



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové v právní věci

žalobkyně: **ROSE COMPANY s. r. o.**, IČO: CZ 24791156
sídlem Kurta Konráda 2457/8, Praha 9 – Libeň, PSČ 190 00
zastoupená daňově poradenskou společností BD Consult, s. r. o.
se sídlem Jeseniova 1196/52, Praha 3

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2022 č. j.: 11988/22/5300-22444-704601,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku, jímž byla změněna dvě rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 1. 4. 2020, a to:

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

- č. j. 2538727/20/2009-52525-111197, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září roku 2017 ve výši 319 598 Kč a současně bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 63 919 Kč,
- č. j. 2538787/20/2009-52525-111197, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října roku 2017 ve výši 316 862 Kč a současně bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 63 372 Kč.

Uvedené dodatečné platební výměry byly rozhodnutím žalovaného změněny tak, že povinnost žalobkyně uhradit penále u každého z těchto platebních výměrů byla zrušena.

2. Uvedenými platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), a to za obě zdaňovací období z důvodu neuznání nároku na odpočet daně pro nesplnění podmínek dle ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/2006 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), když dle správce daně žalobkyně neprokázala samotnou existenci zdanitelného plnění přijatého od společnosti VIOLA CZ Zlín v. o. s. (dále jen „VIOLA“).
3. Spor mezi účastníky řízení vyvstal v otázce hodnocení důkazních prostředků, které dle žalobkyně měly prokázat, že předmětná plnění fakticky přijala.

II. Rozhodnutí žalované (napadené rozhodnutí)

4. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí vyšel ze zjištění vyplývajících z daňové kontroly na DPH zahájené správcem daně dne 11. 4. 2019, s nimiž byla žalobkyně seznámena dne 20. 1. 2020, ale vůči tomu nepodala žádné vyjádření. Žalovaný dále vyšel ze zjištění, že žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání, v němž předložila kopie pěti příjmových dokladů a jednu stranu knihy analytické evidence za rok 2017, jímž doplnila podklady pro rozhodnutí žalovaného. Žalobkyně dále byla v rámci odvolacího řízení podle ustanovení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu seznámena ještě s nově zjištěnými skutečnostmi v rámci daňového řízení u jiného daňového subjektu ze dne 22. 6. 2020, přičemž ve své reakci na seznámení s těmito skutečnostmi nesouhlasila s hodnocením listinných důkazů předložených v rámci odvolacího řízení ani s hodnocením důkazů získaných před správcem daně.
5. Žalovaný se dále v odůvodnění svého rozhodnutí vypořádával s odvolacími důvody žalobkyně, že v rámci daňové kontroly předložila ucelený řetězec důkazů prokazujících auditní stopu předmětných plnění, nesouhlasila s hodnocením jí předložených důkazních prostředků správcem daně a poukazovala na rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věci „Mahagében“ a ve věci „Gábor Tóth“ a namítala, že zákon o DPH k prokázání nároku na odpočet daně z přijatých plnění nevyžaduje uhrazení faktur za tato plnění. Uvedla, že jí předložené příjmové doklady v rámci odvolacího řízení byly předloženy k vysvětlení nezaúčtované půjčky od jednatele žalobkyně. Žalobkyně dále nesouhlasila s hodnocením daňových poměrů společnosti VIOLA a s tím, že by tato společnost nevykonávala žádnou ekonomickou činnost.
6. Pro účely vypořádání odvolacích námitek žalovaný pojednal o právním základu případu včetně judikatury Nejvyššího správního soudu, týkajících se zásad rozložení důkazního břemene v daňovém řízení mezi daňový subjekt a správce daně a dále o podmínkách nároku na odpočet daně, který nemá základ pouze ve formálním dokladu, ale v existenci skutečného zdanitelného plnění, kdy doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusejí být dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

pochybnosti o tom, zda k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. V takovém případě ztrácí daňový doklad svojí důkazní hodnotu předvídanou v ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH a je na daňovém subjektu, aby prokázal nejenom to, že k uskutečnění plnění opravdu došlo, ale také to, že toto plnění uskutečnila osoba, která je jako poskytovatel plnění uvedena na dokladu, který daňový subjekt k prokázání svého nároku předložil. Žalovaný pak ve svém pojednání o zásadách daňového řízení uvedl, že toto řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. To značí, že daňový subjekt by si ve svém zájmu měl zajistit důkazy, kterými je schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat. Přitom volba důkazních prostředků je právě na daňovém subjektu, který prokazuje způsob svého podnikání a způsob, jakými provádí své obchody a jakým způsobem je dokumentuje. Při aplikaci právního základu na skutkový stav žalovaný předestřel pochybnosti, které v daňovém řízení vedly k neuznání dokladů, které žalobkyně předložila a jimiž prokazovala přijetí zdanitelného plnění.

7. Žalovaný konkrétní pochybnosti správce daně o přijetí zdanitelného plnění žalobkyní předestřel na stranách 7 – 9 napadeného rozhodnutí s tím, že vyplývaly z výpovědi zástupce žalobkyně do protokolu ze dne 20. 11. 2018 (správně má být ze dne 21. 11. 2018 – pozn. soudu), ze způsobu práce na zakázkách žalobkyně pro odběratele – společnost PERM v jednom areálu, z předložených daňových dokladů a doprovodných listin (objednávek, dodacích listů a pokladních dokladů) a ze zjištění na straně dodavatele žalobkyně – společnosti VIOLA.
8. Konkrétně uvedl, že zástupce žalobkyně (tím byl pan S. S.) do protokolu ze dne 21. 11. 2018 neuvedl žádné bližší údaje o zahájení spolupráce se společností VIOLA ani o osobách, které pro ni pracovaly na zakázkách na základě objednávek. Nevěděl také, kdo, komu a kde předával hotovost na základě pokladních dokladů, když toto měl zajišťovat jednatel žalobce pan C. V. G. Nebyla sepsána smlouva o spolupráci se společností VIOLA. Objednané práce pro odběratele PERM probíhaly v hale společnosti PERM, pronajaté žalobkyní. Přiložené objednávky, dodací listy a pokladní doklady o úhradách v hotovosti ve vztahu k plněním od společnosti VIOLA pak neobsahovaly konkrétní množství specifikovaného zboží ani jeho jednotkovou cenu. Dle předložených pokladních dokladů hotovostní úhrady, na rozdíl od deklarované formy úhrady v předložených daňových dokladech, proběhly v několika platbách po 250 000 Kč, těsně pod limitní částkou stanovenou zákonem o omezení plateb v hotovosti. Z pokladních dokladů nebylo zřejmé, kdo hotovost předával, kdo ji přijímal. Na většině z nich nebyl uveden ani účel platby. Objednávky adresované společnosti VIOLA byly obecné. Tato společnost prakticky nemohla vědět, kolik by měla na tuto objednanou zakázku pro žalobkyni vyslat svých zaměstnanců. Bylo také zjištěno, že společnost VIOLA ani žádné zaměstnance neměla. Z dodacích listů je zjištěný počet dodaných palet, nicméně není zřejmé, kdo zboží předával. Obsahují pouze razítko žalobkyně jako přebírajícího. Žalobkyně předložila pouze dílčí objednávky na velkou zakázku výrobu palet pro společnost PERM, kdy k provedení prací pro tuto společnost využila právě společnost VIOLA jako subdodavatele a tyto práce byly prováděny v pronajaté hale od společnosti PERM, a to jak zaměstnanci žalobkyně, tak zaměstnanci společnosti VIOLA, odděleně v pronajatých halách tak, aby se zaměstnanci společnosti VIOLA, kterými byly osoby cizí státní příslušnosti (Ukrajina, Maďarsko, Rumunsko) nemísili se zaměstnanci žalobkyně. Počet palet nebyl uveden na objednávkách, byl uveden až na dodacích listech a příjmové daňové doklady byly doprovozeny výdajovými pokladními doklady žalobkyně, většinou bez označení pořadovým číslem. Správce daně dále zjistil, že plnění od společnosti VIOLA

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

byla fakturována žalobcem společností PERM na základě daňových dokladů se stejným datem uskutečnění zdanitelného plnění a společnost PERM jako odběratel u odvolatele objednávala výrobu palet ve stejné výši bez uvedení počtu kusů. Žalovaný k tomu uvedl, že ohledně plnění pro společnost PERM, kdy úhrada byla uskutečněna bezhotovostně, správce daně tato plnění nezpochybnil.

9. Ohledně společnosti VIOLA žalovaný konstatoval pochybnosti správce daně o její ekonomické činnosti na základě zjištění, že společnost VIOLA nespolupracovala se správcem daně, neumožnila správci daně zahájit u ní daňovou kontrolu, nezdržovala se na adrese svého sídla, neboť měla toliko virtuální sídlo, jejími statutárními orgány a společníky byly většinou zahraniční osoby, nebylo možné dohledat žádné bližší informace o její činnosti, což neumožňovalo ověřit deklarovanou spolupráci se žalobkyní. Dle zprávy České správy sociálního zabezpečení VIOLA nebyla vedena v registru zaměstnavatelů, což zakládalo typickou pochybnost správce daně, kdy pasivitu této společnosti nebylo u ní možné ověřit.
10. Na základě uvedeného žalovaný uvedl, že nemohl vzít za vypovídající důkaz ani hodnoty vykázané v kontrolních hlášeních společnosti VIOLA, neboť ve vztahu ke zjištěným skutečnostem neměly materiální důkazní hodnotu.
11. K pochybnostem správce daně uvedeným ve výzvě ze dne 29. 7. 2019 zasláné žalobkyní k prokázání, že plnění deklarovaná na předmětných dvou daňových dokladech skutečně přijala žalobkyně v reakci na tuto výzvu doplnila, že hotovost zástupci společnosti VIOLA panu E. B. předával jednatel žalobkyně, a to buď v Praze nebo v Lomnici nad Popelkou ve dnech uvedených na pokladních dokladech. Dále správci daně poskytla seznam svých zaměstnanců, kteří pracovali na zakázkách pro společnost PERM a listiny prokazující školení pracovníků BOZP a PO v průběhu roku 2017, fakturu za školení zaměstnanců a doklad o jeho úhradě.
12. Správce daně dále z porovnání počtu zaměstnanců a žalobce v obdobích měsíců září, října roku 2017 a srpna a listopadu roku 2017 zjistil, že žalobkyně disponovala v tomto období téměř stejným počtem svým zaměstnanců (v průměru 80) a dospěl tedy k závěru, že žalobkyně ke splnění zakázky pro společnost PERM disponovala dostatečným počtem svých vlastních zaměstnanců, aniž by musela využít subdodavatelských služeb společnosti VIOLA.
13. Správce daně zpochybnil existenci jak přijatých předmětných faktur, tak i příjmových podkladních dokladů vystavených společností VIOLA a výdajových dokladů vystavených žalobkyní s tím, že neobsahují náležitosti předávajících ani přijímacích osob a nejsou opatřeny podpisem příjemce, není na nich uveden účel platby, na některých chybí i jejich číslo. Správce daně vycházel také z analýzy dat zaznamenaných žalobkyní v účetním deníku a obrátové předvaze, kdy zjistil, že na účtu pro období od července do prosince 2017 jsou vykázané zůstatky v minusových hodnotách, což nesvědčilo o tom, že by tvrzené platby mohly proběhnout. Nebylo zjištěno na základě jakého oprávnění pan B. za společnost VIOLA jednal, když přebíral v hotovosti platby na základě deklarovaných dokladů od žalobkyně a nebyla zjištěna ani žádná adresa této osoby na území České republiky. K pochybnostem správce daně přispěla i skutečnost, že zástupce žalobce pan S. S. neznal žádné průkazné skutečnosti týkající se obchodního vztahu žalobce se společností VIOLA a předložil předmětné dva daňové doklady, které neobsahují konkrétní specifikaci rozsahu ani jednotkovou cenu, čímž žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně na základě dokladů, na nichž chybí zákonné náležitosti dle ustanovení § 29 odst. 1 písm. f) a i) zákona o DPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

Rozsah plnění nebylo možné dovodit ani z předložených objednávek, které byly pouze obecné (svažování, lakování a montáž šesti druhů palet) bez uvedení počtu palet jednotlivých druhů. Počty kusů jednotlivých druhů palet bylo možné zjistit pouze z dodacích listů, z nichž však nebylo zřejmé, kdo palety žalobci předával, když podpis předávající osoby je nečitelný a neidentifikovatelný z hlediska jednatelů společnosti VIOLA.

14. Dle žalovaného žalobkyně předloženými důkazními prostředky neposkytla celistvý a bezrozporný obraz o průběhu šetřených obchodních transakcí a neprokázal, že zkoumaná zdanitelná plnění od společnosti VIOLA se fakticky uskutečnila
15. Vycházejí z uvedených zjištění, žalovaný dále uvedl a hodnotil důkazy, které získal v rámci odvolacího řízení, jimiž byla jedna strana knihy analytické evidence za rok 2017 a pět kusů příjmových pokladních dokladů, které byly předloženy k vysvětlení nezaúčtované zápůjčky od jednatele žalobkyně pro žalobkyni, což bylo skutečností poprvé zmíněnou v podaném odvolání. S hodnocením těchto předložených důkazů seznámil žalovaný žalobkyni v seznámení a výzvě, kdy dospěl k závěru, že předložených pět kusů příjmových pokladních dokladů ve prospěch žalobkyně znějících na částku 250 000 Kč neprokazují ani faktický stav zápůjčky ani skutečnost, že tato hotovost byla následně použita na úhradu přijatého plnění od společnosti VIOLA a žalovaná je zhodnotil jako účelově vytvořené. V rámci odvolacího řízení bylo také zjištěno, že společnost VIOLA nevykazovala přijatá plnění na vstupu ve smyslu drobných nákupů ve svých kontrolních hlášeních za září a říjen roku 2017 a z těchto nákupů neuplatňovala nárok na odpočet daně. To nasvědčovalo již zjištěním ve zprávě o daňové kontrole, že společnost VIOLA fakticky nevykonávala žádnou ekonomickou činnost, ale pouze formálně v kontrolních hlášeních vykazovala uskutečněná zdanitelná plnění a neuváděla žádná přijatá plnění, která by se dala považovat za tzv. režijní náklady.
16. Žalovaný tedy dospěl k závěru, že žalobkyně sice unesla své primární důkazní břemeno, když v průběhu daňové kontroly předložila prvotní daňové doklady, nicméně neprokázala, že zdanitelná plnění uvedená na těchto dokladech byla žalobkyní skutečně přijata a byla uskutečněna v souladu s předloženými přijatými doklady a použita k ekonomické činnosti žalobkyně.
17. Žalobkyně neprokázala ani náležitou míru obezřetnosti k charakteru přijatých zdanitelných plnění. Nedostála tak svojí důkazní povinnosti a neprokázala faktické uskutečnění deklarovaných přijatých plnění ani jejich rozsah.
18. Žalovaný dále zdůvodnil existenci předpokladu doměření daně u žalobkyně již na základě analýz z kontrolních hlášení společnosti VIOLA před zahájením daňové kontroly a z tohoto důvodu s ohledem na to, že správce daně neumožnil žalobkyni v souladu s ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu před zahájením daňové kontroly podat dodatečná daňová přiznání, změnil dodatečné platební výměry tak, že zrušil penále z doměřené daně za obě zdaňovací období.
19. Žalovaný se dále v napadeném rozhodnutí v duchu uvedených pochybností a skutečností zjištěným při daňové kontrole vypořádával s jednotlivými odvolacími námitkami žalobkyně, přičemž neshledal ani důvod pro výslech pana B. a znovu s odkazem na jednotlivé důkazní prostředky předložené žalobkyní vysvětloval jejich neprůkaznost na základě pochybností správce daně. S odkazem na rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věcech uplatnění nároku na odpočet daně, na něž v odvolání žalobkyně poukazovala, vysvětloval jejich nepřítomnost na situaci žalobkyně a nadto zmínil i rozsudek ve věci C-154/20 Kemwater ProChemie s. r. o. s tím, že tento rozsudek nebylo možné aplikovat na

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

věc žalobkyně, neboť nebylo prokázáno dodání předmětných plnění v deklarovaném rozsahu, ale nebylo prokázáno ani, že k plnění fakticky došlo. Žalovaný se vypořádal i s tvrzením žalobkyně o nezaúčtované zápůjčce od jednatele žalobkyně, použité k uhrazení faktur pro společnost VIOLA za předmětná plnění s tím, že nemají průkaznou hodnotu a byly účelově vytvořeny, neboť se tak stalo až na základě závěru správce daně, že k platbám společnosti VIOLA v hotovosti nemohlo dojít, neboť stav pokladny byl mínusový.

20. Ze všech shora uvedených důvodů žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

III. Žaloba

21. Žalobkyně v podané žalobě uplatnila několik žalobních bodů.
22. *V prvním žalobním bodu* žalobkyně poukázala na snahu správce daně znevěrohodnit osobu žalobkyně z důvodu zjištění, že žalobkyně má virtuální sídlo firmy na adrese, kde je registrováno dalších 29 ekonomických subjektů, což vyvodila z údajného místního šetření na adrese žalobkyně, o kterém žalobkyni nedala dopředu vědět a žalobkyni není zřejmé, k čemu má sloužit zjištění o údajném virtuálním sídle žalobkyně. Uvedla, že finanční úřad zcela opomíjí charakter činnosti žalobkyně spočívající v reálné účasti pracovníků její firmy na jednotlivých zakázkách u odběratelů. V daném případě předložili nájemní smlouvu na prostory, v nichž byly prováděné práce v provozovně na adrese v Lomnici nad Popelkou, kde žalobkyně byla nájemcem již od 31. 10. 2016. Poukazovala na to, že nikde se neuvádí, že by žalobkyně se správcem daně nespolečupracovala, že by nepřebírala písemnosti či byla jinak nekontaktní. Za firmu žalobkyně vystupoval zplnomocněný zástupce, který se snažil všem požadavkům finančního úřadu vyhovět.
23. *V druhém žalobním bodu* žalobkyně uvedla, jak došlo k začátku obchodní spolupráce se společností VIOLA a jak docházelo k předávání hotovosti na základě pokladních dokladů. Uvedla navázání spolupráce prostřednictvím jednatele žalobkyně pana G., který jednal se statutárním orgánem VIOLY společníkem E. T. Bylo domluveno, že VIOLU bude zastupovat pan B. a žalobkyně neměla důvod pochybovat o oprávněnosti této osoby vystupovat za VIOLU a přebírat jejím jménem finanční prostředky.
24. K provádění plateb v hotovosti ve prospěch VIOLY žalobkyně uvedla, že faktury od VIOLY uhrazovala finančními prostředky ze zápůjčky jednatele žalobkyně do její pokladny, avšak chybou při účtování bylo opomenuto toto zaúčtování. Toto bylo nedopatřením, které způsobilo zdánlivě nemožný záporný stav pokladny. Oprava zaúčtování byla předložena k odvolání Opožděné platby v jiný den nezakládají jejich nevěrohodnost či nemožnost. Hodnocení žalovaného je v otázce pochybností u hotovostních plateb nepřezkoumatelné a nesprávné, neboť zákon o DPH nikde nevyžaduje, aby pro uskutečnění zdanitelného plnění a jeho prokázání byly daňové doklady za tato plnění uhrazeny. Žalobkyně žalovanému vytýká přitěžující postup vůči ní, kdy žalobkyni jsou přičítány přitěžující okolnosti vyplývající z hotovostních plateb, které nejsou žádným právním předpisem vyžadovány pro prokázání uskutečnění zdanitelného plnění a v případě, že jsou platby poukázány bezhotovostně, tak finanční orgány konstatují, že to nic neprokazuje. Výsledkem je situace, kdy správce daně i žalovaný pouze vyhledávají důkazy o údajných pochybnostech a pokud je žalobkyně vyvrátí, jsou v dalším řízení ignorovány a hodnoceny v neprospěch žalobkyně. Přestože žalobkyně v odvolání vysvětlila způsob hrazení závazků ze zápůjček jednatele a svou chybu v účtování odstranila dodatečnou opravou účetnictví žalovaný odmítl toto vysvětlení a prokázání akceptovat.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

25. *Ve třetím bodě žalobních námitek* týkajícím se výhrad žalovaného, že žalobkyně neměla přehled či seznam zaměstnanců společnosti VIOLA, kteří pro žalobkyni pracovali, žalobkyně namítala, že není standardem v podnikatelských vztazích, aby dodavatel poskytoval odběrateli seznam svých pracovníků či jejich docházku a nelze na něm požadovat, aby na vlastní náklady nesl zodpovědnost za dodržování pracovních podmínek včetně oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví i ve věci zodpovědnosti za způsobené škody pracovníky jeho dodavatele. Žalovaný se také nevěnoval skutečnosti, že k datu uskutečnění zdanitelného plnění ani k datu úplaty nebyla společnost VIOLA registrována jako nespolehlivý plátec.
26. *Ve čtvrtém bodě námitek* k posouzení ekonomické činnosti společnosti VIOLA žalobkyně poukázala na to, že společnost VIOLA zaslala správci daně doklady shodné s těmi, na základě, kterých žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH za rozporované zdaňovací období. Platby minimálně v hodnotě 1 000 000 Kč má žalobce potvrzeny i od VIOLY, přičemž u ostatních plateb z jiných zdaňovacích období mohlo jít o špatné pochopení výzvy finančního úřadu vůči společnosti VIOLA, výzva učiněná vůči společnosti VIOLA mohla být nejasně formulována či nesprávně VIOLOU pochopena a tato společnost pak na výzvu správce daně předložila příjmové doklady č. 1 až 4, o kterých finanční úřad tvrdí, že mají všechny datum z října roku 2017. Správce daně ani žalovaný nadto nezohlednili ani zmíněné čtyři předložené doklady, které doložila jak žalobkyně, tak společnost VIOLA. Další argumenty ze zprávy o kontrole týkající se VIOLY považuje pak žalobkyně za nepochopitelné, neboť neporozuměla tomu, o čem mají svědčit a jak sama žalobkyně mohla ovlivnit, že společnost VIOLA nevykázala za rozhodná období žádná přijatá plnění na vstupu ve smyslu drobných nákupů, tzv. provozní režie. Rovněž výtku žalovaného, že společnost VIOLA neprezentovala svoji činnost, žalobkyně považuje za domněnku, která nemá oporu v aktuálním stavu dokazování na webových stránkách a v tomto směru považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné.
27. Žalobkyně dále odmítla jako relevantní tvrzení správce daně, že společnost VIOLA nemá na bankovním výpisu za září 2017 a říjen 2017 evidovány kreditní platby a díky tomu tak formálně jen vykazuje činnost, která nebyla uskutečněna. Správce daně tedy ignoruje, že úhrada daňového dokladu není zákonem vyžadovaným úkonem pro obhájení nároku na odpočet daně. Ignoruje, že byly poskytnuty doklady o příjmu hotovosti od žalobkyně za uvedené měsíce v hodnotě 1 000 000 Kč a oproti tomu, že byla úhrada poskytnuta v hotovosti, tuto hotovostní úhradu kvalifikuje jako důkaz toho, že VIOLA žádnou ekonomickou činnost nevykonávala.
28. Není ani rozhodné, že společnost VIOLA v kontrolních hlášeníh za měsíce září a říjen roku 2017 neuplatňovala nárok na odpočet DPH z drobných nákupů. Žalobkyně namítala, že firmy běžně nechávají nárok na odpočet DPH z drobných nákupů na další měsíce, a to, že společnost VIOLA minimálně ve dvou měsících ze šesti nárok na odpočet DPH z drobných nákupů uplatnila. Ani z této skutečnosti nelze dovozovat, že VIOLA nevykonávala žádnou ekonomickou činnost.
29. *V pátém žalobním bodu* týkajícím se objednávek žalobkyně namítala, že rozsah a předmět zdanitelného plnění prokázala dokumenty, a to objednávkami, dodacími listy, daňovými doklady a doklady o zaplacení s tím, že při činnosti zajišťované prostřednictvím subdodavatelů žalobkyně jsou práce upřesňovány operativně přímo na místě a skutečnost, že o obchodu nebyla sepsána písemná smlouva, nemohlo mít na průkaz nároku žalobkyně na odpočet DPH vliv.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

30. Žalobkyně dále *v šestém žalobním bodu* k seznamu osob pracujících pro firmu poukázala na omyl, kterého se finanční úřady při svých kontrolách často dopouštějí, když spolupracují s dalšími státními orgány, např. s úřady práce či cizineckou policií a mylně předpokládají, že nahlášený zaměstnanec u zmíněných úřadů je automaticky zaměstnanec, který již u daného zaměstnavatele v měsíci jeho nahlášení pracuje. Toto nepochopení se odrazilo v uvedení stavu zaměstnanců žalobkyně za jednotlivé měsíce srpen až listopad 2017, kdy počet zaměstnanců žalobkyně byl obdobný a nemohou obstát pochybnosti o tom, že žalobkyně považovala za nezbytné spolupracovat s VILOU. K uvedenému žalobkyně ve srovnání s údajem správce daně uvedla skutečný počet zaměstnanců, které měla v obdobích srpna až listopadu 2017. Následně pak vysvětlovala, že někteří pracovníci jsou zaměstnání na dohodu o provedení práce, a proto tito zaměstnanci nemohou figurovat v číslech, kterými disponuje Česká správa sociálního zabezpečení. Z jejich údajů pak nelze vycházet. Těto argumentaci se žalovaný nevěnuje a jen opakuje čísla z vyúčtování k dani z příjmu ze závislé činnosti a z jeho hodnocení počtu zaměstnanců vyplývá, že se soustřeďuje spíše na absolutní čísla, než aby vzal v úvahu rozdíl mezi pracovníky na hlavní pracovní poměr a pracovníky na dohodu o provedení práce.
31. Žalobkyně dále k otázce svědků, kteří by mohli prokázat přijetí předmětného plnění uvedla, že pracovníci zajišťující potřebné činnosti bývají obvykle cizinci, kteří na území České republiky nepobývají dlouhou dobu a je velmi obtížné je dohledat jako svědky, proto žalobkyně nedisponovala ani neměla důvod disponovat jmenným seznamem pracovníků VIOLY.
32. Žalobkyně *v sedmém bodu žaloby* předeštlá právní rámec posuzování nároku na odpočet DPH, vyplývající z rozsudků Soudního dvora Evropské unie ve věci MAHABEN (C-80/11 a C-142/11) a ve věci Kemwater ProChemie C-154/20 a ze související judikatury Nejvyššího správního soudu, z nichž citovala a dovodila, že žalobkyně prokázala, že bylo přijato zdanitelné plnění na vstupu a že poskytovatelem plnění byl dodavatel VIOLA. Pro případ, že by soud dospěl k závěru, že bylo prokázáno pouze plnění na vstupu a nebylo prokázáno, že dodavatelem byla VIOLA, pak bylo nutné aplikovat východiska kauzy Kemwater ProChemie a následujících rozsudků Nejvyššího správního soudu a v dalším řízení zkoumat, zda dodavatel byl v postavení plátce DPH. Tím směrem však správce daně ani žalovaný své řízení vůbec nevedli.
33. Z uvedené judikatury žalobkyně dovodila, že správní orgány v její věci nezpochybňují fakt, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale naznačují, že tato plnění nebyla uskutečněna dodavatelem žalobce – společností VIOLA, ale že toto plnění vytvořili sami zaměstnanci společnosti žalobkyně. Žalobkyně nedůvodnost závěrů správce daně i žalovaného shrnula v jednotlivých žalobních bodech a doplnila, že případné nesplnění daňových povinností VIOLY je hodnoceno k tíži žalobce.
34. Žalobkyně v posledním *osmém žalobním bodu* zpochybnila i výhrady žalovaného o její nedostatečné obezřetnosti, když žalovaný vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu z rozsudku č. j. 2 Afs 177/2006-61 a v oponentním argumentu poukázala na novější rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 223/2020, který naopak vyslovil, že není možné na podnikateli požadovat nespécifikované důkazní prostředky tak, aby vždy v budoucnu vyhověl požadavkům daňových orgánů.
35. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

IV. Vyjádření žalovaného

36. Žalovaný ve svém vyjádření nejprve uvedl, že obsáhlá žaloba se z velké části doslova shoduje s podaným odvoláním a poukázal na to, že všechny odvolací námitky byly alespoň implicitně v napadeném rozhodnutí vypořádány.
37. Žalovaný uvedl, že podstatná část žalobních tvrzení nemíří k podstatě věci a jsou založena pouze na invektivách vůči pracovníkům správce daně a finanční správě jako takové. Žalovaný ve svém vyjádření předně poukázal na důkazní břemeno v daňovém řízení ve vztahu k prokázání naplnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet daně. Považoval za důležité zdůraznit, že žalobkyní rozporované skutečnosti jsou skutečnostmi, které vedly ke vzniku vážných a důvodných pochybností správce daně, nikoli k neuznání nároku na odpočet daně. Tyto skutečnosti nebyly zjištěními vedoucími k doměření daně, ale je nezbytné je vykládat a hodnotit jak izolovaně, tak v kontextu s ostatními okolnostmi posuzovaného případu, které vzbudily silné pochybnosti o tom, zda bylo dané plnění fakticky uskutečněno. Tyto skutečnosti nebyly kladeny žalobkyni k tíži, ale ani její pozici nijak nevylepšily a pochybnosti se žalobkyni nepodařilo vyvrátit. Pokud žalobkyni nebyly jasné závěry žalovaného v bodě 76 napadeného rozhodnutí, žalovaný poukázal na zjištění, že žalobkyně svoji činnost pro společnost PERM provozovala v areálu, který si pronajímá právě od tohoto odběratele. Bylo tedy na žalobkyni, aby za stejných podmínek jako u vlastních zaměstnanců zajistila i ve vztahu k pracovníkům dodavatele dodržování všech obecně závazných předpisů a musel mít tedy přehled o tom, jací pracovníci v tomto pronajatém areálu pracují. Podstatné je, že společnosti VIOLA vůbec nebyla vedena v evidenci zaměstnavatelů a žalobkyně neprokázala, že by tito údajní pracovníci vůbec existovali. K žalobkyní zmiňované judikatuře Soudního dvora Evropské unie poukázal na to, že rozsudky tohoto soudu ve věci „Mahagében“ a ve věci „Gábor Tóth“ nejsou na posuzovanou věc přílehlavě, jelikož se týkají podvodu na dani z přidané hodnoty. Ten v posuzovaném případě řešen nebyl. Pokud jde o rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci č.j. 4 Afs 58/2017-78 („Staviteľství Melichar“) a rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci „Kemwater ProChemie“ pak žalovaný konstatoval, že obě tato rozhodnutí dopadají na případy, kdy je zpochybněn dodavatel deklarovaný na daňovém dokladu. V této věci však byla zpochybněna fakticita plnění, nikoliv deklarovaný dodavatel. Dle žalovaného nelze vést diskusi o dodavateli zdanitelného plnění v případě, kdy je zpochybněna vlastní existence tohoto plnění, neboť až v momentě, kdyby bylo v daňovém řízení prokázáno, že předmětné zdanitelné plnění fakticky poskytnuto bylo, zabýval by se správce daně tím, zda jej poskytl deklarovaný dodavatel či jiný dodavatel v postavení plátce daně a v jakém rozsahu. Z tohoto důvodu je nutno tuto argumentaci žalobkyně odmítnout jako zcela nepřiléhavou.
38. Žalovaný shrnul, že v posuzovaném případě žalobkyně neprokázala soulad faktického stavu se stavem deklarovaným na daňovém dokladu, jelikož neprokázala, že se předmětná zdanitelná plnění vůbec fakticky uskutečnila. Z tohoto důvodu bylo nutno uplatněný nárok na odpočet daně žalobkyni odeprít.
39. Žalovaný je přesvědčen, že odůvodnění napadeného rozhodnutí je plně přezkoumatelné. Veškeré odvolací námitky byly implicitně vypořádány v souladu s judikaturou Městského soudu v Praze i Ústavního soudu, kteří se vyslovili k rozsahu reakce na konkrétní námitky a míry požadavku odpovědi na každý argument. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, jakými úvahami byl žalovaný veden, jakými skutečnostmi se zabýval a jaké důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně ostatně s těmito závěry v podané žalobě polemizuje.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

40. Žalovaný k ostatním jednotlivým námitkám poukázal na obsah napadeného rozhodnutí a navrhl, aby soud podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V. Jednání před soudem

41. Při jednání před soudem zástupce žalobkyně uvedl jednotlivé argumenty, u nichž má žalobkyně za to, že prokazují její nárok na odpočet daně na vstupu (poukázal na doklad a listiny předložené žalobkyní, na kontrolní hlášení společnosti VIOLA, na to, že není zřejmé, že by u dodavatele žalobkyně byla zjištěna chybějící daň, nešlo o nově vzniklou společnost, virtuální sídlo má od r. 2010, nebyla nespolehlivým plátcem, vkládala v minulosti i účetní závěrky a nebylo náležitě ověřeno, že neprezentovala své služby, nenastala situace, že by společnost VIOLA nebyla nekontaktní, předložila faktury i doklady o zaplacení). Zástupce žalobkyně namítal, že ve vztahu k převzetí hotovosti a platebním dokladům nebyl vyslechnut svědek B., k čemuž sice přisvědčil tomu, že by tento výslech neosvědčil přijetí plnění, ale zároveň hotovostní platba nemůže být pochybností, že k plnění nedošlo. Dále jako v podané žalobě zpochybnil žalovaným učiněný výpočet pracovníků žalobkyně dle registru České správy sociálního zabezpečení a pro doplnění poukázal i na strukturu daňového přiznání, kdy ve žlutém formuláři se počet pracovníků neuvádí. Shodně jako v žalobě považoval za zcela lichý argument žalovaného, vycházející z toho, že žalobkyně nedoložila jmenný seznam zaměstnanců jejího dodavatele.
42. Zástupce žalovaného nad rámec odkazu na důvody napadeného rozhodnutí a na objektivní okolnosti zakládající pochybnosti správce daně doplnil, že otázka zjištění chybějící daně u dodavatele žalobkyně nebyla v této věci relevantní, neboť u žalobkyně nešlo o posuzování podvodu na dani, přičemž chybějící daň není ani hmotněprávní podmínkou pro uznání nároku na odpočet daně.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

43. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.), a to v mezích žalobních bodů.
44. Žaloba není důvodná.
45. V dané věci spor mezi účastníky řízení spočívá v posouzení zákonnosti aplikace právního rámce daného zákonem o DPH, daňovým řádem a četnou judikaturou správních soudů i Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) na skutkový stav, tj., konkrétně, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno a prokázala oprávněnost svého nároku na odpočet DPH za zdaňovací období září a říjen 2017 na základě daňových dokladů č. 172017 ze dne 30. 9. 2017 a č. 292017 ze dne 31. 10. 2017 z přijatých plnění od společnosti VIOLA deklarováných v hodnotách 1 521 895 Kč a 1 508 865, ale také, zda je přijala případně i od jiného dodavatele a že právě tato plnění dále použila pro účely své ekonomické činnosti.
46. Aby bylo možné učinit závěr o existenci nároku na odpočet daně na základě dodání zboží či služeb, je nezbytné podle platné právní úpravy ověřit, zda dodání zboží či služeb bylo opravdu uskutečněno mezi plátcem daně, a pokud tomu tak bylo, zda daně zboží či služby byly následně užity pro účely zdanitelných plnění. Dle rozsudku SDEU (např. ve věcech C-285/11, C-273/11 *Bonik EOOD*) je na soudech členských států, aby provedly v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva celkové posouzení všech skutečností a skutkových okolností a aby na základě tohoto posouzení zhodnotily, zda bylo opravdu uskutečněno dodání zboží nebo služby, kterým je nárok na odpočet odůvodňován. Právě pravidla

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

dokazování vnitrostátního práva, v dané věci přijetí výroby a prací pro potřeby žalobce a jeho závazků k odběrateli – společnosti PRE v konkrétním místě a čase, jsou předmětem sporu. A to nejen ve vztahu k deklarovanému dodavateli, jímž měla být dle všech důkazů předložených žalobkyní společnost VIOLA, ale vzhledem ke všem okolnostem, které v daňovém řízení vyšly najevo k pochybnostem správce daně, v rámci dokazování i případně ve vztahu k jinému dodavateli, tvrdí-li žalobkyně, že předmětné služby přijala.

47. Soud vyšel z následující vnitrostátní právní úpravy a pravidel dokazování nároku na odpočet DPH:

Podle § 72 odst. 1 ZDPH, ve znění účinném pro rok 2017 je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění.

Podle § 73 odst. 1 ZDPH ve znění účinném pro rok 2017 mezi podmínky nároku na odpočet daně náleží povinnost daňového subjektu mít daňový doklad.

Podle § 73 odst. 5 ZDPH ve znění účinném pro rok 2017 neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem.

48. Posouzení nároku žalobkyně na odpočet DPH se odvíjí od způsobu prokazování skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, tedy i ověření správnosti žalobcem uváděných údajů v daňovém přiznání a oprávněnosti vystavení předmětných daňových dokladů. Prokazování nároku v daňovém řízení se řídí zásadami důkazního břemene vymezenými v § 92 a násl. daňového řádu.
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.
- 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.
50. Podle ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu správce daně při vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.
51. Soud přezkum napadeného rozhodnutí k žalobním námitkám, týkajícím se v podstatě hodnocení důkazů, vedl směrem k posouzení, zda skutkový stav zjištěný v rámci postupu k odstranění pochybností a následně při daňové kontrole byl podroben náležitému hodnocení důkazů a právnímu posouzení v souladu se zásadou rozložení důkazního břemene dle zákona a četné judikatury soudů.
52. Podle citovaných ustanovení zákona o DPH, směrnice 2006/112 i dle stávající správní judikatury je k uplatnění nároku na odpočet DPH nutno splnit podmínky jak hmotněprávní tak formální povahy. Hmotněprávní podmínky jsou splněny, pokud daňový subjekt, který je plátcem daně, přijal zboží nebo služby jemu poskytnuté rovněž osobou povinnou k dani a na výstupu je použil pro účely uskutečnění jeho zdanitelných plnění. Hmotněprávní podmínky nároku se prokazují zásadně daňovým dokladem (uvedená směrnice v čl. 178 písm. a) stanoví, že osoba povinná k dani musí mít fakturu vystavenou v souladu podmínkami fakturace dle kapitoly 3 oddíly 3 až 6.) Uvedení dodavatele na faktuře týkající se zboží nebo služeb, ve vztahu, k nimž je uplatňován nárok na odpočet DPH, je tak

formální podmínkou uplatnění tohoto nároku. Jestliže není pochyb o tom, že jsou splněny jak hmotněprávní, tak formální podmínky nároku na odpočet daně, nelze nárok na odpočet daně odepřít. Jinak tomu může být v případě, kdy formálně předložené doklady nejsou dostatečně průkazné nebo se vyskytnou okolnosti, které skutečnosti v dokladech uvedené zpochybňují, a není dostatečně prokázáno, že formální daňové doklady jsou podloženy reálným plněním, které je hmotněprávní podmínkou nároku.

53. Správci daně tak někdy může, ale někdy nemusí postačovat jen vystavená faktura a další účetní doklady, ale zohledňuje i další poznatky a okolnosti, které plnění provázejí, a může tak vést dokazování potřebné pro posouzení (ne)priznání nároku na odpočet daně.
54. Správní soudy včetně Nejvyššího správního soudu aplikaci důkazního břemene v daňovém řízení judikovaly již v řadě svých rozhodnutí. Vyložily, že prokázání daňových tvrzení (zde nárok žalobkyně na odpočet DPH) je předně na daňovém subjektu. Plátce je povinen podat daňové priznání a prokázat nárok na odpočet DPH příslušným daňovým dokladem. Tím je zahájeno řízení vyměřovací, v němž je správce daně nejen oprávněn, ale i povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejuplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je za tímto účelem oprávněn ověřovat priznanou daňovou povinnost, její správnost a reálnou podloženost v rámci údajů uvedených v daňovém priznání, za jejichž správnost ovšem v daňovém řízení nese odpovědnost daňový subjekt. Správce daně v případě, kdy nemá pochybnosti o správnosti daňového priznání, vyměří daň podle údajů daňového priznání, aniž by se musel obracet na daňový subjekt s výzvou k prokázání údajů v daňovém priznání, nebo užít jiných prostředků ověřování daňové povinnosti daňového subjektu. V takovém případě mu postačují listinné podklady (daňové tvrzení, daňové doklady, případně jiné doklady k němu připojené). Nicméně v případech, kdy správci daně vzniknou pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňovém priznání, jako tomu bylo v tomto případě, je oprávněn i povinen ověřovat správnost priznané daňové povinnosti, přičemž tak činí prostředky a postupy, které mu zákon stanoví, tj. zejména výzvami v rámci postupu k odstranění pochybností, místním šetřením či daňovou kontrolou. Tak se tomu v dané věci stalo a pro vypořádání stěžejní námítky žalobkyně ohledně aplikace zásady důkazního břemene je třeba skutečně vycházet z právního rámce rozložení, resp. přenosu důkazního břemene tak, jak jej správně žalovaný vymezil v napadeném rozhodnutí.
55. Žalobkyně v podané žalobě ani žalovaný ve svém vyjádření totiž nezpochybňují, jakými důkazními prostředky byl skutkový stav prokazován žalobkyní a zjišťován žalovaným, ani to, co bylo obsahem provedených důkazů. V podkladech daňového řízení má oporu tvrzení žalobkyně, že svůj nárok na odpočet daně prokazovala jak daňovými doklady, tak objednávkami, dodacími listy a pokladními doklady jak jí vydanými, tak i přijatými společnostmi VIOLA i dalšími listinami o pronajatých prostorách, v nichž plnění přijímala a dále v odvolacím řízení i opravou účtování. Sporné mezi účastníky řízení však bylo vyhodnocení žalobkyní předložených důkazů ve srovnání s pochybnostmi správce daně dle právního rámce vymezeného žalovaným a v souladu se zásadou rozložení důkazního břemene, tj. v souladu s tím, kdo a kdy prokazuje skutečnosti rozhodné pro uznání nároku na odpočet DPH.
56. Pokud u správce daně vzniknou pochybnosti o správnosti daňového priznání, stíhá jej zásadní povinnost vymezená v § 93 odst. 5 daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

daňovým subjektem. I v tomto případě zůstává břemeno tvrzení, ležící na daňovém subjektu stále zachováno, pouze v rozsahu skutečností, které vyvolávají pochybnosti správce daně o správnosti údajů daňového přiznání, se v mezidobí přenáší důkazní břemeno na správce daně. V tomto rozsahu je na správci daně, aby prokázal skutečnosti *v této fázi řízení* vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně nemá podle zákona povinnost vyvracet tvrzení žalobce „nade vší pochybnost“, neboť k takovému prokázání by mohlo dojít jen po zevrubném dokazování vlastní daňové povinnosti plátce správcem daně, což není možné, neboť správce daně nezná veškeré okolnosti dodávek zboží a služeb a není to ani smyslem a úkolem daňového řízení. Ze strany správce daně tedy nemůže jít o důkaz daňové povinnosti plátce, břemeno tvrzení, ale též povinnost toto tvrzení doložit – břemeno důkazní leží stále na plátcovi a nekončí předložením daňového přiznání, případně jiných listinných podkladů s tím, že nadále správnost těchto dokladů bude prokazovat jen správce daně. To však neznamená, že skutečnosti vyvracející správnost údajů plátce mohou vzejít z libovolných tvrzení finančních orgánů, nýbrž musí mít oporu v opodstatněných zjištěních zdokumentovaných v daňovém spise. Správce daně v souzené věci neuplatnil libovolná tvrzení, svůj postup k ověření přijatých zdanitelných plnění ve zprávě o daňové kontrole a ve spise zdokumentoval a v napadeném rozhodnutí náležitě odůvodnil.

57. K podané žalobě je tedy předně třeba upozornit na to, že žalobkyni nebyl uznán nárok na odpočet daně pouze na základě pochybností správce daně, nýbrž v souvislosti s tím, že k řadě těchto pochybností nebyly ze strany žalobkyně předloženy dostatečně věrohodné důkazy a nepřispěly k tomu ani okolnosti provázející tyto důkazy tak, aby pochybnosti správce daně neobstály a byly vyvráceny.
58. Správce daně ve věci žalobce uvedl řadu zjištění, z nichž některá zjištění by sama o sobě, pokud by byla toliko ojedinelá či izolovaná tak, jsou žalobkyní vnímána a napadána v jednotlivých bodech žaloby, nemusela zakládat pochybnosti správce daně, nicméně ve vzájemné souvislosti vytvořila platformu objektivních okolností, která postačovala k unesení důkazního břemene prokázání skutečností vyvracejících daňové tvrzení žalobkyně. Ve světle těchto pochybností, které soud v dané věci považuje za opodstatněné, pak soud v obraně žalobkyně, uplatňované v daňovém řízení předložením důkazních prostředků a argumentací zejména až v odvolání, nespatřuje průkaz nejen toho, že předmětné plnění dodala žalobkyni společnost VIOLA, ale ani toho, že by toto plnění poskytl jiný dodavatel, u něhož by bylo možné zjistit, zda je plátcem daně či nikoliv.
59. Předně zcela od věci je *první žalobní námitka*, že bylo snahou správce daně znevěrohodnit žalobkyni zjištěním o jejím virtuálním sídle na adrese, na níž sídlilo dalších 29 ekonomických subjektů, a také zjištěním o její nesoučinnosti. Toto zjištění nebylo podkladem pro přezkumný závěr žalovaného v napadeném rozhodnutí. Skutečnosti o virtuálním sídle společnosti žalobkyně jsou sice zaznamenány ve Zprávě o daňové kontrole a motivačně mohly vést k prověřování dalších okolností, avšak žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel z pochybností, které vyvolávala zjištění o virtuálním sídle dodavatele žalobkyně – společnosti VIOLA, neboť s touto společností, nikoliv se žalobkyní, se nepodařilo navázat součinnost a nebylo možné o její činnosti zjistit potřebné skutečnosti. Jak vyplývá ze Zprávy o daňové kontrole, žalobkyně i přes své virtuální sídlo do 2. 4. 2019 měla v době zahájení daňové kontroly ke dni 11. 4. 2019 v živnostenském rejstříku ode dne 2. 4. 2019 zapsány dvě provozovny, z nichž jednou z nich byla provozovna ve Staré Lomnici, v Lomnici nad

Popelkou, k jejímuž prostoru žalobkyně právě prokazovala přijetí předmětného plnění v září a říjnu 2017 od společnosti VIOLA, a to s doložením pronájmu provozních prostor. Žalovaný tedy neopomíjel charakter činnosti žalobkyně spočívající v reálné účasti žalobkyně na zakázkách v jejích provozovnách (či v daném případě k r. 2017 v pronajaté provozovně) a neuváděl ani nekontaktnost žalobkyně jako důvod pochybností, když ve Zprávě o daňové kontrole správce zaznamenal, že v průběhu kontroly správce daně jednal s panem S. S. jako zástupcem žalobkyně na základě plné moci. Jinou otázkou bylo, zda výpověď tohoto zástupce byla dostačující a způsobila osvětlit činnost dodavatele žalobkyně.

60. První žalobní bod tedy není důvodný.

61. *K druhému žalobnímu bodu*, týkajícímu se navázání spolupráce se společností VIOLA a k předávání hotovosti na základě pokladních dokladů lze předně uvést, že v podkladech daňového řízení, zejména v Protokolu o výpovědi zplnomocněného zástupce žalobkyně pana S. S. ze dne 21.11.2018 nemá oporu konkrétní zjištění, jak došlo k navázání spolupráce žalobkyně s dodavatelem - společností VIOLA, neboť jednatel žalobkyně p. G., který toto měl dojednávat, se nezdržoval na adrese svého bydliště, byl v zahraničí a jmenovaný zplnomocněný zástupce nevěděl, kdy se vrátí a sám o spolupráci nedokázal ničeho sdělit. Toliko uvedl, že šlo o krátkodobou spolupráci trvající pouze v období měsíců září a říjen 2017. Soud ověřil ze sdělení zástupce žalobkyně, že nebyla sepsána žádná písemná smlouva a že pracovníci žalobkyně a pracovníci společnosti VIOLA měli v uvedených měsících pracovat v prostorách společnosti PERM, pro níž měly být byly práce žalobkyně i společnosti VIOLA vykonávány, přičemž pracovali v oddělených halách. Z uvedeného soud seznal, že žalobkyně tak na stejném místě a ve stejném čase pracovala dodavatelsky pro společnost PERM a pracovníci společnosti VIOLA pracovali v dodavatelském vztahu se žalobkyní a přes žalobkyni v subdodatelském vztahu se společností PERM. Uvedené by samo o sobě nemuselo vzbuzovat pochybnosti správce daně, pokud by k tomu nepřistoupila další zjištění o společnosti VIOLA získaná z vyhledávací činnosti správce daně a na základě výzvy ke společnosti VIOLA, zaznamenaná ve Zprávě o daňové kontrole. Správce daně zaznamenal virtuální sídlo této společnosti, nezastižení žádné osoby oprávněné jednat jejím jménem, nesoučinnosti se správcem daně, neexistenci informací o její dosavadní činnosti, nevedení společnosti v registru zaměstnavatelů ČSSZ, časté změny ve statutárních orgánech v průběhu let 2017 a 2018, kterými byly zahraniční fyzické osoby, řádné nezveřejňování účetní závěrky od r. 2014, absence prezentace její činnosti, následně i statut nespolehlivého plátce od 20. 10 2018 a další zaznamenané poznatky vzbuzující pochybnosti o faktickém plnění pro žalobkyni v deklarovaném rozsahu úhrad plnění. Nelze tedy přistoupit na námitku žalobkyně, že správce daně, potažmo žalovaný přitěžujícím způsobem pro žalobkyni vyhledával důkazy proti ní. Skutečnost, že správce daně na základě uvedené řady zjištění a nemožnosti ověřit obsah obchodní spolupráce mezi žalobkyní a společností VIOLA, vedla k tomu, že nebylo možné ověřit fakticitu a tím ani hodnotu plnění pro žalobkyni za účelem přiznání odpočtu DPH, neboť daňové doklady a ostatní doprovodné listiny neobsahovaly specifikaci rozsahu plnění a způsob stanovení ceny. Předmětem objednávek byla totiž obecně vymezená plnění jako výroba palet, svařování, lakování a montáž, aniž by byla v daňových dokladech uvedena jednotková cena práce či výrobku a oba daňové doklady zněly každý na celkovou částku 1 521 895 Kč (září 2017) a 1 508 865 Kč (říjen 2017). Žalobkyně k uvedené hodnotě plnění a její úhradě v podané žalobě neuvádí žádnou konkrétní cenovou relaci, která by věrohodně stanovení výši úhrad za uvedená plnění podložila. Žalobní námitky se spíše soustřeďují na průběh hotovostních plateb uskutečněných pro společnost VIOLA prostřednictvím pana B. U něho žalovaný neseznal a

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

žalobkyně ani neuvádí, na základě, jakého postavení a oprávnění tato osoba přebírala peněžní prostředky v hotovosti, nadto v nezanedbatelné výši. Žaloba se v tomto bodě spíše soustřeďuje na obhájení plateb v souvislosti se zjištěním správce daně o záporném stavu pokladny žalobkyně v době fakturace společností VIOLA v říjnu 2017 (viz tabulka č. 4 Zprávy o daňové kontrole, zaznamenávající údaje z účetního deníku), a tedy o tom, že platby proto nemohly proběhnout. Žalobkyně namítala, že prokázala opravou účetnictví, že v té době byl záporný stav pokladny kompenzován půjčkou jednatele žalobkyně pro účely úhrady předmětného plnění přijatého žalobkyní od společnosti VIOLA. To však žalobkyně prokazovala až v odvolacím řízení. Aniž by soud jakkoliv hodnotil účelovost tohoto průkazu solventnosti žalobkyně, lze konstatovat, že i takto tvrzená finanční dispozice nikterak neoslabuje pochybnosti správce daně, nýbrž právě naopak. Lze totiž stěžejně vysvětlit chyby či opomenutí spočívající v nezaúčtování 5 příjmových pokladních dokladů při evidentně záporném stavu pokladny, a to v nezanedbatelných částkách, které dle tabulky č. 2 a č. 4 ve Zprávě o daňové kontrole a dle příjmových platebních dokladů společnosti VIOLA ve výši 3x 250 000 a 1x 240 000 Kč měly být předmětem hotovostního předání těchto peněžních prostředků společnosti VIOLA, nadto k rukám blíže nespecifikované osoby - pana B. Je také zarážející, že by žalobkyně v době vytváření plnění pro společnost PERM a namítané operativnosti spolupráce se společností VIOLA objednávala plnění v rozsahu ceny, kterou v té době neměla krytou z vlastních zdrojů.

62. K uvedenému přistupuje další nejasnost, kterou žalovaný naznačil v napadeném rozhodnutí a kterou soud shledal ve srovnání fakturací žalobkyně pro společnost PERM a fakturací společnosti VIOLA pro žalobkyni, kdy nedostatky v údajích o počtu vyrobených palet vzhledem k hodnotě objednávky společnosti PERM a jejích úhradách za plnění v předmětných měsících zapříčiňují, že nelze na výstupu dovodit rozsah plnění, které vyrobila a poskytla sama žalobkyně a rozsah tvrzeného plnění, které po účely zakázky PERM subdodavatelsky vyrobila a poskytla společnost VIOLA. I přesto, že žalovaný nezpochybnil, že žalobkyně pro společnost PERM určitá plnění uskutečnila, toto nevyvrací pochybnosti vzniklé ve vztahu k přijetí plnění a jeho rozsahu od společnosti VIOLA žalobkyní
63. Námitky druhého žalobního bodu nejsou důvodné.
64. Ve vztahu *ke třetímu žalobnímu bodu* a pasáži odůvodnění napadeného rozhodnutí, která se v podstatě zabývá nedostatkem obezřetnosti žalobkyně, spočívající v nevedení evidence pracovníků dodavatelské společnosti VIOLA žalobkyní, soud přisvědčuje žalobkyni v tom, že na ni nelze v průběhu dokazování klást nadměrné požadavky na to, aby z důvodu pronájmu areálu a s tím spojených pracovních podmínek a odpovědností měla disponovat seznamem pracovníků svého dodavatele a vedle svých pracovníků provádět kontrolu i jejich pohybu včetně pohybu materiálu dodavatele. I když toto by jistě přispělo ke zjištění, zda společnost VIOLA plnění žalobkyni poskytovala, nelze v daňovém řízení zcela přenášet odpovědnost za provoz obchodní činnosti dodavatele na daňový subjekt a argumentovat tím, že pokud žalobkyně takovou kontrolu nečinila, prokazuje to neexistenci zaměstnanců jejího dodavatele.
65. Částečně obdobné úvahy lze zaujmout také přímo i *ke šestému žalobnímu bodu*, tj. k tomu, že žalovaný paušálně odmítl uznat potřebnost účasti společnosti VIOLA na výrobě palet pro žalobkyni, potažmo pro společnost PERM z důvodu počtu zaměstnanců žalobkyně v předmětných měsících ve srovnání stavem jejich zaměstnanců v období srpna a listopadu 2017 a z důvodu namítaných neuvážlivých poznatků z hlášení zaměstnanců u České správy

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

sociálního zabezpečení. Pokud žalobkyně namítala, že z těchto údajů nelze vycházet, je potřeba uvést, že správce daně se ve Zprávě o daňové kontrole zabýval hodnocením pracovních smluv zaměstnanců žalobkyně vedle poznatků z Úřadu práce, které správci daně umožnily vycházet z reálných čísel. Závěr z těchto čísel učiněný, že žalobkyně disponovala dostatečným počtem zaměstnanců bez nutnosti využít subdodavatelských služeb je však jen možnou úvahou, nikoliv průkaznou pochybností, neboť potřebnost přizvat k výrobě palet jiný subjekt mohla záviset na jiných vnitřních, provozních poměrech žalobkyně. Soud proto souhrn úvah žalovaného vycházejících z počtu pracovníků nepovažuje za podstatný, avšak nesnižující význam ostatních pochybností, které byly silného charakteru a v řízení přetrvávaly. Na vrub žalobkyně je však třeba připsat, že žalobkyně k výzvě správce daně ze dne 29. 7. 2019 k prokázání skutečností, že předmětné plnění přijala, navázání spolupráce právě se společností VIOLA přesvědčivě nevysvětila. K odkazu žalobkyně, že společnost VIOLA nebyla při uskutečnění zdanitelného plnění registrována jako nespolehlivý plátec, soud poukazuje na to, že v této věci není ověřována daňová platební schopnost uvedeného dodavatele, k čemuž bylo zřejmě přistoupeno až v r. 2018, nýbrž fakticita plnění a jeho rozsah za poměrně krátké zdaňovací období dvou měsíců.

66. Rovněž námitkám třetího a šestého žalobního bodu soud nepřisvědčil.
67. *Ke čtvrtému žalobnímu bodu* ohledně ekonomické činnosti společnosti VIOLA prokazované za předmětné dva zdaňovací měsíce čtyřmi pokladními doklady odpovídajícími výdajovým platebním doklady žalobkyně, soud uvádí, že tyto by svědčily o úhradě a poskytnutí plnění, pokud by tyto doklady byly podepsány oprávněnou osobou za příjemce platby, případně by obsahovaly účel platby. Bez uvedených údajů nelze dovodit souvislou stopu plnění od objednávek žalobkyně, vystavených faktur, dodacích listů, a to, při absenci rozsahu plnění a nemožnosti ověřit plnění v součinnosti s jednatelem žalobkyně jako osobou, která sjednala posuzovaný obchodní vztah a s pracovníky společnosti VIOLA pobývajících mimo území České republiky. Žalobkyně sama k tomuto žalobnímu bodu uvedla svou argumentaci k otázce svědků v tom směru, že pracovníci, zajišťující potřebné činnosti osoby pobývají mimo Českou republiku, bývají obvykle cizinci a je obtížné je jako svědka dohledat. Toto žalobkyní potvrzené zjištění tak nespovídá v její prospěch a žalobkyně jej uvedla k poukazu žalovaného v napadeném rozhodnutí, že mohla sama označit a navrhnout výslech zainteresovaných osob. Soud tak přisvědčuje žalovanému, že nejen neoznačení svědků, ale ani případný výslech pana B., který v době převzetí hotovosti neprokázal pověření k převzetí tak vysokých částek, nemohl přinést přesvědčivou výpověď o poskytnutí plnění v deklarované hodnotě pro žalobkyni. Nehledě na to, že pokud žalobkyně hodlala nárokovat odpočet DPH z přijatých plnění, lze stěžejně říci její vysvětlení v podané žalobě, že neměla důvod pochybovat o oprávnění pana B. vystupovat za VIOLU, což je při absenci pověření jmenovaného a výši předávaných částek jen nijak nezdůvodněnou domněnkou žalobkyně.
68. Ani čtvrtý žalobní bod neshledal soud důvodným.
69. *K pátému žalobnímu bodu* týkajícímu se hodnocení žalobkyní předložených důkazů, jimiž byly objednávky, daňové doklady, doklady o zaplacení a dodací listy jako důkazy vycházející z namítaného způsobu a operativnosti vykonaných prací, soud poukazuje na podrobná zjištění o neúplnosti obsahu těchto dokladů jak v textové části, tak v tabulkové části Zprávy o daňové kontrole a rovněž v napadeném rozhodnutí, u nichž, a to u každého z typu těchto listin, chyběly nějaké údaje, které by prokazovaly souvislou stopu určitého rozsahu a ceny přijatého plnění, což žalobkyně nerozporovala. Objednávky rozsah plnění stanovily pouze

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

obecně uvedením druhu prací a druhu palet (výroba palet, svařování, montáž), výdajové pokladní doklady žalobkyně nebyly číslovány a účel platby označovaly jen čísla daňových dokladů společnosti VIOLA, takže z dodacích listů, které jediné uváděly počet palet, nebylo bez údaje o cenotvorbě možné dojít k ověření správnosti základu daně a nárokovaného odpočtu. Soud zdůrazňuje, že tyto nedostatky se v dané věci spojily s ostatními okolnostmi a pochybnostmi o fungování společnosti VIOLA, způsobu předávání plateb, duplicitu plnění zakázky pro společnost PRE také žalobkyní ve společné provozovně a s dalšími výše zmíněnými pochybnostmi, včetně ne zcela věrohodné argumentace o zápůjčce do mínusového stavu pokladny žalobkyně, což nedovolovalo nedostatky žalobkyní předložených listin přehlédnout.

70. Městský soud se tedy ztotožnil se závěry žalovaného, že žalobkyni se nepodařilo předloženými důkazy vyvrátit pochybnosti správce daně, a tedy, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno prokázání faktického přijetí zdanitelného plnění od společnosti VIOLA v hodnotě deklarované na vystavených daňových dokladech a nadto v daňovém řízení nebylo ani prokázáno a žalobkyní tvrzeno, že plnění mohl poskytnout nebo poskytl v tomto rozsahu případně jiný subjekt než společnost VIOLA. Posledně uvedené je významné pro posouzení *sedmého žalobního bodu*, v němž žalobkyně podporuje svůj nárok na odpočet daně judikaturou Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu.
71. Soud k žalobcem zmiňované judikatuře ve věcech „Mahagében“ a „Gábor Tóth“ shodně s vyjádřením žalovaného uvádí, že tato judikatura na případ žalobkyně nedopadá. To proto, že se týká prokázání podvodu na dani.
72. Posuzovat, zda došlo k podvodu na DPH, přichází z povahy věci až tehdy, pokud by jinak *nebylo* ze strany správce daně zpochybněno vlastní uskutečnění zdanitelného plnění, bez ohledu na to, kdo je poskytl a jaký je původ takového plnění, neboť právě neznalost toho, kdo plnění poskytl a jeho zdroj zakládá podezření z podvodu na DPH, nelze-li prokázat, že řetězec dodavatelů tvořili plátcí daně. V dané věci finanční orgány přijetí plnění žalobkyní však zpochybnily a žalobkyni ani nepřičítaly zapojení do řetězce existujícího plnění s vědomím, že se účastní podvodu na DPH.
73. Z důvodů jiných okolností případu žalobkyně nelze na danou věc aplikovat ani rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProCHemie C 154/20*, v níž SDEU, v jehož sledu následně Nejvyšší správní soud v rozšířeném senátu č.j. 1 Afs 334/2017-208 ze dne 23.3.2022 judikoval, publ. v právní větě, že *„Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně“*.
74. Uvedená judikatura nemůže ve věci žalobce vést ke zrušení napadeného rozhodnutí, neboť nedopadá na předmětný skutkový stav, když z okolností tvrzených žalobkyní a zjištěných žalovaným nepřichází z důvodu nesplnění hmotněprávní podmínky uskutečnění (přijetí) zdanitelného plnění jakýmkoliv jiným dodavatelem v deklarovaném rozsahu, potřebné prokázání či ověření (v rámci judikovaného rozložení důkazního břemene mezi daňový

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

subjekt a správce daně), zda je dodavatel žalobkyně plátcem daně. Žalobkyně žádného jiného dodavatele, kromě společnosti VIOLA ve vztahu k předmětnému plnění neoznačila a žalovanému z průběhu dokazování nevyplýnuly žádné údaje, které by správce daně samotného měly vést k ověřování plátcovství daně u jiného dodavatele. Řízení v této věci se tak ocitlo toliko v situaci důkazní nouze k průkazu přijetí zdanitelného plnění žalobkyní.

75. Námitkám pátého a sedmého žalobního bodu soud nepřisvědčil.
76. Konečně ani poslední výhrady žalobkyně, jimiž jsou citace z rozsudků Nejvyššího správního soudu ohledně nezbytnosti zaujímat náležitou míru obezřetnosti a opatřovat si podklady pro eventuální uplatnění nároku na DPH, nemohly vést k závěru o důvodnosti žaloby. Soud konstatuje, že požadavek dostatečné obezřetnosti je dán mírou a okolnostmi obchodního vztahu a žalobkyní namítaný „protiklad“ z citovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu nelze na jedné či na druhé straně aplikovat paušálně. V zásadě platí řada rozhodnutí správních soudů a ustálená praxe v posuzování nároků na odpočty DPH, které stvrzují nezbytnost dostatečné obezřetnosti v míře, která je možná, logická a lze ji na daňovém subjektu požadovat, a to oproti nadměrným nárokům na opatřování důkazních prostředků neběžným způsobem. Posledně uvedené bylo předmětem úvah Nejvyššího správního soudu v rozsudku č.j. 3 Afs 223/2020-66, na který žalobkyně odkázala a který řešil specifickou situaci prokazování konkrétních pracovníků ostrahy objektu. V tom tato situace není srovnatelná se *všemi* okolnostmi obchodního vztahu žalobkyně. Městský soud ostatně v této věci, jak je uvedeno výše, rovněž nepovažoval za neobezřetné, že žalobkyně neevidovala a nekontrolovala pohyb pracovníků a materiálu u jejího dodavatele v prostorech pronajatého areálu.
77. Na základě všech shora uvedených skutečností Městský soud v Praze neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným, neboť žalovaný srozumitelně po skutkové i právní stránce vypořádal všechny odvolací námitky žalobkyně. S ohledem na nedůvodnost žalobních bodů, vypořádanou výše Městský soud v Praze podanou žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.
78. Výrok o nákladech řízení je dán ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a žalovanému v souvislosti s řízením u soudu žádné náklady nad rámec běžné činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ust. § 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. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

Praha 24. ledna 2024

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.