žalovaný odmítl opakované výslechy svědků k návrhu žalobkyně provést).
100. K námitkám soustředěným soudem pod **druhým a třetím žalobním bodem** pak soud v návaznosti na dříve vyložená východiska k roli a významu dispoziční zásady předesílá, že chtěla-li být žalobkyně se svou žalobní obranou úspěšná, bylo na ní, aby svou argumentaci zaměřila především na to, že již v daňovém řízení z důvodů, které by podrobně rozvedla, unesla důkazní břemeno mj. k otázce skutečného předmětu a rozsahu, v jakém byla sporná zdanitelná plnění přijata. To žalobkyně neučinila; namísto toho se vymezila ve své stručné žalobě vůči izolovaným aspektům hodnocení a některým konkrétním dílčím závěrům. Její námitky se tak fakticky míjí s podstatou závěrů vyslovených žalovaným a žalobkyně tím sama značně snižuje svou šanci na procesní úspěch.
101. Jak bylo vyloženo výše v bodech 64 – 72 tohoto rozsudku, žalovaný v Napadeném rozhodnutí podrobně vyložil důvody, pro které dospěl k závěru o tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, když mj. neprokázala splnění jedné z podmínek pro odpočet daně u předmětných zdanitelných plnění daně dle § 72 a § 73 ZDPH, neboť neprokázala, v jakém konkrétním předmětu a rozsahu deklarovaná plnění přijala. Jak soud uvedl, žalovaný v předmětných pasážích svého rozhodnutí detailně vyložil, že žalobkyně předložením daňových dokladů unesla své primární důkazní břemeno, které jí ve vztahu k jejím daňovým tvrzením tížilo. Současně však podrobně popsal, na základě jakých konkrétních skutečností a úvah dospěly finanční orgány k pochybnostem o tom, nakolik předložené doklady věrně zobrazují faktickou stránku věci, tj. mj. i přijetí plnění deklarovaného předmětu a v deklarovaném rozsahu, přičemž podrobně vysvětlil, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že žalobkyně tyto kvalifikované pochybnosti v dalším průběhu řízení nerozptýlila.
102. Soud tak upozorňuje, že ani důvodnost argumentace vznesené pod druhým a třetím žalobním bodem by ještě sama o sobě nebyla způsobilá relevantně zpochybnit zbývající poznatky, důvody, a úvahy, na jejichž základě žalovaný k závěru o neunesení důkazního břemene žalobkyní v daňovém řízení dospěl. Lapidárně řečeno, zatímco žalovaný založil tento závěr na celé řadě shora připomenutých konkrétních zjištění, poznatků, důvodů a úvah, žalobkyně brojí jen proti dvěma dílčími tezími zmíněným v bodech 11 a 12 žaloby, jež tedy zjevně nebyly jediným, ale ani klíčovým a určujícím podkladem úvah žalovaného. Žalobkyni lze k její námitce vznesené pod druhým žalobním bodem přisvědčit potud, že ač

se mohou tato zjištění na první pohled jevit „nelogickými“ (jak je označil žalovaný), nelze v praxi jistě vyloučit nárok na odpočet daně na vstupu s poukazem na to, že dodavatelé žalobkyně fungovali jednou jako subdodavatelé a podruhé jako přímí dodavatelé jejího odběratele. Žalovaný však takto své závěry v žádném ohledu nestavěl a vyloučení nároku na odpočet opíral o to, že žalobkyně neprokázala skutečný rozsah a předmět přijatých plnění, neboť v řízení provedenými důkazními prostředky, resp. z nich plynoucími poznatky nebyly tyto rozhodné skutkové okolnosti prokázány. Tímto směrem tedy také žalobkyně měla zaměřovat svou žalobní obranu a namítat, že v daňovém řízení provedenými důkazními prostředky své důkazní břemeno úspěšně unesla. V tomto směru se tak žalobní námítka mýjí s podstatou závěrů žalovaného a ani přisvědčení žalobkyně, že daná dílčí teze žalovaného sama o sobě nutně nesvědčí pro jím přijatý závěr, na zákonnosti rozhodnutí žalovaného ničeho nemění.

103. Soud tak (a to i se zřetelem k omezenému rozsahu žalobních námitek zpochybňujících robustní závěry žalovaného o neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně) činí dílčí závěr, že hodnocení důkazů plynoucích z provedených důkazních prostředků bylo žalovaným provedeno plně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný se zabýval jednotlivými důkazními prostředky a řádně je vyhodnotil, nebyl však povinen přisoudit jim právě tu vypovídací hodnotu, kterou jim přikládá žalobkyně. Přisoudil-li žalovaný důkazním prostředkům jinou vypovídací hodnotu, než kterou jim přikládá žalobkyně, nelze tento postup považovat za nesprávné hodnocení důkazních prostředků, resp. porušení zásady volného hodnocení důkazů, ani dovozovat namítanou nezákonnost Napadeného rozhodnutí.
104. Námítka formulovaná pod třetím žalobním bodem pak souvisí se závěrem uvedeným v bodě 33 na str. 9 Napadeného rozhodnutí, jenž však zjevně, jak je patrné z poslední věty této části žalovaného rozhodnutí, souvisel s pochybnostmi žalovaného o tom, zda bylo plnění skutečně poskytnuto konkrétními dodavateli uvedenými na sporných daňových dokladech. Soud přitom tuto část závěrů žalovaného s poukazem na recentní rozhodovací praxi korigoval a zdůraznil, že ač by tato část závěrů žalovaného ve světle pozdější judikatorní praxe neobstála a bylo by na místě věc vrátit v tomto ohledu k doplnění dokazování, nebylo by tak žádoucí činit za situace, kdy by obstály další závěry žalovaného ohledně neprokázání skutečného rozsahu a předmětu přijatých plnění, na nichž bylo odepření nároku na odpočet (rovněž) založeno.
105. Soud znovu zdůrazňuje, že se zřetelem k tomu, že naposledy uvedená část posouzení žalovaného obstála, nebylo z pohledu soudu opodstatněné rušit Napadené rozhodnutí a vracet mu věc k dalšímu řízení, neboť postačí, že část závěrů žalovaného k prokázání přijetí plnění od konkrétního deklarovaného dodavatele byla v popsáných směrech v reakci na závěry SDEU a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie* korigována.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

106. Na základě všech shora uvedených skutečností Městský soud v Praze žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

107. Výrok II. o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nevznikly.

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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 13. června 2022

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.