



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Jana Schneeweise a Martina Bobáka ve věci

žalobkyně: **KUTA a.s.**, IČO: 257 40 164
se sídlem Zelený pruh 97, Praha 4
zastoupena advokátem Mgr. Danem Modlitbou
se sídlem Na Bělidle 2, Praha 5

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 2. 2021, č.j. 4806/21/5300-21443-702551

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení shora uvedeného rozhodnutí (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný k odvolání žalobkyně změnil dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „**DPH**“), vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“), ze dne 5. 12. 2019, č.j. 9080288/19/2004-52523-111603 (dále jen „**dodatečný platební výměr za březen 2016**“), kterým byla žalobkyni za zdaňovací období březen 2016 doměřena daň ve výši 405 993 Kč a stanoveno penále ve výši 81 198 Kč, tak, že doměřenou DPH snížil na částku 249 731 Kč a výši penále na 49 946

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

Kč. Současně byla napadeným rozhodnutím zamítnuta odvolání žalobkyně a byly potvrzeny následující dodatečné platební výměry na DPH správce daně:

- č.j. 9079579/19/2004-52523-111603, za zdaňovací období leden 2016, jímž byla žalobkyni doměřena daň ve výši 110 334 Kč a stanoveno penále ve výši 22 066 Kč;
- č.j. 9079681/19/2004-52523-111603, za zdaňovací období únor 2016, jímž byla žalobkyni doměřena daň ve výši 74 035 Kč a stanoveno penále ve výši 14 807 Kč;
- č.j. 9080342/19/2004-52523-111603, za zdaňovací období duben 2016, jímž byla žalobkyni doměřena daň ve výši 212 173 Kč a stanoveno penále ve výši 42 434 Kč;
- č.j. 9079579/19/2004-52523-111603, za zdaňovací období květen 2016, jímž byla žalobkyni doměřena daň ve výši 134 286 Kč a stanoveno penále ve výši 26 857 Kč;
- č.j. 9080409/19/2004-52523-111603, za zdaňovací období červen 2016, jímž byla žalobkyni doměřena daň ve výši 171 685 Kč a stanoveno penále ve výši 34 337 Kč;
- č.j. 9080430/19/2004-52523-111603, za zdaňovací období červenec 2016, jímž byla žalobkyni doměřena daň ve výši 171 685 Kč a stanoveno penále ve výši 34 337 Kč;
- č.j. 9080434/19/2004-52523-111603, za zdaňovací období srpen 2016, jímž byla žalobkyni doměřena daň ve výši 179 035 Kč a stanoveno ve výši 35 807 Kč;
- č.j. 9080471/19/2004-52523-111603, za zdaňovací období září 2016, jímž byla žalobkyni doměřena daň ve výši 179 035 Kč a stanoveno penále ve výši 35 807 Kč;
- č.j. 9080503/19/2004-52523-111603, za zdaňovací období říjen 2016, jímž byla žalobkyni doměřena daň ve výši 179 035 Kč a stanoveno penále ve výši 35 807 Kč
- č.j. 9080530/19/2004-52523-111603, za zdaňovací období listopad 2016, jímž byla žalobkyni doměřena daň ve výši 179 035 Kč a stanoveno penále ve výši 35 807 Kč (dále jen „**dodatečné platební výměry**“) a

platební výměr č.j. 9080771/19/2004-52523-111603, za zdaňovací období prosinec 2016, jímž byla žalobkyni vyměřena daň ve výši 114 084 Kč (dále jen „**platební výměr**“ a společně s dodatečným platebním výměrem za březen 2016 a dodatečnými platebními výměry jako „**prvostupňová rozhodnutí**“).

2. Předmětem činnosti žalobkyně ve zdaňovacích obdobích leden až prosinec 2016 (dále jen „**předmětná zdaňovací období**“) byly bezpečnostní a úklidové služby a zprostředkování nájemců nemovitostí. Daňová kontrola byla u žalobkyně Finančním úřadem pro Ústecký kraj (dále jen „**původní správce daně**“) zahájena 7. 3. 2017. Ten dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH, když neprokázala, že přijala plnění od dodavatelů tak, jak bylo uvedeno na daňových dokladech. Za zdaňovací období březen 2016 byla žalobkyni dodaněna úhrada vodného a stočného. Zpráva o daňové kontrole č.j. 2504703/19/2507-60562-507114 (dále jen „**zpráva o DK**“) byla se žalobkyní projednána 3. 12. 2019. Poté byla vydána prvostupňová rozhodnutí.
3. V odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím žalobkyně namítala nedostatečné odůvodnění, nevypořádání námitek ke kontrolním zjištěním, uplatnila námitky ke sporným plněním od společností MASUMAZO s.r.o. „v likvidaci“ (dále jen „**MASUMAZO**“) a Equi transport s.r.o. v likvidaci (dále jen „**Equi transport**“) a rozporovala určení data uskutečnění zdanitelného plnění u vodného a stočného.
4. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že MASUMAZO měla žalobkyni poskytovat úklidové a bezpečnostní služby skrze subdodavatele – ICC Mobile trend s.r.o. (dále jen „**ICC**“) a BOLERO TRADE s.r.o. (dále jen „**BOLERO**“), která byla ke dni 5. 6. Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

2019 vymazána z obchodního rejstříku. MASUMAZO byla 5. 12. 2018 zrušena s likvidací (likvidátorem byl jmenován společník S. L. V době obchodování s žalobkyní byl jednatelem MASUMAZO P. H. a jediným společníkem J. S. Oba ukončili působení ve společnosti po ukončení prověřovaných obchodů a jednatelem a společníkem se stal S. L. Původní správce daně nabyt pochybnosti, zda plnění v tvrzeném rozsahu poskytla MASUMAZO (od 11. 3. 2017

byla nespolehlivým plátcem, nesídlila na evidované adrese a neměla webové stránky). Nedisponovala ani koncesí k poskytování bezpečnostních služeb. Její jednatel neměl v ČR povolen pobyt a dle ČSSZ MASUMAZO neměla zaměstnance. Žalobkyně jí platila v hotovosti a u všech úhrad byl zjištěn nesoulad v datech převzetí. Dle výpovědi P. H. měla pro MASUMAZO služby, které měla poskytovat žalobkyni, zajišťovat ICC. V kontrolních hlášeních však plnění uskutečněná v roce 2016 od ICC nevykázala a ani ICC nedisponovala potřebným živnostenským oprávněním. Původní správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností ze dne 19. 12. 2017, č.j. 2506975/17/2507-60562-507114 (dál jen „výzva k prokázání skutečností“), v níž předestřel své pochybnosti. Žalobkyně v odpovědi navrhla výsledky svědků (svých zaměstnanců a též J. L.). Zaměstnanci žalobkyně vypověděli, že se v nemovitostech žalobkyně či v jejich okolí pohybovaly osoby provádějící úklidové a bezpečnostní práce. Neměly však firemní označení na oblečení ani na vozidlech, ostraha neměla zbraň ani psa. Byť někteří svědci uvedli, že jim byly uvedené osoby představeny jako pracovníci MASUMAZO, nelze mít za prokázané, že šlo o její zaměstnance. Byly tedy prováděny nějaké úklidové a bezpečnostní práce, ale nebyl prokázán jejich rozsah ani dodavatel.

5. Většina svědků se shodla na osobě J. L. Ten ke spolupráci s MASUMAZO uvedl, že P. H. vyhrál výběrové řízení a dal mu zakázku. ICC byla subdodavatelem žalobkyně pouze do března 2016, poté to byla BOLERO. K bezpečnostním službám nic konkrétního nesdělil. Ač tvrdil, že ICC řádně odvedla daň, v daňovém přiznání za leden 2016 žádná uskutečněná ani přijatá zdanitelná plnění nevykázala a poté již daňová přiznání nepodala. Také výpověď P. H. vykazovala rozpory s ostatními zjištěními. Úklidové služby měla pro MASUMAZO zajišťovat ICC, což je ale v rozporu s výpovědí J. L., podle něhož tomu tak bylo jen od ledna do března 2016, poté to byla BOLERO.
6. Žádný z tvrzených dodavatelů neměl oprávnění poskytovat bezpečnostní služby. Kvalifikaci J. L. žalobkyně prokazovala Dohodou o změně pracovní smlouvy (změna druhu práce) ze dne 23. 6. 1997 mezi ním a Českou bezpečnostní službou s.r.o., podle níž měl J. L. namísto bezpečnostního referenta vykonávat činnost ředitele pobočky. V předloženém prohlášení pak J. L. uvedl, že z pozice ředitele má dobré znalosti ochrany osob a majetku. Předložené dokumenty však neprokazují jeho odbornost ani oprávnění J. L. vykonávat bezpečnostní služby. Žalobkyně pochybnosti neodstranila a neprokázala, že úklidové a bezpečnostní služby přijala od MASUMAZO.
7. Equi transport měla žalobkyni poskytovat úklidové práce a zajistit zprostředkování služeb. Sídlila na stejné adrese jako žalobkyně, neměla webové stránky ani dohledatelný kontakt. Bývalý jednatel R. S. uvedl, že úklidové služby poskytoval subdodavatel Weberberger AUTO s.r.o. (dále jen „Weberberger AUTO“), jejímž jednatelem byla Marion Commerce s.r.o., zastoupená J. L. (jednatel Marion Commerce). Po ukončení spolupráce se jednatelem Weberberger AUTO stal opět S. L.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

8. K tvrzenému zprostředkování služeb žalobkyně předložila mimo jiné nepodepsaný návrh smlouvy o převodu podílu mezi ní a společností Construction & Property Management s.r.o. (dále jen „**Cosntruction**“). Z „Potvrzení záměru – Kuta“ vyplynulo, že měla zájem o koupi společností vzniknuvších rozštěpením žalobkyně za cenu 400 000 000 Kč. Dle rozvahy a výkazu zisku a ztrát však měla záporný vlastní kapitál, což založilo pochybnosti správce daně. Ta v odpovědi na výzvu správce daně uvedla, že smlouva se společností Construction nebyla uzavřena.
9. Žalobkyně neprokázala, že mimořádný úklid provedla Equi transport. R. S. odpovídal obecně a v rozporu s ostatními svědky. Nebylo prokázáno, kdo práce kontroloval a přebíral, ani to, která společnost a prostřednictvím jakých zaměstnanců práce uskutečnila. Správce daně zaslal Equi transport a Weberberger AUTO výzvy k poskytnutí údajů, ty však nereagovaly. Z kontrolních hlášení vyplynulo, že Equi transport vykazala přijatá plnění od Weberberger AUTO jen v březnu

2016, ačkoliv práce měly být prováděny v průběhu roku 2016. Sídlo Weberberger AUTO je v bytovém domě bez označení a společnost nikdy neevidovala zaměstnance. Nepodala ani příznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2016. To vzbuzuje důvodné pochybnosti, zda byla Equi transport schopna sama či prostřednictvím Weberberger AUTO deklarované služby poskytnout. Žalobkyně své tvrzení, že mimořádný úklid prováděla Equi Transport, neprokázala. Ač zaměstnanci žalobkyně potvrdili jeho provedení (ovšem bez upřesnění rozsahu), nebylo prokázáno, že dodavatelem byla Equi transport.

10. Dle příkazní smlouvy z 18. 1. 2016 mezi žalobkyní a Equi transport měla Equi transport prověřit případné neoprávněné obohacení Oborové zdravotní pojišťovny (dále jen „**OZP**“) v souvislosti nesrovnalostmi v dodávkách studené užitkové vody při výměně vodoměru. Dle žalovaného nelze dospět k závěru, že jednání s OZP vedl R. S., který měl za bližší neurčenou činnost dle příkazní smlouvy obdržet provizi 1 000 000 Kč. Žalobkyně neprokázala, co R. S. za tak vysokou provizi vykonal a popsat svou činnost nedokázal ani on ve svědecké výpovědi. Žalobkyně tedy provedení předmětných služeb ze strany Equi transport neprokázala.
 11. Ke zprostředkování klienta Linemart s.r.o. (dále jen „**Linemart**“) žalovaný uvedl, že na základě dohody o spolupráci mezi Equi transport a žalobkyní mělo dojít ke spolupráci se 108 AGENCY, s.r.o. (nyní 108 AGENCY, a.s.)(dále jen „**108 AGENCY**“), která na základě kontaktu od žalobkyně zprostředkovala společnosti Prologis jako pronajímateli nájemce Linemart. Žalobkyně také měla s Equi transport uzavřenu obdobnou smlouvu jako se 108 AGENCY, podle níž měla nárok na provizi alespoň 10 % z čistého zisku. 108 AGENCY žalobkyni vyplatila odměnu ve výši 1 028 391 Kč bez DPH a žalobkyně zaplatila Equi transport provizi 930 000 Kč bez DPH. K zahájení spolupráce žalobkyně uvedla, že ji v lednu 2016 oslovili zástupci 108 AGENCY s tím, že shánějí nájemce Prologis a žalobkyně se jej zavázala vyhledat. Nájemce se jí najít nepodařilo, ale nakonec pomohla Equi transport (R. S.), která měla obdržet 90 % částky inkasované žalobkyní od 108 AGENCY. Pan S. k tomu ve svědecké výpovědi uvedl, že Equi transport obchodovala pouze s Ing. K. (předsedou představenstva žalobkyně). Na dotaz ohledně shora uvedené transakce odpověděl, že vizitku na Linemart dostal na večírku. S Ing. K. následně sepsal smlouvu o zprostředkování a Ing. K. na to měl někoho jiného. Konkrétně uvedl, že Ing. K. „*pouze předal vizitku s kontaktem a oni si to dohodli sami*“. Ing. H. (v době jednání se žalobkyní jednatel 108 AGENCY) vypověděl, že mu kontakt na Linemart předal Ing. K. O zapojení R. S. či Equi transport Ing. H. nevěděl.
- Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

12. Žalobkyně zaslala správci daně písemné prohlášení R. S. o tom, že na její žádost získal kontakt na Linemart a předložila dohodu o spolupráci se 108 AGENCY z 12. 1. 2015 a s Equi transport z 12. 2. 2016 včetně dodatku a další důkazní prostředky. Dle žalovaného nemůže být prohlášení R. S. důkazem ve prospěch žalobkyně, protože jí byl přímo ovlivněn. Pokud dovršením snažení R. S. za bezmála milion korun byla vizitka, nelze tomuto tvrzení bez dalšího uvěřit. Další důkazy předloženy nebyly a participaci R. S. nepotvrdil ani Ing. H. Žalobkyně pochybnosti nevyvrátila a neprokázala, že se Equi transport podílela na zprostředkování Linemart.
13. Další sporná plnění se týkala smlouvy o zprostředkování prodeje nemovitostí z 30. 4. 2015 mezi žalobkyní a Equi transport. Žalobkyně se ohledně zajištění přípravných prací obrátila na Equi transport. Odměna za zprostředkování měla činit 1 % z kupní ceny. Subdodavatelem Equi transport byla 108 AGENCY. Byly zpracovány návrhy na subdodavatele prací a zajištěno několik zájemců. Žalobkyně však následně spolupráci ukončila. Byť M. V. (zaměstnanec 108 AGENCY) ve své výpovědi několikrát R. S. zmínil, vždy to bylo v souvislosti s Ing. K., Ač měl R. S. provádět výběrová řízení, nevěděl, jakým způsobem byly předávány podklady ani další podrobnosti. Nebylo tedy prokázáno, kdo a co konkrétně prováděl a žalobkyní předložené listiny nemohly její tvrzení osvědčit. Nebylo tedy prokázáno, že předmětné služby poskytla Equi transport.
14. Žalobkyně neodstranila pochybnosti stran tvrzených dodavatelů. Žádný z nich nedisponoval potřebným personálním, technickým ani profesním vybavením. Nebylo zjištěno, kdo byl dodavatelem jejich subdodavatelů ICC, BOLERO a Weberberger AUTO Společnosti byly propojeny skrze J. L., který měl účast ve 22 společnostech, podobně jako R. S. Většina dodavatelů přitom měla stejný osud – po ukončení spolupráce s žalobkyní se jednatelem stala osoba z Ukrajiny, Panamy či Moldavské republiky. Žalobkyně tedy nesplnila podmínky pro přiznání odpočtu na DPH. Následně se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně.

II. Obsah žaloby

A. Námitky k plněním od dodavatele MASUMAZO

15. MASUMAZO žalobkyni dodávala služby úklidu a ostrahy s využitím subdodavatelů (ICC, BOLERO), za něž vystupoval J. L. Provedení služeb potvrdili P. H. i J. L. a výpovědi dalších svědků. Rozpor ve výpovědi J. J. nelze vysvětlit nátlakem Ing. K. Svědkyni zastrašil správce daně tvrzením o rozporu v její výpovědi. Potvrdila však, že pracovníci MASUMAZO v objektech žalobkyně pracovali, což potvrzují i další svědkové. Dodání sporných služeb dodavatelem MASUMAZO bylo prokázáno, stejně jako bylo prokázáno, že si služby nezajišťovala sama žalobkyně a přímými dodavateli nebyli ani ICC, BOLERO či jiné společnosti. Závěr o neprokázání rozsahu poskytnutých služeb je nepřezkoumatelný, protože plyne ze smluv, faktur i svědeckých výpovědí.
16. Řada svědků mluvila o pracovnících MASUMAZO a jejich uvádění do nových prostor (žalobkyně přitom nové zaměstnance nepřijala). Shodli se také na tom, že se prací zúčastnil J. L. Bližší identifikace pracovníků dodavatele přitom nebyla třeba, přičemž odchylka v jednom parametru u jednoho pracovníka nemohla tyto výpovědi zpochybnit. Ze svědeckých výpovědí vyplynul podrobný a věrohodný obraz o činnostech pracovníků MASUMAZO.
17. V případě úklidu se práce neměřila na hodiny, protože odměna byla stanovena pevnou částkou. Nebylo tedy ani podstatné, kolik pracovníků úklid provádělo. Ing. K. pravdivě

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

vedl, že žádné záznamy krom reklamací sepisovány nebyly. Jinak tomu bylo u ostraha, kde byla práce definována mj. dobou obchůzek. Ing. K. sice vypověděl, že záznamy o obchůzkách nebyly třeba, z ostatních výpovědí však plyne, že byly vedeny. Nevedení evidencí nadto nemůže vylučovat prokázání rozsahu prací. Ten plyne ze smluv a výpovědí svědků. Byť J. L. k některým činnostem neuvedl podrobnosti, uvedl množství skutečností odpovídajících tvrzením žalobkyně a ostatních svědků. K poskytování služeb se přihlásil, ač jeho společnost neodvedla daň. To, že společnost J. L. v roce 2016 nepřiznala uskutečněná plnění a nepodala daňová přiznání, není věcí žalobkyně.

18. Výpověď P. H. byla nepřesná, protože si pamatoval činnost J. L. v ICC a její výměnu za BOLERO považoval za formální či na ni zapomněl. Nezpochybnil však, že subdodavatelem byl J. L. Nepřesnost mohla vzniknout tím, že venkovních služeb se týkala ostraha KUTA centra a P. H. je zaměnil či neodlišil. Uvedl však řadu konkrétních skutečností, které byly v souladu s ostatními důkazy. Vyloučení jeho výpovědi z důkazů bylo nezákonné.
19. Ve vyhodnocení přijatých plnění od MASUMAZO žalovaný překvapivě uvedl nové argumenty. Tvrdil, že platbu za leden 2017 žalobkyně neoprávněně vyplatila P. H. Dohoda o ukončení smlouvy však výslovně uváděla ukončení spolupráce ke konci ledna 2017, takže zde se zněním této dohody rozpor nebyl. P. H. již sice jednatelem MASUMAZO nebyl, ta však platbu nepostrádala, takže jí byla předána.
20. Také společnosti bez koncese a zaměstnanců v pracovním poměru může vykonávat činnost. Šlo o nejjednodušší úklidové a obchůzkové práce a dodavatel byl snadno nahraditelný. Žalobkyně prokázala, že plnění bylo dodáno i kým. Dodávky trvaly více než rok a pracovníky dodavatele nešlo přehlédnout. Není věcí žalobkyně, že její dodavatelé plnění nevykázali v kontrolních hlášeních, ona tak učinila. Žalobkyně zpochybnila důležitost zveřejňování účetních závěrek a odmítla tvrzení, že by kontaktnost jejích dodavatelů posílila její důkazní pozici. Skutečnost, že dodavatel a jeho subdodavatel neměli potřebnou koncesi (k poskytování bezpečnostních služeb) neznamená, že je nemohli poskytnout. Poskytnutí služeb bylo prokázáno a šlo o jednoduchou obchůzkovou činnost, k jejímuž výkonu nebylo formální oprávnění potřeba.

Dle J. L. mu tuto činnost dodávala společnost RIUS POWER s.r.o. (dále jen „**RIUS POWER**“), která má v obchodním rejstříku činnost „ostraha majetku a osob“ zapsánu. J. L. nadto doložil svou profesní odbornost, kterou žalovaný bez vysvětlení popřel. Téměř jistě tak byly předmětné služby poskytovány tak, jak žalobkyně tvrdila. Námitky žalovaného jsou v tomto směru nesrozumitelné. Žalobkyně předložila důkazy o profesní způsobilosti J. L.

21. Vzhledem k jednoduchosti služeb nebylo třeba provádět každodenní přebírání práce a vést reklamační řízení. O přebírání prací a odstraňování zjištěných závad shodně mluvila řada svědků. Platby v hotovosti mají odraz ve skutečné realizaci zdanitelných plnění. Byly prokázány doklady a svědeckými výpověďmi a nikdo je nezpochybnil. Žalobkyně také průběžně podávala kontrolní hlášení.
22. Žalovaný současně neprovedl navrhovaný důkaz statistickým zjišťováním, což odůvodnil jedinečností každého případu. Zásadními důvody doměření daně přitom bylo neuvedení totožnosti výkonných pracovníků subdodavatele a skutečnost, že dodavatel neměl formální oprávnění k výkonu bezpečnostních služeb. Prvý důvod je nepodložený a u druhého není zřejmé, zda existuje, týká se menší části plnění a faktickému dodání služby nijak nebrání.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

23. Pakliže by nebylo za důkaz vyvracející zjištěný skutkový stav považováno to, že dodavatelé nezveřejnili účetní závěrky a neměli formální oprávnění k části poskytnutých služeb, pak předložené důkazy vytváření ucelený celek prokazující tvrzení žalobkyně, přičemž v řízení nevyplýnul žádný důkaz, který by její tvrzení vyvracel.

B. Námitky k plněním od dodavatele Equi transport

24. Equi transport žalobkyni dodávala mimořádné úklidové práce a některé další služby. Svědecká výpověď R. S. byla hodnocena příliš obecně. Žádné otázky správce daně nezůstaly bez odpovědi. Rozpor ve výpovědích R. S. a dalších svědků stran přebírání práce žalobkyně přičetla nedorozumění s tím, že pracovníci se běžně zastupovali. Šlo o rozdílné chápání „kontroly“ a „přebírání“. Kontroly se zúčastnili všichni dotečení pracovníci. Také závěry o nepředložení předávacích protokolů jsou bezcenné, protože se nejednalo o přebírání složitého a drahého zařízení, ale např. umyté výtahové šachty. Zhotovování protokolů nemělo smysl. Námitky žalovaného proti výpovědi K. S., že R. S. na mimořádný úklid najal MASUMAZO žalobkyně vysvětlila jako přerěknutí.
25. Dílčí rozpory ve výpovědích svědků dodavatele nezpochybňují. Lze mít za prokázané, že dodavatelem Equi transport byla Weberberger AUTO. Otázka, zda si subdodavatel opatřil výkonné pracovníky, přitom není předmětem důkazního břemena žalobkyně. K tvrzení žalovaného, že není zřejmé, jaký druh prací měla Equi transport pro žalobkyni vykonat, žalobkyně uvedla, že se jednalo o posuzování kvality paměti a způsobu vyjadřování svědků bez praktického dopadu. Žalobkyně i R. S. odkazovali na objednávky, které byly jistě předány i J. L. jako jedinému subdodavateli.
26. J. L. se k provedení prací přihlásil, což prokazuje, že byly skutečně provedeny společností Weberberger AUTO. Jeho výpověď pokryla prostřední ze tří sporných dodávek a první body ze zbývajících dvou, tedy to nejzajímavější, co mu utkvělo v paměti. Nevyvrací všechny důkazy, svědčící o provedení sporných prací. Nevykázání plnění mezi Equi transport a Weberberger AUTO kontrolních hlášení není věcí žalobkyně.
27. Zjištění u Equi transport nevyvolávají pochybnosti o jejich subdodavatelích. V napadeném rozhodnutí nemají místo pochybnosti, žalovaný by měl prokázat, že plnění nemohlo být provedeno. Předávací protokoly přitom nejsou zásadní, pochybnosti by vyvolala jejich existence. Rozsah poskytnutých služeb byl doložen objednávkou a svědeckými výpověďmi. Dodavatele pak dokládají také platby na jeho bankovní účet a kontrolní hlášení. Fakturace a úhrady procházely i rukama Y. H., která činnost Equi transport potvrdila. Žalovaný tyto důkazy nevyvrátil, pročež je závěr, že Equi transport mimořádné úklidy neprováděla, založen na nesprávném hodnocení důkazů.
28. Rozsudek Krajského soudu v Praze v rozsudku ze dne 26. 3. 2020, č.j. 57 Af 32/2019 – 47, není s ohledem na odlišné skutkové okolnosti aplikovatelný. V nyní posuzované věci šlo o krátkodobé práce v prostorách žalobkyně, které byly průběžně kontrolovány. Žalobkyně prokázala skutečnosti prokazatelné předávacími protokoly jinými důkazy, unesla tedy důkazní břemeno a žalovaný je nevyvrátil. Závěr o neprokázání plnění dodaného Equi transport je tedy nesprávný.
29. K dohodě o narovnání žalobkyně uvedla, že se díky činnosti Equi transport vyhnula soudnímu sporu a získala 1 800 000 Kč. S neprovedením výpovědí JUDr. V. a JUDr. K. souhlasila, protože ostatní důkazy dostatečně prokázaly tvrzené skutečnosti. Vedení jednání s OZP ze strany Equi transport bylo tedy prokázáno. K rozporům ve výpovědích svědků uvedla, že se rozcházejí jen v odpovědi na otázku „jednání“. S OZP za žalobkyni samozřejmě jednal Ing. K., který dohodou podepsal a současně také K. S. a R. S. Smlouva s Equi transport, faktury, kontrolní hlášení a další důkazy potvrzují, že R. S. činnost Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

vykonával. Jednání s OZP navíc představovalo menší část činnosti Equi transport. Řada důkazů prokazuje, že problém s účtováním vody existoval a současně prokazuje dodávku práce od Equi transport. Neexistuje důkaz, který by tato tvrzení vyvracel.

30. U zprostředkování klienta Linemart šlo o vyplacení provize za zprostředkování. Žalobkyně dostala poptávku od 108 AGENCY, resp. Prologis a obrátila se na Equi transport, která získala kontakt na Linemart a předala jej žalobkyni. Ta jej dále předala 108 AGENCY a ta Prologis, který se s Linemart dohodl na nájmu. K písemnému prohlášení R. S. žalobkyně uvedla, že jej požádala, aby svou výpověď doplnil tam, kde nebyla dostatečně podrobná. Jeho ovlivnění ze strany žalobkyně nebylo prokázáno. To, že jde o její obranu, nečiní důkaz falešným. R. S. prohlášením pouze doplnil svou výpověď o podrobnosti. Žalovaný hodnotil prohlášení nesprávně, ale opakovaně R. S. nevyslechl. Dodatek k rámcové dohodě žalobkyně vypracovat nemohla, protože jde o dvoustrannou dohodu, která odpovídá odměně uvedené v kontrolním hlášení. I kdyby jej vyhotovila dodatečně, což popírá, zachycoval by naplněnou dohodu. Žalovaný odmítl reálnost obchodu mezi žalobkyní a Equi transport (1 000 000 Kč za předání kontaktu), avšak žalobkyně dostala za totéž od 108 AGENCY částku o 10 % vyšší a 108 AGENCY od Prologis ještě podstatně vyšší, což odpovídalo velikosti obchodu. Žalobkyně přitom pouze oslovila R. S., přesto nebyla její odměna zpochybněna. R. S. si přitom musel vytvořit síť kontaktů. Zprostředkování kontaktu mezi Prologis a Linemart bylo prokázáno a o zapojení Equi transport svědčí písemná dokumentace a svědecké výpovědi. Neexistuje důkaz, který by to zpochybňoval. Podrobnosti mohly být sděleny R. S. při opakované svědecké výpovědi. I kdyby byly informace o získání kontaktu nepravdivé a Equi transport jej získal jinak, na důkazní pozici žalobkyně by to nic nezměnilo.
31. Ve vztahu ke zprostředkování prodeje nemovitostí žalobkyně také namítla neprovedení opakované výpovědi R. S., což žalovaný odůvodnil zavádějícím a neprokázaným tvrzením o možném ovlivnění svědka. Postup žalovaného byl tedy nezákonný. Žalovaný také uváděl, že R. S. byl téměř vždy zmiňován s Ing. K. Z výpovědi M. V. však nelyne, že by práci R. S. dělal Ing. K. Plyne z ní, že R. S. sám plnil řadu úkolů a sjednal si 108 AGENCY k plnění řady dalších. Tyto činnosti jsou přitom přičitatelné Equi transport. Žalovaný marginalizoval roli R. S., čemuž provedené důkazy nesvědčí. I kdyby větší část práce odvedl M. V., šlo by o plnění dodané Equi transport, pro kterou M. V. pracoval. Skutečnost, že R. S. nedokázal odpovědět na konkrétní otázku, vypovídá jen o tom, že si nepamatoval konkrétní záležitost.
32. Žalobkyně netrpěla důkazní nouzí a ve výpovědích svědků rozpor nebyl. Provedené důkazy tvoří ucelený řetězec a není podstatné, zda kdo vykonal významnější podíl práce. Činnost R. S. i M. V. je přičitatelná Equi transport. Rozsah dodání služby nebyl zpochybněn. V daňovém přiznání k DPH za prosinec 2017 žalobkyně opravila odpočet uplatněný ze zaplacených záloh Equi transport, protože plnění se neuskutečnilo a úplata nebyla vrácena, z čehož správce daně vyměřil daň, která byla zaplacena. Nyní požaduje úhradu DPH podruhé.
33. Žalovaný neprokázal „kontrolní nález“ a na něm založené doměření daně. Napadené rozhodnutí se věnuje hodnocení důkazů okrajově a srozumitelný je jen závěr o neprokázání skutečností žalobkyní. Hodnocení důkazů nebylo provedeno ve všech souvislostech a žalovaný z neudržitelných důvodů část důkazů vyloučil. Důkazy byly zpochybněny marginálními rozpory ve výpovědích svědků. Žalovaný nesprávně vykládá § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a předpokládá, že k přenesení důkazního břemene na žalobkyni stačí nashromáždit pochybnosti. Ty by však měl prokázat. Důkazní břemeno tedy přešlo zpět na žalovaného. Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

34. Žalovaný také nevypořádal všechny odvolací námitky, konkrétně s námitky, že si neověřil, zda mu e-mail o dodavatelích skutečně poslal J. L., že nemá smysl řešit zveřejňování účetních závěrek a že není nezbytné prokazovat přesnou identifikaci výkonných pracovníků.
35. Žalobkyně neví, jak by mohl plnění poskytnout někdo jiný než tvrzení dodavatelé. Z důkazů plyne, že žalobkyně se oprávněně domnívala, že služby poskytují právě oni a žalovaný se nezabýval její dobrou vírou. Jestliže byly práce provedeny a spor je jen o osobu dodavatele, je doměření daně nezákonné.

III. Vyjádření žalovaného

36. Žalovaný soudu navrhl, aby žalobu zamítl. Odpočet žalobkyni nebyl přiznán, protože neprokázala přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele. Přijetí bezpečnostních a úklidových služeb zpochybněno nebylo, důvodné pochybnosti spočívaly v tom, zda je dodaly MASUMAZO a Equi transport. Žalobkyně měla tyto pochybnosti vyvrátit a povinností správce daně nebylo vyhledávat důkazy za ni. Žalobkyně však i přesto, že předložila mnoho důkazů, pochybnosti správce daně nevyvrátila. Ten provedl většinu žalobkyní navržených důkazů, a pokud některé neprovedl, svůj postup zdůvodnil. Žalovaný postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a vysvětlil, proč tyto nepovažoval za dostatečné k vyvrácení identifikovaných pochybností.
37. K námitce nevypořádání odvolacích důvodů a argumentace vznesené v odvolacím řízení žalovaný uvedl, že i pokud by žalobkyní uvedená pasáž odvolání nebyla zamýšlena jako odvolací důvod, fakt, že byla za tento považována a vypořádána, nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný dále rozporoval žalobkyní tvrzenou koncepci důkazního břemene správce daně a konstatoval, že správci daně postačí vymezení a zdůvodnění existence konkrétních vážných pochybností o průběhu obchodního případu. Pouhé předložení důkazu, jakkoliv hovořících do jisté míry ve prospěch žalobkyně, nelze vnímat jako prokazující její tvrzení, pokud na jejich základě nelze popsat průběh obchodu bez nejasností či trhlin. Správce daně nebyl povinen shromažďovat jakékoliv důkazy a těmi vyvracet tvrzení žalobkyně.
38. Povinnost seznámit daňový subjekt se skutečnostmi, které vyplynuly z dokazování v rámci odvolacího řízení nelze vnímat jako povinnost učinit souhrnnou právní úvahu. Žalovaný se s meritem věci vypořádal dostatečně. Zabýval se skutkovým stavem věci, námitkami k hodnocení důkazů a reagoval podstatně na argumenty žalobkyně. Napadené rozhodnutí netrpí ani procesními vadami, které by měly vliv na zákonnost.
39. Daňové řízení není postaveno na zásadě vyšetřovací. Je povinností daňového subjektu prokázat jím tvrzené skutečnosti. Pokud provedené důkazy nevyvracejí identifikované pochybnosti, není povinností správce daně nedostatky odstraňovat namísto daňového subjektu. K neuznání nároku na odpočet DPH postačuje neprokázání přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele. Žalobkyně neprokázala naplnění podmínek nároku na odpočet DPH, když neprokázala přijetí zdanitelných plnění od MASUMAZO a Equi transport. Dobrá víra tak nemusela být zkoumána.

IV. Výzva soudu žalobkyni ze dne 31. 3. 2023

40. Usnesením ze dne 31. 3. 2023, č.j. 14 Af 20/2021 – 46 soud žalobkyni vyzval, aby mu s ohledem na vydání rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č.j. 1 Afs 334/2017 – 208 ve věci Kemwater ProChemie sdělila, zda setrvává na své žalobní argumentaci, či zda ji chce jakkoliv doplnit.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

V. Reakce žalobkyně ze dne 11. 4. 2023

41. Žalobkyně soudu v reakci na shora uvedené usnesení sdělila, že věří, že v daňovém řízení prokázala, že dodavatelem předmětných plnění byli právě jí tvrzení dodavatelé. Pokud by to však nebylo uznáno za prokázané, pak osobou, která dodávky osobně plnila, byl J. L., což vyplývá i odůvodnění napadeného rozhodnutí. Daňové řízení by tedy mělo být dodatečně doplněno o prokázání toho, zda sám jako fyzická osoba, případně přes některou ze společností nebyl v souhrnu jemu přičitatelných jeho a jejich přiznaných a nepřiznaných plnění v postavení osoby povinné k dani. Stejněmu zkoumání by pak měly být podrobeny také ICC Mobile Trend, BOLERO TRADE a Weberberger AUTO, které ovšem byly plátcí DPH. Primárně však měla žalobkyně za to, že prokázala dodávky od tvrzených dodavatelů.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

42. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Dále přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí.
43. Při rozhodování soud vycházel zejména z následující právní úpravy:
44. Podle § 72 odst. 1 ZDPH plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování
- a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
 - b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
 - c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,
 - d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo
 - e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.
45. Podle § 72 odst. 2 písm. a) ZDPH daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta,
46. Podle § 72 odst. 3 ZDPH nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.
47. Podle § 72 odst. 5 ZDPH plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.
48. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
49. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

50. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

51. Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.

Plnění od dodavatele MASUMAZO

52. Žalobkyně předně namítala nepřezkoumatelnost závěru o neprokázání rozsahu poskytnutých služeb od dodavatele MASUMAZO. Soud s uvedenou námitkou nesouhlasí a konstatuje, že žalovaný v napadeném rozhodnutí konkrétně specifikoval důvody, na kterých byl závěr o neprokázání dodavatele a rozsahu poskytnutých služeb založen, když uvedl, že „dospěl k závěru,

že odvolatel neodstranil pochybnosti prvostupňového správce daně předestřené ve výzvě k odstranění pochybností a neprokázal, že přijal úklidové a bezpečnostní služby od obchodní společnosti MASUMAZO tak, jak je deklarováno na daňových dokladech.“ Z předchozích pasáží napadeného rozhodnutí, stejně jako ze zprávy o DK přitom zcela nepochybně vyplývá, že správce daně ve výzvě k odstranění pochybností jednoznačně specifikoval konkrétní a vážné pochybnosti, které se žalobkyni v dalším průběhu daňového řízení nepodařilo vyvrátit a žalobkyně tak neunesla své důkazní břemeno ve vztahu k rozptýlení pochybností správce daně. Pochybnosti správce daně přitom zahrnovaly následující skutečnosti týkající se uvedeného dodavatele: MASUMAZO byla nespolehlivým plátcem, nenacházela se na adrese svého sídla, její jednatel neměl nikdy v České republice povolený pobyt, nemá a nikdy neměla žádné zaměstnance, žalobkyně jí za plnění hradila pouze v hotovosti, přičemž na dokladech byl nesoulad v datech jejího převzetí a dodavatel žalobkyně ani jeho dodavatel (subdodavatel žalobkyně) neměli koncesi potřebnou k poskytování bezpečnostních služeb. Daňové orgány tak podle soudu zcela přezkoumatelným způsobem zdůvodnily své závěry ve vztahu k odepření nároku na odpočet DPH z plnění poskytnutého dodavatelem MASUMAZO. Námitka nepřezkoumatelnosti závěrů žalovaného tedy není důvodná.

53. Soud dále považuje za nezbytné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

54. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechny tyto rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
55. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).
56. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Pokud pak jde o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zákona o DPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Dle ustanovení § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH, přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty). Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je však nutno vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.*

zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103).

57. Opodstatněná není námitka žalobkyně, že svědkyně J. J. byla zastrašena tvrzením správce daně o rozporech ve své výpovědi. Z její výpovědi přitom dle žalobkyně vyplynulo, že pracovníci MASUMAZO byli u žalobkyně vedeni jako pracovníci tohoto dodavatele. Soud předně nesouhlasí s tvrzením žalobkyně, že by byla svědkyně jakkoliv ze strany správce daně zastrašována. Správce daně pouze v průběhu výpovědi reagoval na to, že svědkyně na jeho otázku „*Jakým způsobem jste věděla, že se jedná o osoby od obchodní korporace MASUMAZO s.r.o.?*“ odpověděla: „*Protože si předáváme službu, nebyly mi nějak představeny, byl to zajetý pořádek. Kolega přede mnou mi řekl, že přijdou pánové z ostravy nebo z úklidu.*“ Následně však na otázku Ing. K.: „*Kdo vám představil ty osoby?*“ odpověděla: „*Paní Z.*“ Na tento zřejmý rozpor v její výpovědi správce daně logicky reagoval tím, že po svědkyni požadoval jeho vysvětlení, které svědkyně nebyla schopna poskytnout. Z dotazu správce daně, který byl přirozenou reakcí na rozporná vyjádření svědkyně v průběhu jejího výslechu, nelze dovozovat, že by byla jakkoliv zastrašována. Správce daně se pouze snažil objasnit, která z odpovědí svědkyně je pravdivá. Jestliže na jeho otázku svědkyně reagovala tím, že uvedené rozpory vyjasnit nedokáže, bylo logickým závěrem žalovaného, že na výpověď svědkyně měla vliv přítomnost jejího zaměstnavatele Ing. K. Žalovaný přitom nehodnotil výpověď J. J. odděleně, ale v souvislosti s ostatními důkazy, zejména ve spojitosti s tím, co vypověděli ostatní svědkové.
58. Soud neshledal důvodnými ani námitky žalobkyně ve vztahu k hodnocení výpovědi J. L. To, že se k některým činnostem přihlásil, nepostačovalo k rozptýlení pochybností daňových orgánů. Jeho zcela obecné odpovědi ve vztahu k poskytnutým plněním nemohly vyvrátit zcela konkrétní pochybnosti daňových orgánů o tom, zda předmětná zdanitelná plnění byla poskytnuta deklarovaným dodavatelem v tvrzeném rozsahu. J. L. tak například ve své výpovědi k povaze činnosti vykonávané ICC v roce 2016 uvedl „*jakýkoliv byznys, to co mi dovoluje zákon*“. Následně na dotaz správce daně upřesnil, že „*...toho bylo více. Úklidy, výuka sebeobrany, nějaké takové zabezpečovací věci, ostraha.*“ Současně vypověděl, že ICC poskytovalo MASUMAZO služby od ledna do března 2016. K úklidovým pracím, které měla ICC poskytovat MASUMAZO uvedl, že si na jejich provedení „*najmul lidi, většinou živnostníky. O. V., ten dělal vlastně v Praze a staral se o holky, tři, čtyři, jedna byla stálá, menší, starší, jmenovala se asi K. Vasil jezdil ještě s nějakým týpkem s K. Š. do těch jižních Čech asi dvakrát nebo jednou týdně.*“ Ke službám ostrahy potom J. L. uvedl: „*...to si přesně nevzpomenu, jak se to dělalo, chodilo se na obchůzky, tam byl R., dohodil mi ho známý, že má živnost na ostrahu*“ a dále „*Hlídlo se parkoviště v Praze. V jižních Čechách hlídla O., ten byl z V. a toho mi dohodil R. myslím S. nebo S.*“ Správce daně citovanou výpověď J. L. ve zprávě o DK zpochybnil s tím, že jím jmenované osoby nebyly nalezeny v živnostenském rejstříku ani jako osoby v angažmá v obchodních korporacích, a to ačkoliv J. L. výslovně uvedl, že si najímal většinou živnostníky. V kontextu ostatních zjištění správce daně (MASUMAZO byla nespolehlivým plátcem, neměla zaměstnance, ICC neměla zaměstnance, plnění nebyla vykázána v kontrolním hlášení, v daňovém přiznání k DPH za leden 2016 ICC nevykázála žádná uskutečněná ani přijatá plnění atd.) je nutno uzavřít, že nekonkrétní odpovědi J. L. nebyly při neexistenci dalších důkazů způsobitelné důvodné pochybnosti správce daně vyvrátit a správce daně již ve zprávě o DK tvrzení J. L. relevantně zpochybnil.
59. Soud se neztotožňuje ani s tvrzením žalobkyně, že předávací protokoly nebyly potřeba, protože skutečnosti, které by v nich byly uvedeny, prokázala jinak (svědeckými výpověďmi a smluvní dokumentací). Soud opakovaně zdůrazňuje výše popsané rozložení Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

důkazního břemene v daňovém řízení a obecně konstatuje, daňové orgány dospěly po vyhodnocení provedených svědeckých výpovědí k odůvodněnému závěru, že jimi nebylo prokázáno, že služby úklidu a ostražby byly provedeny dodavatelem MASUMAZO, ani že by byly provedeny v tvrzeném rozsahu. Svědkové sice skutečně potvrdili, že nějaké služby úklidu a ostražby prováděny byly, jejich výpovědi však v žádném případě nepostavily najisto, že tyto služby byly dodány společností MASUMAZO či jejími dodavateli. Ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že osoby, které nebyly označeny firemním logem ani nijak jinak prováděly práce úklidu a ostražby, svědkům však tyto osoby většinou nebyly nijak představeny. Některým pak nebyl znám ani název samotného dodavatele (Z. M., J. R.).

60. Za dané důkazní situace bylo potřeba, aby žalobkyně dalšími důkazy prokázala, že zdanitelná plnění byla dodána deklarovaným dodavatelem v tvrzeném rozsahu. Byť lze obecně souhlasit s tvrzením žalobkyně, že není podstatné, jak se jmenoval který zaměstnanec dodavatele, daňové orgány jsou po daňových subjektech oprávněny požadovat prokázání toho, zda a kým byly dodávky služeb provedeny. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku ze dne 22. 11. 2017, č.j. 6 Afs 8/2017 – 48 uvedl, že *„Proto bylo třeba prokázat, které konkrétní práce, v jakém termínu a rozsahu byly provedeny konkrétní osobou. Stěžovatel se mýlí, pokud se domnívá, že z hlediska nároku na odpočet DPH je lhostejné, zda práce provedl dodavatel stěžovatele či jeho zaměstnanec. Pokud by totiž práce prováděl zaměstnanec stěžovatele, nemohly by být z povahy věci uznány jako přijaté zdanitelné plnění provedené stěžovatelovým dodavatelem. Práce vlastního zaměstnance nemůže být přijatým zdanitelným plněním, neboť se naopak jedná o práci provedenou přímo daňovým subjektem (zde stěžovatelem), kterou stěžovatel provádí pro své odběratele jako uskutečněné zdanitelné plnění. Proto bylo třeba přesně označit osoby, které práce provedly, a v jakém rozsahu tak činily. Z hlediska nároku na odpočet DPH je zcela zásadní, zda předmětné práce provedl deklarovaný dodavatel, či tak učinil sám stěžovatel prostřednictvím svých zaměstnanců (v takovém případě faktura neodpovídá skutečnosti).“* Dále pak v témže rozsudku uvedl, že *„Ze stejných důvodů nelze považovat za nepřiměřený požadavek na předložení rozpisů prací. Pokud by existoval rozpis prací (a stěžovatel jej předložil), z něhož by bylo možné seznat, které osoby, v jakém termínu a v jakém rozsahu prováděly určité práce, bylo by postaveno najisto, zda plnění bylo uskutečněno tak, jak bylo deklarováno. Z požadavku na prokázání skutečného rozsahu prací, čili zdanitelného plnění, které stěžovatel od dodavatelů přijal, muselo být stěžovateli zřejmé, co má z požadovaných rozpisů vyplývat, a tedy i míra jejich podrobnosti.“*
61. Žalobkyně samozřejmě mohla prokázat dodání předmětných služeb v deklarovaném rozsahu tvrzeným dodavatelem také jakýmikoliv jinými důkazy, výpovědi svědků však v tomto směru nepostačovaly, protože vyslechnutí zaměstnanci žalobkyně, jak již bylo shora uvedeno, buďto deklarovaného dodavatele vůbec neznali nebo jim byla identita osob provádějících služby úklidu a ostražby známa pouze z doslechu. Nadto ani tyto výpovědi nepřinesly žádné konkrétní informace o rozsahu, v jakém byly deklarované služby poskytnuty. Předložená smluvní dokumentace a faktury jsou přitom pouze formálními důkazními prostředky, které neprokazují faktické uskutečnění zdanitelného plnění ani jeho rozsah. Bylo na žalobkyni, aby si zajistila dostatek důkazů k prokázání toho, že se plnění fakticky odehrálo tak, jak bylo deklarováno. Pokud žalobkyně nepovažovala za potřebné předávací protokoly ani jinou dokumentaci prokazující faktické poskytnutí fakturovaných služeb vytvářet, sama se tím vystavila riziku, že svůj nárok na odpočet DPH daňovým orgánům neprokáže, což se nakonec také stalo.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

62. Irelevantní je ve vztahu k daňové povinnosti žalobkyně také její tvrzení stran nesplnění daňové povinnosti ze strany ICC. Žalovaný k tomuto tvrzení v odůvodnění napadeného rozhodnutí trefně poznamenal, že „*Hypotetický závěr odvolatele o tom, co měl prvostupňový správce daně učinit v případě zjištění daňových povinností u této společnosti a o nemravném hledání jiného subjektu než daňového dlužníka, je v případě, kdy sám odvolatel nebyl schopen splnit svou důkazní povinnost, nedůvodné.*“. Skutečnost, zda ICC odvedla či neodvedla daň, ač to bylo její povinností, nemůže změnit nic na tom, že nebyl žalobkyni přiznán nárok na odpočet DPH, protože neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro jeho přiznání.
63. Ani námitky žalobkyně týkající se výpovědi P. H. (jednatele MASUMAZO) soud důvodnými neshledal. P. H. ve své výpovědi sice skutečně potvrdil, že s žalobkyní komunikoval, ale jeho výpověď byla v rozporu s výpověďmi ostatních svědků. Ve své výpovědi tvrdil, že MASUMAZO pro žalobkyni „*zajišťovala obchodní činnost a subdodávky všeobecně.*“ Uvedl také, že úklidové i bezpečnostní práce za MASUMAZO vykonávala ICC a jednal přitom s J. L. Na konkrétní skutečnosti uvedené na daňových dokladech si nevzpomínal a na otázku týkající se služeb úklidu (jakým způsobem byly přebírány atd.) odpověděl: „*Já nevím, to si někdo od nich chodil přebírat, já jsem se toho neúčastnil. Já se domnívám, že se jednou za měsíc někdo do Netolic přijel podívat, jestli je to udržovaný. Co se týká objektu Kuta Centrum, byl domluven úklid venkovního okolí, nikoliv kanceláří a budov. Konkrétní skutečnosti nevím.*“ V obdobném duchu pak probíhal také zbytek jeho výpovědi. P. H. přitom v průběhu výsledku zmiňoval jako svého subdodavatele pouze ICC, o společnosti BOLERO se nezmínil. Svědek tedy jakožto jednatel dodavatele žalobkyně neznal žádné podrobnosti ohledně plnění, které měla jeho společnost žalobkyni poskytovat. V jeho výpovědi byly také značné rozpory, protože dle tvrzení žalobkyně a ostatních svědků měla následně služby místo ICC poskytovat společnost BOLERO, o níž se P. H. nezmínil. Soud na základě shora uvedeného konstatuje, že se shoduje s hodnocením výpovědi P. H. ze strany daňových orgánů a dále uvádí, že skutečnost, že se P. H. ani slovem nezmínil o tom, že od dubna 2016 již služby pro MASUMAZO dodávala BOLERA namísto ICC, zcela jistě nelze vysvětlit tím, že na to zapomněl. P. H. neodkázala ke službám, které měla MASUMAZO žalobkyni poskytovat uvést v podstatě vůbec žádné podrobnosti. Jeho výpověď tedy nemohla pochybnosti daňových orgánů v žádném směru vyvrátit.
64. Závěry daňových orgánů nemohou být zpochybněny ani tvrzením žalobkyně ohledně platby za služby za měsíc leden 2017, k níž žalobkyně uvedla, že P. H. (kterému peníze vyplatila – pozn. soudu) sice již jednatelem MASUMAZO nebyl, ale společnost platbu nepostrádala, takže jí byla předána. Toto obecné a ničím neprokázané tvrzení není způsobilé vyvrátit pochybnost správce daně spočívající v tom, že žalobkyně zaplatila za poskytované služby osobě, která v době uskutečnění platby již nebyla jednatelem daného dodavatele. Tato skutečnost přitom v souvislosti s ostatními zjištěními správce daně zavrhuje relevantní pochybnost, zda byly služby deklarované na daňových dokladech, provedeny tvrzeným dodavatelem v deklarovaném rozsahu.
65. Soud neshledal důvodnou ani námitku žalobkyně, že i společnost bez koncese a zaměstnanců mohla provádět služby ostražky. Je pravdou, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl jako jednu ze skutečností zpochybňujících nárok žalobkyně na odpočet DPH, že tvrzený dodavatel služeb ostražky (MASUMAZO) nedisponoval v předmětném období potřebným živnostenským oprávněním (koncesí) k poskytování deklarovaných služeb a tímto oprávnění nedisponoval ani tvrzený subdodavatel společnost ICC. Jednalo Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

se však pouze o jednu z indicií, na nichž žalovaný svůj závěr o neprokázání podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH postavil. Žalovaný v daňovém řízení hodnotil řadu důkazních prostředků na jejich základě ke svému závěru ve vztahu k MASUMAZO dospěl. Skutečnost, že deklarovaný dodavatel nedisponuje živnostenským oprávněním k poskytování služeb, které měl daňovému subjektu dodat, je přitom silnou indicií zavádějící důvodnou pochybnost o tom, zda byly služby poskytnuty skutečně tak, jak byly na daňovém dokladu deklarovány. Závěr žalovaného o neprokázání hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH byl však současně vystavěn na mnoha dalších pochybnostech vztahujících se k uskutečnění tvrzených plnění, které se žalobkyni předloženými či navrženými důkazy nepodařilo vyvrátit.

66. Ani námitka žalobkyně, že správce daně neprovedl důkaz statistickým zjišťováním kolik odběratelů obdobných služeb má k dispozici identifikaci zaměstnanců úklidu a ostrahy, není důvodná. Předně je nutno zopakovat, že žalobkyni nebyl nárok na odpočet DPH odepřen pouze z důvodu, že nedisponovala identifikací zaměstnanců úklidu a ostrahy, ale proto, že neprokázala, že jí předmětné služby dodali deklarovaní dodavatelé a nebyl prokázán ani rozsah poskytnutých služeb. Dále soud k této námitce uvádí, že správce daně není povinen provést veškeré daňovým subjektem navržené důkazy, ale v případě, že některé důkazy neprovede, musí jejich neprovedení zdůvodnit. Žalovaný této povinnosti v odůvodnění napadeného rozhodnutí bezesbytku dostál, když k neprovedení žalobkyní navrhovaného důkazu uvedl, že *„každé daňové řízení je svou podstatnou jedinečné. Byť by s ohledem na ustanovení § 52 a násl. daňového řádu (povinnost mlčenlivosti) byla zjištění zobecněna, je nutno každý projednávaný případ posuzovat s ohledem na skutkovou podstatu, zjištění v něm učiněná, důkazní hodnotu předkládaných důkazních prostředků aj., individuálně. Ze strany odvolatele stačilo předložit takové důkazní prostředky, které by svědčily o autenticitě daného případu (předávací protokoly prací včetně dat, identifikace osob vykonávajících konkrétní práce, jejich zaměstnavatele, záznamy z jejich proškolení apod.).“* Žalovaný tedy odůvodnil neprovedení žalobkyní navrhovaného důkazu zcela dostatečným způsobem a soud se jeho odůvodněním shoduje. Provedení žalobkyní navrhovaného statistického zjišťování by bylo zcela neúčelné, protože by samo o sobě nemohlo přispět k prokázání skutečností podstatných pro správné stanovení daně, a tedy v tomto případě k prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku žalobkyně na odpočet DPH. Žalobkyně mohla prokázat dodání předmětných služeb tvrzenými dodavateli rozličnými důkazy, avšak žádné relevantní důkazy (krom daňových dokladů a smluvní dokumentace), které by mohly prokázat faktické dodání předmětných služeb v žalobkyní tvrzeném rozsahu, v daňovém řízení nepředložila. Soudu není zřejmé, jak by mohly výsledky žalobkyní navrhovaného statistického zjišťování ovlivnit její důkazní situaci. To, že si případně ani jiné subjekty nezajišťují dostatek důkazů k prokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na DPH, je ve vztahu k unesení důkazního břemene ze strany žalobkyně nerozhodné.
67. Soud tedy ve vztahu k plněním od společnosti MASUMAZO uzavírá, že žalobkyni se v daňovém řízení nepodařilo vyvrátit relevantní pochybnosti daňových orgánů, které nebyly založeny pouze nezveřejňování účetních závěrek dodavateli či na tom, že dodavatel neměl potřebné živnostenské oprávnění. Soud konstatuje, že daňové orgány naopak vyjádřily celou řadu shora soudem uvedených pochybností vztahujících se k předmětným plněním, které se žalobkyni nepodařilo vyvrátit, a žalobkyně tedy neprokázala oprávněnost svého nároku na odpočet DPH.

Plnění od dodavatele Equi transport

Mimořádné úklidy

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

68. Následně se soud zabýval službami, které měla žalobkyni poskytnout společnost Equi transport.

V souvislosti s mimořádnými úklidy soud neshledal důvodnou ani námitku nesprávného hodnocení svědecké výpovědi R. S.. Z protokolu o výpovědi jako svědka vyplývá, že provedení mimořádných úklidů prostřednictvím Weberberger AUTO potvrdil. Současně si však nepamatoval, zda byla uzavřena písemná či ústní smlouva a provedení prací kontroloval pouze vizuálně. Na dotaz správce daně o jaké práce se u mimořádných úklidů jednalo, uvedl, že šlo „především o venkovní úklid oken, ALU pláště. Nedokážu vysvětlit shodný bod 2 obou objednávek. Mám v paměti, že se jednalo o venkovní čištění, kdežto u první objednávky se jednalo pouze o vnitřek.“ Z výpovědi R. S. tedy nevyplývaly ve vztahu k mimořádným úklidům žádné bližší podrobnosti ohledně rozsahu poskytovaných služeb.

69. Soud se neztotožňuje s tvrzením žalobkyně, že závěry o nepředložení předávacích protokolů jsou bezcenné, protože šlo pouze o přebírání umyté úklidové šachty. K tomuto tvrzení soud odkazuje na vypořádání obdobné námitky ve vztahu k plněním od dodavatele MASUMAZO, uvedené v bodě 60 tohoto rozsudku a konstatuje, že samozřejmě bylo pouze na žalobkyni, zda si předávací protokoly jako jeden z důkazních prostředků zajistí. Jelikož si je nezajistila, sama si zkomplikovala důkazní situaci ve vztahu k prokázání nároku na odpočet DPH. Ve svědeckých výpovědích totiž byly mnohé rozpory, které nebyly nijak marginální, jak se snaží žalobkyně tvrdit v žalobě. Jak konstatoval správce daně ve zprávě o DK. Svědci sice shodně vypověděli, že v dotčených nemovitostech byly prováděny mimořádné úklidové práce, osoby, které je prováděly, však neměly žádné označení na oblečení ani na vozidlech. Dle výpovědi svědka L. L. prováděli mimořádné úklidy stejní lidé, jako úklidy běžné (ty měla provádět MASUMAZO). Svědek K. S. pak vypověděl, že R. S. si na mimořádné úklidy najal MASUMAZO, což je v rozporu s tvrzeními R. S. aj. L., že je subdodavatelky prováděla Weberberger AUTO, ale současně koresponduje výpovědi L. L., který uvedl, že úklidy a mimořádné úklidy prováděly tytéž osoby. Tyto skutečnosti přitom daňové orgány hodnotily v souvislosti s ostatními zjištěními ohledně tvrzeného subdodavatele Weberberger AUTO (společnost neměla žádné zaměstnance, plnění nevykázala v kontrolních hlášeních a nepodala daňová přiznání). O rozsahu poskytnutých služeb nevyplývaly z provedeného dokazování žádné relevantní skutečnosti.
70. Soud se na základě výše uvedeného ztotožnil se závěry daňových orgánů, že žalobkyně se ve vztahu k uvedenému zdanitelnému plnění nepodařilo rozptýlit pochybnosti správce daně. Svědeckými výpověďmi, v nichž byly mnohé rozpory, nebylo prokázáno, že předmětné služby (mimořádné úklidy) byly žalobkyni dodány společností Equi transport v tvrzeném rozsahu. Žalobkyně přitom k prokázání těchto skutečností krom návrhů na provedení svědeckých výpovědí předložila pouze formální daňové doklady (daňové doklady a objednávky). Ty však nebyly způsobilé prokázat, že se plnění fakticky uskutečnila tak, jak bylo uvedeno na daňových dokladech.

Dohoda o narovnání

71. Soud se neztotožnil ani s tvrzením žalobkyně, že předloženými důkazy prokázala, že R. S. činnost skutečně vykonal. Y. H. ve svědecké výpovědi uvedla, že podklady k jednání s OZP (faktury, podklady s výpočty, kde byl uveden počáteční a koncový stav, spotřeba vody a cena), které dostala od L. L., předala R. S. Současně uvedla, že R. S. jednal s OZP sám. To tvrdila ve svých vyjádřeních také žalobkyně. R. S. však před správcem daně vypověděl, že „s OZP v souvislosti s uplatněním případného nároku z titulu vyúčtování nedoplatku za dodávky a odběr studené vody v období listopad 2004 až listopad 2015 jednal pan K.“. Další zaměstnanec žalobkyně K. S. pak uvedl, že s OZP jednal stran technických věcí Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

on a dále Ing. K. a R. S. Žalobkyně k prokázání svého tvrzení, že činnost v souvislosti s Dohodou o narovnání v jí tvrzeném rozsahu skutečně vykonal R. S., doložila jen tabulku vytvořenou v programu MS Excel, obsahující přehled faktur, z níž navíc nijak nevyplývá, že by ji vytvořil R. S. Equi transport přitom za uvedenou činnost obdržela v březnu, dubnu a květnu 2016 celkem 1 068 486 Kč vč. DPH (základ daně 844 103,94 Kč a DPH 224 382,06 Kč). Krom již zmiňovaných tabulek z MS Excel žalobkyně nepředložila žádné důkazy, které by prokazovaly, co konkrétně Equi transport (R. S.) učinil a za co mu tedy byla vyplacena takto vysoká částka.

72. Je totiž nutno mít na paměti, že k prokázání nároku na odpočet DPH nepostačuje, aby plátce prokázal, že se uskutečnila nějaká zdanitelná plnění. Důkaz o samotné existenci poskytnuté služby je v tomto směru nedostatečný, protože nemůže sám o sobě osvědčit i v tomto případě správcem daně zpochybněnou skutečnost, že plnění bylo poskytnuto deklarovaným dodavatelem a v deklarovaném rozsahu. Pro případ vzniku pochybností o uskutečnění výdaje v tvrzené podobě je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015 – 42, *„určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytný“*.
73. Soud souhlasí s hodnocením daného obchodního případu ze strany daňových orgánů. Žalobkyně neprokázala, že fakturované služby, které měly dle uzavřené smlouvy Příkazní smlouvy ze dne 18. 1. 2016 spočívat v *„kontrola dodávek a odběrů studené vody za období listopad 2004 až listopad 2015“*, byly skutečně poskytnuty v tvrzeném rozsahu dodavatelem Equi transport. Není sice sporné, že R. S. v souvislosti s Dohodou o narovnání jistou činnost vykonal, její konkrétní rozsah však prokázán nebyl. Žalobkyni se tudíž nepodařilo rozptýlit důvodné pochybnosti správce daně, když v tomto směru neunesla své důkazní břemeno.

Zprostředkování klienta Linemart (nájemce)

74. K námitkám žalobkyně týkajícím se zprostředkovatelských služeb soud nejprve obecně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2008, č.j. 8 Afs 124/2006 – 123, v němž se uvádí, že *„Prokazování zdanitelných plnění uskutečněných v souvislosti se smlouvami o zprostředkování je velmi problematické, neboť se jedná o služby, jejichž výstupem není konkrétní hmotný nebo jinak hmatatelný výstup. Tyto smluvní typy jsou z toho důvodu často využívány ke krácení daní. Povinností správce daně je proto zkoumat, zda ke zprostředkování skutečně došlo. V zájmu daňového subjektu na druhé straně je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k předmětným zprostředkováním skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace zprostředkovatelských služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.“*
75. Ve vztahu ke zprostředkování klienta pro společnost Prologis (nájemce Linemart) žalobkyně nejprve namítla nesprávné posouzení prohlášení R. S. učiněného na žádost žalobkyně. Žalobkyně konkrétně namítala, že samotná skutečnost, že bylo učiněno právě na její žádost, neměla žádný vliv na obsah prohlášení a nemá v samotném prohlášení oporu.
76. Soud nejprve považuje za nutné uvést, že v průběhu svědecké výpovědi před správcem daně, která se uskutečnila dne 23. 10. 2017, R. S. ke zprostředkování klienta Linemart na dotaz správce daně uvedl, že dohodu o spolupráci ze dne 12. 2. 2016 uzavřel s Ing. K. Předmětnou dohodu sepsal Ing. K. a R. S. ji pouze podepsal. Na dotaz, jakým způsobem probíhalo plnění dle této smlouvy R. S., odpověděl, že bez předložení dokladu neví, o jaký

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

konkrétní případ jde. Na konkrétní dotaz, jakým způsobem došlo ke zkontaktování společnosti Linemart pak R. S. uvedl: „*Na Linemart s.r.o. jsem dostal kontakt na večírku, konkrétně vizitku... Na večírku se všeobecně říkalo, že shání velké distribuční plochy. Jedná se o velkou čínskou společnost, která provozuje e-shop s oblečením. S panem K. jsme sepsali smlouvu o zprostředkování a pan K. na to měl někoho jiného. Já jsem mu pouze předal vizitku s kontaktem a oni si to dohodli sami*“. Následně ještě jednou zopakoval, že „*ten obchod si domlouval pan K., já mu pouze předal vizitku*“. Netušil, jaké konkrétní služby byly společnosti Linemart nabídnuty a nevzpomněl si ani na to, jak zajistil, v jaké výši má Equi transport vyfakturovat odměnu za zprostředkování. R. S. tedy nebyl v průběhu své výpovědi ke své činnosti vztahující se ke zprostředkování klienta Linemart schopen uvést prakticky jakékoliv podrobnosti. Uvedl pouze to, že dostal na večírku vizitku, kterou předal Ing K. Na veškeré ostatní činnosti měl Ing. K. „*někoho jiného*“.

77. K obsahu předmětného prohlášení R. S. ze dne 22. 1. 2018 soud konstatuje, že v jeho úvodu je uvedeno: „*Na základě žádosti pana Ing. M. K. – předsedy představenstva spol. KUTA a.s., upřesňuji svou svědeckou výpověď*“. R. S. v prohlášení dále uvedl, že se ve svém podnikání mimo jiné zabývá „*kontaktováním podnikatelů a zprostředkováním obchodů mezi nimi*“. Za tímto účelem si vytvořil mnoho

kontaktů. Ke zprostředkování klienta Linemart konkrétně uvedl, že „*od pana K. ze společných jednání věděl o existenci možného pronájmu ploch na strategickém místě, pro které hledá nájemce*“. Na jedné ze společenských akcí, kterých se v té době zúčastnil, byl seznámen s člověkem, od které jsem obdržel vizitku na Linemart. Dále prohlásil, že to při nejbližší příležitosti sdělil Ing. K., se kterým se domluvili, že sepíše smlouvu (dohodu o spolupráci z 12. 2. 2016), ve které si stanovili minimální provizi a téhož dne podepsali také dodatek, v němž si dohodli odměnu za zprostředkování Linemart ve výši 90 % z odměny vyplacené žalobkyni. Více se již ve věci neangažoval. Závěrem svého prohlášení uvedl: „*Jelikož jsem v této záležitosti já sehnal klienta a přinesl tímto tak nejdůležitější podíl práce (větší nežli on), dohodli jsme se, že mi vyplatí odměnu za toto zprostředkování klienta v daleko větší výši*“.

78. Předmětem dohody o spolupráci z 12. 2. 2016 bylo dle jejího čl. I „*stanovení podmínek, za kterých může Partner poskytnout KUTA a.s. informace o osobách, které by mohly mít zájem o služby KUTA a.s., a za kterých KUTA a.s. vyplatí Partnerovi odměnu v případě, že Partnerem poskytnuté informace povedou k uzavření obchodu se ziskem na straně KUTA a.s.*“ V článku III.1., týkajícím se odměny, se žalobkyně zavázala Equi transport zaplatit „*odměnu za předání informace, na jejím základě provede KUTA a.s. obchod a realizuje zisk*“. V článku III.2 pak byla odměna specifikována jako „*nejméně 10 % z čistého zisku, jež bude KUTA a.s. vyplacena z obchodu, který byl na základě informace od Partnera realizován*“. Výše odměny pak byla v případě zprostředkování klienta Linemart modifikována dodatkem uzavřeným mezi žalobkyní a Equi transport téhož dne, tedy 12. 2. 2016 tak, že „*provize za splnění předmětu dle čl. 1 této Dohody – zprostředkování společnosti Linemart činí 90 % z odměny získané od společnosti 108 AGENCY. Vypočtená částka se zaokrouhlí na desetitisíce Kč směrem nahoru*“.
79. Soud k písemnému prohlášení R. S. uvádí, že ani ono nepostačovalo k tomu, aby bylo prokázáno v jakém rozsahu společnost Equi transport ve vztah k předmětnému zprostředkování vykonala činnost. Z provedeného dokazování vyplývá pouze to, že společnost Equi transport předala Ing. K. kontakt na společnost Linemart ve formě vizitky, kterou R. S. získal na jednom z večírků. Veškerých následných činností, které vedly k uzavření nájemní smlouvy mezi Linemart a Pologis, se pak již společnost Equi transport neúčastnila.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

80. Dále žalobkyně namítala neprovedení opakované svědecké výpovědi R. S. a zavádějící odůvodnění tohoto postupu. Soud se s touto námitkou neztotožňuje a konstatuje, že daňové orgány neprovedením opakovaného výslechu nepochybily. Obecně lze poznamenat, že k opakovanému výslechu svědka přistoupí správce daně zejména tehdy, (i) pokud výslech nebyl proveden v souladu se zákonnými pravidly, (ii) pokud byl výslech proveden v jiném daňovém řízení a jsou splněny podmínky § 93 odst. 3 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017 - 54), nebo (iii) pokud se má svědek vyjádřit k novým dosud neprojednaným okolnostem věci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2016, č. j. 2 Afs 34/2016 - 45). Žalobkyně však netvrdila ani jeden ze shora judikaturou aprobovaných důvodů. Požadavek na provedení opakované svědecké výpovědi zdůvodňovala pouze příliš obecnými dotazy správce daně, což soud ve shodě s daňovými orgány za relevantní důvod k provedení opakované svědecké výpovědi nepovažuje. Relevantní je pak v tomto směru také argumentace žalovaného, že *„právě autenticita výpovědi svědka, který nezávisle na nějaké předcházející přípravě, vypovídá o skutkových okolnostech případu tak, jak je vnímá a jak si vybavuje, je pro posouzení věci důležitá. Následné doplňování je ve většině případech vnímáno jako prostředek obrany daňového subjektu, v jehož prospěch či neprospěch svědek vypovídá“*.
81. Nadto je k této námitce nutno konstatovat, že výslech R. S. dle protokolu o výslechu svědka ze dne 23. 10. 2017, č.j. 2230411/17/5207-60562-507114, trval téměř dvě hodiny a R. S. měl tedy dostatečný prostor ke sdělení všeho podstatného. Žalobkyně přitom byla o termínu konání svědecké výpovědi včas vyrozuměna (oznámení o jejím konání jí bylo doručeno dne 13. 10. 2017), přesto se jí nezúčastnila. Nemůže proto účinně namítat, že svědkovi nebyly položeny dostatečně konkrétní dotazy. Pokud žalobkyně nyní tvrdí, že podrobnější dotazy by přispěly k odstranění pochybností správce daně, mohla je při výslechu svědkovi položit sama. Bylo ostatně na ní, aby vyvrátila pochybnosti správce daně.
82. Žalobkyně si musela být své důkazní povinnosti vědoma již v době, kdy uplatnila nárok na odpočet daně. Vzhledem ke specifickému charakteru zprostředkovatelských služeb, které jí v souladu s řešeným plněním měla poskytovat společnost Equi transport, si žalobkyně měla zajistit takové penzum důkazů, které by věrohodně a způsobem vylučující pochybnosti prokázaly faktické uskutečnění předmětných plnění v rozsahu a způsobem, jaký byl uveden na daňových dokladech. Role R. S. a Equi transport byla ve vztahu k uzavření nájemní smlouvy zjevně spíše marginální a spočívala pouze v předání kontaktu, přesto jí však byla na základě dodatku vyplacena odměna 9 x vyšší, než původně stanovovala obecná dohoda uzavřená mezi žalobkyní a R. S. téhož dne. Společnost Equi transport přitom mohla hrát nanejvýše roli jakého posla. Důkazní břemeno ve vztahu k prokázání toho, jakou činnost společnost Equi transport při zprostředkování uvedeného klienta vykonala, přitom tížilo žalobkyni, která nesla riziko „šedé zóny“, tedy situace, kdy se nepodařilo postavit najisto, jak se věci skutečně měly. Toto své důkazní břemeno však žalobkyně neunesla a nerozptýlila důvodné pochybnosti správce daně.

Zprostředkování prodeje nemovitostí

83. Také ve vztahu k tomuto plnění žalobkyně namítala neprovedení opakované svědecké výpovědi R. S. Soud pro stručnost odkazuje na vypořádání totožné žalobní námítky v bodě 80 tohoto rozsudku.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

84. Dále žalobkyně rozporovala závěry daňových orgánů ohledně výpovědi M. V., když tvrdila, že z ní vyplývá, že R. S. vykonával ve vztahu ke zprostředkování prodeje předmětných nemovitostí řadu činností.
85. M. V. ve své výpovědi (zaznamenané v protokolu o výsledku svědka ze dne 12. 4. 2018) uvedl, že pro žalobkyni napřímo provádí prodej nemovitostí. Současně uvedl, že dříve tuto činnost „prováděli přes Equi transport jako subdodavatel“. Potvrdil, že za Equi transport jednal s R. S., s nímž ho seznámil Ing. H., což bylo současně seznámení s Ing. K. Dále uvedl, že tam „byla nějaká smlouva mezi 108 AGENCY a Equi transport, provize na základě smlouvy měla být vyplacena až po zdárném ukončení transakce, do té doby žádná provize vyplacená není. My jsme dodnes nedostali nic.“ Dále svědek uvedl, že „respektovali, že především ten mandát má pan S., s tím, že vlastně jsme mu poskytovali podporu v rámci prodeje těch nemovitostí. Bylo to o vzájemné součinnosti, s tím, že vlastně v té počáteční fázi tj. r. 2016, než došlo k výpovědi smlouvy, to gró přípravné práce bylo na něm. Ta přípravná fáze je klíčová, protože potřebujeme dostat co nejvíce informací. Což řešil pan S. s panem K. Informace se týkaly předmětu prodeje nemovitosti Kuta centra, která je nerozsáhlejší.“ Dále uvedl, že projekt a letecké snímky měl Ing. K. Pan S. pak dle výpovědi M. V. ještě „nanominoval některé uchazeče“ a na rozštěpení společností dělal většinu výběrových řízení na „daňové poradce, právníky, znalce ohledně odhadu. U právníků tlačil napřed svého bratra, ale neměli ty zkušenosti.“
86. R. S. ve své výpovědi ke zprostředkování prodeje nemovitostí uvedl, že „celý případ měl na starost pan V. a já jsem v některých případech byl účasten jednání u pana K., kdy jsme o těch věcech společně debatovali a projednávali.“ Informace o průběhu zprostředkování podle něj předával Ing. K. M. V., který také činil veškeré kroky při přípravě zájmových dopisů. Svou účast R. S. potvrdil pouze u výběrového řízení na právní služby, kde se jeho výpověď shoduje s výpovědí M. V. Nebyl však schopen odpovědět na otázku, jak probíhala zajištění výběrových řízení na daňové a účetní poradenství, odhadce či notáře, ani nebyl schopen uvést, jak byly předávány z jednotlivých výběrových řízení podklady. Také provádění due diligence a přípravu smluvní dokumentace podle něj zajišťoval M. V.
87. Ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že v podstatě veškeré činnosti ve vztahu ke zprostředkování prodeje předmětných nemovitostí žalobkyně řešil M. V. s Ing. K. Role Equi transport byla stejně jako v případě zprostředkování klienta Linemart spíše marginální. Jedinou činností, kde se svědci na participaci R. S. a Equi transport shodli, bylo výběrové řízení na právní služby. Ani k těmto tvrzeným výběrovým řízením však nebyly v daňovém řízení předloženy žádné podklady, z nichž by vyplývalo, co konkrétně R. S. v souvislosti s předmětnými výběrovými řízeními činil. Soud se na základě shora uvedeného shoduje se závěry daňových orgánů, že žalobkyně žádnými relevantními důkazními prostředky neprokázala provedení deklarovaných služeb dodavatelem Equi transport v tvrzeném rozsahu.

Ostatní námítky

88. Soud považuje za nutné na základě shora uvedeného odmítnout také tvrzení žalobkyně, že žalovaný neprokázal kontrolní nález a na něm založené doměření daně. Žalobkyně v daňovém řízení nevyvrátila zcela konkrétní pochybnosti správce daně a neunesla tak své důkazní břemeno stran prokázání tohoto, že plnění deklarovaná na daňových dokladech jí byla dodána tvrzenými dodavateli a v tvrzeném rozsahu. Soud neshledal důvodnými ani obecné námítky žalobkyně proti hodnocení důkazů žalovaným. Žalovaný hodnotil provedené důkazy samostatně i v jejich vzájemných souvislostech, což je zcela zřetelné například ze shora popsaného a velmi důkladného rozboru svědeckých výpovědí a vzájemných rozporů v těchto výpovědích. Daňové orgány současně velmi detailně Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

hodnotily veškeré předložené listinné důkazy. Dospěly přitom podle soudu ke správnému závěru, že v případě většiny předložených listinných důkazů se jednalo o důkazy formální (smlouvy, daňové doklady), které nebyly způsobilé samostatně prokázat faktické uskutečnění předmětných zdanitelných plnění v tvrzeném rozsahu tvrzeným dodavatelem. Soud nemá v tomto směru k hodnocení důkazů ze strany daňových orgánů žádné námítky. Není ani pravdou, že by některé důkazy byly vyloučeny z neudržitelných úvodů.

Žalovaný se v napadeném rozhodnutí k důkazům, které neprovedl, vyjádřil a srozumitelně vysvětlil důvody svého postupu. Postupoval tedy zcela v souladu se zákonem. K neprovedení opakované výpovědi R. S. se soud již výše vyjádřil v oponentuře k jiné žalobní námitce a pro stručnost na vypořádání příslušné žalobní námítky odkazuje.

89. Z žalobních námitek je přitom zjevné, že žalobkyně nesprávně vykládá důkazní břemeno správce daně upravené v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když tvrdí, že správce daně byl své pochybnosti povinen prokázat důkazy. Soud konstatuje, že dle předmětného ustanovení správce daně prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“. Dále v tomto směru soud odkazuje na výklad uvedený shora v bodech 55 a 56 tohoto rozsudku a uvádí, že povinností správce daně bylo v souladu s tam citovanou judikaturou vyslovit pochybnosti zpochybňující daňová tvrzení žalobkyně. Tuto svou povinnost správce daně splnil výzvou k prokázání skutečností, v níž byly jednoznačně specifikovány jeho pochybnosti. Tím došlo k přechodu důkazního břemena zpět na žalobkyni a bylo tedy na ní, aby svá tvrzení prokázala dalšími důkazními prostředky. Není tedy pravdou, že by správce daně musel tvrzení žalobkyně a jí předložené důkazy vyvracet jinými důkazy.
90. Soud současně neshledal, že by se žalovaný nevypořádal se žalobními namítanými odvolacími námitkami. K námitce týkající se podání J. L., v němž měl označit dalšího dodavatele bezpečnostních služeb (RIUS POWER s.r.o.), se žalovaný vyjádřil v bodě 159 (str. 38) napadeného rozhodnutí, přičemž konkrétně uvedl, že „*skutečnost, zda takové vyjádření bylo či nebylo ze strany J. L., nebyla potvrzena. Pokud J. L. učinil toto podání e-mailem, podléhal tento úkon povinnosti takové podání do pěti dnů potvrdit, jinak bylo vyhodnoceno tak, jako by nebylo učiněno (viz ustanovení § 71 odst. 3 daňového řádu)*“. Dále pak k této námitce uvedl, že „*je nutno konstatovat, že zosobnění dalšího z mnoha subdodavatelů služeb poskytovaných odvolateli, nemůže mít vliv na závěry zde učiněné. Zatímco např. absence příslušného oprávnění u přímého dodavatele byla jedna ze skutečností, jimiž prvostupňový správce daně zpochybnil pravdivost tvrzení odvolatele, nelze jí v důsledku mnoha zjištění učiněných při dalším rozsáhlém dokazování přičítat nějakou váhu ve vztahu k tomu, co měl odvolatel prokázat, a to, že přijal bezpečnostní služby od společnosti MASUMAZO*“. Soud konstatuje, že žalovaný se s uvedenou námitkou vypořádal zcela dodatečně a soud se s jejím posouzením ztotožňuje. Povinností žalobkyně bylo prokázat, že předmětné zdanitelné plnění bylo žalobkyni dodáno dodavatelem MASUMAZO v tvrzeném rozsahu, což se jí prokázat nepodařilo. Žalobkyně do řízení nevnesla ani důvodnou pochybnost o tom, že dodavatelem předmětných služeb byl jiný konkrétní subjekt, který musel být v postavení plátce DPH.
91. Námitkám žalobkyně, týkajícím se nezveřejňování účetních závěrek, se pak žalovaný věnoval v bodě 164 napadeného rozhodnutí (str. 39), přičemž mimo jiné uvedl, že „*tím, že si odvolatel neověřoval, zda si jeho dodavatelé plní své povinnosti vůči obchodnímu rejstříku, ba navíc tuto povinnost bagatelizuje, je nutno jeho jednání považovat za neobezřetné*“. I s touto odvolací námitkou žalobkyně se tedy žalovaný v napadeném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vypořádal. Ke stejnému závěru pak soud dospěl také ve Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

vztahu k odvolací námitce, že „není nezbytné prokazovat přesnou identifikaci výkoných pracovníků“. Uvedené námitce se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí věnoval (bod 61, str. 17) a při jejím vypořádání odkázal na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu. Soud dále k vypořádání této námitky odkazuje na body 61 a 62 tohoto rozsudku a konstatuje, že také s touto argumentací žalobkyně se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádal.

92. Ani námitka, že žalobkyně byla v dobré víře, že jí předmětná plnění dodali deklarovaní dodavatelé, není důvodná. Tato námitka by byla relevantní pouze v případě, kdy by byl žalobkyni nárok na odpočet DPH odepřen z důvodu její účasti na podvodu na DPH. V posuzovaném případě však byl žalobkyni nárok na odpočet odepřen z důvodu neprokázání hmotněprávních podmínek pro jeho přiznání. Žalobkyně totiž neunesla důkazní břemeno a neprokázala, že předmětná zdanitelná plnění přijala do deklarovaných dodavatelů MASUMAZO a Equi transport. Otázka dobré víry je přitom zásadní toliko při zkoumání vědomé účasti daňového subjektu na řetězovém podvodu na DPH, v případě nepřiznání nároku na odpočet z důvodu neprokázání naplnění hmotněprávních podmínek dle ZDPH nemají daňové orgány povinnost dobrou víru daňového subjektu zkoumat. Jak k tomu uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č.j. 10 Afs 268/2019 – 53: „*Poukaz na judikáty analyzující účast na daňovém podvodu, a na to navazující polemika s prokázáním vědomosti o účasti na podvodu, nejsou pro tuto věc jakkoliv významné. Jak stěžovatele vysvětlil již krajský soud v bodě 39 napadeného rozsudku, zde nejde o to, že by sporné plnění mělo být součástí nějakého řetězového podvodu. Stěžovatelka jednoduše neprokázala, že deklarované plnění dostala.*“
93. V intencích recentní judikatury soud dále dodává, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je nutné s jistotou prokázat, že daňový subjekt přijal deklarovaná plnění od jiného plátce DPH. Ačkoli se nemusí jednat o dodavatele uvedeného na dokladu (nemusí být splněna formální podmínka), jeho postavení jako plátce DPH (materiální podmínka) splněno být musí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019-56). Soud v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu uvádí, že judikatura nepředstavuje paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci *Kemwater ProChemie*, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci: „*Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.*“ (například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2022 č. j. 10 Afs 254/2018-43, ze dne 20. 6. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020-48, ze dne 23. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019-56, nebo ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019-51). V rozsudku č. j. 5 Afs 215/2019-56 Nejvyšší správní soud konstatoval, že indicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátce DPH, nelze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění od osoby uvedené na dokladu existují vážné pochybnosti. Z provedeného dokazování musí vyplývat takové skutečnosti, které budou směřovat k tomu, že faktický dodavatel v postavení plátce DPH skutečně byl.
94. V nyní projednávané věci žalobkyně neprokázala, že přijala předmětné plnění od deklarovaného dodavatele, zároveň však neoznačila jmenovitě ani žádný jiný subjekt, který by jí mohl plnění dodat. Existence takového subjektu pak nevyplývá ani z obsahu správního spisu. Žalobkyně v průběhu řízení před správními orgány, jakož i v žalobě tvrdila, že předmětná plnění přijala od deklarovaných dodavatelů, až na dodavatele RIUS POWER, který měl být označen v podání J. L. adresovaném správci daně. S tvrzením ohledně tohoto dodavatele se soud vypořádal již shora a na vypořádání předmětné námitky pro stručnost odkazuje.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

95. Teprve na výzvu soud, v níž byla upozorněna na změnu judikaturní praxe ve věci *Kemwater ProChemie*, žalobkyně reagovala konstatováním, že (a) věří, že prokázala, že jejími dodavateli byli jí tvrzení dodavatelé, kteří byli plátcí daně, avšak pokud by nebyli uznáni za prokázané dodavatele, (b) pak osobu, která podle svědků dodávky osobně plnila, byl J. L., jehož přítomnost byla při plnění sporných služeb svědecky doložena a který tvrzené dodavatele (ICC, BOLERO, Weberberger AUTO), jenž byli plátcí DPH, ovládal. Současně však žalobkyně zopakovala, že má za to, že v daňovém řízení prokázala dodávky od tvrzených dodavatelů.
96. Jak již bylo uvedeno výše, i po rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o.* (C-154/20) je nutné pro uplatnění nároku na odpočet daně s jistotou prokázat, že deklarovaná plnění přijal daňový subjekt od jiného plátce DPH (viz výše). Byť se nemusí jednat o dodavatele uvedeného na dokladu (nemusí být splněna formální podmínka), jeho postavení jako plátce DPH (materiální podmínka) naplněna být musí. Z žádného předloženého dokladu, ani z tvrzení žalobkyně či provedených výsledků však nevyplývalo, že by deklarovaná plnění uskutečnila namísto společností MASUMAZO a Equi transport jiná osoba, která by mohla být plátcem DPH. Žalobkyně sice uvedla, že jednala s J. L., jeho výpověď však shledaly daňové orgány nevěrohodnou (viz výše). Už vůbec nic pak nenasvědčovalo tomu, že by právě J. L. mohl být sám plátcem DPH, případně že by ve skutečnosti vystupoval za jinou společnost – plátce DPH. Žádná taková skutečnost z obsahu spisu ani v náznaku nevyplývá.
97. Indicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátcí DPH (tj. nesplnění formální podmínky – uvedení plátce na dokladu, za současného dodržení materiální podmínky – skutečné postavení tohoto dodavatele jako plátce DPH), nelze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění od osoby uvedené na dokladu existují vážné pochybnosti. Z provedeného dokazování musí vyplývat takové skutečnosti, které budou směřovat k tomu, že faktický dodavatel v postavení plátce DPH skutečně byl (tj. že je splněna ona materiální podmínka pro uplatnění odpočtu). V projednávané věci však žádné takové indicie z obsahu spisu, ani ze stěžovatelových tvrzení nevyplývají. Veškeré provedené dokazování přineslo pouze takové poznatky, na základě kterých lze vyloučit, že by skutečným dodavatelem zboží a služeb byly společnosti uvedené na předložených daňových dokladech – MASUMAZO a Equi transport. Nic však nesvědčí o tom, že by faktický (jiný) dodavatel byl v postavení plátce DPH. Sama žalobkyně totiž výslovně uvedl, že identifikaci osob při konkrétních plněních neprováděla. Žádná další tvrzení, ze kterých by postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH vyplývalo, žalobkyně neuvedla, a to přesto, že je zastoupena advokátem – právním profesionálem. Za takovéto indicie nelze považovat tvrzení, že dodavatelem byl J. L. Samotná skutečnost, že někteří svědci přítomnost J. L. při poskytování některých služeb potvrdili, nemůže být v žádném případě dostatečnou indicií o tom, že mohl fakticky deklarované služby dodat (případně skrze některou ze „svých“ společností). Daňové orgány se ostatně v daňovém řízení zabývaly také společnostmi, které měl J. L. ovládat, a které měly být tvrzenými subdodavateli MASUMAZO a Equi transport a dospěly přitom k závěru, že se na tyto společnosti vztahují v podstatě stejné pochybnosti, jako na tvrzené dodavatele MASUMAZO a Equi transport. Soud tedy konstatuje, že na základě shora uvedeného neshledal důvodu pro zrušení napadeného rozhodnutí na podkladě rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie*, protože žalobkyně do řízení nevnesla ani na výzvu soudu takovou pochybnost, která by mohla zrušení napadeného rozhodnutí odůvodnit.

98. Soud tedy z výše uvedených důvodů neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
99. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud druhým výrokem tohoto rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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 31. července 2023

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D., v. r.
předseda senátu