



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Petry Kamínkové ve věci

žalobkyně: **Digital Engines s. r. o. v likvidaci**, IČO 242 04 196
sídlem Na Hřebenech II 1718/8, 140 00 Praha 4
zastoupeného advokátem Mgr. Luděkem Šrubařem
sídlem Hanusova 1537/1, 140 00 Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 4. 2020 č. j. 12538/20/5300-22443-712892,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 4. 2020 č. j. 12538/20/5300-22443-712892 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 9 800 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku do rukou zástupce Mgr. Luděka Šrubaře, advokáta.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhala zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“ nebo „odvolací orgán“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti platebním výměřům na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vydaným Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dne 12. 9. 2019, č. j. 7379677/19/2004-52526-110880 a dne

13. 9. 2019 č. j. 7379540/19/2004-52526-110880, které vydal správce daně za zdaňovací období prosinec 2016 a leden 2017.

2. Podstatou sporu je neuznání nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění dalších předpisů (dále jen „ZDPH“) z přijatých zdanitelných plnění žalobkyní od dodavatele obchodní společnosti ZILION Solution s.r.o. (dále jen „ZILION“).
3. Podle žalobkyně u předmětných plnění byly naplněny všechny formální i hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH, když není sporným, že žalobkyně se společností ZILION uzavřela smlouvu o poskytování logistických služeb, vystavovala pravidelně objednávky na poskytnutí služeb a tyto služby byly žalobkyni reálně poskytnuty. Společnost ZILION vystavila daňové doklady za provedené logistické služby a žalobkyně odměnu za služby řádně uhradila dle vystavených daňových dokladů, přičemž to vše platilo po dobu téměř 2 let, nikoliv jen v prověřovaných 2 měsících. Žalovaný v napadeném rozhodnutí však uvádí, že nedošlo k prokázání skutečnosti, že logistické služby byly poskytnuty společností ZILION.
4. Námitky žalobkyně lze rozdělit do následujících žalobních bodů:
5. *V prvním žalobním bodu* žalobkyně namítá nesprávné hodnocení důkazních prostředků. Především správce daně i žalovaný vyžadovali po ní prokázání skutečností, které není povinna prokazovat, což se týká zejména vztahu společnosti ZILION a pracovníků poskytujících služby tohoto dodavatele. Tím, že žalovaný i správce daně neposoudili důkazy v jejich vzájemné souvislosti, fakticky znemožnili žalobkyni unesení jejího důkazního břemene. Blíže žalobkyně uvádí, že k navázání kontaktu se společností ZILION došlo na návrh pana P. L., což bylo potvrzeno jeho svědeckou výpovědí ze dne 19. 12. 2017 a žalobkyně si tuto společnost standardně ověřila v příslušných veřejných rejstřících. Na počátku spolupráce, tedy dne 25. 3. 2015, byla uzavřena standardní smlouva o poskytování logistických služeb (dále jen „Smlouva“), kterou za žalobce podepsal provozní ředitel, pan M. K., a za společnost ZILION jednatel, pan V. K., což jmenovaný potvrdil i ve své svědecké výpovědi. Spolupráce fungovala po dobu téměř 2 let od března 2015. Výtka nedostatečného prověření a nedostatečné obezřetnosti při uzavření obchodního vztahu je opožděná.
6. Podle žalobkyně není rozhodné, že v rámci daňové kontroly správce daně zjistil, že společnost ZILION měla v kontrolovaných obdobích pouze 4 zaměstnance, kteří byli nahlášeni u České správy sociálního zabezpečení (dále jen „ČSSZ“). Podle Smlouvy mohla totiž společnost ZILION k poskytování služeb využívat nejen své zaměstnance, ale i subdodavatele. Plnila-li či nikoliv společnost ZILION svou povinnost přihlásit své zaměstnance u ČSSZ, nelze klást k tíži žalobkyně. Nadto jednatel společnosti ZILION ve své výpovědi potvrdil, že v případě, že potřebovali více pracovníků ke splnění objednávek, najímali si pracovníky od dalších společností, a to i těch, které poskytovaly logistické služby ve skladovacím areálu v Rudné.
7. Žalobkyně dále poukazuje na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), konkrétně rozsudek ve věci C-324/11 Gábor Toth, na rozhodnutí SDEU ve věci C-18/13 Maks Pen EOOD a rovněž na judikaturu Nejvyššího správního soud (dále jen „NSS“), konkrétně na rozsudek ze dne 2. 8. 2017 č. j. 4 Afs 58/2017-78.

8. Podle žalobkyně se žalovaný zaměřil na marginální nedostatky formálních náležitostí, ačkoliv tyto nebránily fungování obchodního vztahu, např. neprokázání potvrzení všech objednávek společnosti ZILION, což však podle čl. 3.3 Smlouvy nevadilo, když byl presumován konkludentní souhlas nebo že objednávky neobsahovaly cenu díla, přitom cena byla v souladu s ceníkem, který tvořil přílohu Smlouvy. Pokud oběma smluvními stranám postačovalo mít méně náležitostí u objednávek, než bylo uvedeno ve Smlouvě, jedná se o soukromoprávní konkludentní dohodu mezi smluvními stranami. Ve svém celku žalobkyní poskytnuté důkazní prostředky prokazují poskytnutí služeb společností ZILION a zajišťují tzv. auditní stopu.
9. Žalobkyně namítá, že žalovaný i správce daně se důkazy předloženými žalobkyní nedostatečně zabývali, přičemž požadovali prokázání skutečností, které není povinna prokazovat (zejména vztah pracovníků poskytujících služby a společnosti ZILION), hodnotili důkazy pouze jednotlivě a nikoliv v jejich vzájemné souvislosti, čímž žalobkyni fakticky znemožnili unesení jejího důkazního břemene.
10. *Ve druhém žalobním bodu* žalobkyně namítá nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodů vnitřních rozporů v argumentaci žalovaného. Žalobkyně poukazuje na body 60, 98, 101 a 107 napadeného rozhodnutí, z nichž vyplývá nesoulad argumentace žalovaného, který dovozuje povinnost prokázat vztah pracovníků a společnosti ZILION, na jiném místě aprobejuje závěry judikatury, z níž však taková povinnost pro uznání nároku na odpočet nevyplývá.
11. *Ve třetím žalobním bodu* žalobkyně poukazuje na nesprávný procesní postup správce daně. Podle žalobkyně měl-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti uplatněných odpočtů DPH, měl nejprve vydat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu a až v návaznosti na reakci žalobkyně zvolit další vhodný postup. Takto došlo k porušení zásady zdrženlivosti a přiměřenosti zásahu do právní sféry daňového subjektu. Na podporu uvedeného žalobkyně poukázala na rozsudek NSS ze dne 6. 5. 2015, čj. 2 Afs 209/2014-23, dle něhož „*Přednostně přichází v úvahu právní výzva žalobci k podání dodatečného daňového přiznání, k níž je třeba přistoupit vždy, kdy není prima facie zjevné, že na základě dodatečného daňového přiznání nebude možné dosáhnout cíle řízení, pročez by využití výzvy nebylo v souladu s požadavkem rychlosti a hospodárnosti daňového řízení. Podstatné je v takovém případě vyhodnocení všech známých skutkových okolností vztahujících se k důvodu pochybností, k žalobci a jeho postoji k plnění daňových povinností, nevylučuje z toho ani časový faktor, vyžadující volbu postupu ovlivňujícího běh lhůty, pokud je toho třeba.*“
12. Závěrem žalobkyně *ve čtvrtém žalobním bodu* upozorňuje na skutečnost, že společnost ZILION se ke dni 18. 5. 2019 stala nespolehlivým plátcem a s ohledem na tuto skutečnost namítá, že správce daně prověřování předmětných plnění zahájil z důvodu, že nedošlo k odvedení DPH touto společností. Pokud daň není uhrazena, měla by finanční správa postupovat v souladu s tímto ustanovením a nehledat jiné možnosti jak dosáhnout uhrazení daně.
13. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl zamítnutí žaloby a k meritu věci uvedl, že nadále setrvává na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí.

14. Žalovaný zdůraznil, že zákon o DPH nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na faktickém stavu. Pochybnosti správce daně souvisely s tím, že žalobkyně sice doložila daňové doklady přijaté od společnosti ZILION za logistické práce, čímž unesla své primární důkazní břemeno, nebylo z nich však možné zjistit, kdo konkrétně práce uvedené na předmětných daňových dokladech provedl, jaké konkrétní práce a kdy byly provedeny, kdo je zadával, kdo odvedenou práci přebíral, kdo dohlížel na kvalitu odvedené práce, kdo zajišťoval vstup pracovníků do areálu žalobkyně a také, zda nárok na odpočet daně z plnění dle daňového dokladu č. 294206 nebyl uplatněn duplicitně, neboť evidence pro účely daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad roku 2016 nebyla správci daně kompletně předložena. O těchto pochybnostech byl žalobce vyrozuměn Výzvou k prokázání skutečností ze dne 12. 5. 2017, č. j. 866728/17/2602-60562-507837 (dále jen „Výzva“), kterou byla žalobkyně vyzvána, aby prokázala, že nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění uvedených na daňových dokladech byl uplatněn v souladu s ustanovením § 72 a § 73 zákona o DPH, konkrétně se jednalo o plnění deklarovaná na daňových dokladech č. 2942016 a č. 3062016 přijatých od dodavatele ZILION.
15. Žalobkyně reagovala podáními ze dne 20. 6. 2017 a správci daně předložila podklady k fakturaci logistických služeb za období listopad a prosinec roku 2016, jež byly vygenerované skladovým systémem žalobkyně, a byla dodavatelem dodána chybějící objednávka logistických služeb za měsíc listopad 2016; v podkladech pro fakturaci uvedená jednotková cena a počet kusů jednotlivých úkonů logistických služeb však neodpovídaly objednávkám na měsíc listopad 2016 a na měsíc prosinec 2016.
16. Dne 20. 9. 2017 projednal správce daně s žalobkyní dosavadní výsledek kontrolního zjištění, vyjádřil se k předloženým důkazním prostředkům (předložené objednávky na měsíce listopad 2016 a prosinec 2016 nebyly dodavatelem potvrzeny, ač podle Smlouvy potvrzeny vždy měly být, chybí na nich datum i podpis dodavatele). Žalobkyně správci daně nesdělila, jakou formou byly objednávky dodavateli doručeny, a ani poskytnutý ceník nebyl datován ani parafován. Na daňových dokladech č. 2942016 a č. 3062016 není uveden odkaz na objednávku či Smlouvu, daňové doklady nemají žádnou přílohu, je na nich uvedena pouze konečná fakturace za logistické služby za předmětné měsíce. Žalobkyně k vyjádření ze dne 20. 10. 2017 zaslala listiny a písemnosti týkající se školení požární ochrany, předání vstupních karet a šatních skříňek, záznamu z docházkového systému, denní statistiky pracovníků a Credit Check List společnosti ZILION a navrhla výslechy svědků P. Z., vedoucího skladu a D. L., u kterého nebylo sděleno, jaké skutečnosti by měl osvědčit. Všechny pokusy správce daně kontaktovat D. L. na sděleném telefonním čísle však byly neúspěšné. Ve vyjádření ze dne 12. 6. 2018 žalobkyně navrhla dále provedení svědeckých výpovědí P. K., ředitele logistiky a I. K., bývalého zaměstnance společnosti ZILION. Správce daně z vlastní iniciativy taktéž provedl svědeckou výpověď V. K., jednatele společnosti ZILION v období od 6. 2. 2015 do 2. 3. 2017 a P. L., jednatele společnosti PZ Czech s.r.o. Po provedeném výslechu uvedených svědků správce daně dospěl k závěru, že z uvedených svědeckých výpovědí nevyplývaly žádné relevantní informace svědčící o tom, že předmětná plnění byla přijata od společnosti ZILION a že žalobkyní předložené důkazní prostředky nelze osvědčit jako důkaz, že předmětná plnění byla přijata od společnosti ZILION. K témuž závěru dospěl i žalovaný.
17. K námitkám *v prvním žalobním bodu* (nesprávné hodnocení důkazních prostředků) žalovaný uvádí, že žalobkyně důkazní břemeno ve věci prokázání svého nároku na

odpočet daně ve smyslu ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu neunesla, protože neodstranila pochybnosti správce daně. Pokud nebylo stvrzeno po stránce faktické, že by deklarovaný dodavatel skutečně realizoval ve prospěch žalobkyně předmětná plnění na žalobkyní předložených dokladech, není možno uplatněný nárok s ohledem na znění § 72 a 73 zákona o DPH akceptovat.

18. K poukazu žalobkyně, že společnost ZILION standardně ověřila v příslušných veřejných rejstřících, žalovaný uvádí, že k této námitce se vyslovil NSS v rozsudku ze dne 5. 8. 2020 č. j. 10 Afs 11/2020, dle něhož: „[p]ostup, kdy si stěžovatelka ověřila dodavatelku v obchodním rejstříku a registru plátců DPH (a z těchto zdrojů nezjistila nic, co by nasvědčovalo nespolehlivosti KV Production Servis), nelze sám o sobě brát jako dostatečné opatření. Naopak, v kontextu okolností této věci se tyto kroky jeví jen jako naprosto nedostačující minimum“.
19. V posuzovaném případě žalobkyně namítá rozpornost závěrů žalovaného ohledně prokázání vztahu pracovníků poskytujících plnění a společností ZILION s poukazem, že na základě Smlouvy mohla společnost ZILION k poskytování služeb využívat nejen své zaměstnance, ale i subdodavatele. Podle žalovaného však žalobkyní předložené důkazy neprokázaly vazbu mezi pracovníky vykonávající dané práce a společností ZILION. Na předložených listinách byla uvedena pouze jména bez dalšího, případně další údaje, na základě kterých však nešlo určit, že se jedná o pracovníky společnosti ZILION, případně že se jedná o pracovníky subdodavatelů této společnosti. Provedené svědecké výpovědi pouze potvrdily účast „neznámých“ externích pracovníků u žalobkyně v areálu Rudná u Prahy, nepřinesly však žádné údaje o jejich identifikaci ani faktickou vazbu k deklarovanému dodavateli. Svědeckými výpovědi se nepodařilo ověřit ani tvrzení žalobkyně ohledně předávání vstupních karet pracovníkům společnosti ZILION. Žalobkyně sice zpochybňuje základní východisko při posuzování nároku na odpočet DPH, tedy nutnost prokázat, že dodání zboží či služby provedla osoba povinná k dani, takového dodavatele je však nutno ze strany žalobkyně identifikovat (viz rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2018 č. j. 10 Afs 283/2017-73).
20. V dané věci správce daně zpochybnil skutečnost, zda předmětná plnění byla přijata od společnosti ZILION, proto měla žalobkyně prokázat, že pracovníci, kteří dané plnění vykonávali, mají vztah k této společnosti, přičemž je nerozhodné zda jsou přímo zaměstnanci společnosti ZILION, či zda se jedná o subdodávku. Protože, že žalobce neprokázal vztah pracovníků se jmenovanou společností, nebyla tím zajištěna ani tzv. auditní stopa, na kterou žalobkyně v žalobě poukazuje. Podle bodu 6. čl. 4 Smlouvy je objednatel oprávněn vyžádat si plnění Smlouvy konkrétními osobami a/nebo konkrétní osoby pro plnění této smlouvy odmítnout. Poskytovatel se za tímto účelem zavazuje zaslat objednateli na jeho vyžádání seznam osob, jimiž hodlá konkrétní objednávku splnit. Dále v bodu 8. čl. 4 Smlouvy se uvádí, že poskytovatel je mj. povinen dbát na to, aby všichni zaměstnanci i poskytovatel sám plnili povinnosti vyplývající z pracovněprávních předpisů a předpisu ve vztahu k zaměstnávání cizinců a měli vždy u sebe všechna platná povolení k výkonu činnosti dle smlouvy, mj. platné a účinné pracovní povolení, potravinářský průkaz a pracovní smlouvu. Z výše uvedeného je zřejmé, že žalobkyně měla možnost zjistit, zda se jedná o vlastní zaměstnance dodavatele, případně o subdodávku, měla tedy možnost ověřit si, v jakém jsou vztahu ke společnosti ZILION, resp. žalobkyně měla možnost zajistit si důkazní prostředky, kterými by prokázala vztah pracovníků ke společnosti deklarované na daňových dokladech.

21. K námitce, že žalovaný se zaměřil na marginální nedostatky formálních náležitostí, ačkoliv tyto nebránily fungování obchodního vztahu, žalovaný nejprve v obecné rovině konstatuje, že ze zákonné důkazní povinnosti daňového subjektu vyplývá, že ve svém zájmu by si měl zajistit důkazy, kterými je schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat. K tomu NSS v rozsudku ze dne 15. 5. 2007 č. j. 2 Afs 177/2006-61 uvedl, že: „Je třeba mít přitom stále na zřeteli, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.“ Na jiném místě NSS uvedl: „Každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuelních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH“. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že nezajistí-li si daňový subjekt dostatek důkazních prostředků k prokázání nároku na odpočet, nemůže být v dobré víře ohledně toho, zda v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku.
22. Ve druhém žalobním bodu žalobkyně namítá nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodů vnitřních rozporů v argumentaci žalovaného. Žalovaný konstatuje, že průběh provádění důkazních prostředků, včetně výslechů svědků a jejich hodnocení uvedl v bodech [30] až [79] napadeného rozhodnutí, na které tímto odkazuje. Správce daně i žalovaný postupovali v souladu se základními zásadami správy daní včetně zásady volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Všechny závěry správce daně i žalovaného totiž mají svůj relevantní podklad v předmětném správním spisu.
23. K námitce žalobkyně vymezené ve třetím žalobním bodu, kdy žalobkyně namítá nesprávný procesní postup správce daně, který měl dle žalobkyně v pochybnostech o správnosti uplatněných odpočtů DPH nejprve vydat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, žalovaný odkázal na bod [82] až [87] napadeného rozhodnutí, z něhož vyplývá, že správce daně pouze prověřil dodavatele žalobkyně, na základě čehož zahájil daňovou kontrolu, aby prověřil konkrétní obchodní případ. Správce daně nedisponoval předmětnými daňovými doklady, ani žádnými dalšími důkazními prostředky, jako jsou smluvní ujednání, objednávky, potvrzení úhrady apod. Správce daně tedy neměl před zahájením daňové kontroly žádné konkrétní informace o obchodní spolupráci s takto identifikovanými dodavatelsko-odběratelskými subjekty, ani o konkrétním souvisejícím zdanitelném plnění. Žalobkyně ve svých daňových tvrzeních nevykazovala nestandardní ani neobvyklé údaje ve vztahu k vykazovaným hodnotám ve svých tvrzeních. Skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vyšly najevo až na základě provedené daňové kontroly samotné. V jejím průběhu pak správce daně ponechával žalobkyni dostatečný časový prostor k tomu, aby mohla zajistit takové důkazní prostředky, které by přispěly k objasnění pochybností správce daně.

24. K námitkám *ve čtvrtém žalobním bodu*, kdy žalobkyně s ohledem na skutečnost, že společnost ZILION se ke dni 18. 5. 2019 stala nespolehlivým plátcem, namítá, že správce daně zahájil prověřování předmětných plnění z důvodu, že nedošlo k odvedení DPH touto společností, žalovaný uvádí, že ze spisové dokumentace vyplývá, že správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od společnosti ZILION již dne 28. 3. 2017, tedy více než 2 roky dříve, než se jmenovaná společnost stala nespolehlivým plátcem. Nelze proto namítanou skutečnost spojovat s prováděnou daňovou kontrolou u žalobkyně.
25. Ohledně námitky, že správce daně při dokazování postupoval jako při prokazování daňového podvodu, žalovaný uvádí, že správce daně má možnost „jít cestou podvodu na DPH“ teprve v případě, kdy materiální a formální podmínky pro vznik nároku na přiznání odpočtu na DPH byly splněny. Tento předpoklad však v nyní řešené věci splněn není, neboť žalobkyně neprokázala, že předmětné plnění bylo skutečně poskytnuto deklarovaným dodavatelem uvedeným na daňovém dokladu. Za dané situace je námitka stran podvodů na DPH irelevantní.
26. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
27. Městský soud v Praze posoudil věc takto:
28. Nejprve se soud zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, kterou namítala žalobkyně *ve druhém žalobním bodu*. Pokud by tato námitka byla důvodnou, bránila by taková vada věcnému posouzení napadeného rozhodnutí.
29. Důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí je podle žalobkyně vnitřní rozpor v argumentaci žalovaného, který dovozuje povinnost žalobkyně prokázat vztah pracovníků a společnosti ZILION a na jiném místě aprobejuje závěry judikatury, z níž taková povinnost pro uznání nároku na odpočet nevyplývá.
30. Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí spočívá dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost předchází případné nepřezkoumatelnosti pro nedostatek jeho důvodů; důvody rozhodnutí lze zkoumat toliko u rozhodnutí srozumitelných (rozsudek NSS ze dne 23. 7. 2008 č. j. 3 As 51/2007-84). Za nesrozumitelnost rozhodnutí soudy považují například případy, kdy odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2003 č. j. 7 A 547/2002-24); pro rozpor výroku s odůvodněním (rozsudek NSS ze dne 12. 12. 2003 č. j. 2 Ads 33/2003-78) či pro výrok, který nemá oporu v zákoně (rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2003 č. j. 7 A 181/2000-29), nebo není-li rozhodnutí rozčleněno na výrok a odůvodnění, protože není zřejmé, zda správní orgán rozhodl o všech návrzích účastníka řízení (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 10. 1994 č. j. 6 A 63/93-22).
31. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže z jeho odůvodnění není seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo

vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti tvrzené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008 č. j. 7 Afs 212/2006-76). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.

32. Napadené rozhodnutí posoudil soud optikou výše uvedené judikatury a dospěl k závěru, že rozhodnutí nepřezkoumatelné není. Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu správní orgány vyšly, jak vyhodnotily pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudily. Rozhodnutí je řádně odůvodněno a je plně srozumitelné.
33. Soudem zjištěna nebyla ani v žalobě tvrzená nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, která má spočívat ve vnitřním rozporu mezi dovozované povinnosti žalobkyně prokázat vztah pracovníků a společnosti ZILION a závěry uváděné judikatury, z níž taková povinnost pro uznání nároku na odpočet nevyplývá.
34. Samotný nesouhlas žalobkyně s částí odůvodnění, ve kterém žalovaný uvádí důvody, pro které se zabýval prokázáním vztahu pracovníků ke společnosti ZILION, není nesrozumitelná, naopak žalovaný zde uvádí skutkové okolnosti dané věci, které byly zjištěny provedenými důkazy. Skutečnost, že žalovaný cituje z judikatury NSS i SDEU je v souladu s tím, že rozhodnutí má být v souladu i s judikaturou těchto soudů. Soud proto uzavírá, že vnitřní rozpor v napadeném rozhodnutí neshledal a námitku tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí shledává zcela nedůvodnou.
35. Poté se soud zabýval námitkami *v prvním žalobním bodu*, kdy žalobkyně namítá nesprávné hodnocení důkazních prostředků.
36. Zdejší soud na úvod připomíná, že z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že jakkoli „prokazování nároků na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je deklarováno.“ (rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2011 č. j. 8 Afs 5/2011-130). V daňovém řízení se přitom uplatňuje zásada, podle které má daňový subjekt povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt má zároveň v pochybnostech povinnost prokázat pravdivost údajů deklarovaných na daňovém dokladu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2008 č. j. 9 Afs 93/2007-84). Daňový doklad je pouze důkazem, který potvrzuje hmotněprávní aspekty provedení zdanitelného plnění. Faktické uskutečnění zdanitelného plnění nicméně nemusí být vždy prokázáno formálně správným daňovým dokladem (rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2014 č. j. 5 Afs 65/2013-79). Daňový doklad totiž nemusí vždy prokazovat, že se zdanitelné plnění, které je jeho předmětem, opravdu uskutečnilo.
37. Je třeba dodat, že důkazní břemeno ohledně prokazování skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět v daňovém tvrzení leží zcela na daňovém subjektu. Důkazní břemeno ležící na žalovaném jako správci daně je v tomto případě omezeno pouze na

prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Při takovém zpochybnění přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který je následně povinen věrohodnost skutečností v daňovém tvrzení prokázat dalšími důkazy, odlišnými od bezvadných daňových dokladů.

38. V posuzované věci je mezi účastníky sporné, zda žalobkyně prokázala, že oprávněně uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění podle § 72 a § 73 ZDPH od žalobkyní tvrzeného dodavatele, tedy společnosti ZILION. Z výše uvedeného vyplývá, že tedy bylo na vůli žalobkyně, jakým způsobem a jakými důkazními prostředky prokáže svá tvrzení.
39. Ze správního spisu soud ověřil, že správce daně u žalobkyně zahájil dne 28. 3. 2017 daňovou kontrolu na DPH týkající se zdanitelných plnění od dodavatele ZILION (viz protokol č. j. 448574/17/2602-60562-507579).
40. Dne 12. 5. 2017 vydal správce daně Výzvu k prokázání skutečností, v níž uvedl pochybnosti týkající se zdanitelných plnění uvedených na daňových dokladech č. 2942016 (logistické služby za měsíc listopad 2016) a č. 3062016 (logistické služby za měsíc prosinec 2016), a proto vyzval daňový subjekt, aby prokázal, že nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění uvedených na předmětných daňových dokladech byl uplatněn v souladu s ustanovením § 72 a § 73 ZDPH.
41. Dne 20. 6. 2017 byla správci daně doručena odpověď na Výzvu, v níž uvedl, že společnost ZILION mu poskytovala logistické služby; cena za všechny úkony se tvořila podle ceníku, který současně zasílá. Veškerá jednání se společností ZILION probíhala ve skladu daňového subjektu v Rudné u Prahy. Daňový subjekt pravidelně, zpravidla jednou za kalendářní měsíc, vystavoval objednávky logistických služeb, na jejichž základě měla společnost ZILION poskytnout do skladu své pracovníky. Společnosti ZILION měly být také poskytnuty systémové přístupy do skladových systémů v rozsahu jednotlivých objednávek a počtu uvedených kusů zboží. Záznamy ze skladových systémů daňového subjektu měly sloužit jako hlavní podklad k fakturaci odměny za logistické služby. Daňový subjekt poskytl podklady k fakturaci za období listopad a prosinec roku 2016 vygenerované skladovým systémem a objednávku logistických služeb za měsíc listopad 2016.
42. Dne 20. 9. 2017 projednal správce daně s daňovým subjektem výsledek kontrolního zjištění (viz protokol o ústním jednání č. j. 1251980/17/2602-60562-507837), ve kterém se vyjádřil k doposud předloženým důkazním prostředkům. Byl upozorněn, že předložené objednávky na měsíc listopad 2016 a na měsíc prosinec 2016 nebyly dodavatelem potvrzeny (ač podle Smlouvy potvrzeny vždy měly být), chybí na nich datum i podpis dodavatele, poskytnutý ceník není datován ani parafován.
43. Dne 20. 10. 2017 bylo správci daně doručeno „Vyjádření k výsledku kontrolního zjištění“, v němž daňový subjekt navrhl výsledk svědků - pana P. Z. a pana D. L. a současně zaslal další listiny: záznam o školení požární ochrany, předání vstupních karet a šatních skříněk, záznam docházkového systému, denní statistika pracovníků, Credit Check List společnosti ZILION Solution s.r.o. a Credit Check Summary společnosti ZILION Solution s.r.o. Dne 20. 12. 2017 bylo správci daně doručeno podání zaevidované pod č. j. 1498088/17/2602-60562-507837, ke kterému byl přiložen seznam - vstupní karty a prezenční listina ze dne 8.

12. 2015. K návrhu na výslech svědka pana D. L. daňový subjekt uvedl, že svědek má být vyslechnut v případě dalších pochybností správce daně, zda předmětné logistické služby mu poskytla společnost ZILION, k čemuž sdělil telefonický kontakt na svědka. Dle sdělení operátora dané telefonní číslo neexistuje (viz úřední záznamy č. j. 1428580/17/2602-60562-507837 a č. j. 1221472/19/2602-60562-507837), a proto správce daně od výslechu tohoto svědka upustil.
44. Dne 19. 12. 2017 byl proveden výslech svědka pana P. Z.. Svědek byl v předmětném období na pozici vedoucího skladu. Na vzniku spolupráce s dodavatelem ZILION se nepodílel, ale byl u dalších jednání. Osobně se viděl s jednatelem společnosti ZILION panem V. K. jednou. Při tomto setkání pan K. svědkovi představil dva koordinátory, s kterými svědek řešil ostatní záležitosti. Svědek nebyl přítomen podpisu smlouvy mezi daňovým subjektem a společností ZILION. Svědek vystavoval Objednávky za předmětná zdaňovací období, doručování objednávek probíhalo osobně, kdy svědek je doručoval koordinátorům, a ve stejný den probíhalo odsouhlasení podkladů pro fakturaci. Koordinátoři měli předat objednávku svému jednatelem. Na otázku, zda přišel svědek do kontaktu s pracovníky společnosti ZILION, svědek uvedl, že ano, koordinátoři přivedli pracovníky, které si svědek prohlédl, bavil se s nimi, jaké mají konkrétní pracovní zkušenosti a podle toho byli zařazeni na konkrétní pozici ve skladu. Na otázku, ověřoval-li svědek, zda přivedení pracovníci byli zaměstnanci společnosti ZILION, svědek uvedl, že neověřoval ani ho to nenapadlo, pracovníci se střídali, byli to pouze cizinci, konkrétně Ukrajinci, jejich počty má v evidenci. Jednalo se o stovky lidí za celou dobu spolupráce se společností ZILION, všem byly předávány karty na vstup do objektu. Práci zadával zaměstnancům svědek a vedoucí směny. Koordinátoři vždy přivedli lidi, došlo ke školení BOZP a požární ochrany, koordinátoři šli s nimi na sklad, kde představili pracovníky vedoucím pracovníkům daňového subjektu, kteří je následně zaškolili. Vstup do areálu byl zajištěn na základě karet. Pracovní pomůcky pracovníci nedostávali. K odmítnutí pracovníků ze strany daňového subjektu docházelo v případě, že daný pracovník nebyl fyzicky způsobilý pro danou práci, případně že nemluvil v českém jazyce. Pevně stanovenou pracovní dobu pracovníci neměli, což je podle svědka výhodou agenturního zaměstnávání.
45. Téhož dne tj. dne 19. 12. 2017 byl z vlastní iniciativy správce daně proveden i výslech svědka P. L., jednatele společnosti PZ Czech s.r.o. Ze svědecké výpovědi vyplývá, že svědek zajišťoval pro daňový subjekt logistické služby prostřednictvím subdodavatele - společnosti HAMBLEN s.r.o., jenž pro práci ve skladu zajišťoval „ukrajinské pracovníky“. Svědek dále uvedl, že mělo dojít k převodu části společnosti PZ Czech s.r.o. na Digital Engines s.r.o., přičemž tehdy měl dojít za panem L. dosavadní subdodavatel HAMBLEN s.r.o., že založí novou společnost ZILION. Svědek si již nepamatuje s kým ze společnosti ZILION jednal, bylo to jen jednou v roce 2015. U podpisu Smlouvy mezi společností ZILION a daňovým subjektem přítomen nebyl. Na otázku, zda přišel do kontaktu s pracovníky od společnosti ZILION, sdělil, že ano, ale neví, zda se jednalo o vlastní pracovníky nebo o subdodavatele.
46. Dne 20. 12. 2017 byly správci daně doručeny „podklady – doplnění ve věci doplnění informací.“
47. Dne 10. 4. 2018 projednal správce daně se zástupcem daňového subjektu výsledek kontrolního zjištění týkající se kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2016 a leden roku 2017.

48. Dne 12. 6. 2018 bylo správci daně doručeno podání, v němž se daňový subjekt poukázal na rozsudky NSS, evropskou právní úpravu a dále navrhl provedení svědeckých výpovědí - pana P. K., ředitele logistiky a pana I. K., bývalého zaměstnance společnosti ZILION.
49. Dne 4. 9. 2018 se uskutečnila svědecká výpověď pana P. K.. Svědek uvedl, že v předmětném období nebyl zaměstnancem odvolatele, ale zaměstnancem společnosti Internet Mall a. s., která je součástí Mall Group, v níž je i daňový subjekt, na pozici ředitele logistiky pro celou skupinu. Svědek zajišťoval logistiku pro celou skupinu. Se společností ZILION proběhlo jednání na Rudné, někdy v létě 2016, předmětem byla kvalita plnění smlouvy o dílo a výhled očekávaného objemu práce pro vánoční sezonu, účastnil se ho V. K. a kolega pan Z.; u podpisu Smlouvy ze dne 25. 3. 2015 nebyl. Na otázku, zda přicházel s pracovníky ve skladu do styku a zda si tyto zaměstnance ověřoval, bylo odpovězeno, že „ano, na sklad jezdím pravidelně každý čtvrtek, takže jsem je tam viděl. Uzavřena je smlouva o dílo, která dovoluje plnit i prostřednictvím třetích osob, z tohoto důvodu nebyl pracovně právní vztah ověřován. V rámci plnění smlouvy o dílo nebyly objednávky osob, ale plnění díla.“ *Vyskladnění, naskladnění, zadání dělal pan Z., který v tu dobu vedl sklad. Kontroly provedení díla byly prováděny na místě výkonu práce s koordinátorem společnosti ZILION, práci přebíral daňový subjekt, kvalitu plnění si ZILION řešil přes koordinátory.*
50. Dne 4. 9. 2018 se uskutečnila rovněž svědecká výpověď pana I. K.. Svědek uvedl, že v předmětných obdobích byl na poloviční úvazek zaměstnancem společnosti ZILION s běžnou pracovní smlouvou, pracoval v hale v Rudné. Žádnému jednání mezi společností ZILION a daňovým subjektem přítomen nebyl, konkrétně prováděl naskladňování či vyskladňování zboží, balení do krabic. Na otázku, zda svědek ví, jakými pracovníky byly práce pro daňový subjekt vykonávány, svědek vypověděl, že „V areálu byli i další zaměstnanci ZILIONU, u nikoho jsem neviděl smlouvu, takže jsem u nikoho nevěděl, zda to jsou zaměstnanci ZILIONU. Znáám je od pohledu. Mají dvoje občanství. Dělalo tam hodně lidí, dva roky zpátky si to nepamatuji.“ *Žádnou kartu na vstup do areálu neměl, kmenoví zaměstnanci daňového subjektu si pípali, mistr jim psal hodiny, jak je potřebovali. K předložené kopii Prezenční listiny – seznámení se směrnici č. 002 v centrálním skladu Rudná se jmenným seznamem osob, jimž byla přiřazena karta, šatní skříňka apod., svědek uvedl, že ji vidí poprvé, ani jedno jméno na předložené listině mu nic neříká.*
51. Dne 3. 10. 2018 provedl z vlastní iniciativy správce daně svědeckou výpověď pana V. K., který byl v období od 6. 2. 2015 do 2. 3. 2017 jednatelem společnosti ZILION. Z výpovědi svědka vyplývá, že společnost ZILION vykonávala v tomto období práce pro nějaké sklady, různé práce v různých firmách, měla 5 nebo 6 zaměstnanců, vzpomíná si jen na jméno „I. nebo I. K. nebo K.“. Na otázku, zda byli využíváni agenturní pracovníci, svědek uvedl, že brali i zaměstnance jiných firem, když potřebovali více pracovníků; jednalo se o více firem, Lingustino a ještě firma Benguera. Počty pracovníků si nepamatuje, dodali tolik lidí, kolik bylo potřeba. K otázkám, jakým způsobem a kdy byl navázán kontakt s daňovým subjektem, s kým konkrétně jednal a kde jednání probíhala, svědek uvedl, že dělал hodně v logistice na živnost a pak si založil firmu ZILION. Znáám ho navedli na Rudnou, že se tam mám zastavit, že potřebují hodně lidí na práci. Seznámil se tam s panem K., dohodli se, že budou spolupracovat, že udělají smlouvu a začnou spolupracovat. Za společnost ZILION jednal osobně svědek, jednání probíhala na Rudné. Měli domluveno, kolik mají udělat práce a tak si na to museli sehnat potřebný počet lidí. Společnost ZILION neměla potřebný počet lidí. Když přišel k daňovému subjektu, tak tam byli dva kluci, kteří tam pracovali a nabídli mu, že mu seženou potřebný počet lidí. Byli to lidi od

firem Lingustino a Benguera a dělali u daňového subjektu koordinátora svým lidem. Byla to subdodávka – svědek objednal lidi od nich, udělal objednávku, ti dva od těch firem dodali potřebný počet lidí. Svědek potvrdil, že podepisoval osobně Smlouvu i Dodatek k ní. Přítomni u podpisů byl pouze on a nějaký pán, u kterého si nepamatuje jeho jméno. Na pracovníky subdodavatelů svědek nedohlížel, nikdo to po něm ani nechtěl. Daňový subjekt po svědkovi nikdy nechtěl doložit, že řádně plní dle Smlouvy, např. že má sjednané pojištění, že jeho pracovníci mají potravinářský průkaz, že mají řádné pracovní povolení či pracovní smlouvy. Daňový subjekt nikdy žádného pracovníka neodmítl, žádná smluvní sankce ze strany daňového subjektu uplatněna nebyla.

52. Vzhledem k tomu, že ani po provedených svědeckých výpovědích nedošlo ke změně kontrolního zjištění, přistoupil správce daně dne 29. 8. 2019 k projednání Zprávy o daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2016 a leden roku 2017, čímž byla daňová kontrola ukončena.
53. Výše uvedená rekapitulace provedených důkazních prostředků svědčí o tom, že dokazování bylo ve vztahu k žalobkyní tvrzenému dodavateli tj. společnosti ZILION provedeno v dostatečné míře, sporným je, zda popsánymi důkazními prostředky byl prokázán nárok žalobkyně na odpočet daně z plnění, které dle žalobního tvrzení bylo žalobkyni poskytnuto jmenovanou společností.
54. Lze konstatovat, že správce daně, potažmo žalovaný dospěli k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno z důvodu neprokázání, že k přijetí zdanitelného plnění došlo právě způsobem tvrzeným daňovým subjektem, tj. od deklarovaného dodavatele.
55. *V prvním žalobním bodu žalobkyně namítá nesprávné hodnocení důkazních prostředků. Především namítá, že správce daně i žalovaný vyžadovali po ní prokázání skutečností, které není povinna prokazovat, což se týká zejména vztahu společnosti ZILION a pracovníků poskytujících služby tohoto dodavatele. V obecné rovině lze připomenout, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění plnění fakticky došlo. Po vydání výzvy ze dne 12. 5. 2017 (viz bod 40 rozsudku) vážlo důkazní břemeno na žalobkyni, po které správce daně požadoval prokázání uskutečnění zdanitelných plnění uvedených na daňových dokladech č. 2942016 a č. 3062016, tedy prokázání toho, že obchodní případ se společností ZILION se uskutečnil tak, jak o něm bylo účtováno a jak jej žalobkyně deklarovala. Po žalobkyni nebylo tedy požadováno prokázání okolností mimo okruh jejích možností, neboť měla toliko prokázat jí tvrzené skutečnosti spočívající v tom, že společnost ZILION jí skutečně dodala v předmětných obdobích logistické služby tak, jak bylo jí deklarováno na předložených dokladech. V tomto rozsahu nesla žalobkyně své důkazní břemeno a bylo na ní, jaké důkazní prostředky finančním orgánům předloží a zda jejich důvodné pochybnosti vyvrátí. Lze dodat, že již v rozsudku ze dne 15. 5. 2007 č. j. 2 Afs 177/2006 Nejvyšší správní soud uvedl, že „...je na stěžovateli, aby uvážil, zda při sjednávání svých obchodů bude věnovat v rámci daných možností náležitou pozornost prověření solidnosti smluvního partnera a shromažďování důkazů, a proto se mu podaří určité výdaje daňově uplatnit, anebo zda v určité míře bude počítat s tím, že půjde o výdaje daňově neuplatnitelné“.*
56. Žalobkyně v žalobě konkrétně uvedla, že o prokázání jejího nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele - společnosti ZILION svědčí výpověď pana P. L., pana V. K. a další předložené listinné důkazní prostředky.

57. Soud k takovému závěru nedospěl. Ze spisového materiálu je zřejmé, že žalobkyně se snažila prokázat provádění předmětných prací od společnosti ZILION jednak svědeckými výpověďmi, jednak listinnými důkazními prostředky.
58. Žalobkyně ke svým tvrzením doložila postupně následující listinné důkazy:
59. Žalobkyně předložila především daňové doklady č. 2942016 (logistické služby za měsíc listopad 2016) a č. 3062016 (logistické služby za měsíc prosinec 2016), Smlouvu o poskytování logistických služeb uzavřenou mezi daňovým subjektem a společností ZILION, včetně Dodatku 2 k této Smlouvě, objednávky na měsíc prosinec 2016 a leden 2017.
60. Soud ověřil, že na daňových dokladech č. 2942016 a č. 3062016 není uveden odkaz na objednávku, ani Smlouvu. Daňové doklady nemají žádnou přílohu. Je na nich uvedena pouze konečná fakturace za logistické služby za předmětné měsíce. Ze správního spisu rovněž vyplývá, že Smlouva byla správci daně předložena bez ceníku, ačkoliv dle čl. 5.1 Smlouvy měl být součástí Smlouvy aktuální ceník, dle kterého měly být ceny za poskytnuté služby účtovány. Ceník následně poskytnutý správci daně nebyl datován ani parafován. Podle platebních podmínek, tak jak byly sjednány stranami Smlouvy, přílohou faktury musí být kopie příslušné objednávky. Předložené objednávky za předmětná období tj. na měsíc prosinec 2016 a na leden 2017 byly předloženy správci daně bez příloh, nebyly dodavatelem potvrzeny, chybí na nich datum i podpis dodavatele. Ze samostatně předložených faktur není zjiřitelná cena dle ceníku za objednané služby.
61. Žalovaný listinné důkazy posoudil pod body 52 až 62 na str. 11 – 13 rozhodnutí, kde mj. uvedl, že hlavním podkladem k fakturaci odměny za logistické služby měly sloužit podle tvrzení žalobkyně Záznamy ze skladových systémů daňového subjektu; žalobkyně předložila podklady k fakturaci logistických služeb za období listopad a prosinec roku 2016 vygenerované skladovým systémem daňového subjektu, v nichž je uvedena jednotková cena a počet kusů jednotlivých úkonů logistických služeb, která však nesouhlasí s počty kusů v objednávkách na měsíc listopad 2016 a na měsíc prosinec 2016. Dále žalobkyně předložila záznam o školení požární ochrany, předání vstupních karet a šatních skříněk, záznam docházkového systému, denní statistiku pracovníků, seznam - vstupní karty a prezenční listinu ze dne 8. 12. 2015. K předloženému záznamu o školení zaměstnanců o požární ochraně s platností od 1. 1. 2015 žalovaný uvedl, že v provozně Centrální sklad v Rudné bylo proškoleny 16 osob; na seznamu je uvedeno datum proškolení, jméno školeného a podpis školeného. Vzhledem k tomu, že zde je uvedeno pouze jméno a příjmení školeného bez bližší specifikace osoby, mnohdy nečitelné, správce daně proto dospěl k závěru, že na základě těchto údajů nelze provést další ověřování, tedy ověření vztahu oněch osob ke společnosti ZILION. Předložený záznam o školení požární ochrany proto neosvědčil jako důkaz, že předmětná plnění byla přijata od ZILION. Na předloženém záznamu o předání karet a vstupních skříněk jsou vyznačena jména a příjmení osob (celkem 29), projekt, ke kterému byla konkrétní osoba přidělena a dalších 6 sloupců neznámých údajů (ke dvěma je ručně připsán údaj karta a BOZP/PO), k čemuž žalovaný dodal, že skutečnost, že měla být uvedeným osobám přidělena karta a dané osoby měly absolvovat školení bezpečnosti práce a požární ochrany však neprokazuje, že uvedené osoby vykonávaly logistické práce na základě pokynů od společnosti ZILION, a to ať už v pracovněprávním poměru, nebo na základě subdodávky, tedy ani předloženým záznamem o předání vstupních karet a šatních skříněk nelze osvědčit, že předmětná plnění byla přijata od společnosti ZILION.

62. K dalšímu předloženému důkazu tj. otisku záznamu z docházkového systému žalovaný konstatoval, že se zde nachází 33 záznamů s údaji jako je rodné číslo (samotný údaj zní např. q108, q12, apod.), osobní číslo (shodný údaj jako u rodného číslo), datum nástupu, příjmení (např. AGENTURNÍ 123 apod.), zaměstnance (údaj: 1 nebo 2) a typ pracovního poměru (vždy údaj HPP), k čemuž současně uvedl, že daný záznam se týká období od 1. 9. 2017 do 30. 9. 2017, a proto se nevztahuje k posuzovanému období a předložený otisk tak nelze osvědčit jako důkaz o tom, že předmětná plnění byla přijata od společnosti ZILION. K předloženému seznamu statistiky pracovníků ze skladu, žalovaný uvedl, že není patrné, ke kterému dni se vztahuje; jsou zde uvedeny vždy pouze: login, jméno, příjmení, převedeno do stavu (vráceno, nedoručeno, apod.), počet vyskladnění a počet produktů. Někteří jména a příjmení se opakují, žádné se však neshoduje se seznamem zaměstnanců společnosti ZILION za období listopad a prosinec roku 2016 (viz úřední záznam č. j. 21648/18/2602-60562-507837 ze dne 16. 3. 2018), pročež předložený seznam statistiky neosvědčil žalovaný jako důkaz o tom, že plnění předmětná byla přijata od společnosti ZILION. Žalovaný se vyjádřil i k seznamu - vstupní karty a prezenční listina ze dne 8. 12. 2015, v němž daňový subjekt vyznačil souvislost u 10 vybraných osob označených v prezenční listině s platností od 8. 12. 2015 a zároveň na seznamu obsahující jméno a příjmení, projekt, vestu, kartu, šatní skříňku, bezpečnostní skříňku a datum školení BOZP/PO, když uvedl, že předložené důkazní prostředky pouze dokládají, že tyto osoby měly přidělenou kartu a dále že absolvovaly seznámení se směrnicí společnosti, nikoliv, že plnění uvedená na daňových dokladech č. 2942016 a č. 3062016 uskutečnila společnost ZILION. Předložený seznam - vstupní karty a prezenční listinu ze dne 8. 12. 2015 proto žalovaný neosvědčil jako důkaz o tom, že předmětná plnění byla přijata od společnosti ZILION. Ze správního spisu vyplývá, že prezenční listiny a jmenný seznam osob, kterým byla přiřazena vstupní karta, šatní skříňka atd., byly předloženy svědkům, kteří byli dotázáni, zda jsou schopni označit jednotlivé pracovníky společnosti ZILION. Svědek pan K. odpověděl, že toho není schopen, svědek pan K. uvedl, že ani jedno jméno mu nic neříká, obě listiny vidí poprvé, z těch lidí nikoho nezná. Pan K. uvedl, že měl pár zaměstnanců, jména svých zaměstnanců si vyjma pana K. nepamatuje, jména subdodavatelů nikdy neznal a jména koordinátorů na seznamech nejsou. Z uvedeného vyplývá, že ani jeden z těchto svědků nedokázal na předložených listinách označit zaměstnance společnosti ZILION. Z výpovědi svědka pana K. je zřejmé, že nebyl při vykonávání práce přítomen, potvrdil de facto pouze svou účast ve skladu v Rudné při podpisu Smlouvy a jejího Dodatku. Svědkům byla položena rovněž otázka, jakým způsobem byl zajištěn vstup pracovníků do areálu, k čemuž pan K. uvedl, že pracovníci byli proškoleni, byla jim přidělena skříňka a obdrželi vstupní kartu, naopak pan I. K., který měl být jediným zaměstnancem společnosti ZILION, kterého si jednatel této společnosti, tj. pan K. pamatuje, řekl, že on žádnou kartu neměl, „pípali“ si pouze „kmenoví zaměstnanci daňového subjektu“. Dle své výpovědi se svědek pan K. o to, jakým způsobem bude jeho zaměstnancům umožněn vstup do skladu daňového subjektu, nestaral, nezajímal. Přitom svědek I. K. uvedl, že právě V. K. mu ukázal halu a představil mistra.
63. Žalobkyně předložila dále dva analytické nástroje a to Credit Check List společnosti ZILION a Credit Check Summary společnosti ZILION a to k ověření spolehlivosti společnosti ZILION. Žalovaný k těmto listinám na str. 12 a 13 napadeného rozhodnutí uvedl, že dle tohoto analytického nástroje jediným rizikovým faktorem společnosti je, že v rámci sídla společnosti je umístěn vysoký počet právnických osob. Předložené důkazní materiály však neprokazují, že analýza společnosti ZILION byla provedena před

zahájením obchodní spolupráce, neboť z nich není zřejmé datum vyhotovení, přitom však z některých detailů je zřejmé, že analýza byla provedena až dodatečně, např. poslední ověření platnosti registrace k DPH proběhlo dne 16. 6. 2017, kontrola registrace bankovního účtu dne 31. 10. 2016, poslední záznam ze Sbírký listin je ze dne 12. 6. 2017, kontrola insolvence proběhla dne 27. 9. 2017, apod. Správce daně tak dospěl k dílčímu závěru, že dodatečně vytvořená analýza potvrzuje jeho závěry, že daňový subjekt před navázáním obchodní spolupráce se společností ZILION nevěnoval ověřování svého potenciaálního obchodního partnera dostatečnou pozornost. Pokud by tak učinil, zjistil by např. nezveřejněný bankovní účet (viz str. 16 protokolu o ústním jednání č. j. 571450/18/2602-60562-507837), nedávné změny v historii společnosti, strukturu ready-made společnosti, virtuální sídlo apod. Přestože všechny zmíněné databáze mají pouze doporučující charakter, skutečnosti, které jimi mohl daňový subjekt zjistit a využít pro své rozhodnutí pak dle žalovaného nasvědčují tomu, že daňový subjekt v daném případě nejednal s péčí řádného hospodáře.

64. S výše popsaným hodnocením jednotlivých důkazních prostředků se soud shoduje, shledává je racionální, odpovídající skutkovým zjištěním a dodává, že předložené seznamy bez dalších identifikačních údajů nemají vypovídací schopnost samy o sobě prokázat, že osoby, jejichž příjmení, popř. i jména osob, která jsou zde uvedena, prováděly předmětné práce tak, jak je uvedeno v daňových dokladech vystavených společností ZILION, tj. v tvrzeném předmětu a rozsahu plnění, a není je možno vysledovat ani ve vzájemném porovnání s dalšími provedenými důkazy.
65. Správcem daně byly provedeny výslechy svědků:
66. Byl slyšen svědek P. Z., který byl v předmětném období na pozici vedoucího skladu v Rudné, svědek P. L., který byl jednatelem společnosti PZ Czech s.r.o. (dále jen „PZ Czech“), jež měla dle žalobcova vyjádření doporučit společnost ZILION k poskytování logistických služeb, svědek V. K., který byl v předmětném období na pozici jednatele společnosti ZILION, svědek I. K., který měl být v předmětném období zaměstnancem společnosti ZILION a svědek P. K., který v předmětném období sice nebyl zaměstnancem daňového subjektu, ale na pozici zaměstnance ve funkci ředitele logistiky společnosti Internet Mall a. s., která je součástí Mall Group, pracoval i pro daňový subjekt.
67. Svědci se vyjadřovali k otázce vzniku spolupráce daňového subjektu a společnosti ZILION, včetně okolností, za nichž byla sepsána mezi těmito společnostmi Smlouva, dále k průběhu jejich spolupráce. Podle soudu provedení výslechů těchto svědků podpořené předloženými listinami představuje adekvátní možnost prokázání skutečností tvrzených daňovým subjektem, avšak rozpory mezi jednotlivými výpověďmi vedou ke zpochybnění jejich věrohodnosti.
68. Podle vyjádření daňového subjektu ze dne 7. 4. 2017 jednání za daňový subjekt za něho měl vést pan P. Z. a provozní ředitel pan M. K., který byl zároveň zplnomocněn k podpisu Smlouvy, jednání měla probíhat na provozovně skladu v Rudné. Z vyjádření daňového subjektu ze dne 20. 10. 2017 pak vyplývá, že doporučit společnost ZILION k poskytování logistických služeb měl jednatel společnosti PZ Czech s.r.o. pan P. L.. Tato tvrzení jsou však s výpověďmi uvedených svědků v rozporu, neboť z výpovědi svědka P. Z. vyplývá, že se na vzniku spolupráce se společností ZILION se nepodílel. Účastnil se až dalšího jednání. S jednatelem společnosti ZILION panem K. se viděl jednou, tehdy mu představil dva koordinátory, s nimiž řešil ostatní záležitosti. Dále z výpovědi svědka P. L. vyplývá, že

svědek zajišťoval pro daňový subjekt logistické služby prostřednictvím společnosti HAMBLEN s.r.o. (dále jen „společnost HAMBLEN“). Tato společnost zajišťovala „ukrajinské pracovníky“. Podle svědka mělo dojít k převodu části PZ Czech na Digital Engines s.r.o. (nyní žalobce, pozn. soudu). Svědek uvedl, že tehdy měl za ním zajít dosavadní subdodavatel HAMBLEN a sdělit, že založí novou společnost ZILION, k čemuž dále uvedl, že „oni už jednali s Digital Engines s.r.o. sami“. Svědek si již nepamatoval, s kým ze společnosti ZILION jednal, bylo to pouze jednou v roce 2015. U podpisu Smlouvy mezi společnostmi ZILION a společností Digital Engines přítomen nebyl.

69. K navázání kontaktu a spolupráci mezi společnostmi ZILION a daňovým subjektem se vyjadřoval i svědek pan V. K., jednatel společnosti, který uvedl, „...dělal jsem hodně v logistice, dělal jsem na živnost, ale pak jsem si založil firmu ZILION. Známi mě navedli na Rudnou, že se tam mám zastavit, že potřebují hodně lidí na práci, zastavil jsem se, seznámil jsem se s panem K., dohodli jsme se, že když budou potřebovat nějaké práce, tak pro ně budeme dělat. Domluvili jsme se, že budeme spolupracovat, já jsem mu dal podklady - výpis z OR, dostal jsem souhlas, dohodli jsme se, že uděláme smlouvu a začneme s nimi spolupracovat. Za Digital jednal pan K., za ZILION jsem jednal já osobně. Jednání probíhala na Rudné. V rozporu s citovanou výpovědí svědek P. K. vypověděl, že nebyl přítomen u navázání obchodní spolupráce mezi daňovým subjektem a společností ZILION, neboť v té době nebyl ještě zaměstnancem Internet Mall a.s., a nebyl ani přítomen podpisu Smlouvy. Byl přítomen pouze jednání v Rudné někdy v létě 2016, byl u toho i pan Z. a jednalo se o kontrolu plnění a výhled do budoucna. Nemohl se tedy vyjádřit k navázání kontaktu s dodavatelem ZILION, ačkoliv právě jeho označil pan V. K., jednatel společnosti ZILION za osobu jednající za daňový subjekt, se kterou se domluvil na spolupráci, protože právě jemu dle své svědecké výpovědi předal svědek V. K. výpis z obchodního rejstříku a dohodli se, že udělají smlouvu a začnou spolupracovat.
70. Svědek P. Z. dále vypověděl, že u osobního jednání s jednatelem společnosti ZILION, panem K. mu jmenovaný tehdy představil dva koordinátory, s kterými řešil ostatní záležitosti. Z výpovědi svědka pana V. K. mimo jiné vyplývá, že neměl potřebný počet lidí, blíže uvedl „když jsem přišel do Digitalu, tak tam byli dva kluci, kteří tam pracovali a nabídli mi, že mi seženou potřebný počet lidí. Jednalo se o lidi od firem Lingustino a Benguera. Ti dva kluci od těchto firem dělali v Digitalu koordinátora svým lidem. Byla to subdodávka - objednali jsme si lidi od nich, my jsme dělali objednávku, ti dva od těch firem, kteří dodávali potřebný počet lidí.“ Z výpovědi svědka je zřejmé, že V. K. se s koordinátory seznámil právě v areálu daňového subjektu, kde tito koordinátoři již v době uzavírání obchodní spolupráce mezi daňovým subjektem a společností ZILION pracovali. Jinými slovy oba svědci vypovídali o dvou koordinátorech, kteří měli za společnost ZILION být v kontaktu s daňovým subjektem. Zatímco z výpovědi pana V. K. vyplývá, že tito koordinátoři již ve skladu v Rudné pracovali a nabídli mu, že mu seženou potřebný počet lidí, naopak z výpovědi svědka P. Z. vyplývá, že mu je představil jednatel společnosti ZILION pan K.. Vzhledem ke skutečnosti, že svědek P. Z. pracoval v předmětném období na pozici vedoucího skladu v Rudné a měl odpovědnost za chod tohoto skladu, je značně nepravděpodobné, aby svědek nevěděl o tom, že tito dva koordinátoři již ve skladu pracují a pokračují ve své práci v zajištění potřebného počtu pracovníků. Koordinátoři byli zaměstnanci jiných společností, kteří vykonávali ve skladu daňového subjektu práci již před zahájením spolupráce mezi daňovým subjektem a společností ZILION. Zatímco pan V. K. vypověděl, že s pracovníky vevnitř skladu nebyl, svědek I. K. však uvedl, že právě V. K. mu ukázal halu a představil mistra.

71. Svědek pan I. K. se prezentoval jako zaměstnanec společnosti ZILION (na pracovní smlouvu na poloviční úvazek) a i svědek pan V. K. ve svědecké výpovědi uvedl, že pan K./K. byl jeho zaměstnancem. Správce daně k tomu uvedl, že ověřil, že se nejednalo o jednoho ze čtyř zaměstnanců společnosti ZILION v období od 1. 1. 2016 do 31. 1. 2017 dle seznamu zaměstnanců společnosti ZILION za období listopad a prosinec roku 2016 (seznam byl zjištěn z vlastní evidence při správě daní jiných daňových subjektů - viz úřední záznam č. j. 21648/18/2602-60562-507837). Pan K. nedokázal určit, kteří pracovníci byli zaměstnanci společnosti ZILION (nekontroloval si, jaký vztah mají pracovníci s touto společností), žalovaný s ohledem na uvedené uzavřel, že svědecká výpověď pana I. K. nenapomohla k unesení důkazního břemene. Soud se s ohledem na výše uvedené výpovědi svědků shoduje i s dílčím závěrem žalovaného, že daňovému subjektu se nepodařilo prokázat ani tvrzení daňového subjektu ohledně předávání vstupních karet pracovníkům společnosti ZILION. Skutkové závěry a posouzení jednotlivých listinných důkazů nebylo vyvráceno ani provedenými svědeckými výpověďmi, jimiž bylo důkazní řízení doplněno.
72. S ohledem na výše uvedené soud k námitce týkající se nesprávného hodnocení důkazních prostředků, konkrétně že žalovaný i správce daně neposoudili důkazy v jejich vzájemné souvislosti a fakticky znemožnili žalobkyni unesení jejího důkazního břemene, uvádí, že nemohl přisvědčit žalobci, že skutková tvrzení žalobce byla nedostatečně prověřena a nedostatečně posouzena. Rozpory ve výpovědích svědků nejsou podle soudu ojedinělé, nahodilé, okrajové a týkající se nepodstatných okolností posuzovaného případu. Jejich četnost vedla podle soudu ke správnému závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzení žalobkyně vztahující se k dodání plnění společností ZILION v předmětném období. Poukaz žalobkyně na opožděnost výtky obezřetnosti při uzavření obchodního vztahu není na místě, neboť otázka opožděnosti je zcela irelevantní. Žalobkyně prokazovala svá tvrzení, která uvedla ohledně navázání své spolupráce se jmenovanou společností. Skutečnost, že ohledně navázání spolupráce se jmenovanou společností, vyšly najevo, při provedení jednotlivých důkazů, rozpory, svědčící spíše o účelovém tvrzení žalobkyně, nijak nevyvrací závěr správce daně, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Byla to právě žalobkyně, která uvedla svá tvrzení ohledně navázání obchodní spolupráce se jmenovanou společností a rovněž právě žalobkyně, která navrhla ke svým tvrzením důkazní prostředky. Jestliže však z jednotlivých důkazů plynou výše uvedené rozpory, nelze je vytýkat žalovanému.
73. Soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně brojící proti poukazu správce daně, že společnost ZILION měla v kontrolovaných obdobích pouze 4 zaměstnance nahlášené u ČSSZ, což podle žalobkyně není rozhodné, neboť podle Smlouvy mohla společnost ZILION k poskytování služeb využívat nejen své zaměstnance, ale i subdodavatele.
74. Soud nemá pochybnost, a je to i v souladu s provedenými důkazy, že společnost ZILION neměla potřebný počet pracovníků. Je třeba však zdůraznit, že sama skutečnost, že společnost ZILION měla v kontrolovaných obdobích pouze 4 zaměstnance nahlášené u ČSSZ, je pouze podpurným důkazem, který by sám o sobě nemohl vést správce daně k závěru o neunesení důkazního břemene žalobkyně. S ohledem na četnost rozporů mezi jednotlivými důkazními prostředky (viz výše) však přispěl tento zjištěný podpurný údaj k celkovému vyznění o neunesení důkazního břemene žalobkyně. Z uvedeného důvodu nemohl shledat soud uvedenou námitku důvodnou.
75. Soud proto vyslovil první dílčí závěr, že skutkový stav v posuzovaném případě byl ve vztahu k dodavateli tvrzenému žalobkyní zjištěn nejen v dostatečném rozsahu, ale byl i

správně posouzen, když jednotlivé důkazy byly hodnoceny samostatně, ale i ve vzájemné souvislosti. Vytýká-li žalobkyně žalovanému, že se zaměřil na marginální nedostatky formálních náležitostí, např. neprokázání potvrzení všech objednávek v rozhodném období, považuje soud takovou námitku za zcela irelevantní, neboť nejen, že se jednalo pouze o dvě objednávky a obě nepotvrzené, ale rozhodující je, aby žalobkyně jí zvolenými důkazními prostředky unesla své důkazní břemeno, což se v posuzovaném případě nestalo (viz výše).

76. Soud proto shrnuje a poukazuje na již výše uvedené, a sice že důkazní břemeno ohledně prokazování skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět v daňovém tvrzení, leží zcela na daňovém subjektu. V daném případě správce daně vyhodnotil předložené doklady jako doklady, na základě nichž nelze seznat, že předmět a rozsah plnění je v souladu s daňovými doklady. Z uvedeného důvodu přikročil k vydání výzvy a to dne 12. 5. 2017, kdy vyzval žalobkyni u zdaňovacího období prosinec 2016 a leden 2017 k prokázání splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 a 73 ZDPH, jenž ve výzvě podrobně konkretizoval (včetně uvedení čísel daňových dokladů). Výzva je dostatečně podrobná a žalobkyně na ni reagovala předložením listinných důkazů a posléze návrhy na provedení svědeckých výpovědí, což bylo žalovaným akceptováno a následně řádně posouzeno. Takový postup je v souladu se zákonnou úpravou. Není povinností správce daně ani ve zprávě o daňové kontrole uvádět, jaké další dokumenty má daňový subjekt předkládat tak, aby unesl své důkazní břemeno.
77. Jestliže správce daně určitým způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento povinen svá tvrzení prokázat a pokud tak neučiní a nevyvrátí pochybnosti správce daně, neunesle důkazní břemeno a správce daně je oprávněn daň stanovit nebo uplatněný daňový odpočet neuznat. V daném případě předložené důkazy neprokázaly vazbu mezi pracovníky vykonávající dané práce a společností ZILION. Na předložených listinách byly uvedeny pouze jména bez dalšího, případně další údaje, na základě kterých však nešlo určit, že se jedná o pracovníky společnosti ZILION, případně že se jedná o pracovníky subdodavatelů této společnosti. Svědeckými výpověďmi byla potvrzena účast externích pracovníků u žalobkyně v areálu Rudná u Prahy, nebylo je však možno identifikovat a ověřit faktickou vazbu k deklarovanému dodavateli. Soud tedy v soudním dospěl k závěru, že žalobkyni se nepodařilo vyvrátit, že daňové orgány unesly důkazní břemeno k prokázání důvodných pochybností ohledně identity deklarovaného dodavatele.
78. Žalobkyně však v žalobě dále zpochybňovala své důkazní břemeno prokázat, že k dodání předmětného plnění došlo právě dodavatelem uvedeným na daňových dokladech a v tomto smyslu poukazovala na judikaturu SDEU (konkrétně na rozsudek ve věci C-324/11 Gábor Toth, rozhodnutí SDEU ve věci C-18/13 Maks Pen EOOD).
79. S ohledem na skutečnost, že od podání žaloby došlo k nové judikatuře SDEU i judikatuře rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, která významně doplnila stávající judikaturu ohledně sporné otázky, Městský soud v Praze dospěl k závěru, že zjištěný skutkový stav je třeba doplnit o další zjištění nezbytná pro posouzení rozhodné právní otázky (zda lze v daném případě přiznat uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty).
80. Dokazování bylo v daném případě zaměřeno zejména na otázku, zda žalobkyní tvrzený dodavatel byl skutečným dodavatelem plnění, z něhož byl odpočet nárokován. Daňové orgány vycházely z dlouhodobé judikatury NSS, že nárok na odpočet DPH nelze uznat,

pokud daňový subjekt nevyvrátí důvodné pochybnosti správce daně o tom, zda byl dodavatelem plnění právě subjekt označený za dodavatele na předložených daňových dokladech (viz například rozsudky NSS ze dne 21. 12. 2016 č. j. 6 Afs 246/2016-33, či ze dne 20. 7. 2017 č. j. 1 Afs 10/2017-39). Tato judikatura však byla zpochybněna rozsudkem NSS č. j. 4 Afs 58/2017-78, *Stavitelství Melichar*. Rozšířený senát NSS v této souvislosti předložil SDEU dvě předběžné otázky, na něž SDEU odpověděl v rozsudku ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, kde konstatoval: „*Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, 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.*“ SDEU připustil, že za určitých podmínek nemusí být dodavatel plnění jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Jinými slovy, 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, že 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.

81. Rozšířený senát následně rozhodl rozsudkem ze dne 23. 3. 2022 č. j. 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 NSS buď popřeny (rozsudek *Stavitelství Melichar*), nebo významně doplněny (zbývající judikatura). SDEU potvrdil, že prokázání splnění hmotněprávních podmínek a prokázání podvodu na DPH jsou odlišné otázky (viz bod 33 rozsudku rozšířeného senátu).
82. Právní názor SDEU a rozšířeného senátu NSS výrazně mění pohled i na posuzovanou věc. Správce daně a žalovaný se totiž při svém rozhodování, v souladu s tehdejší judikaturou, zaměřili na posouzení otázky, zda dodavatelem žalobkyně byl právě subjekt, který byl jako dodavatel označen v předložených daňových dokladech, a vzhledem k tomu, že žalobkyně nevyvrátila důvodné pochybnosti o této otázce, nárok na odpočet jí nebyl uznán.

83. Pohledem judikatury ve věci *Kemwater ProChemie* je však třeba se při nejasné identitě dodavatele zaměřit na otázku, zda ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH tento dodavatel nutně měl. Důkazní břemeno k prokázání této skutečnosti leží primárně na žalobkyni, která tedy může prokazovat i to, že její dodavatel měl postavení plátce DPH, přestože se jí nepodařilo prokázat, že šlo o konkrétní subjekt uvedený v daňových dokladech. Otevřena je i možnost, že tuto informaci bude mít k dispozici správce daně.
84. V důsledku rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie* se klíčovým stává prokázání, zda byla žalobkyni plnění dodána plátcem DPH, i kdyby to nebyl dodavatel deklarovaný v předložených dokladech. Jak totiž uvedl rozšířený senát v bodě 34 rozsudku, daňový subjekt i žalovaný „*jen těžko mohli 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. Jak již bylo rozebráno shora, důkazní břemeno v tomto směru tíží primárně žalobkyni. Ta však nevěděla, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Stejně tak si stěžovatel nebyl vědom, že má také posuzovat, zda v tomto směru žalobkyně důkazní břemeno neunesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má stěžovatel k dispozici.*“ K této otázce bude namísto zaměřit další dokazování, otevřena je i možnost, že žalovanému bude známo, že skutečný dodavatel žalobkyně byl plátcem DPH.
85. Soud proto uzavírá, že nasměrování dokazování pouze k ověření identity dodavatele vycházelo z nesprávného posouzení rozhodné právní otázky, které neobstojí pohledem pozdější judikatury.
86. Vzhledem k tomu, že řízení před žalovaným bylo založeno na takovém posouzení klíčové právní otázky, které neobstojí pohledem nové judikatury SDEU a rozšířeného senátu, soud zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
87. Pro úplnost soud dále uvádí, že námitkám ve *třetím a čtvrtém žalobním bodu* nepřisvědčil.
88. *Ve třetím žalobním bodu* žalobkyně staví svou obranu na tom, že správce daně zvolil nesprávný procesní postup. Podle žalobkyně, pokud měl správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti uplatněných odpočtů DPH, měl nejprve vydat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu a až v návaznosti na reakci žalobkyně zvolit další vhodný postup.
89. Jak již bylo výše uvedeno, v posuzovaném případě správce daně u žalobkyně zahájil dne 28. 3. 2017 daňovou kontrolu na DPH týkající se zdanitelných plnění od dodavatele ZILION s tím, že předmětem daňové kontroly byla stanovena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2016 a leden roku 2017 (viz protokol č. j. 448574/17/2602-60562-507579) a následně dne 12. 5. 2017 vydal Výzvu k prokázání skutečností, v níž uvedl pochybnosti týkající se zdanitelných plnění uvedených na daňových dokladech č. 2942016 a č. 3062016, pročež vyzval daňový subjekt, aby prokázal, že nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění uvedených na předmětných daňových dokladech byl uplatněn v souladu s ustanovením § 72 a § 73 ZDPH. Žalobkyně na tuto Výzvu reagovala odpovědí, která byla správci daně doručena dne 20. 6. 2017. Z výše uvedené rekapitulace provedených důkazních prostředků vyplývá nejen, že v posuzované věci bylo provedeno dokazování ve značném rozsahu, ale rovněž, že právě až v průběhu daňové kontroly byly správci daně žalobkyni doloženy jednotlivé daňové doklady, listinné důkazy (Smlouva,

včetně jejího Dodatku, objednávky, potvrzení úhrady a další) a byly provedeny svědecké výpovědi, na základě nichž teprve správce daně dospěl k závěru o skutečnostech rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Bez listinných důkazů i svědeckých výpovědí posléze provedených nemohl správce daně ještě před zahájením daňové kontroly mít konkrétní informace o skutkových okolnostech souvisejících s posuzovaným zdanitelným plněním. Ze spisu nevyplývá, že by žalobkyně ve svých daňových tvrzeních vykazovala nestandardní či neobvyklé údaje. V průběhu daňové kontroly měla žalobkyně dostatečný časový prostor, aby navrhla či předložila takové důkazní prostředky, které by přispěly k objasnění pochybností správce daně.

90. S ohledem na shora uvedené soud dospěl k závěru, že nebyl na místě postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť správce daně neměl před zahájením daňové kontroly takové poznatky, které by upřednostnily vydání výzvy dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu. Správce daně si tak nemohl učinit předběžný úsudek o tom, zda bude daň doměřena či nikoliv. Skutečnosti rozhodné pro stanovení daně na základě výsledků daňové kontroly vyšly najevo až v průběhu daňové kontroly samotné.
91. *Ve čtvrtém žalobním bodu* žalobkyně upozorňuje na skutečnost, že společnost ZILION se ke dni 18. 5. 2019 stala nespolehlivým plátcem a s ohledem na tuto skutečnost namítá, že důvodem prověřování předmětných plnění správcem daně byla skutečnost, že nedošlo k odvedení DPH touto společností. Žalobkyně připomíná, že v § 109 zákona o DPH je zakotven institut ručení příjemce plnění za vyměřenou, ale neuhrazenou daň poskytovatelem plnění a to v taxativně stanovených případech. Pokud daň není uhrazena, měla by finanční správa postupovat v souladu s tímto ustanovením a nehledat jiné možnosti jak dosáhnout uhrazení daně.
92. Námitku tohoto obsahu shledává soud zcela nerozhodnou, neboť stěžejní v dané věci je skutečnost, že žalobkyni byl odepřen nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti ZILION z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně zakotvených v § 72 a § 73 ZDPH. Žalobkyně nemůže úspěšně přenášet důsledky neunesení svého důkazního břemene na správce daně z tvrzeného důvodu, tj. že společnost ZILION byla dne 18. 5. 2019 prohlášena nespolehlivou osobou (soud připomíná, že přitom správce daně u žalobkyně zahájil daňovou kontrolu na DPH týkající se předmětných zdanitelných plnění od dodavatele ZILION již dne 28. 3. 2017).
93. Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná (viz bod 80. a následující), a proto napadené rozhodnutí zrušil podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť skutkový stav vyžaduje zásadní doplnění.
94. Výrok o nákladech řízení je dán § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, proto jí náleží náhrada nákladů řízení, spočívající v zaplacení soudním poplatku ve výši 3 000 Kč a v nákladech právního zastoupení za 2 úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí zastoupení, odůvodnění žaloby) podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. a dále za 2x paušál po 300 Kč podle § 13 odst. 3 vyhlášky. Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, činí tedy 9 800 Kč.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 27. května 2022

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu