



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Kateřiny Kozákové a Mgr. Ondřeje Hrabce ve věci

žalobkyně: **HAKY TRADE s.r.o.**, IČO: 63985756
se sídlem Orebitská 66/6, 130 00 Praha 3
zastoupená JUDr. Jaroslavem Hoškem, advokátem
se sídlem Na Příkopě 958/25, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2021, č. j. 24031/21/5300-21441-712772,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

I. Základ sporu

1. Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále „správce daně“) rozhodnutím ze dne 11. 8. 2020, č. j. 6299290/20/2001-52524-110729, doměřil za zdaňovací období listopad 2016 žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 1 560 378 Kč a současně rozhodl o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 312 075 Kč. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím

zamítl odvolání žalobkyně a rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá přezkumu a zrušení rozhodnutí žalovaného. Vzhledem k tomu, že podaná žaloba směřuje toliko do zjištění týkajících se dodavatelů STAV. ZEM. DEL. s.r.o., IČ: 26164302, se sídlem Osadní 869/32, Holešovice, 170 00 Praha 7 (dále „SZD“) a Interinvest-SV s.r.o., IČ: 28509277, se sídlem Cimburkova 916/8, Žižkov, 130 00 Praha 3 (dále „Interinvest“), Městský soud v Praze (dále „městský soud“) se omezí na rekapitulaci skutkových zjištění pouze ve vztahu k těmto dvěma subdodavatelským subjektům.

2. Dne 23. 12. 2016 žalobkyně podala přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2016. Dne 15. 10. 2018 správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu. Žalobkyně v rámci plnění primární důkazní povinnosti správci daně předala 82 kusů přijatých daňových dokladů a s nimi souvisejících výdajových pokladních dokladů, výpisy z bankovních účtů Moneta Money Bank a Komerční banka, subdodavatelskou smlouvu o dílo ze dne 4. 1. 2016 uzavřenou se subdodavatelem SZD a subdodavatelskou smlouvu o dílo ze dne 4. 1. 2016 uzavřenou se subdodavatelem Interinvest. Žalobkyně vysvětlila, že předmětem její činnosti jsou služby v oblasti logistiky, úklidové služby, pomocné stavební činnosti a pomocné činnosti při výrobě zboží. Tyto činnosti provádí žalobkyně formou smluv o dílo pro objednatele, kteří z hlediska nedostatku zaměstnanců ochotných vykonávat příslušné druhy práce nejsou schopni zajistit podnikání z vlastních personálních zdrojů. Žalobkyně z hlediska své personální struktury disponuje účinnými kontakty na území třetích států (Ukrajina, Moldavsko), kde zabezpečuje zaměstnance sama, případně prostřednictvím subdodavatelských služeb třetích subjektů, konkrétně zejména společností SZD a Interinvest. Dne 21. 12. 2018 správce daně vydal výzvu k odstranění pochybností (dále „Výzva“), ve které žalobkyni vyzval k předložení důkazních prostředků prokazujících oprávněnost nároku na odpočet daně u subdodavatelů SZD a Interinvest. Správce daně k návrhu žalobkyně dne 9. 5. 2019 vyslechnul zaměstnance žalobkyně pana M. P. a pana V. S. Dne 22. 5. 2009 správce daně vyslechl zaměstnance žalobkyně pana V. M. Správce daně se pokusil kontaktovat společnosti SZD (výzva ze dne 24. 5. 2019) i Interinvest (výzva ze dne 27. 5. 2019, místní šetření na adrese bydliště jednatele, pana B. N., dne 13. 8. 2019, předvolání a pokus o předvedení jednatele na ústní jednání - viz záznam celního úřadu pro Hlavní město Prahu, čj. 600104/2019-510000-62 ze dne 25. 9. 2019), a to za účelem předložení daňových dokladů vystavených pro žalobkyni za předmětná plnění. Leč neúspěšně. Žalobkyně dne 23. 7. 2019 předložila správci daně 11 listin objednávek pro SZD. Dne 9. 12. 2019 správce daně vyslechl svědka navrženého žalobkyní, pana O. T., jako osobu, která měla jednat za společnost SZD. Z výpovědi bylo zjištěno, že tento svědek nebyl zaměstnancem společnosti SZD, za svou práci pro SZD dostával odměnu na Ukrajině, v ČR žádný druh výdělečné činnosti nevykonával. Dne 4. 3. 2020 žalobkyně předložila správci daně „seznam pracovníků“, jehož vypracování svědek T. avizoval při své výpovědi. Přípisem ze dne 14. 5. 2020 správce daně žalobkyni seznámil s výsledkem kontrolních zjištění a poskytl jí lhůtu k vyjádření se. Svůj nesouhlas se závěry kontrolních zjištění žalobkyně vyjádřila dne 8. 6. 2020. Dne 22. 7. 2020 byla správce daně vydána a s žalobkyní projednána zpráva o daňové kontrole. Dne 1. 8. 2020 správce daně vydal dodatečný platební výměr, proti kterému žalobkyně podala odvolání. Následně bylo vydáno napadené rozhodnutí.
3. V žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno k prokázání jí tvrzených zdanitelných plnění ve vztahu ke společnostem SZD a Interinvest. Žalobkyně dle svého tvrzení přijala plnění, jejichž předmětem bylo zajištění pracovníků od dodavatelů, u nichž nelze z veřejných zdrojů jakoukoliv ekonomickou činnost dovodit, a které postrádaly potřebné personální zázemí. Žalobkyně neuvedla bližší podrobnosti ke

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

spolupráci s těmito dodavateli, zejména, se kterými fyzickými osobami o realizaci plnění jednala, komu byly předávány úhrady za tato plnění či jiné bližší podrobnosti. Z provedeného dokazování (zejména ze svědeckých výpovědí zaměstnanců žalobkyně – M. P., V. S., V. M.) vyplynulo, že tito lidé jednali s osobami, u nichž není znám jakýkoliv bližší vztah k deklarovaným dodavatelům a není ani zřejmé na základě jakého titulu měly být tyto osoby oprávněny za dodavatele jednat. Z předložených důkazních prostředků není možné dovodit rozsah deklarovaných plnění, kdy daňové doklady i další listinné důkazní prostředky zcela postrádají množstevní jednotku (např. jak žalobkyně tvrdí „man hour“), jednotkovou cenu a případně množství jednotek. Tuto vadu daňového dokladu se nepodařilo zhojit ani na základě svědeckých výpovědí, kdy svědci obecně potvrdili realizaci, avšak neuvedli bližší podrobnosti o rozsahu plnění. Pochybnosti o rozsahu šetřených plnění dále plynou ze zjištění, že pro realizaci plnění na výstupu žalobkyně „používala“ nejen pracovníky dodavatelů, ale také vlastní zaměstnance. Nelze tedy říci, že by plnění na výstupu byla svým rozsahem shodná s přijatým plněním od dodavatelů. Žalobkyně nepředložila žádný důkazní prostředek (např. kalkulace prováděné svědky M. P., V. S., V. M. či evidenci docházky všech pracovníků), ze kterého by vyplývalo, jaké práce a v jakém rozsahu byly v rámci plnění na výstupu realizovány prostřednictvím dodavatelů, a jaké prostřednictvím zaměstnanců samotné žalobkyně. Za šetřená plnění měly být prováděny toliko platby v hotovosti, tedy způsobem postrádajícím spolehlivou auditní stopu, kdy navíc ani není zřejmé, které osobě za dodavatele měly být úhrady předány. Realizaci plnění dle žalobkyniných tvrzení nebylo možné ověřit ani na základě výzvy dle ust. § 57 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění do 1. 1. 2023 (dále „daňový řád“), neboť dodavatelé na vydané výzvy nereagovali, a taktéž je nebylo možno ověřit výsledkem jednatelů dodavatelů, neboť výsledky se správci daně nepodařilo zrealizovat, a to ani při použití veškerých zákonných nástrojů včetně předvedení ve smyslu ust. § 100 daňového řádu. K uplatněným odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že skutečnosti jako virtuální sídlo, absence webových stránek či nekontaktnost dodavatele svědčí v neprospěch žalobkyniných tvrzení, kdy takto nebylo možno zjistit, jakým způsobem šetřená plnění pro žalobkyni realizovali. Sama žalobkyně přitom neprokázala jaké „množství“ práce bylo předmětem šetřených plnění a případně kolik pracovníků je mělo realizovat. Namítá-li žalobkyně, že v rámci svých podání uvedla celou řadu argumentů, při jejichž pečlivém posouzení by správce daně nemohl na svých závěrech setrávat, žalovaný uvedl, že mnohdy se jedná o nekonkrétní obecná tvrzení, která postrádají bližší souvislost s šetřenými plněními. Namítla-li žalobkyně, že prokázala existenci plnění, neboť se jedná o plnění, která následně vykazala na výstupu pro své odběratele, žalovaný uvedl, že z výpovědi svědků vyplynulo, že tato plnění byla uskutečňována souběžně jak zaměstnanci žalobkyně, tak i pracovníky tvrzených dodavatelů. Žalobkyně nijak neprokázala, jakou část plnění na výstupu realizovala prostřednictvím šetřených plnění a jakou část prostřednictvím vlastních zaměstnanců. K námitce, že postup správce daně je v rozporu s principem neutrality DPH a k odkazu na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54 ve věci Kemwater ProChemie s. r. o., žalovaný uvedl, že skutková situace v právě posuzované věci je odlišná, když nevyvstaly pochybnosti toliko o osobě dodavatele, ale též o rozsahu plnění jím poskytnutého. V takovém případě závěry rozhodnutí ve věci Kemwater ProChemie, ani usnesení Soudního dvora ve věci C - 610/19 Vikingo Foválialkozó nelze aplikovat.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

II. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

4. Pro přehlednost uvede městský soud jednotlivé námitky v samostatných kapitolách, ve kterých i shrne vyjádření žalovaného k daným námitkám.

II. 1 Nesplnění podmínek správce daně ve věci přenesení důkazního břemene na žalobce

5. Žalobkyně namítá, že správce daně obsah předložených daňových dokladů prokazujících poskytnutá zdanitelná plnění řádně nezpochybnil a své důvodné pochybnosti náležitě nevyjádřil. Uvedl-li mezi vyjádřenými pochybnostmi „*nestandardní skutečnosti, tj. nekontaktní cizí státní příslušníci na pozici jednatelů, virtuální sídla, neukládání účetních závěrek do sbírky listin vedené obchodním rejstříkem, neplnění povinností dle zákona o DPH, absence webových stránek (...)*“ (str. 12 Zprávy o kontrole), žalobkyně má za to, že tyto skutečnosti spíše náleží k případům zakládajícím solidární odpovědnost za daňový podvod, nikoli skutečnosti, jež mohou založit kvalifikované pochybnosti o souladu obsahu účetních dokladů s materiálním stavem plnění. O daňový podvod přitom v posuzované věci nejde. Nezpochybnil-li správce daně předložené primární dokumenty, nelze se s úspěchem domáhat na žalobkyni poskytnutí dalších důkazů prokazujících zdanitelná plnění na vstupu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 191/2019).
6. Žalovaný má za to, že své zákonné povinnosti správce daně dostál, když Výzva byla dostatečně určitá a umožnila žalobkyni vyjevené pochybnosti odstranit. Ve Výzvě uvedené skutečnosti (virtuální sídlo, neukládání účetních závěrek, absence webových stránek, neplnění povinností dle zákona o dani z přidané hodnoty) nejsou pouze typickými znaky společností účastnících se podvodu na dani, ale mohou vést i k pochybnostem o tom, zda uvedená společnost vykonává nějakou ekonomickou činnost, a tedy zda bylo možné od této přijmout zdanitelná plnění. Žalovaný připomněl, že je povinností žalobce zajistit si dostatečně průkazné důkazní prostředky pro případ, že by jeho dodavatel se správcem daně nespolečně pracoval. To se žalobkyni nepodařilo. Z (neúplného) konstatování Nejvyššího správního soudu v rozsudku sp. zn. 1 Afs 103/2009 o určování míry obezřetnosti vzhledem k povaze služeb, nelze dle názoru žalovaného bez dalšího vyvozovat závěr, že s ohledem na manuální povahu činností a nedostatek pracovních sil v sektoru, v němž žalobkyně vykonává předmět své činnosti, je nárok na obezřetnost nižší. Žalobkynin odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 60/2017 je pak nepřipadný, neboť v posuzované věci se nejedná o posuzování zapojení do podvodného řetězce.

II. 2 Prokazování přijatého zdanitelného plnění – materiální podmínka práva na odpočet DPH

7. Žalobkyně je přesvědčena, že z věcného hlediska svůj nárok na odpočet DPH prokázala. Žalobkyně vysvětlila, že, s ohledem na způsob faktického fungování její činnosti, nemohli její subdodavatelé předmět plnění na daňových dokladech popisovat jinak než slovy „*za provedení manipulačních prací*“, „*za provedené služby*“. Smlouvy byly mezi žalobkyní a subdodavatelem uzavřeny dle § 2586 odst. 2 Občanského zákoníku bez určení ceny. Stranami bylo výslovně sjednáno, že výsledná cena plnění subdodavatele bude určena vždy až na základě dokončení plnění žalobkyně na výstupu s ohledem na kvantitu a kvalitu podílu subdodavatelského plnění. Při určení ceny bylo vždy přihlíženo k výši ceny, kterou za plnění na výstupu fakturovala svému zákazníkovi žalobkyně. Jednání mezi žalobkyní a subdodavatelem se uskutečňovala formou obchodních zvyklostí, jejichž existence je v oblasti obstarávání pracovních sil z řad cizinců v Praze dle názoru žalobkyně již notorieta (k tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009-232,

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

č. 2033/2010 Sb. NSS). Tyto vztahy nebyly obvykle plánovány, ale tvořily se s ohledem na provozní potřebu (např. poptávku maloobchodu) a také s ohledem na často kolísající stav zahraničních zaměstnanců. Požadoval-li žalovaný obezřetnost při výběru obchodního partnera, žalobkyně namítla, že míra obezřetnosti by měla být určována vzhledem k povaze služeb (srov. cit. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 103/2009), přičemž v dané věci šlo o uskutečňování služeb na základě obstarávání pomocných manuálních pracovních sil v oblasti, kde je zaměstnanců nedostatek.

8. Žalovaný uvádí, že žalobkyní citovaná Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále „Směrnice“), toliko udává výsledek, kterého má být dosaženo, avšak volba prostředků je na členském státu. V případě České republiky podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně stanoví ust. § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění do 30. 11. 2016 (dále „ZDPH“). Jednou z nich, předvídanou v ust. § 73 odst. 1 ZDPH, je daňový doklad. Náležitosti daňového dokladu pak stanoví ust. § 29 ZDPH a patří mezi ně dle odst. 1 písm. f) a i) citovaného ustanovení i uvedení rozsahu a předmětu plnění a uvedení jednotkové ceny bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně. Tyto údaje však žalobkyní předložené daňové doklady neobsahovaly a tento nedostatek žalobkyně v průběhu daňového řízení neodstranila. Skutečnosti uváděné žalobkyní v žalobě ke způsobu fungování spolupráce mezi žalobkyní a jejími subdodavateli zcela potvrzují závěry žalovaného, že není zřejmé, jakým způsobem byla určena cena, rozsah a předmět přijatých plnění. Z rozporných tvrzení žalobkyně není zřejmé, z jakých údajů vycházela, jak rozsah a tedy i cenu subdodavatelského podílu práce určila. Jakkoli podrobně tedy žalobkyně vysvětluje povahu svojí činnosti a konstrukci cen, nic to nemění na tom, že skutečnosti rozhodné ve vztahu k pochybnostem šetřených plnění neuvedla. V této souvislosti je pak zcela bez významu, zda lze považovat obchodní zvyklosti mezi žalobkyní a jejími dodavateli za notorietu ve smyslu žalobkyní citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu.

II. 3 Daňová neutralita

9. Žalobkyně spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí v tom, že se žalovaný nezabýval otázkou daňové neutrality z hlediska odvedení DPH subjekty, od nichž zdanitelné plnění (na vstupu) přijala.
10. Dle názoru žalovaného není tato otázka v posuzované věci relevantní. Narušení daňové neutrality se zkoumá pouze v případě podezření o zapojení daňového subjektu do podvodu na dani, což není žalobkynin případ.

II. 4 Právní otázka týkající se prokázání osob poskytujících zdanitelné plnění

11. Žalobkyně upozornila na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020, čj. 1 Afs 334/2017-54, ve věci *Kemwater ProChemie s.r.o.* (dále „*usnesení rozšířeného senátu ve věci Kemwater ProChemie*“), kterým byla položena předběžná otázka Soudnímu dvoru Evropské unie ve věci prokazování osoby deklarovaného dodavatele. Má za to, že závěr o odmítnutí odpočtu DPH z důvodu pochybností o tom, zda zdanitelné plnění poskytl subdodavatel uvedený na daňových dokladech je do doby, než Soudní dvůr EU ve věci předběžné otázky rozhodne, předčasný.
12. Žalovaný uvádí, že se k této otázce podrobně vyjádřil v bodech [54] až [57] žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž na skutečnostech zde uvedených ničeho nemění a v plném rozsahu na ně odkazuje. Žalovaný pouze zdůrazňuje, že právě posuzovaný případ se od věci

Kemwater ProChemie liší, neboť správci daně nevznikly pochybnosti pouze o osobě dodavatele předmětného plnění, nýbrž rovněž také o předmětu a rozsahu tohoto plnění. V takovém případě tudíž výše uvedené závěry nelze aplikovat.

III. Ústní jednání

13. Na ústní jednání dne 17. 4. 2024 se žalobkyně bez včasné a řádné omluvy nedostavila, proto bylo jednáno v její nepřítomnosti podle § 101 odst. 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád. Žalovaný, který se k jednání dostavil, odkázal na své písemné vyjádření ve věci a setrval na návrhu na zamítnutí žaloby. S ohledem na nepřítomnost žalobkyně při jednání žalovaný navrhl, aby soud žalovanému přiznal částečnou náhradu nákladů spočívající v cestovním, přičemž v této souvislosti odkázal na rozhodnutí městského soudu ve věcech sp. zn. 18 Af 16/2022 a 17 Af 15/2023.
14. Žalobkyně k provedení důkazu navrhovala napadené rozhodnutí, které je obsaženo ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS), a jež má soud k dispozici částečně v listinné a částečně v elektronické podobě na CD. Žalobkyně dále navrhovala k provedení důkazu výslech provozních manažerů žalobkyně, konkrétně pana V. S., pana M. P. a pana V. M., a zprostředkovatele subdodávek, pana O. T., a to bez uvedení konkrétních skutečností, které mají být jejich výpovědi prokázány, resp. aniž by jakkoli zpochybňovala hodnocení jejich výpovědi provedené správními orgány. Soud uvádí, že všechny jmenované osoby byly vyslechnuty v rámci daňového řízení, za účasti zástupce žalobkyně, který mohl klást svědkům dotazy. V žalobě ani samotná žalobkyně nijak nepolemizuje s hodnocením výpovědi provedeným správními orgány. Neuvedla-li žalobkyně žádné konkrétní skutečnosti, pro které žádá uvedené osoby znovu vyslechnout, nemohl ani soud přezkoumávat důvodnost jejího návrhu. Soud v této souvislosti připomíná, že soudní řízení správní je striktně ovládáno dispoziční zásadou, a tedy je to žalobkyně, kdo je povinen tvrdit rozhodné skutečnosti a k těmto navrhnout důkazy. Úlohou soudu není za žalobkyni spekulativně domýšlet argumenty či vybírat z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci advokáta žalobkyně (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Proto výslech jmenovaných osob soud pro zjevnou nadbytečnost neprovedl.

IV. Posouzení žaloby

15. Městský soud v Praze v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobkyni vymezených námitek, vycházel při tom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného a shledal, že žaloba není důvodná.
16. Městský soud předesílá, že skutkově i právně obdobnou věcí se již zabýval, a to v rozsudku ze dne 13. 6. 2022, čj. 18 Af 7/2022-59, ve věci žalobkyně společnosti HAKY INVEST s.r.o., IČ: 25734881, se sídlem Vlkova 532/8, Praha 3, a to v rámci posuzování oprávněnosti odepření odpočtu DPH u plnění poskytnutých této společnosti jejími dodavateli, společnostmi SZD a Interinvest, ve zdaňovacím období listopad 2016, a to v obdobném oboru činnosti, tedy v oblasti zprostředkování pracovníků v oblasti logistiky, úklidové služby či pomocné stavební činnosti.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

17. Se závěry učiněnými městským soudem v citovaném rozsudku se nyní rozhodující pátý senát ztotožňuje a v rozsahu, v jakém jsou jeho závěry aplikovatelné na nyní posuzovanou věc, z něj bude vycházet.
18. Soud tak úvodem stručně shrnuje, že mezi účastníky je sporným, zda finanční orgány postupovaly v souladu se zákonem, pokud odepřely žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění od dvou dodavatelů zachycených na konkrétně označených daňových dokladech. Finanční orgány přitom postavily svá rozhodnutí na závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro odpočet daně u předmětných zdanitelných plnění daně dle § 72 a § 73 ZDPH, neboť (ve vztahu k deklarovaným plněním přijatým od společností Interinvest a SZD) neprokázala, že přijala sporná plnění právě od deklarovaných dodavatelů, ani v jakém konkrétním předmětu a rozsahu tato plnění přijala.

V. 1 Obecná judikатурní východiska

19. Podle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu a SDEU týkající se vzniku a uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je nutné nejprve ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl.
20. Správní soudy v minulosti opakovaně poukázaly na to, že SDEU v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Princip, na kterém je daň z přidané hodnoty vystavěna, v podobě zásady daňové neutrality pak vyžaduje, aby byl odpočet daně z přidané hodnoty přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (blíže rozsudky SDEU ve věci *Ecotrade*, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267 bod 63; *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, body 42 a 43, jakož i *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 38; *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, bod 62; či *Salomie a Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, body 58 a 59).
21. SDEU v bodě 28 rozsudku ve věci *Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord*, C-518/14, EU:C:2016:691 (dále jen „*Senatex*“), vymezil hmotněprávní podmínky jako podmínky uvedené v čl. 168 Směrnice. Článek 168 písm. a) Směrnice přitom stanoví: „*Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky: a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani*“. Výklad tohoto ustanovení poskytl SDEU již vícekrát, vždy se stejným výsledkem. SDEU v rozsudku ve věci *Senatex* zdůraznil, že „[p]řoto, aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedené směrnice a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, *PPUH Stehcomp*, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura)“. Obdobně se SDEU vyslovil i v rozsudcích ve věci *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 52; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26; *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 29; *Barlis 06*, bod 40; či usnesení ve věci *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 27.
22. Z ustálené judikatury SDEU tedy vyplývá, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty náleží i to, že zboží musí být dodáno či služba

poskytnuta osobou povinnou k dani. V případě, že jsou uvedené hmotněprávní podmínky splněny, nelze v zásadě odmítnout přiznání uplatněného nároku na odpočet. Nelze tak činit na základě ukládání dalších podmínek daňovým subjektům nebo přísném trvání na splnění formálních předpokladů pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu (viz rozsudky ve věci *Dankowski*, C-438/09, EU:C:210:818, bod 36, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, bod 25, a *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 40).

23. Městský soud v Praze podotýká, že SDEU nechává 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 (srov. rozsudky SDEU ve věci *Bonik EOOD*, C-285/11, EU:C:2012:774 a ve věci *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547).
24. Podle českého práva nese důkazní břemeno ohledně prokázání splnění hmotněprávních podmínek daňový subjekt. Stejně závěry přitom vyplývají i z převažující judikatury SDEU rekapitulované např. v bodě 22 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020, čj. 1 Afs 334/2017 – 54 ve věci *Kemwater ProChemie* (dále „rozsudek *Kemwater ProChemie*“).
25. Je třeba alespoň stručně připomenout, že judikatorní praxe správních soudů v minulosti opakovaně potvrdila, že z logiky § 72 a 73 ZDPH vyplývá, že odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu může plátce uplatnit při splnění dvou základních podmínek, a to pokud (i) od jiného plátce přijal zdanitelné plnění, které současně (ii) v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
26. Jak k otázce rozložení důkazního břemene v případě pochybností o tom, že k deklarovaným plněním došlo právě tak, jak o nich bylo účtováno, shrnul např. devátý senát kasacího soudu v rozsudku ze dne 5. 5. 2022, čj. 9 Afs 295/2020 - 57 (s poukazem na závěry vyslovené v dřívějších rozsudcích ze dne 12. 9. 2013, čj. 9 Afs 12/2013 - 30, ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010 - 117 či ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS), daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Je tedy třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby.

27. K prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty soud pro větší stručnost odkazuje např. na závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007 - 84, ze dne 13. 8. 2008, čj. 9 Afs 204/2007 - 72, ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71, a ze dne 25. 5. 2016, čj. 1 Afs 96/2016 - 28, či novějších rozsudcích téhož soudu ze dne 26. 9. 2019, čj. 9 Afs 306/2017 - 139, a ze dne 18. 5. 2020, čj. 5 Afs 192/2019 - 29, nebo rozhodnutích Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 či ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07).
28. Jak bylo vysvětleno výše podle SDEU i Nejvyššího správního soudu je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně skutečnost, že přijaté zdanitelné plnění musí být poskytnuto osobou povinnou k dani. V rozhodovací praxi soudů se přitom stala spornou otázka, zda lze odeprít nárok na odpočet DPH proto, že nebylo daňovým subjektem prokázáno poskytnutí plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu. Její vyřešení rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS) po rozhodnutí SDEU ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* je přitom v dále naznačených mezích relevantní i v kontextu nyní posuzované věci.
29. Soud totiž nemohl přehlédnout, že i v nyní posuzované věci žalovaný postavil své závěry ve vztahu k části zpochybněných plnění, totiž ve vztahu k deklarovaným plněním přijatým od společností Interinvest a SZD, rovněž na tom, že žalobkyně neprokázala, že přijala sporná plnění právě od konkrétních deklarovaných dodavatelů.
30. Jak se podává z odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný zjevně vycházel v předmětné věci z názoru, že nárok na odpočet DPH nelze uznat, pokud daňový subjekt nevyvrátí důvodné pochybnosti správce daně o tom, zda byly dodavateli plnění právě subjekty označené za dodavatele na předložených daňových dokladech. Tento právní názor vycházel z dlouhodobé judikatury Nejvyššího správního soudu, podle níž platí, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet DPH je prokázání, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce DPH (viz například rozsudky ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63, ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 246/2016 - 33, či ze dne 20. 7. 2017, čj. 1 Afs 10/2017 - 39).
31. V rozsudku *Kemwater ProChemie* SDEU připustil, že za určitých podmínek nemusí být dodavatel plnění jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl). Jinak řečeno, zatímco dosavadní většinová judikatura NSS trvala na tom, že identita dodavatele musí být postavena zcela na jisto, rozsudek SDEU *Kemwater ProChemie* vedle této základní možnosti připustil i možnost, že se prokáže pouze to, že dodavatel byl plátce DPH. Upřesnil také rozložení důkazního břemene k této otázce, a to tak, že důkazní povinnost prokázat, že dodavatel je plátcem DPH, leží na daňovém subjektu. Relativně úzkou výjimku SDEU stanovil pouze pro situaci, kdy by správce daně sám měl údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH. Šlo by typicky o situaci, kdy by již z informací dostupných správci daně z úřední činnosti bylo zřejmé, že dodavatel byl plátcem DPH.
32. Rozšířený senát následně rozhodl výše citovaným rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017 - 208, v němž vyslovil následující právní závěr: „*Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze*

skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.“

33. Právě citovaný právní názor SDEU a rozšířeného senátu je přitom významně relevantní i pro nyní posuzovanou věc. Finanční orgány se totiž při svém rozhodování, v souladu s tehdejší judikaturou, zaměřily na posouzení otázky, zda dodavateli žalobkyně ve vztahu k uvedeným okruhům zdanitelných plnění byly právě ony dva subjekty, které byly jako dodavatelé označeny v předložených daňových dokladech, a mj. i vzhledem k tomu, že žalobkyně nevyvrátila důvodné pochybnosti o této otázce, nárok na odpočet jí nebyl ve vztahu k deklarovaným plněním přijatým od společností Interinvest a SZD uznán. Pohledem judikatury ve věci *Kemwater ProChemie* je třeba se při nejasné identitě dodavatelů zaměřit na otázku, zda ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH tito dodavatelé nutně měli. Důkazní břemeno k jejímu prokázání by přitom leželo primárně na žalobkyni, která by mohla prokazovat i to, že její dodavatelé měli postavení plátců DPH, přestože se jí nepodařilo podle žalovaného prokázat, že šlo o konkrétní dva subjekty uvedené v daňových dokladech.
34. Městský soud v Praze si je vědom toho, že Nejvyšší správní soud v návaznosti na právě připomenuté závěry rozšířeného senátu vycházející ze závěrů SDEU ruší rozsudky krajských soudů a jimi přezkoumávaná rozhodnutí žalovaného v případech, kdy byla rozhodnutí finančních orgánů založena na v popsáných směrech překonaných judikatorních závěrech. Dovojuje, že s ohledem na výše popsáný vývoj judikatury daňové subjekty i finanční orgány jen těžko mohly předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání konkrétního dodavatele může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl dodavatel postavení plátce DPH. Přitom zdůrazňuje, že ačkoliv důkazní břemeno v tomto směru tíží primárně daňový subjekt, ten v rozhodné době nevěděl, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem; stejně tak si finanční orgány nebyly v rozhodné době dle kasačního soudu vědomy, že mají také posuzovat, zda v tomto směru daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které mají samy k dispozici. Nejvyšší správní soud poukazuje ve své nedávné rozhodovací praxi na to, že v důsledku této nové judikatury se klíčovým stává prokázání, zda byla daňovému subjektu plnění dodána plátcem DPH, i kdyby to nebyl dodavatel jednoznačně identifikovaný, přičemž právě tímto směrem a k této otázce je namíste zaměřit další dokazování (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2022, čj. 9 Afs 91/2019 - 39; obdobně srov. připomínaný rozsudek ze dne 5. 5. 2022, čj. 9 Afs 295/2020 - 57).
35. V nyní posuzovaném případě je však situace poněkud odlišná, neboť meritorní závěry žalovaného nebyly založeny v souladu s dříve uvedeným pouze na tom, že žalobkyně neprokázala přijetí předmětných plnění od konkrétních deklarovaných dodavatelů uvedených na sporných daňových dokladech, ale rovněž ani to, v jakém konkrétním předmětu a rozsahu tato plnění přijala.
36. Žalovanému, který se v bodech 54 – 57 napadeného rozhodnutí vypořádal s námitkou vznesenou v průběhu odvolacího řízení, jejímž prostřednictvím žalobkyně poukázala na to, že závěr o neprokázání osoby deklarovaného dodavatele je do doby, než SDEU rozhodne o předběžné otázce ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, předčasný, je přitom třeba

prísvedčiť, že již v minulosti správni soudy odlišily, pokud jsou závěry o neuznání nároku na odpočet postaveny i na jiných důvodech, než na neprokázání, že sporná plnění poskytl právě na dokladu deklarovaný dodavatel (srov. např. judikaturu citovanou žalovaným v bodě 12 napadeného rozhodnutí).

37. V nyní posuzované věci se přitom právě o takový případ jednalo. Žalovaný explicitně, a to mj. i v reakci na související odvolací námitky, zdůraznil, že závěr o odepření nároku na odpočet není založen u plnění, jež měla být dle daňových dokladů přijata od na nich deklarovaných dodavatelů, společností Interinvest a SZD, toliko na tom, že žalobkyně neprokázala, že plnění přijala právě od těchto konkrétních deklarovaných dodavatelů, ale také na tom, že neprokázala, v jakém konkrétním předmětu a rozsahu tato plnění přijala.
38. V nyní posuzované věci je tak nejprve třeba posoudit, zda obtojí tyto jiné závěry žalovaného ohledně neprokázání skutečného rozsahu a předmětu přijatých plnění, na nichž bylo odepření nároku na odpočet také založeno. Pokud by totiž tato část posouzení žalovaného obstála, nebylo by z pohledu soudu opodstatněné rušit napadené rozhodnutí a vracet žalovanému věc k dalšímu řízení. Soud se tedy dále zaměřil na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí v právě popsaných souvislostech, tedy na to, zda v posuzovaném případě obtojí závěr žalovaného o tom, že se žalobkyni v daňovém řízení nepodařilo prokázat, co bylo předmětem a v jakém konkrétním rozsahu přijala sporná plnění, jež měla být uskutečněna uvedenými dvěma deklarovanými dodavateli.

V. 2 Námitky týkající se rozložení důkazního břemene

39. Soud se nejdříve věnoval žalobním námitkám směřujícím do otázky rozložení důkazního břemene, resp. tvrzeného neunesení důkazního břemene ze strany správce daně. Otázkou rozložení důkazního břemene se soud zabýval v bodě 26 tohoto rozsudku. V návaznosti na uvedené soud připomíná, že co se týče prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první ZDPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 ZDPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Nakolik důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem, důkazní povinnost nemůže být naplněna pouhým jeho předložením, jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno. Je tedy třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. V takovém případě správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti údajů uvedených na daňovém dokladu. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby.
40. Správce daně po předložení formální dokladové dokumentace shledal pochybnosti o faktickém uskutečnění činnosti tak, jak byla deklarována. Proto vydal Výzvu, ve které své pochybnosti určitým a zcela srozumitelným způsobem identifikoval a vysvětlil. Žalobkyni vyzval k předložení důkazních prostředků u uplatněných plnění dodavatelů SZD a Interinvest. Současně výslovně a určitě uvedl, jaké skutečnosti mají žalobkyni navržené dokumenty prokázat, a to co do rozsahu poskytnutých služeb (o jaké konkrétní služby se v jednotlivých případech jednalo, kdy a kde byly vykonány), kdo byl poskytovatelem služeb

(s kým bylo jednáno, kým bylo dílo předáváno, zda a jakým způsobem žalobkyně před zahájením obchodní spolupráce ověřovala dodavatele) a jak přijatá zdanitelná plnění souvisí s ekonomickou činností žalobkyně. V odůvodnění Výzvy správce daně dále popsal skutečnosti, na základě kterých mu vznikly pochybnosti o rozsahu a způsobu uskutečněného plnění a o osobách, které měly plnění uskutečnit, jakož i o souvislosti těchto plnění s ekonomickou činností žalobkyně. Na předložených daňových dokladech správce daně postrádal bližší specifikaci předmětu plnění. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že dodavatelé SZD a Interinvest nezveřejnili žádná čísla bankovního účtu, vykazují daňové nedoplatky a neukládají listiny do obchodního rejstříku. Na uváděné adrese sídla společnosti Interinvest se tato společnost fyzicky nenachází. Správci daně tak v případě těchto dodavatelů vznikly pochybnosti o tom, zda byla předmětná zdanitelná plnění skutečně přijata od deklarovaných dodavatelů.

41. Uvedl-li správce daně mezi vypočtenými skutečnostmi odůvodňujícími jeho pochybnosti též existenci nekontaktnosti cizích státních příslušníků na pozici jednatelů, virtuální sídla, neukládání účetních závěrek do sbírky listin vedené obchodním rejstříkem, neplnění povinností dle ZDPH či absenci webových stránek, jde zcela nepochybně o skutečnosti způsobilé ve své souhrnu navodit pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění způsobem, jakým bylo deklarována. Ačkoli nelze žalobkyni následnou nekontaktnost jejích subdodavatelů klást k tíži, což nečiní ani daňové orgány, jde o jednu ze skutečností oslabujících důkazní pozici daňového subjektu. Nevyplývají-li tvrzené skutečnosti z primární dokladové povinnosti a nelze-li je ověřit v rámci vyhledávací činnosti správce daně dotazem na třetí osoby – dodavatele, nezbyvá správci daně než žalobkyni vyzvat, aby tvrzené skutečnosti prokázala jiným způsobem. Správce daně přitom takto postupoval, když žalobkyni Výzvou vyzval k předložení dalších důkazů.
42. Procesní postup správce daně tak soud považuje za zcela odůvodněný a v souladu s daňovým řádem.
43. Soud připomíná, že je v zájmu žalobkyně, aby při své obchodní činnosti zachovávala náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovala si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení ZDPH (srov. žalobkyni cit. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 103/2009, bod. [42]). Argumentuje-li žalobkyně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 103/2009, že forma právních vztahů mezi žalobkyní a jejími subdodavateli dosáhla úrovně notoriety, soud uvádí, aniž by se současně jakkoli vyjadřoval k samotnému tvrzení o existenci této notoriety, že mu není zřejmá souvislost mezi tímto tvrzením a povinností daňového subjektu zachovávat přiměřenou míru obezřetnosti. I kdyby soud totiž připustil, že v oblasti obstarávání pracovních sil z řad cizinců v Praze jsou neformální právní vztahy notoriety, tato skutečnost nijak neodstraní oprávněné pochybnosti správce daně stran zjištění, která z uskutečněných plnění byla uskutečněna deklarovanými dodavateli (či jinými osobami) a která žalobkyní.
44. Námitku neunesení důkazního břemene správce daně ve vztahu k vymezení důvodných pochybností soud shledává nedůvodnou.

V. 3 Námitky týkající se nesplnění materiální podmínky pro odpočet DPH

45. V úvodu vypořádání této námítky městský soud připomíná, že obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobkyni její žalobní argumentaci dotvářel a jal se bez odpovídající žalobní argumentace

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

hodnotit otázky, ve vztahu k nimž žalobkyně sama takový přezkum náležitě neiniciovala. Takovým postupem by soud přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci advokáta žalobkyně (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 - 78).

46. Pokud žalobkyně v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, čj. 6 As 54/2013 - 128).
47. Jelikož žalobkyně ve své žalobě nereagovala na podrobné vysvětlení žalovaného v napadeném rozhodnutí, ale toliko v obecné rovině opakovaně vysvětlovala způsob fungování své obchodní činnosti, rovněž městský soud se věnoval přezkumu napadeného rozhodnutí v obdobné obecné rovině. Dospěl přitom k závěru, že rozhodnutí žalovaného je dostatečně zdůvodněné a úvahy v něm jsou logické.
48. Žalovaný v bodech 24 – 41 napadeného rozhodnutí podrobně vyložil důvody, pro které dospěl k závěru o tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, když mj. neprokázala splnění jedné z podmínek pro odpočet daně u předmětných zdanitelných plnění daně dle § 72 a § 73 ZDPH, neboť neprokázala, v jakém konkrétním předmětu a rozsahu deklarovaná plnění přijala. Tyto závěry pak dále podrobněji v reakci na odvolací námitky rozvedl ještě v bodech 42 – 57 napadeného rozhodnutí.
49. Žalovaný v předmětných pasážích svého rozhodnutí detailně vyložil, že žalobkyně předložením daňových dokladů unesla své primární důkazní břemeno, které jí ve vztahu k jejím daňovým tvrzením tížilo. Současně však podrobně popsal, na základě jakých konkrétních skutečností a úvah dospěly finanční orgány k pochybnostem o tom, nakolik předložené doklady věrně zobrazují faktickou stránku věci, tj. mj. i přijetí plnění deklarovaného předmětu a v deklarovaném rozsahu.
50. Ve vztahu k plnění od obchodních společností Interinvest a SZD vysvětlil, že pochybnosti nabyly mj. na základě nedostatečné specifikace plnění na sporných daňových dokladech, nepředložení smluv k předmětnému zdaňovacímu období, resp. nepředložení poskytnutými smlouvami předvídaných objednávek či předávacích protokolů, na základě skutečností souvisejících s tvrzenými hotovostními úhradami a specifikovanými nedostatky předložených pokladních dokladů, či na základě popsaného nedostatečného materiálního zázemí předmětných dodavatelů. Přitom vyložil, proč předložené dokumenty nebyly způsobilé pochybnosti rozptýlit; neopomněl také zdůraznit, že se rozhodné skutečnosti nepodařilo ověřit i vzhledem k neposkytnutí požadované součinnosti ze strany těchto dodavatelů. Zdůraznil, že není zřejmé, jaké konkrétní služby měly být žalobkyni poskytnuty a jaký měl být jejich rozsah. Vyložil, že z předložených podkladů nelze vyvodit žádnou bližší identifikaci deklarovaných plnění ani ověřit, zda tato plnění byla skutečně poskytnuta v deklarovaném rozsahu a předmětu. K později doloženým objednávkám pak žalovaný popsal důvody, pro které měl za to, že ani z nich není zřejmý konkrétní předmět a rozsah plnění deklarovaných na sporných daňových dokladech, přičemž není zřejmé ani to, zda předmětné objednávky byly skutečně předány uvedeným společností.
51. Žalovaný ve vztahu k těmto plněním dále v bodech 31 až 37 napadeného rozhodnutí podrobně vyložil, na základě jakých konkrétních skutečností a úvah dospěl k závěru, že ani v daňovém řízení provedené výpovědi svědků M. P., V. S., V. M. a O. T. nepřispěly ke

zjištění bližších podrobností o rozsahu šetřených plnění. U některých otázek (ovšem zejména co se týče zjištění totožnosti osob deklarovaných dodavatelů) pak byly zjištěny i částečné rozpory. Ani tyto důkazy tak nebylo lze využít jako důkaz mj. ani o tom, jaký byl konkrétní rozsah a předmět sporných plnění, jež měla žalobkyně přijmout od společností Interinvest a SZD. Rovněž žalovaný specifikoval, na základě jakých konkrétních důvodů dospěl k závěru, že ani později v řízení žalobkyní předložený seznam zaměstnanců nelze využít jako důkaz o tom, jaký byl konkrétní rozsah a předmět sporných plnění, jež měla žalobkyně přijmout od uvedených společností. V bodech 25 a 26 a rovněž v bodě 37 napadeného rozhodnutí popsal, že se relevantní skutečnosti, tedy i skutečnosti, zda a v jakém předmětu a rozsahu plnění byly žalobkyni tvrzené služby poskytnuty, nepodařilo ověřit z důvodu neposkytnutí požadované součinnosti jmenovanými společnostmi k vydaným výzvám ani prostřednictvím výsledků jednání těchto společností.

52. Žalovaný shrnul, že na základě všech uvedených skutečností, poznatků a důvodů u žalovaného nejen přetrvaly pochybnosti o tom, zda žalobkyně předmětná plnění přijala od deklarovaných dodavatelů, ale také vznikly vážné a důvodné pochybnosti též o tom, v jakém konkrétním předmětu a rozsahu plnění byly žalobkyni předmětné služby poskytnuty.
53. Soud má za to, že se žalovaný uspokojivě vypořádal s poznatky plynoucími z jednotlivých provedených důkazních prostředků, a to včetně provedených svědeckých výpovědí manažerů žalobkyně, vyhodnotil je jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti, jakož i ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazními prostředky a podklady pro rozhodnutí. V odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně a dostatečně podrobně a určitě popsal důvody, pro které v rámci hodnocení důkazů považoval svědecké výpovědi za nedostatečné z pohledu prokázání skutečného předmětu a rozsahu deklarovaných sporných plnění, jakož i za nevěrohodné v jím naznačených souvislostech. Svě závěry přitom postavil na množství poznatků týkajících se těchto výpovědí. Ostatně nesprávné hodnocení svědeckých výpovědí nenamítá ani žalobkyně.
54. Ze správního spisu (viz protokol o výsledku svědka ze dne 9. 5. 2019, čj. 1070260/19/2701-60561-606258 a čj. 1070276/19/2701-60561-606258, a ze dne 22. 5. 2019, čj. 1070281/19/2701-60561-606258) soud ověřil, že svědci M. P., V. S. a V. M. shodně uvedli, že jsou manažery žalobkyně. Systém práce byl takový, že na základě objednávek (většinou telefonických) dle množství objednané práce poskytli zaměstnanci a pokud nebylo možné tuto činnosti pokrýt z vlastních zdrojů, poptávali po jejich dodavatelích subdodávky, přičemž se jednalo především o společnosti SZD a Interinvest. Svědci nevěděli, kolik zaměstnanců pracujících na konkrétních zakázkách bylo poskytnuto tím, kterým subdodavatelem, a pro jakou část zakázky (svědci shodně vypověděli, že zakázky byly realizovány jak z vlastních zdrojů žalobkyně, tak subdodavately) subdodavatelé (a kterým z nich), ani jakou část zakázky žalobkyně realizovala vlastními zaměstnanci. Svědci tak nebyli schopni uvést, které osoby měly práce fakturované těmito společnostmi provádět. Argumentace žalobkyně shodou plnění na výstupu s přijatým plněním od subdodavatelů, je tedy nepřipadná. Byť svědci tvrdili spolupráci žalobkyně s těmito dodavateli, neuvedli žádné konkrétní a ověřitelné informace. Soud souhlasí se závěrem žalovaného, že celkový rozsah plnění uskutečněných prostřednictvím subdodávky od společností SZD a Interinvest nebylo možné určit ani přepočtem na tzv. člověkohodiny, či jiným přepočtem, když objednávky i daňové doklady zcela postrádají množstevní jednotku, případně jednotkovou cenu a množství jednotek. Neznal-li správce daně způsob stanovení výše úhrady za poskytnutá plnění, nemohl ani ověřit, zda účtované částky odpovídají rozsahu vykonané činnosti. Nakolik samotná úhrada

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

fakturovaných částek měla proběhnout v hotovosti, tedy nikoli způsobem zakládajícím dostatečnou auditní stopu, přičemž z výdajových dokladů nebylo možné určit osobu, jež peníze v hotovosti přebírala a toto nebylo zjištěno ani svědeckým výsledkem, nebylo možné přesvědčivým způsobem ověřit, zda k platbám skutečně došlo. Svědci dále uvedli, že za společnost SZD měli jednat s panem O. T. a za společnost Interinvest s paní N. S. V převážně telefonické komunikaci těmto sdělovali své požadavky na počet zaměstnanců na konkrétní zakázku, s tím, že to, že mají jednat právě s těmito osobami, bylo svědkům sděleno vedením žalobkyně, popř. jejich známými, přičemž žádnou plnou moc ani pověření jednat jménem uvedených společností Interinvest a SZD svědci neviděli. Občas mělo docházet i k osobnímu kontaktu při předávání objednávek. Z výpovědi svědka O. T. (viz protokol o výsledku ze dne 9. 12. 2019, čj. 1963408/19/2701-60561-606258) vyplynulo, že by v kontaktu s manažery žalobkyně vystupoval za společnost SZD, žádným pověřením k jednání za tuto společnost nedisponoval ani za ni nepodepisoval žádné listiny. Oprávnění paní S. jednat za společnost Interinvest rovněž nebylo prokázáno, když sama žalobkyně vzala zpět návrh na její výslech z důvodu, že je nekontaktní.

55. Na základě předmětných výpovědí pak soud ve shodě s žalovaným konstatuje, že tyto nejsou s to prokázat rozsah a předmět deklarovaných plnění od společností Interinvest a SZD. Ačkoliv svědci potvrdili, že předmětné společnosti měli poskytovat žalobkyni zaměstnance na realizaci zakázek, neuvedli žádné bližší ani podrobnější skutečnosti, kterými by svá tvrzení mohli doložit. Systém objednávek byl svědky popsán velice obecným způsobem, stejně jako komunikace s nadřízenými svědků (žalobkyní) a se zástupci společností, které měly pro žalobkyni zajišťovat zaměstnance jako subdodavatelé. Soud rovněž nepřehlédnul, že zástupce daňového subjektu byl výsledku svědků ve všech případech přítomen, přičemž nevyužil svého práva položit svědkům otázky za účelem doplnění jejich výpovědi či odstranění případných rozporů. Lze rozumně předpokládat, že by manažer zakázky měl mít přehled o tom, jací z dodavatelů žalobkyně se (prostřednictvím svých dodavatelů či jejich zaměstnanců/subdodavatelů) podílí na realizaci plnění, za něž odpovídala žalobkyně svým odběratelům (legitimním se jí rovněž očekávat, že by manažeři znali jménem alespoň některé tyto osoby, jako např. ty osoby, jež byly při realizaci zakázek zodpovědné za kontrolu plnění povinností řadovými pracovníky).
56. Žalovanému je tak třeba přisvědčit, pokud uzavřel, že ani svědeckými výpověďmi manažerů žalobkyně provedenými v daňovém řízení nebylo prokázáno, jaký byl skutečný předmět přijatých plnění a v jakém rozsahu byla tato plnění ve skutečnosti přijata. Neprokázání těchto skutečností, tedy neprokázání okolností, z nichž by bylo zjevně a jednoznačně ověřitelné, jaká konkrétní plnění měla žalobkyně na základě sporných daňových dokladů přijmout, co bylo jejich skutečným předmětem a v jakém rozsahu byla přijata, přitom vylučuje, aby mohl být žalobkyni uplatněn nárok přiznán.
57. Pro úplnost soud doplňuje, že ze správního spisu rovněž vyplývá, že se správce daně bezúspěšně pokusil o předvolání (předvedení) jednatele SZD, kterým byl v předmětném období p. S. S. a jednatele Interinvest, kterým byl v předmětném období p. B. N. Stejně bezúspěšně vyzněl pokus o kontakt společností SZD a Interinvest, který správce daně učinil v rámci své vyhledávací činnosti (v podrobnostech str. 12 Zprávy o daňové kontrole). Zpochybněné skutečnosti tak nebylo možné ověřit ani ze strany deklarovaných dodavatelů.

V. 4 Zbývající žalobní námítky

58. Ke zbývajícím žalobním námítkám soud uvádí následující.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

59. Namítá-li žalobkyně, že se žalovaný nezabýval otázkou daňové neutrality z hlediska odvedení DPH subjekty, od nichž zdanitelné plnění (na vstupu) přijala, soud připomíná, že výše bylo vyloženo, že princip daňové neutrality vyžaduje, aby byl odpočet daně z přidané hodnoty přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (viz bod 20. tohoto rozsudku a v něm citovaná judikatura). Mezi hmotněprávní podmínky nároku na odpočet pak patří mimo jiné prokázání skutečnosti, zda byl předmět plnění skutečně realizován (v podrobnostech viz bod 21. až 25 tohoto rozsudku). V části V. 1 tohoto rozsudku soud podrobně vysvětlil judikaturní východiska při posuzování právního nároku na odpočet DPH, a to včetně odkazu na nejnovější rozsudky v oblasti otázky zjišťování totožnosti deklarovaného dodavatele. V rámci části V. 3 se pak soud podrobně vypořádal s otázkou naplnění/ nenaplnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet v nyní posuzované věci, přičemž vysvětlil, proč v tomto případě naplněny nejsou. Nedojde-li ke splnění podmínky prokázání faktického uskutečnění nárokovaného zdanitelného plnění, je nadbytečné věnovat se otázce, zda DPH bylo odvedeno subjekty, od nichž bylo zdanitelné plnění na vstupu přijato.
60. K poslední žalobní námitce týkající se rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci Kemwater ProChemie (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS) soud shrnuje, že jeho závěry nejsou na věc aplikovatelné, když předmětem sporu nebyla pouze identifikace osoby deklarovaného dodavatele, ale také faktická uskutečnění zdanitelného plnění. Těmto skutečnostem se soud v podrobnostech věnoval shora v tomto textu, na něž tímto odkazuje. Zbývá jen dodat, že v kontextu uvedeného žalovaným postupoval správně, pokud seznal, že jsou-li dány pochybnosti i o rozsahu a předmětu plnění, není nutné postupovat podle usnesení SDEU ve věci C-610/19 a daňové řízení do vydání rozsudku ve věci Kemwater ProChemie nepřerušil.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

61. Městský soud neseznal žádnou ze vznesených námitek důvodnou, proto z výše uvedených důvodů žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
62. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úřední povinnosti, proto mu soud podle § 60 odst. 7 s. ř. s. náhradu nákladů řízení nepřiznal. Nad rámec uvedeného, v reakci na připomínku žalovaného při ústním jednání soud uvádí, že procesní situace v řízeních vedených městským soudem pod sp. zn. 18 Af 16/2022 a 17 Af 15/2023 byla odlišná, když v právě posuzované věci žalobkyně na jednání výslovně netrvala a soud na ústním jednání provedl dokazování, byť tím způsobem, že žalobkyní uplatněné návrhy na doplnění dokazování pro nadbytečnost s odůvodněním zamítl.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty

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

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

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

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

Praha 17.04.2024

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu