



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **PK HOLDING CZ s.r.o.**
sídlem Vaníčkova 315/7, 169 00 Praha 6

zastoupená daňovým poradcem Fiscalis s.r.o.
sídlem U Klubovny 914, 156 00 Praha 5

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 10. 2023, č. j. 32956/23/5300-21442-809464,

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 domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 10. 2023, č. j. 32956/23/5300-21442-809464 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) – dodatečné platební výměry ze dne 11. 3. 2022, kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty („DPH“) za zdaňovací období prosinec 2017 až prosinec 2018, a kterými jí byla současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně.
2. Z obsahu daňového spisu zjistil soud následující, pro věc podstatné skutečnosti.

3. Dne 11. 12. 2018 byla u žalobkyně formálně zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období prosinec 2017. Následně byla dne 19. 3. 2019 zahájena daňová kontrola za měsíce leden až prosinec 2018, a to v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od v napadeném rozhodnutí blíže specifikovaných 24 obchodních společností (dále jen „dodavatelé“, bližší specifikace je obsažena v napadeném rozhodnutí). Výsledkem kontroly byla zpráva o daňové kontrole ze dne 8. 3. 2022, č. j. 1784194/22/20006-60565-110104 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), uzavřená s výsledkem, že žalobkyně nepřijala zdanitelná plnění od uvedených dodavatelů tak, jak je uvedeno na jí předkládaných dokladech.
4. Správce daně měl pochybnosti o tom, zda žalobkyně plnění (služby ostražky a různé manuální práce) fakticky přijala. Tyto závěry byly odůvodněny zjištěními, že dodavatelé nedisponovali pracovníky, kteří by práci mohli provést, a že jednatele dodavatelů jsou tzv. „bílí koně.“ Správce daně rovněž neuznal daňové doklady vztahující se k pořízení pohonných hmot (tato část však nebyla odvoláním žalobkyně zpochybněna a není ani předmětem žaloby, pozn. soudu).
5. Na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně dne 11. 3. 2022 dodatečné platební výměry:
 - 1) za zdaňovací období prosinec 2017, evid. pod č. j. 1865971/22/2006-51523-110283, kterým byla doměřena daň ve výši 570 070 Kč a penále ve výši 114 014 Kč;
 - 2) za zdaňovací období leden 2018, evid. pod č. j. 1866605/22/2006-51523-110283, kterým byla doměřena daň ve výši 811 019 Kč a penále ve výši 162 203 Kč;
 - 3) za zdaňovací období únor 2018, evid. pod č. j. 1866862/22/2006-51523-110283, kterým byla doměřena daň ve výši 530 152 Kč a penále ve výši 106 030 Kč;
 - 4) za zdaňovací období březen 2018, evid. pod č. j. 1866906/22/2006-51523-110283, kterým byla doměřena daň ve výši 737 107 Kč a penále ve výši 147 421 Kč;
 - 5) za zdaňovací období duben 2018, evid. pod č. j. 1866964/22/2006-51523-110283, kterým byla doměřena daň ve výši 721 644 Kč a penále ve výši 144 328 Kč;
 - 6) za zdaňovací období květen 2018, evid. pod č. j. 1867219/22/2006-51523-110283, kterým byla doměřena daň ve výši 756 075 Kč a penále ve výši 151 215 Kč;
 - 7) za zdaňovací období červen 2018, evid. pod č. j. 1867258/22/2006-51523-110283, kterým byla doměřena daň ve výši 744 888 Kč a penále ve výši 148 977 Kč;
 - 8) za zdaňovací období červenec 2018, evid. pod č. j. 1867299/22/2006-51523-110283, kterým byla doměřena daň ve výši 807 289 Kč a penále ve výši 161 457 Kč;
 - 9) za zdaňovací období srpen 2018, evid. pod č. j. 1867369/22/2006-51523-110283, kterým byla doměřena daň ve výši 680 176 Kč a penále ve výši 136 035 Kč;
 - 10) za zdaňovací období září 2018, evid. pod č. j. 1867417/22/2006-51523-110283, kterým byla doměřena daň ve výši 599 475 Kč a penále ve výši 119 895 Kč;
 - 11) za zdaňovací období říjen 2018, evid. pod č. j. 1867457/22/2006-51523-110283, kterým byla doměřena daň ve výši 717 774 Kč a penále ve výši 143 554 Kč;
 - 12) za zdaňovací období listopad 2018, evid. pod č. j. 1867550/22/2006-51523-110283, kterým byla doměřena daň ve výši 742 142 Kč a penále ve výši 148 428 Kč;

13) za zdaňovací období prosinec 2018, evid. pod č. j. 1867590/22/2006-51523-110283, kterým byla doměřena daň ve výši 721 644 Kč a penále ve výši 144 328 Kč (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“).

V součtu byla žalobkyni doměřena daň ve výši 9 139 455 Kč a stanoveno penále ve výši 1 827 885 Kč.

6. Žalobkyně se vůči prvostupňovým rozhodnutím odvolala. V odvolání namítala, že není vyloučeno, že její dodavatelé poskytovali zpochybněná plnění. Žalobkyně se alternativně odvolala na možnost, že jí plnění sice neposkytli jednotliví dodavatelé, ale že v souhrnu tvoří „strukturu,“ která fakticky zdanitelná plnění poskytovala jménem dodavatelů. Žalobkyně dále poukázala na závěry rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci č. C-154/20 Kemwater Pro Chemie s.r.o. a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208 (dále jen „rozsudky Kemwater“), s argumentací, že plnění přijala a poskytovatelé museli být plátcí DPH, neboť hodnota plnění přesáhla limit pro zákonnou registraci DPH u každého z dodavatelů. Vůči pochybnostem o rozsahu plnění žalobkyně brojila poukazem na nespolehlivost výpovědí strážných, neboť u menších bezpečnostních agentur je dle žalobkyně běžnou praxí vystupovat pod falešnou identitou. Žalobkyně v odvolání rovněž namítla uplynutí prekluzivní lhůty pro vydání prvostupňových rozhodnutí, neboť daňová kontrola byla zahájena již 27. 9. 2018.
7. Žalovaný uložil správci daně provést doplnění dokazování, na jehož základě byla vydána též výzva k prokázání skutečností, jíž byla žalobkyně vyzvána, aby prokázala, že jí předmětná plnění poskytla osoba či osoby v postavení plátce DPH, neboť deklarovaní dodavatelé byli řádně zpochybněni už v průběhu daňové kontroly. Žalobkyně byla následně seznámena s hodnocením případu v kontextu doplněného dokazování. Žalovaný na základě doplněného dokazování dospěl k závěru, že nebylo prokázáno dodání zdanitelného plnění žalobkyni tvrzenými dodavateli, ale rovněž je pochybný i objem těchto plnění, neboť vyslechnutí svědci buďto popřeli výkon prací, nebo uvedli, že je vykonávali přímo pro žalobkyni.
8. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí ztotožnil se závěry zprávy o daňové kontrole, které zrekapituloval. Také obsáhle připomněl dle jeho názoru relevantní judikaturu týkající se daňového řízení, zejména co se týká procesních břemen, daňové povinnosti a DPH. Žalovaný podrobně popsal jednotlivé skutečnosti, které již správce daně vedly k pochybnostem o uskutečnění plnění, na jejichž základě odpočet DPH žalobkyně uplatňovala, a žalovaný se s těmito závěry správce daně též ztotožnil. Žalovaný rovněž upozornil na skutečnost, že dle judikatorních závěrů Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2022, č. j. 11 Af 26/2019 – 91, je při posuzování toho, zda je dodavatel plátcem DPH, nezbytné přihlídnout k hodnotě jednotlivých přijatých plnění, tj, zda-li přesáhne prahovou hodnotu pro vznik plátcovství DPH (1 000 000 Kč dle § 94 odst. 1 ve spojení s § 6 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. o DPH, dále jen „zákon o DPH“). To v současném případě nenastalo, žalovaný proto nemá za to, že by tyto závěry podporovaly tvrzení žalobkyně o plátcovství DPH dodavatelů.
9. Žalovaný dále zdůraznil neobezřetnost a neopatrnost žalobkyně; žalobkyně dodavatele neznala, jejich jediným garantem byl pan B., který však spíše propojoval různé skupiny cizinců hledající práci a nikoli právnické osoby. Zároveň žalobkyně neznala ani neověřovala pracovníky dodavatelů, a to ani při zaškolování. Dohady žalobkyně v tom smyslu, že tyto osoby mohly mít padělané doklady, či že působily věrohodně, nelze přijmout, neboť se

nejednalo o jednotlivé případy, ale o opakované situace. Práce tedy fakticky mohl žalobkyni dodávat, a tyto samotné práce vykonávat, kdokoli. Rovněž z provedeného dokazování svědeckými výpověďmi plyne, že žalobkyně sama nevěděla, kolik vlastně dodavatelů má, a o jaké osoby se jedná, byť všechny výpovědi potvrzují, že dodavatelů bylo více. Žádná okolnost však nenaznačuje, že by tito dodavatelé byli v pozici plátce DPH. Žalovaný dále zdůraznil, že z provedených svědeckých výpovědí osob, které měly subdodavately vykonávat práci pro žalobkyni, žádná z těchto osob nepotvrdila její verzi. Většina těchto pracovníků popřela vůbec výkon takové práce a někteří dokonce uvedli, že pracovali přímo pro žalobkyni. Tímto způsobem byl zásadně zpochybněn rozsah práce dodávané žalobkyni. Tomu nasvědčují i další zjištěné skutečnosti, např. ujednání mezi společností BILLA spol. s.r.o. (dále jen „BILLA“) nebo hrazení veškerých plateb pouze v hotovosti. Tyto zásadní pochybnosti nejenom o poskytnutí plnění dodavatelí, ale o celkovém rozsahu tohoto plnění, vylučují uplatnění judikatury Kemwater.

10. Tvrzení žalobkyně o uplynutí prekluzivní lhůty pro vydání prvostupňových rozhodnutí žalovaný označil za nedůvodná, neboť daňová kontrola byla zahájena dne 11. 12. 2018 a lhůta uplynula nejdříve 1. 4. 2022 (pro kontrolované období za prosinec 2017), přičemž všechna prvostupňová rozhodnutí byla oznámena 16. 3. 2022. Argumentaci žalobkyně, že daňová kontrola byla fakticky zahájena již 27. 9. 2018 označil žalovaný za nesprávnou, neboť správce daně v této době neuvažoval o zahájení daňové kontroly, nepřekročil meze vyhledávací činnosti a žalobkyně sama postup správce daně jako daňovou kontrolu nevnímala.
11. Žalovaný z těchto důvodů odvolání zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil.

II. Obsah žaloby

12. Žalobkyně se v prvním okruhu žalobních námitek vymezuje vůči závěrům napadeného rozhodnutí ohledně dodání sporných plnění. Základem argumentace žalobkyně je zopakování jejích odvolacích námitek, že sice nejednala s formálními jednateli dodavatelů, nicméně „dost možná“ jednala přímo se spornými dodavateli. Jedná se o námitky, zda jednání těchto osob je přičitatelné dodavatelům. Žalovaný se s touto námitkou dle žalobkyně dostatečně nevypořádal. Žalobkyně dále zpochybňuje některé body odůvodnění napadeného rozhodnutí, které dle jejího názoru nevypovídají odvolací námitky, přičemž zejména poukazuje na neprokázání skutečnosti, že by plnění nebylo vůbec dodáno.
13. V dalším žalobním bodě žalobkyně namítá účelovost zpochybnění „struktury“ dodavatelů. Žalobkyně poukazuje na to, že správce daně s jejími závěry ohledně účelové struktury souhlasil a teprve následně ve fázi odvolacího řízení došlo k tomuto obratu. Co se týká konstrukce, že práce zajišťovala žalobkyně sama, ta nemá oporu v provedeném dokazování, ani by na toto žalobkyně neměla dostatek zaměstnanců. Žalobkyně dále zpochybňuje vybrané body odůvodnění, které se týkají její neopatrnosti. Dle názoru žalobkyně je v určitých kruzích zvykem, že se obchoduje s falešnými doklady, a skutečnost, že před zahájením spolupráce pana B. neznala, nesvědčí o její neopatrnosti. Navíc provedené dokazování dle žalobkyně svědčí o tom, že plnění dodala organizovaná struktura spojená s panem B. Žalobkyně se rovněž vymezuje vůči žalovaným zmíněnému posunu v judikatuře ohledně fakturace jednotlivých dodavatelů. Žalobkyně upozornila, že v tomto případě se jedná o opakovaná plnění, která byla navíc poskytována strukturou jako celkem, která prahovou hodnotu plátcovství DPH nepochybně překročila.
14. Žalobkyně také napadá závěry žalovaného ohledně zpochybnění rozsahu plnění poskytnutých deklarovanými dodavateli. Žalobkyně souhlasí s tím, že vyslechnutí svědkové

nejsou osobami, které uvedené práce vykonávaly, toto však ani netvrdila, ani to není její důkazní povinností. Nadto žalobkyně podotýká, že není jisté, že se skutečně jedná o osoby na základě identifikace učiněné žalovaným, popř. správcem daně, neboť tyto mohly žalobkyni uvádět falešná jména a údaje, jak již bylo výše uvedeno. Žalobkyně nicméně trvá na tom, že plnění bylo zajištěno pracovníky sporných dodavatelů (byť jinými), tedy že bylo fakticky ze strany dodavatelské struktury dodáno v deklarovaném rozsahu. Žalobkyně dále zpochybňuje některé body odůvodnění, zejména se vymezuje vůči úvahám žalovaného ohledně zaměstnávání pracovníků „na černo,“ s tím, že sama disponuje množstvím zaměstnanců, které nicméně není dostatečné pro obstarání všech zakázek, proto má žalobkyně potřebu dodavatelů. Žalobkyně uzavírá, že žalovaný podkládá své závěry pouze dohady, které nejsou potvrzeny důkazy; ty naopak svědčí o tom, že plnění bylo dodáno tak, jak to tvrdí žalobkyně.

15. V posledním žalobním bodu žalobkyně namítá, že došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Žalobkyně uvádí, že pro začátek daňové kontroly je lhostejné, že na výzvu správce daně nereagovala, podstatné je pouze to, zda byl ze strany správce daně vznesen požadavek odpovídající průběhu daňové kontroly. K tomu došlo již výzvou ze dne 27. 9. 2018, neboť její obsah zásadním způsobem přesáhl vyhledávací činnost. Nadto postup správce daně a samotné vyjadřování žalovaného v napadeném rozhodnutí nesvědčí o pouhé vyhledávací činnosti, ale o plánu důkladné prověrky žalobkyně. Lhůta pro vydání dodatečných daňových výměrů proto uplynula dne 16. 1. 2022.
16. Žalobkyně závěrem dodává, že s ohledem na výrazný vliv pana B. na dodavatelskou strukturu jej žalobkyně považuje za jednotící osobu dodavatelské struktury. Byla by to nepochybně tato osoba, která by byla povinná k placení DPH z této struktury. Žalobkyně ze všech výše uvedených důvodů navrhuje napadené rozhodnutí zrušit.

III. Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný předně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť žalobní námítky se do jisté míry shodují s odvolacími.
18. Žalovaný dále zdůrazňuje, že dodání předmětného plnění od žalobkyní deklarovaných dodavatelů bylo již správcem daně řádně zpochybněno, přičemž žalobkyně nedokázala v průběhu řízení tyto pochybnosti rozptýlit. Žalovaný zdůraznil, že důvodem doměření daně nebyla skutečnost, že by žalobkyně jednala s jinými osobami, než jsou jednatele dodavatelů. Žalobkyně ale neunesla důkazního břemene k tomu, že přijala předmětná plnění v deklarovaném rozsahu, a že je přijala od plátce DPH, nebo od osoby v obdobném postavení. Nebylo povinností žalovaného zjišťovat, s kým žalobkyně skutečně jednala, ani zda a komu je toto jednání přičitatelné z hlediska splnění podmínek nároku na odpočet DPH. Nelze přijmout tvrzení žalobkyně, že je irrelevantní, kdo předmětná plnění poskytl, pokud byla vůbec poskytnuta, a zároveň nelze takovýto výklad ospravedlnit § 8 odst. 3 daňového řádu.
19. K argumentaci strukturou napojenou na pana B. žalovaný uvádí, že tato nebyla v průběhu daňového řízení prokázána. Naopak z provedeného dokazování vyplývá, že minimálně část plnění nebyla poskytnuta vůbec. Nelze říci, kdo a jakým způsobem skutečně dodával žalobkyní deklarované plnění, či který z dodavatelů překročil hranici pro plátcovství DPH. Z toho důvodu ani nelze uplatnit judikaturu SDEU Kemwater; na věc naopak dopadá návazná judikatura Nejvyššího správního soudu stanovící hranice pro uplatnění pochybností ohledně deklarovaného dodavatele. Žalovaný zdůraznil, že je povinností žalobkyně jakožto

daňového subjektu zajistit takové daňové doklady, které nebudou vyvolávat pochybnosti o přijatých plněních, obzvláště pokud i žalobkyně uznává rizikovost osob jednajících za dodavatele, případně vykonávajících dodávané práce.

20. Žalovaný konstatuje, že provedené dokazování svědeckými výpověďmi potvrdilo, že plnění přijaté žalobkyní nebylo v deklarovaném rozsahu. Ohledně námitek žalobkyně týkajících se totožnosti vyslechnutých svědků a jejich pracovního zařazení pouze u společnosti BILLA žalovaný rekapituluje, že provedl výslechy těch svědků, ke kterým se povedlo zjistit dostatečné identifikační údaje. Tito svědci nepotvrdili verzi žalobkyně, přičemž se jedná o silnou indicii, že deklarované plnění jako celek buďto nebylo v kontrolovaném období poskytnuto, nebo nebylo poskytnuto v deklarovaném rozsahu. Uvedené platí obzvláště za situace, jestliže žalobkyně argumentuje jednotnou strukturou, v rámci které by bylo možné předpokládat podobný postup i u jiných zakázek než u společnosti BILLA. Žalovaný dále podotýká, že svědky považuje za řádně identifikované, přičemž bylo primárně povinností žalobkyně obstarat důkazní prostředky potvrzující jí deklarovaná plnění, včetně řádného označení příslušných svědků.
21. K žalobním námitkám žalobkyně ohledně uplynutí prekluzivní lhůty žalovaný odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu ohledně povahy a hranic vyhledávací činnosti. V dané věci měl správce daně pochybnosti o žalobkyní deklarovaném plnění na základě vysokého počtu přijatých plnění do 10 000 Kč, jiné informace neměl ani je nehodnotil, tedy nebylo namístě vyzvat k dodatečnému daňovému přiznání či k zahájení daňové kontroly. Proto došlo k zahájení vyhledávací činnosti, přičemž tento postup je v souladu s § 5 odst. 3 daňového řádu i s judikaturou. Žalovaný upozorňuje, že žalobkyně sama akceptovala výzvu ze dne 27. 9. 2018 jako výzvu z vyhledávací činnosti, za kterou jí nehrozil žádný postih, protože neposkytla požadovanou součinnost. Interpretace žalobkyně je navíc nelogicky zužující, neboť dle jejího výkladu by téměř každý úkon v rámci vyhledávací činnosti mohl být zpětně posouzen jako počátek daňové kontroly. Tento přístup by vedl k preferenci zahájení daňové kontroly, která je ovšem z povahy věci pro daňový subjekt nejvíce zatěžující.
22. Žalovaný z uvedených důvodů nepovažuje žalobu za důvodnou, a proto jí navrhl zamítnout.

IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

23. Soud dle § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“) přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení jemu předcházejícího, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí, načež dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud o věci rozhodl bez nařízení ústního jednání postupem podle § 51 odst. 1 soudního řádu správního, neboť účastníci takový postup soudu akceptovali.
24. Soud nejprve posoudil námitku prekluze práva pro stanovení daně dle § 148 odst. 1, 3 daňového řádu, neboť k zániku tohoto práva by musel přihlédnout i v případě, že by žalobkyně takovou námitku v žalobě neuplatnila (srov. nález Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, č. 96/2010 Sb. ÚS). Případná důvodnost tohoto bodu žaloby by učinila posuzování zbytku žalobních důvodů nadbytečným.
25. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro

podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

Podle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

26. V této věci je žalobkyní namítán dřívější materiální počátek kontroly, který se dle tvrzení žalobkyně od vydání výzvy k poskytnutí údajů dle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Soud tento žalobní bod neshledal důvodným.
27. Žalobkyně namítá, že správce daně svou činností před zahájením daňové kontroly pouze „nemápoval“ terén či nečinil úkony, které by postrádaly hodnocení shromážděných zjištění. Soud však míní opak. Správce daně v rámci postupu před zahájením daňové kontroly pouze vyzval dne 27. 9. 2018 žalobkyni k zaslání evidence dle § 100 zákona o DPH, neboť správce daně měl pochybnosti především ohledně množství zjednodušených daňových dokladů do 10 000 Kč včetně DPH. Na tuto žádost žalobkyně reagovala žádostí o prodloužení lhůty z důvodu nemoci své účetní, nicméně do dne 19. 11. 2018 (do kterého žádala o prodloužení lhůty k vyjádření) nijak nereagovala. Správce daně posléze (a před zahájením daňové kontroly) vydal dvě výzvy k součinnosti adresované Raiffeisenbank, a.s. ohledně bankovního účtu žalobkyně a výzvou adresovanou Pražské správě sociálního zabezpečení požadoval kopie listin, ze kterých by byl patrný měsíční vyměřovací základ za organizaci žalobkyně a seznam zaměstnanců v letech 2017 a 2018. Teprve následně byla dne 11. 12. 2018 formálně zahájena kontrola za zdaňovací období prosinec 2017, za zdaňovací období leden až prosinec 2018 byla daňová kontrola zahájena u ústního jednání dne 19. 3. 2019.
28. Uvedený přehled dle soudu podporuje argumentaci žalovaného, že k zahájení daňové kontroly skutečně došlo až dne 11. 12. 2018 (za zdaňovací období prosinec 2017). Soud zdůrazňuje, že do formálního zahájení daňové kontroly dne 11. 12. 2018 (ohledně daňového období za prosinec 2017) nelze shledat jakoukoli prvotní vůli správce daně k zahájení daňové kontroly, o čemž svědčí i poměrně dlouhá doba k učinění dalších úkonů. Soud zároveň připomíná, že důležitým materiálním prvkem pro posouzení skutečného zahájení daňové kontroly je samostatné prověřování daňové povinnosti (nikoli pouze na základě daňového tvrzení) včetně hodnocení již provedených důkazů. Jak uvádí ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu, *„cílem daňové kontroly, jež je kvalitativně intenzivnějším zásahem do práv daňového subjektu, je zjištění či prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Daňový řád proto daňovému subjektu v rámci tohoto postupu garantuje určitá práva, která při vyhledávací činnosti daňový subjekt nemá. Správce daně tedy musí respektovat smysl a účel uvedených institutů a nesmí je zaměňovat, jinak je jeho postup vůči daňovému subjektu neproporcionální. Z uvedeného tedy vyplývá, že vyhledávací činnost správce daně vybočí ze svých zákonných limitů tehdy, jestliže správce daně v rámci tohoto postupu přistoupí k ověřování a zjišťování daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně – tedy k dokazování“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020 – 41). K tomu však v daném případě nedošlo, neboť k vydání výzvy ze dne 27. 9. 2018 přistoupil správce daně na základě daňového tvrzení žalobkyně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2020, č. j. 7 Afs 63/2019 – 31). Jinými slovy řečeno, správce daně v této fázi žádné důkazy nehodnotil, neboť žádnými takovými důkazy nad rámec daňového tvrzení (a k tomu doložených podkladů) ani nedisponoval. Žalobkyní namítané úkony směřovaly k obstarání podkladových informací a odpovídaly definici vyhledávací činnosti (§ 78 daňového řádu).

29. Soud dále připomíná, že na základě sporné výzvy ze dne 27. 9. 2018 žalobkyně neposkytla prvotní součinnost správci daně, ke které byla vyzvána na základě pochybností vyplývajících z jejího daňového tvrzení. Nelze souhlasit se žalobkyní, že by sporovaná výzva zahrnovala požadavky na součinnost, které by se vymykaly základní vyhledávací činnosti daňových orgánů uvedené v § 78 až 84 daňového řádu. Naopak např. žalobkyní namítané místní šetření je přímou součástí zákonem vyjmenovaných vyhledávacích postupů (§ 80 daňového řádu), které slouží k získávání podkladových informací a tzv. „mapování terénu“ (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2021, č. j. 5 Afs 301/2019 - 30) a nepředstavuje daňovou kontrolu. Soud též upozorňuje na skutečnost, že k následným výzvám k součinnosti na třetí osoby došlo relativně pozdě (konec října a listopadu 2018) a bez přímé návaznosti na výzvu z 27. 9. 2018; tyto úkony proto nelze hodnotit v přímém spojení s žalobkyní namítanou výzvou. Naopak lze učinit závěr, že se jednalo spíše o reakci na neposkytnutí součinnosti žalobkyní, která na předmětnou výzvu věcně nereagovala.
30. Soud se rovněž neztotožnil s tvrzeními žalobkyně ohledně přesunu spisu na jiné územní pracoviště (z Prahy 10 na Prahu 6), neboť z tohoto přesunu nelze ničeho vyvozovat a tato tvrzení žalobkyně jsou ryze spekulativní. Soud okrajem podotýká, že místně příslušným byl ve smyslu § 13 daňového řádu Finanční úřad pro hlavní město Prahu, přičemž obě uvedená pracoviště pod tohoto správce daně spadají a lze akceptovat vysvětlení žalovaného, že uložení spisu na konkrétním územním pracovišti se řídí vnitřními předpisy.
31. Za této situace soud shrnuje, že výzvou ze dne 27. 9. 2018 nedošlo k materiálnímu zahájení daňové kontroly. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně, po započtení doby, kdy došlo k jejímu stavění, uplynula až dne 1. 4. 2022 (ve vztahu k daňovému období prosince 2017). Prvostupňová rozhodnutí byla oznámena žalobkyni dne 16. 3. 2022, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
32. Soud dále posoudil námitky žalobkyně rozporující závěr žalovaného, že jí plnění poskytl dodavatel či dodavatelé v pozici plátce DPH, respektive, že jí bylo plnění dodáno v rozsahu dle předložených daňových dokladů.
33. Soud k těmto žalobním námitkám v první řadě předesílá, že klíčová otázka však spočívá v tom, jestli žalobkyně dokázala na výzvu daňových orgánů rozptýlit zde specifikované pochybnosti, tj. především zda, v jakém rozsahu a od koho bylo deklarované plnění dodáno (viz zpráva o daňové kontrole č. j. 1784194/22/2006-60565-110104 ze dne 8. 3. 2022 a výzva k prokázání skutečností č. j. 1210521/23/2006-60565-110104). Soud míní, že toto důkazní břemeno žalobkyně neunesla. Žalobkyně se mýlí, že tyto pochybnosti byly zkonsumovány provedeným dokazováním. Provedené dokazování naopak kvalifikovaně zpochybnilo daňová tvrzení žalobkyně, což vedlo k vydání dodatečných platebních výměrů.
34. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 4 téhož ustanovení pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

Podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu daňový subjekt v rámci daňové kontroly plní povinnosti podle § 82 a dále je povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.

35. Rozložením důkazního břemene se již dle dříve platného zákona o správě daní a poplatků mnohokrát zabýval nejen Nejvyšší správní soud, ale i Ústavní soud (viz např. nálezy ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 – 115). Daňový řád přitom v citovaných ustanoveních upravuje otázku rozložení břemene tvrzení a břemene důkazního v zásadě shodně jako dřívější zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v § 31 odst. 8 písm. c) a § 31 odst. 9. I za současné právní úpravy platí, že „*prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu. Nicméně je nutno podotknout, že prokáže-li správce daně v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 8 Afs 71/2013 – 41).
36. Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu platí, pakliže správce daně prokáže v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (viz např. již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a dále rozsudky ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 55/2017 - 33 nebo ze dne 25. 1. 2021, č. j. 3 Afs 25/2018 – 44).
37. Z právě uvedené judikatury plyne, že prvotní povinnost tvrzení i břemeno důkazní tížilo žalobkyni jakožto daňový subjekt, který je především povinen dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH mít pro uplatnění nároku na odpočet odpovídající daňový doklad, který splňuje náležitosti identifikace osoby uskutečňující plnění a rozsah takového plnění (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 – 37, a ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Afs 96/2016 – 28). Následně správci daně vyvstaly konkrétní pochybnosti ohledně faktického uskutečnění deklarovaných plnění (především služeb ostrahy), které měly být dodávány žalobkyni ze strany deklarovaných společností – dodavatelů. Dle ustálené judikatury totiž nárok na odpočet DPH nemá základ pouze ve formálních náležitostech (daňovém dokladu), ale rovněž v existenci zdanitelného plnění. Nelze vzít za svůj názor, že by jinak bezvadný formální doklad zakládal nárok na odpočet daně u plnění, které však bylo fakticky pouze simulováno. Důležitá je rovněž skutečnost, aby na straně dodavatele takového plnění stála osoba v postavení plátce DPH (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107, nebo ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 125/2017 – 27, usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07).
38. Pakliže daňový orgán dospěje k pochybnostem ohledně toho, že daňové doklady neodpovídají skutečnosti, či že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, nejsou daňové doklady samy o sobě dostačující k uznání nároku na odpočet DPH (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 – 71, a ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 – 49). Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů deklarovaných na daňovém dokladu předloženém daňovým subjektem k prokázání nároku

na odpočet, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 – 71, či např. rozsudek ze dne 18. 8. 2022, č. j. 1 Afs 79/2022 - 28). Povinností daňového subjektu je zajistit si takové důkazní prostředky, kterými prokáže své nároky v daňových tvrzeních.

39. Pochybnosti ohledně naplnění shora uvedených zákonných i judikatorních kritérií správce daně konkrétně specifikoval v rámci zprávy o daňové kontrole a výzvy ze dne 25. 4. 2023. Soud konstatuje, že v daném případě se v žádném případě nejedná o drobné či vyfabulované nesrovnalosti, jak naznačuje žalobkyně, nýbrž se jedná o podrobný, ucelený a logicky navazující výčet konkrétních pochybností o dodání služeb žalobkyni ze strany vyjmenovaných dodavatelů. Soud míní, že pochybnosti správce daně oprávněně vyvolalo přijímání značného množství drobných plnění v hotovosti do 10 000 Kč, skutečnost, že dodavatelé neměli hlášené téměř žádné přímé zaměstnance, nebo že deklarovaní dodavatelé měli zapsané jako jednatelé povětšinou tzv. „bílé koně“ (především maďarské národnosti). Rovněž různé další konkrétní pochybnosti, uvedené ve zprávě o daňové kontrole, na které následně souhrnně odkázal žalovaný v odst. 31 žalobou napadeného rozhodnutí, potvrzují důvodnost pochybností vyslovených správcem daně, přičemž v podrobnostech soud na tyto důvody odkazuje.
40. Žalobkyně polemizuje s některými konkrétními pochybnostmi vyjádřenými správcem daně a žalovaným. Tyto námitky však nejsou opodstatněné, neboť žalobkyně pomíjí celkový kontext těchto pochybností. Jak již bylo výše uvedeno, pochybnosti žalovaného (potažmo správce daně) nejsou vyjádřeny samostatně, ale jakožto jeden ucelený a logicky navazující výčet konkrétních pochybností, které ve svém souhrnu zakládají důvod pro zpochybnění odpočtu DPH. Byť by bylo možné souhlasit s tím, že jednotlivý uvedený bod pochybností by sám o sobě nestačil pro zpochybnění celkového deklarovaného plnění (např. placení v hotovosti, že dodavatelé nesli rizikové znaky, či že nevykazovali plnění pro žalobkyni v kontrolním hlášení), ve svém souhrnu tyto body naplňují kritéria pro kvalifikované pochybnosti ve smyslu shora uvedené judikatury.
41. Na žalobkyni proto opětovně přešlo důkazní břemeno ohledně vyvrácení konkrétních vyřčených pochybností ze strany daňových orgánů, a to ve smyslu § 92 odst. 3, 4 ve spojení s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu a ve spojení s uvedenými judikatorními závěry. S ohledem na skutečnost, že ani na výzvy správce daně nebyly uvedené pochybnosti rozptýleny, žalobkyně neunesla důkazní břemeno k prokázání jí tvrzených plnění ve smyslu uplatnění odpočtu DPH. Za této situace správce daně (a žalovaný) správně dospěl k závěru, že byl kvalifikovaně zpochybněn nárok žalobkyně na odpočet DPH, a proto bylo přistoupeno ze strany správce daně k vydání dodatečných platebních výměrů.
42. K argumentaci žalobkyně, že není zřejmé, proč žalovaný vyloučil možnost dodávek ze strany skutečných dodavatelů, kteří se nemuseli shodovat s dodavatelem (či jednatelem) zapsanými formálně k těmto společnostem v obchodním rejstříku, soud poukazuje na výše uvedené s tím, že žalovaný tuto možnost relevantním způsobem zpochybnil, a bylo na žalobkyni, aby odpovídajícím způsobem doložila, že k plnění ze strany těchto dodavatelů, či určitých konkrétně zjištěných subjektů – plátců DPH, skutečně došlo. Soud ve shodě s žalovaným podotýká, že nelze pouze akceptovat myšlenkovou konstrukci žalobkyně, že k plnění od nějakého dodavatele v nějakém rozsahu došlo, a proto je možné provést odpočet DPH (viz také dále k dopadům rozsudků Kemwater).

43. Žalobkyně konkrétně namítá, že daňové orgány dostatečně nezohlednily tvrzení žalobkyně, že plnění fakticky poskytla struktura ovládající sporné dodavatele. Soud k těmto námitkám v první řadě konstatuje, že se jedná o myšlenkovou konstrukci, kterou žalobkyně reagovala na doplnění dokazování po vydání dodatečných platebních výměrů, s jehož závěry a hodnocením byla žalobkyně konfrontována v seznámení ze dne 12. 7. 2023. Soud přitom nesouhlasí se žalobkyní, že by výklad žalovaného reagující na tuto argumentaci byl bez logického smyslu, nevyplýval z provedeného dokazování, či by byl jakkoli účelový. Soud však opětovně připomíná, že to byla žalobkyně, kterou na základě konkrétních pochybností správce daně tížilo důkazní břemeno k prokázání této tvrzené struktury. Žalobkyně však ani v rovině tvrzení dostatečně neuvedla, jak by měla tato struktura fungovat, natož aby k této struktuře doložila relevantní důkazy. Žalobkyně k potenciálnímu fungování struktury uvedla, že se „pravděpodobně“ jednalo o strukturu s mnoha shodnými rysy zastřešovanou nyní již zesnulým panem B., který by potenciálně měl být odpovědný za placení DPH z celé této struktury. Tato tvrzení však jsou v rovině spekulací, ostatně i žalobkyně je uvádí jako hypotetickou možnost k alternativě, že plnění dodali jednotliví dodavatelé. Tyto hypotetické úvahy žalobkyně v žádném případě nestačí k vyvrácení dostatečně podložených pochybností správce daně.
44. Žalobkyně dále v jiné části žaloby uvádí, že je lhostejné, zda pan B. sjednával žalobkyni fyzické či právnické osoby, klíčové je, že i fyzické osoby by byly, pravděpodobně jako OSVČ, dodavateli, kteří byli zaštitěni onou dodavatelskou strukturou. K tomu soud konstatuje, že dodavatelská struktura nebyla v řízení prokázána, úvahy o tom, zda do ní spadaly kromě právnických osob i fyzické osoby má proto soud za zbytečné. Soud nicméně nepominul, že žalobkyně vytvořila těmito tvrzeními již třetí variantu, jakým způsobem jí bylo deklarované plnění poskytováno: 1) dodavateli, 2) strukturou která ovládala dodavatele – právnické osoby, 3) strukturou která ovládala dodavatele – fyzické i právnické osoby). Tato skutečnost svědčí buďto o tom, že žalobkyně neměla naprosto žádný přehled o svých dodavatelích, což je znakem její extrémní neopatrnosti, anebo tento přehled sice měla, ale odmítá tyto informace z určitých důvodů poskytnout daňovým orgánům. Uvedený stav nemůže být žádným způsobem přičítán žalobkyni k dobru.
45. Rovněž zjištění, že případné užití dodavatelů pro zakázky u společnosti BILLA by bylo porušením smluvního ujednání mezi touto společností a žalobkyní, významně přispívá k pochybnostem o tom, že by toto plnění žalobkyně skutečně zajišťovala prostřednictvím dodavatelů. Žalobkyně přitom tento postup deklarovala na přijaté fakturaci, a to aniž by byla zjištěna jakákoli sankce ze strany společnosti BILLA. Tato skutečnost opět zpochybňující tvrzení žalobkyně, že tyto práce zajišťovala prostřednictvím dodavatelů.
46. K dopadu rozsudků Kemwater na danou věc soud uvádí, že z této judikatury vyplývá, že je možné daňově uznat deklarované plnění ve smyslu odpočtu DPH i pokud není dodavatel jednoznačně identifikován, nicméně je postaveno najisto, že tento dodavatel postavení plátce DPH měl. Městský soud v Praze k tomu podotýká, že i dle uvedeného rozsudku SDEU se má jednat o výjimečnou doktrínu, aplikovanou pouze v případech, ve kterých je skutečně z okolností případu zřejmé, že skutečný dodavatel postavení plátce DPH opravdu měl. Důkazní břemeno k prokázání tohoto stavu dle SDEU tíží daňový subjekt, zde žalobkyni. Výjimkou z tohoto pravidla je pouze skutečnost, že by daňový orgán potřebnými informacemi již disponoval.
47. Těmto judikatorním kritériím však žalobkyně nedostála. Žalobkyně především neunesla důkazní břemeno, že její dodavatelé, pakliže jí plnění vůbec dodali v deklarovaném rozsahu,

byli plátcí DPH. Žalobkyně rovněž neprokázala svou konstrukci týkající se jediné organizované struktury, kterou zaštiťovala osoba pana B., kterážto struktura měla fakticky ovládat dodavatele a být plátcem DPH. Dle soudu tedy neexistuje žádný důvod pro to, aby byla uplatněna judikaturní východiska plynoucí z rozsudků Kemwater ohledně možnosti uplatnění odpočtu daně i v případě, že dodavatel nebyl identifikován.

48. K námitkám ohledně objemu dodaných prací ostraHy soud uvádí následující.
49. Žalobkyně namítá, že nikdy netvrdila, že vyslechnuté osoby jsou těmi, kdo vykonaly deklarované práce, a že k tomuto jí netíží ani břemeno tvrzení, ani břemeno důkazní. Soud s těmito závěry žalobkyně v obecné rovině souhlasí. Žalobkyně však pomíjí, že výsledky těchto osob založily u žalovaného kvalifikované pochybnosti o skutečném rozsahu deklarovaného plnění, respektive o poskytnutí plnění ze strany deklarovaných dodavatelů. Vyslechnuty byly osoby, které byly i dle žalobkyně formálně vedeny jako pracovníci vykonávající předmětné práce ostraHy, přičemž z těchto výsledků vyplývá, že tyto práce nevykonávaly vůbec (8 svědků), že je nevykonávaly pro dodavatele žalobkyně (2 svědkyně) anebo že tyto práce sice vykonávaly pro dodavatele, ale jinde (2 svědci, viz odst. 54 až 59 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Tyto zjištěné skutečnosti jednoznačně kvalifikovaně zpochybňují rozsah žalobkyniných deklarovaných plnění. A soud opakuje, že za tohoto stavu bylo procesní povinností žalobkyně tyto pochybnosti rozptýlit.
50. Žalobkyně dále zpochybňuje postup, jakým byly předmětné osoby identifikovány, neboť dle jejího názoru nebyly identifikovány jednoznačně. Jména a příjmení mohla být dle žalobkyně zaměněna, popřípadě mohly tyto osoby vystupovat pod falešnou totožností. Soud k tomu konstatuje, že daňové orgány vynaložily na zjištění těchto celkem 12 vyslechnutých osob značné úsilí a soud souhlasí se závěry žalovaného, že u těchto 12 osob je možnost mylné identifikace nepravděpodobná. Soud rovněž upozorňuje na skutečnost, že tuzemští svědci byli zjištěni na základě porovnání seznamu pracovníků subdodavatelů a žalobkyně samotné, dle evidencí ČSSZ, pročež tento klíč pro vyhledávání svědků založený zároveň na samotných tvrzeních žalobkyně dále snižuje možnost záměny těchto osob (srov. odst. 51 až 53, 60 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Nadto je zřejmé, že svědci vypovídali uvěřitelně a zároveň podobně, část z nich žalobkyni zná buďto proto, že pro ni pracovala přímo, nebo z nějaké dřívější spolupráce z minulosti.
51. V neposlední řadě soud k těmto námitkám žalobkyně uvádí, že pakliže je dle jejího názoru a jejich zkušeností skutečně tak běžné, že osoby vykonávající práce v odvětví ostraHy si zaměňují, kupují či jinak falšují své identity (či jsou snad organizováni zločineckými skupinami, jak naznačuje žalobkyně), bylo by ze strany žalobkyně v rámci předběžné opatrnosti a zásady *vigilantibus iura* namíste zajistit své právní záležitosti takovým způsobem, aby jimi poskytovaná plnění nemohla být zpochybněna nejen v daňovém, ale i v jiném (např. soukromoprávním) řízení. Pakliže toto žalobkyně neučinila, těžko nyní může vyvrátit pochybnosti, zda a případně jakým způsobem byly tyto práce provedeny. Soud zároveň znovu poukazuje na skutečnost, že za uvedené situace nebylo úkolem daňových orgánů přesně zjistit a prokázat, zda, případně jakým způsobem byly práce ostraHy skutečně vykonány. Postačuje, že na provedeném dokazování byla postavena ucelená argumentace důvodných pochybností ohledně daňových tvrzení žalobkyně, k čemuž v daném případě mj. právě na základě uvedených svědeckých výpovědí, došlo.
52. Žalobkyně rovněž namítala, že se ohledně svědků nejedná o reprezentativní prvek, neboť všichni tito svědci měli sloužit na zakázkách ostraHy v prodejnách BILLA. S touto

argumentací žalobkyně soud nesouhlasí již z důvodu, že ze samotných tvrzení žalobkyně i ze svědeckých výpovědí vyplývá, že tomu tak nebylo (viz výpověď M. L. či M. B.). Zároveň soud zdůrazňuje, že i kdyby se jednalo pouze o zakázky ostrahy v prodejnách BILLA, z hlediska reprezentativnosti není tolik podstatné, že se jedná o zakázky pro jednu společnost, ale že se na ní mělo podílet více žalobkyní deklarovaných dodavatelů. Toto kritérium bylo splněno, neboť uvedení svědci měli pracovat pro několik dodavatelských společností (např. KIT, Mirar Primo, HOFFA, Chevronesa atd., viz s. 18 napadeného rozhodnutí). Jinými slovy řečeno, žalovaný uvedenými svědeckými výpověďmi nastolil významné pochybnosti o tom, že pracovníci několika dodavatelů skutečně plnili žalobkyní objednané a deklarované plnění.

53. K výhradám žalobkyně vůči odůvodnění žalovaného, že významnou část plnění mohla zajistit svými zaměstnanci, soud konstatuje, že se jedná o argumentaci vytrženou žalobkyní z kontextu. Žalovaný totiž pouze demonstrativně uváděl možnosti, jakým způsobem mohla žalobkyně zajistit dodání prací (zejm. ostrahy), přičemž se jednalo o reakci na odvolací argumentaci žalobkyně (viz bod 74 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Soud zároveň opětovně poukazuje na skutečnost, že to byla žalobkyně, kterou po zpochybnění jejích daňových tvrzení ze strany daňových orgánů tížilo důkazní břemeno k prokázání, že pochybnosti daňových orgánů ohledně dodání předmětného plnění jsou chybné. Soud přitom míní, že provedené dokazování žalobkyní zpochybňovaný stav spíše naznačuje, neboť někteří vyslechnutí svědci vypověděli, že pracovali přímo pro žalobkyni (např. paní M. L., paní M. K.). Nelze tudíž říci, že by uvedené, byť demonstrativní závěry žalovaného byly nepodložené. Ohledně výpovědí manažerů žalobkyně (pana Z. a pana L.) soud konstatuje, že žalovaný na základě těchto výpovědí nečinil kategorický závěr o tom, že pracovníků od dodavatelů nebyl dostatek k zajištění práce ostrahy, jak se snaží navodit žalobkyně, ale že se jedná o jeden z dílčích poznatků, které prohlubují pochybnosti žalovaného o rozsahu uskutečněného plnění. Soud souhlasí se žalobkyní v tom, že samo o sobě by toto zjištění nebylo významné, nicméně v kontextu ostatních pochybností přispívá k celkovým pochybnostem (slovy žalovaného „mozaiky ostatních zjištění“) o deklarovaném plnění.
54. Žalobkyně také odmítá předpoklady žalovaného, že zahraniční osoby obstarávané panem B. pracovaly „na černo.“ K tomu soud uvádí, že argumentace žalobkyně je opětovně vytržená z kontextu. Žalovaný v bodu 63 odůvodnění napadeného rozhodnutí nečinil kategorický závěr, že všichni pracovníci ze zahraničí pracují nelegálně, avšak demonstroval, že u těchto osob je zvýšené riziko nelegální práce, což ilustroval zmíněnou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Dle soudu však i tato skutečnost, tj. že osoby obstarané panem B. byly cizinci, přispívá k důvodnosti pochybností žalovaného.
55. Ohledně námitek žalobkyně vůči hodnocení jednotlivých hodnot plnění pro překročení hranice 1 000 000 Kč pro plátcovství DPH soud odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2022, č. j. 11 Af 26/2019 – 91, od něhož se nehodlá odchylnit. Soud nicméně podotýká, že závěry učiněné v tomto rozsudku uvádějí pouze jedno z vodítek, jakým způsobem je možné dovozovat (nebo nedovozovat) plátcovství DPH dodavatele. Tyto úvahy jsou v daném případě nadbytečné, neboť v daňovém řízení byli zpochybněni jak dodavatelé, tak rozsah deklarovaného plnění, proto není nutné se zabývat tím, zda ten který dodavatel mohl být potenciálním plátcem DPH. K samotné argumentaci žalobkyně soud konstatuje, že s ohledem na to, že jí tvrzená zastřešující struktura dodavatelů nebyla prokázána, těžko lze na základě výše uvedeného dovozovat, že byla jako celek plátcem DPH.

56. Žalobkyně se také vymezila vůči tomu, že by se chovala v obchodních vztazích neobezřetně či neopatrně. Soud však míní, že tyto závěry žalovaného jednoznačně vyplývají z provedeného dokazování a odpovídají obchodní činnosti žalobkyně, jestliže je hodnocena ve svém souhrnu. Soud stručně rekapituluje, že ústřední postava žalobkyně tvrzené struktury dodavatelů, pan B., se při provozování nonstop restaurací měl seznamovat s osobami (především maďarské národnosti), které sháněly práci v ČR, přičemž žalobkyni kontaktoval za účelem propojení této poptávky. Žalobkyně sama pana B. neznala, resp. jej znala přes svou účetní. Tyto osoby převážně cizí národnosti, jejichž skutečnou totožnost žalobkyně neznala, se v rámci obchodních vztahů vydávaly za jednatele dodavatelů, přičemž skutečné osoby jednatelů (tzv. bílí koně) jakékoli jednání s žalobkyní popřely. Žalobkyně tedy neměla naprosto žádný přehled, s jakými osobami jedná, zda se jedná o skutečné zástupce společností, které reprezentují a dokonce ani nemohla vědět, komu vlastně předává peníze za případné objednané plnění. To vše žalobkyně učinila i přesto, že jí dle jejích vlastních vyjádření bylo známo, že v obchodních vztazích týkajících se prací ostrahy se často používají nekalé praktiky spočívající ve falšování identit a dochází k záměnám osob. Za této situace lze než uzavřít, že žalobkyně byla neopatrná a neobezřetná, což mělo za důsledek, že nevyvrátila pochybnosti daňových orgánů, že jí bylo poskytnuto plnění ze strany dodavatelů v pozici plátců DPH. V neposlední řadě soud dodává, že i v daňovém řízení se omezeně uplatní zásada *vigilantibus iura scripta sunt*, přičemž to byla žalobkyně, která si měla zajistit takové účetní či jiné podklady, aby při nejasnostech v daňovém tvrzení byla schopná prokázat, že k deklarovanému plnění došlo jí uvedeným způsobem. Pakliže takto neučinila, jde to k její tíži (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 - 61, ze dne 1. 7. 2021, č. j. 7 Afs 44/2021 - 29).
57. Nad rámec výše uvedeného žalobkyně namítala, že totožnost panem B. přivedených jednatelů sama ověřovala na základě jejich dokladů, přičemž se buďto muselo jednat o falsa obsahující čísla skutečných dokladů zapsaných jednatelů, nebo o doklady pravé, leč prodané jiným osobám. Tuto verzi žalobkyně by však bylo možné přijmout pouze za situace, pokud by šlo o případy v rámci maximálně jednotek osob. Soud souhlasí se žalovaným, že pakliže žalobkyně jednala v minimálně 24 případech s osobami, jež disponovaly falešnými doklady, tak s obvyklou mírou obezřetnosti mohla pojmout minimálně určité podezření o falešné identitě těchto osob a přijmout příslušná opatření k zjištění jejich skutečné totožnosti, případně k zajištění informací, které by následně mohly obezřetnost žalobkyně potvrdit. Žalobkyně však buďto takto nepostupovala anebo ověření totožnosti neprováděla u těchto osob vůbec (se spoléháním na pana B.). Za takové situace nelze přisvědčit žalobkyni, že by se chovala s potřebnou mírou obezřetnosti a opatrnosti.
58. Žalobkyně se konečně opakovaně dovolává toho, že závěry žalovaného jsou nejasné, nesrozumitelné, popřípadě nepřezkoumatelné či účelové. Nic takového však nelze v odůvodnění napadeného rozhodnutí seznat, nýbrž závěry žalovaného jsou odůvodněné, srozumitelné a nepostrádající logický základ mající oporu v provedeném dokazování. Naopak soud podotýká, že žalobní námitky ve své převážné většině cílí na jednotlivé závěry žalovaného, nicméně pomíjejí, že celé odůvodnění tvoří jeden ucelený myšlenkový celek. Pakliže se žalobkyně dovolává nesrozumitelnosti či neodůvodněnosti jednotlivých odstavců odůvodnění, je to proto, že pomíjí zasadit tyto závěry do celkového kontextu rozhodnutí. Dále soud konstatuje, že valná většina nejen žalobních tvrzení žalobkyně, ale i tvrzení učiněných žalobkyní v průběhu daňového řízení, je v rovině hypotéz a spekulací, které rozvíjejí širokou paletu možností, jak se mohlo deklarované plnění uskutečnit, popř. kdo jej uskutečnil. Tato argumentace ovšem neodpovídá tomu, že žalobkyni ohledně těchto otázek

tíží břemeno tvrzení a především břemeno důkazní. Byla to žalobkyně, kdo byl povinen tyto okolnosti s jistotou tvrdit i prokazovat. Zároveň uvedená spekulativní argumentace značně kvantitativně rozšiřuje okruh tvrzení, na která by ze strany žalovaného (potažmo i daňového orgánu) bylo nutné reagovat. Žalovaný se nicméně správně s celou touto širokou argumentací žalobkyně nezabýval, a postavil vůči ní vlastní ucelený argumentační systém, který je přesvědčivý, podložený učiněnými zjištěními i judikaturou. Takovýto postup je dle názoru Nejvyššího správního soudu i dle názoru Ústavního soudu přípustný, neboť smyslem rozhodnutí o odvolání je uchopení odvolacích námitek jako celku a jejich řádné materiální vypořádání, nikoli rozbor každé jednotlivé redundantní námítky (srov. Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020 – 104, nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 989/08). Nelze tedy přisvědčit často opakovaným výhradám žalobkyně, že se s tou či onou jednotlivou námitkou žalovaný nezabýval. Ani v této části soud žalobu neshledal důvodnou.

V. Závěr

59. Žalobkyně se svými námitkami neuspěla. Jelikož v řízení o žalobě nevyšly najevo žádné vady, k nimž by byl soud povinen přihlížet z úřední povinnosti, soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.
60. O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 soudního řádu správního. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému 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 soudního řádu správního 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.

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