



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Jana Ferneckého a Mgr. Michaely Macurové ve věci

žalobkyně: **NFCP rental equipment s.r.o.**, IČO: 25066498
sídlem Ringhofferova 115/1, 155 21 Praha 5
zastoupená advokátkou Mgr. et Mgr. Petrou Šrámkovou Harantovou
sídlem Hálkova 1229/44, 301 00 Plzeň

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2022, č. j. 39434/22/5300-21444-711275,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobkyně **je povinna** nahradit žalovanému náklady řízení ve výši 798 Kč, a to ve lhůtě jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, a to na bankovní účet žalovaného č. 19-8024621/0710, pod variabilním symbolem 5000.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

1. V nynější věci se Městský soud v Praze zabývá splněním podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (ZDPH).
2. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (**správce daně**) na základě daňové kontroly na DPH za zdaňovací období listopad 2017 až prosinec 2018 dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala faktické přijetí zdanitelných plnění, a nesplnila tak podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Konkrétně se jednalo o plnění od dodavatelů Completamenta s.r.o., Cogitare Brno s.r.o. v likvidaci, DITAM s.r.o. v likvidaci, TIPCARS s.r.o., Numerus Diarium s.r.o. v likvidaci, Mirar primo s.r.o., Ordenara s.r.o., PROSTO CZ s.r.o. (**PROSTO**), Rompehielos s.r.o., v likvidaci a Trato reklamní s.r.o., v likvidaci. Správce daně proto žalobkyni doměřil DPH, a to dodatečnými platebními výměry ze dne 24. 5. 2021,
č. j. 4758042/21/2009-52522-105854, č. j. 4759304/21/2009-52522-105854, č. j. 4759687/21/2009-52522-105854, č. j. 4760224/21/2009-52522-105854, č. j. 4760554/21/2009-52522-105854, č. j. 4760952/21/2009-52522-105854, č. j. 4761365/21/2009-52522-105854, č. j. 4761666/21/2009-52522-105854, č. j. 4762271/21/2009-52522-105854, č. j. 4762797/21/2009-52522-105854, č. j. 4763152/21/2009-52522-105854, č. j. 4764725/21/2009-52522-105854, č. j. 4764891/21/2009-52522-105854 a č. j. 4765026/21/2009-52522-105854 (**prvostupňová rozhodnutí**),
celkem ve výši 1 549 397 Kč a současně s tím stanovil penále celkem ve výši 309 874 Kč.
3. Žalobkyně se proti těmto rozhodnutím odvolala. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (**napadené rozhodnutí**) její odvolání zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil. Souhlasil se správcem daně, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala faktické přijetí zdanitelných plnění tvrzených na dokladech vydaných uvedenými dodavateli.

II. Žaloba

4. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení napadeného rozhodnutí. Žalovaný podle ní nepřezkoumatelně odůvodnil své závěry, ke kterým dospěl na základě dostupných informací a provedených důkazů, aniž na věc nahlížel v širším kontextu a v souladu se základními zásadami správního práva. Ačkoli žalovaný výslovně reálnou ekonomickou činnost žalobkyně nezpochybnil, z napadeného rozhodnutí podle ní plyne pravý opak. Žalovaný totiž nevzal v úvahu povahu ekonomické činnosti žalobkyně. Ta působí jako cateringová společnost, zabývající se poskytováním a zapůjčováním cateringového zboží (vybavení na organizaci různých společenských událostí). Dotčení dodavatelé jí zajišťovali pracovníky pro pomocné práce v případě nárazové a náhlé potřeby. Takto zajištění pracovníci připravovali zapůjčovaný materiál a zboží, následně jej čistili a umývali spolu se zaskladněním zpět do skladu žalobkyně.
5. Pokud jde o činnost a organizaci těchto externích pracovníků, žalobkyně správci daně doložila, že nejprve s každým dodavatelem uzavřela smlouvu o poskytování služeb. Uvedla též, že jí dodavatelé předložili oprávnění k podnikání, výpis z OR. Žalobkyně si poté zjišťovala, zda se jedná o spolehlivého plátce daně, o jejich následné činnosti se již ale dále nezajímala. Pracovníky k žalobkyni přivážela osoba komunikující v českém jazyce, případné nové pracovníky žalobkyně zaškolovala. S ohledem na značnou fluktuaci pracovníků žalobkyně jejich jména neznala.
6. Tvrdí-li žalovaný, že žalobkyně neprokázala, že fakticky využívala služeb uvedených dodavatelů, resp. že došlo k faktickému plnění, pak nevzal v úvahu, že žalobkyně si

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

pracovníky od třetích osob zajistit musela, nedisponovala totiž dostatečným počtem vlastních zaměstnanců, kteří se starali o již tak náročnou logistiku při přepravě zboží. Přitom čištění cateringového vybavení je součástí její činnosti. Podotkla, že se dříve neúspěšně snažila sehnat pracovníky přes Úřad práce ČR či přes inzeráty. Dodala, že si je vědoma, co se jí skutkově vytýká, ale nemá k dispozici způsob, jak jinak prokázat, že k popsané činnosti docházelo. Jediným důkazem by mohly být informace o počtu zaměstnanců v porovnání s množstvím zapůjčovaného materiálu a cateringového vybavení. K důkazu proto navrhla výslech jednatele, šetření na místě a výslech pracovníka, který za společnost fakticky jednal.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve svém **vyjádření k žalobě** odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Odmítl, že by bylo nepřezkoumatelné a že daňové orgány postupovaly v rozporu se základními zásadami správního práva (resp. správy daní). K obsahu žaloby obecně upozornil na limity stručné žalobní argumentace.
8. K námitce, že žalovaný *de facto* zpochybnil ekonomickou činnost žalobkyně, připomněl, že ta plnění na vstupu i na výstupu skutečně realizovala, není proto sporu o tom, že žalobkyně inventář pro cateringové služby pronajímala. Správce daně ale legitimně zpochybnil faktické přijetí dotčených zdanitelných plnění v podobě tvrzené poskytnuté pracovní síly. Poukázal na to, že fakturace položek na výstupu byla v nesrovnatelně menším cenovém objemu, než jaký žalobkyně deklarovala na vstupu. Ze zpochybněných daňových dokladů navíc není zřejmý rozsah ani předmět plnění ve srovnání s podrobnými dodacími listy na výstupu. Použité cateringové vybavení nepochybně muselo být čištěno, to ale neprokazuje, že k tomu žalobkyně musela využít externí pracovníky namísto svých zaměstnanců.
9. Žalovaný zdůraznil, že není pravda, že by žalobkyně s každou společností uzavírala písemnou smlouvu, resp., že by je předložila správci daně. Žalobkyně sama správci daně uvedla, že smlouvy většinou písemně neuzavírala (vyjma smlouvy s PROSTO), a že emailovou komunikací s nimi si neukládala. Z dokazování vyplynulo, že si své dodavatele ani nijak neprovéřovala. Správce daně totiž např. zjistil, že žádný z dodavatelů neměl v dotčených zdaňovacích obdobích zaměstnance a ani podmínky pro reálný výkon ekonomické činnosti (s ohledem na jejich statutární orgány je otázkou, s kým žalobkyně jednala). Žalovaný upozornil i na platby v hotovosti, i přes zveřejněné bankovní účty dodavatelů.
10. Námitku nedostatečného dokazování pak dle něj žalobkyně formulovala obecně. Správní orgány postupovaly v souladu se zásadami pro dokazování. Žalobní důkazní návrhy jsou tak podle něj nedůvodné a nadbytečné. Žalobkyně měla v průběhu daňového řízení dostatek prostoru pro prokázání faktického přijetí sporných zdanitelných plnění, nedostatek procesní aktivity nelze zhojit až v řízení před soudem. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.
11. V pozdějším **vyjádření z 19. 4. 2024** žalovaný ke sdělení soudu, že ve správním spise nenalezl daňové doklady vydané dodavatelem žalobkyně PROSTO v období leden až prosinec 2018, po nahlížení do spisu připustil, že se dotčené doklady ve správním spise skutečně nenachází. Zároveň ale vyloučil jakoukoli manipulaci se spisem s tím, že zjištěný nedostatek podle něj nemůže vyvolat nezákonnost napadeného rozhodnutí. Správce daně měl při ústním jednání dne 21. 11. 2019 k dispozici veškeré účetnictví žalobkyně za

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

kontrolovaná zdaňovací období a byť zřejmě došlo k chybě při materializaci některých dat z účetnictví, je zřejmé, že se s dotčenými daňovými doklady seznámil. Měl ostatně za to, že tyto doklady splňují formální podmínky nároku na odpočet daně a žalobkyně tuto rovinu nijak nerozporovala. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 21. 2. 2024, č. j. 6 Afs 30/2023 - 73, žalovaný dodal, že závěry správce daně stran dodavatele PROSTO jsou plně přezkoumatelné – mají oporu v ostatních důkazních prostředcích předložených žalobkyní ohledně spolupráce s PROSTO (např. smlouva o dílo, údaje z účetních deníků s konkrétními údaji o chybějících dokladech). Absence daňových dokladů nijak neovlivnila důkazní situaci žalobkyně k prokázání faktického uskutečnění plnění. Dokazování nebylo ukončeno z důvodu, že by žalobkyně nepředložila správci daně daňové doklady, žalovaný nerozporoval ani rozsah plnění.

IV. Průběh ústního jednání před soudem

12. Na ústní jednání konané dne 20. 5. 2024 se dostavil toliko žalovaný. Soud proto nad rámec podstaty věci a obsahu spisového materiálu rekapituloval i podání žalobkyně. Žalovaný pak především odkázal na argumentaci uvedenou výše, na níž setrval. Navrhl, aby byla žaloba zamítnuta a vzhledem k nedostavení se žalobkyně (její zástupkyně), jež jednání požadovala, navrhl, aby mu soud přiznal náhradu nákladů za cestovné.
13. Pokud jde o dokazování, soud připomíná, že žalobkyně k důkazu navrhla výslech svého jednatele, šetření na místě a výslech pracovníka, který za společnost fakticky jednal. Soud těmto návrhům nevyhověl. Jednak proto, že byly poměrně obecné (není zcela zřejmé, která konkrétní sporná otázka by jednotlivými důkazními prostředky měla být prokázána; u nejmenovaného pracovníka ani není jasné, o koho by mělo jít). Existence provozovny, strojů či inventáře, stejně jako skutečný výkon ekonomické činnosti mezi stranami sporné nejsou. Pokud jde o výslech jednatele, soud dále odkazuje na argumentaci níže, kde se věnuje i tomu, jakým způsobem se s tímto návrhem vypořádal žalovaný.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

14. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, a jedná se o žalobu přípustnou, splňující formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí přezkoumal na základě skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
15. V logice soudního přezkumu se soud musel nejprve zabývat namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Žalobkyně obecně tvrdila, že žalovaný nedostatečně odůvodnil své závěry, opřel je pouze o dostupné důkazy a informace, bez širšího náhledu na věc. Tomu soud nemohl přisvědčit.
16. Zdůrazňuje totiž, že nepřezkoumatelností trpí pouze takové rozhodnutí, které skutečně nelze objektivně přezkoumat (např. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24). Subjektivní představy žalobkyně o podrobnosti odůvodnění automaticky nevyvolávají nepřezkoumatelnost. Je tomu tak tím spíše, pokud sama v odvolání nepředestřela dostatečně konkrétní argumentaci, na kterou by mohl žalovaný náležitě reagovat (toliko opakovaně zdůraznila povahu své činnosti a její zhoršení vlivem situace kolem onemocnění Covid-19, a dále mimoběžně namítala, že platební výměry nesprávně a v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů odkazují na zprávu o daňové kontrole bez uvedení hodnocení důkazních prostředků). K posledně uvedenému soud jen doplňuje, že žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

byla se zprávou o daňové kontrole řádně seznámena v rámci oznámení o ukončení daňové kontroly, a ta tak byla podkladem (odůvodněním) prvostupňových rozhodnutí podle § 147 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (**daňový řád**).

17. Samotné napadené rozhodnutí je pak uceleným argumentačním celkem založeným na tom, že žalobkyně neprokázala, že deklarovaná plnění s nárokem na odpočet daně fakticky přijala. Žalovaný podrobně reprodukoval průběh daňové kontroly a dokazování provedené správcem daně, k čemuž doplnil i vlastní závěry. Vypořádal se i s odvolacími námitkami. Soud neshledal ani porušení *základních zásad správního práva*, resp. daňového řízení (žalobkyně nadto neuvedla, jaké konkrétní zásady měly být porušeny).
18. Blíže k údajné nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, resp. zprávy o daňové kontrole žalobkyně ničeho nenamítala. Soud přesto k této námitce vzhledem k v žalobě vzneseným důkazním návrhům dodává, že správce daně dílčím způsobem pochybil, pokud se nevypořádal s návrhy, které žalobkyně vznesla ve svém vyjádření z 1. 4. 2021 k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění. Toto pochybení přesto dle soudu nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Pokud jde totiž o navržený výsledek jednatele žalobkyně (který opakovaně navrhla i ve svém odvolání), s tím se v rámci odvolacího řízení vypořádal sám žalovaný (vyrozumění ze dne 22. 9. 2022 o důvodech neprovedení navrhované svědecké výpovědi), čímž tuto dílčí vadu zhojil.
19. Žalovaný přitom náležitě odůvodnil neprovedení výsledku jednatele daňového subjektu (žalobkyně ani nevysvětlila, k čemu měl být výsledek proveden), stejně jako jeho specifickou – podpůrnou povahu (viz body 69-70 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně jeho závěry nyní nezpochybňuje. Soud k tomu dodává, že výsledek jednatele žalobkyně (jinými slovy tedy účastnický výsledek) není vyloučen, nejedná se však o výsledek svědka, tedy osoby odlišné od žalobkyně, která by mohla objektivně vypovědět o tom, co vnímala svými smysly (srov. i rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 58/2018 - 32). Žalobkyně měla primárně navrhnout jiné důkazní prostředky (výsledky zaměstnanců, dalších osob, listinné důkazy); nehledě na to, že v průběhu řízení měla dostatečný prostor se ve věci vyjádřit a také se vyjádřila.
20. Jde-li pak o další důkazní návrhy učiněné ve vyjádření z 1. 4. 2021 (důkaz místním šetřením, nájemní smlouvou a smluvní dokumentací), ty rovněž žalovaný v napadeném rozhodnutí zčásti reflektoval s tím, že není zřejmé, jakou smluvní dokumentaci měla žalobkyně na mysli. Soud k tomu dodává, že žalobkyně žádnou další dokumentaci (vyjma smlouvy s PROSTO) nepředložila, jakkoli ji i správce daně k jejímu předložení vyzýval (sama k existenci smluvní dokumentace uváděla rozporné skutečnosti). Myslela-li smluvní dokumentací toliko předloženou smlouvu s PROSTO, s tou se správce daně vypořádal (viz str. 32 zprávy o daňové kontrole). Jde-li pak o důkaz nájemní smlouvou (ani tu nepředložila) a místním šetřením, tyto návrhy opět směřovaly k prokázání nesporných skutečností (že provozovnou žalobkyně je její sídlo a že v ní má vybavení pro činnosti týkající se čištění cateringového vybavení, resp. k výhodnosti externí pracovní síly pro nárazové pomocné práce). Byť tedy měl správce daně i tyto návrhy reflektovat explicitním zdůvodněním jejich nadbytečnosti, otázkami, jichž se tyto návrhy týkaly, se on, potažmo žalovaný zabývali a nerozporovali je. Ani toto dílčí pochybení proto nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
21. Soud dále nemohl přisvědčit ani tomu, že by správní orgány rezignovaly na náležité zjištění skutkového stavu. V této souvislosti připomíná, že právní úprava DPH (§ 72 a 73 ZDPH)

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

rozlišuje jednak hmotněprávní, jednak formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet, přičemž dojde-li k naplnění těchto podmínek, nelze nárok na odpočet odmítnout, neboť ten tvoří nedílnou součást mechanismu DPH. V souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu přitom platí, že je to daňový subjekt, kdo nese povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS).

22. Prokazování přijetí zdanitelného plnění je prvotně záležitostí dokladovou (formální), současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (splnění hmotněprávních podmínek). To znamená, že ani daňový doklad se všemi požadovanými formálními náležitostmi nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění obchodního případu v něm deklarovaného, pokud není prokázáno, že k jeho uskutečnění fakticky došlo (nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, nebo rozsudky NSS ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013 - 45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012 - 32). Jak NSS uvedl v rozsudku ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71, daňový doklad „není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění.“ Jinak řečeno, nárok na odpočet daně je postaven na existenci zdanitelného plnění.
23. Daňový subjekt tedy plní své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu primárně předložením formálně bezvadných daňových dokladů. Následně je to správce daně, na kterém leží důkazní břemeno ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost nebo úplnost účetnictví a jiných záznamů [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. K opětovnému „přesunu“ důkazního břemene na daňový subjekt přitom dojde tehdy, vyjádří-li správce daně relevantní pochybnosti ohledně správnosti určitého daňového dokladu, resp. o uskutečnění zdanitelného plnění. V takovém případě daňový doklad důkazní hodnotu ztrácí a nárok na odpočet daně je třeba prokázat jinými způsoby předvídanými daňovým řádem (např. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 61). Je zároveň třeba zdůraznit, že „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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými“ (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68).
24. Soud aplikoval tato obecná východiska na skutkové okolnosti projednávané věci a dospěl k závěru, že správce daně provedl dokazování v dostatečné míře pro unesení svého důkazního břemene, tj. pro zjištění a popsání důvodných pochybností, že žalobkyně deklarovaná plnění fakticky nepřijala. Žalovaný pak jeho závěry správně aproboval. Soud připomíná, že správce daně dospěl k pochybnostem o uskutečnění 87 zpochybněných plnění (identifikovaných v tabulce č. 2 zprávy o daňové kontrole). Vycházel přitom z žalobkyní přijatých daňových dokladů od deseti dodavatelů zmíněných v úvodu tohoto rozsudku za dotčená zdaňovací období, jejichž kopie se (až na výjimky, k tomu viz níže) rovněž nacházejí ve správním spise. Ze správního spisu dále vyplývá, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly předložila některé vystavené a přijaté faktury, evidenci pro účely DPH, smlouvu o dílo s dodavatelem PROSTO pro rok 2018, příjmové a výdajové pokladní doklady vztahující se k dotčeným plněním, knihu DPH, knihu přijatých faktur, likvidační listy přijatých faktur, účetní deníky, inventury a výpisy z bankovního účtu za

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

posuzovaná zdaňovací období (viz str. 3 zprávy o daňové kontrole). Podle správce daně tím přesto neprokázala, že k faktickému přijetí zpochybněných plnění došlo.

25. Vedl jej k tomu souhrn jím identifikovaných skutečností a také vlastní (mnohdy si protiřečící a ničím nepodložená) tvrzení žalobkyně. Pochybnosti správce daně, vyvstálé mimo jiné i na základě mezinárodního dožádání a výsledku statutárních orgánů dodavatelů, se týkaly už toho, jak žalobkyně se svými dodavateli navazovala obchodní vztahy, a jak s nimi komunikovala ohledně dodání plnění; zástupci dodavatelů o spolupráci převážně nevěděli, správce daně je označil za „nastrčené“ osoby. Nutno dodat, že dodavatelům správce daně rovněž zaslal výzvu k předložení daňových dokladů vůči žalobkyni, přičemž ani jeden z nich na výzvu správce daně nereagoval. Žalobkyně dále nebyla schopna předložit emailovou komunikaci, přestože tvrdila, že zakázky měly být zadávány přes email. Na výzvu nepředložila ani smlouvy s dodavateli (byť na některých daňových dokladech je jako plnění uvedeno např. „*zprostředkování cateringu dle smlouvy*“) ani dodací listy vystavené dodavateli či seznamy jejich zaměstnanců podle jednotlivých zakázek. Výjimkou je v tomto případě jen smlouva s PROSTO (ta byla sjednána až od 1. 1. 2018 na poskytnutí úklidových prací v provozovně) a rámcová smlouva na poskytování činností (zejména na mycí, čistící a další podobné práce) bez konkrétních údajů o smluvních stranách, jež ovšem taktéž byly jen obecnými podklady. Za významný faktor považoval správce daně to, že veškerá zpochybněná plnění měla být hrazena v hotovosti.
26. Správce daně identifikoval konečně i podezřelé okolnosti spojené s další přefakturací služeb, stejně jako skutečnost, že mezi největší dodavatele i odběratele žalobkyně patřil i její obchodní zástupce, jenž sám používal obdobný model spolupráce. Správce daně dospěl k závěru, že dotčení dodavatelé nemohli žalobkyni žádná plnění poskytnout (dodavatelé zejména neměli zaměstnance a nic nenasvědčuje tomu, že by byli schopni plnění dodat jinak), přičemž zjištěné skutečnosti naopak svědčí o fiktivní fakturaci plnění v řetězci zčásti provázaných dodavatelů a jejich subdodavatelů. Správce daně se taktéž zabýval obsahem zpochybněných daňových dokladů k namítaným plněním. Ty podle správce daně trpí formálními nedostatky, jelikož z nich není zřejmý rozsah ani předmět plnění, chybí zde číslo dodacího listu, objednávky, zakázky a likvidačního listu. Dodal, že ani předložené likvidační listy nedokládají faktické uskutečnění plnění.
27. Odběratelé žalobkyně, resp. jejich jednatelé pak uvedli, že žalobkyni využívali zejména jako půjčovnu cateringového vybavení, přičemž jeho instalaci prováděli zejména vlastními silami (žalobkyně přitom uváděla, že pracovní síly dodavatelů využívá i při instalaci cateringového vybavení).
28. Soud zdůrazňuje, že v přezkumu uvedených závěrů správce daně a žalovaného byl limitován podobou žalobní argumentace – žalobkyně totiž k vlastnímu prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně vznesla zcela vágní a v podstatně mimoběžné námitky (popis své ekonomické činnosti, co bylo předmětem zpochybněných plnění, tj. k čemu obecně využívala zajištěné externí pracovníky a jaké vybavení pro to pořídila, a že s ohledem na počet zakázek nemohl omezený počet jejích zaměstnanců tyto činnosti vykonávat). V této souvislosti soudu nezbyvá, než podotknout, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je založeno na principu, že je to žalobkyně, kdo s ohledem na dispoziční zásadu musí soudu předestřít konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje rozsah a hloubku soudního přezkumu. Není úlohou soudu, aby za žalobkyni žalobní argumentaci dotvářel. Soud se mohl věnovat podstatě sporu a žalobkyni k tomu uváděným

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

skutečností pouze v míře obecnosti, v jaké je sama žalobkyně vznesla (např. rozsudek NSS ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015 - 31).

29. O skutečné ekonomické aktivitě žalobkyně přitom nemůže být vůbec sporu (správní spis obsahuje značné množství vystavených faktur či katalogových listů). Argumentace popisem ekonomické činnosti proto byla z pohledu předmětu sporu irelevantní. Rovněž nadbytečné je zabývat se tím, zda žalobkyně musela zajistit čištění vypůjčeného cateringového vybavení. Správce daně totiž rovněž nezpochybnil, že by k čištění nedocházelo, ale to, kdo jej fakticky měl provést, tvrdila-li žalobkyně, že zpochybněná plnění představovala poskytnutí pracovníků pro tuto činnost.
30. Vlastní závěry správních orgánů ve vztahu k jednotlivým zdanitelným plněním žalobkyně konkrétněji nerozporovala. Nevyjádřila se vůbec ke vzneseným pochybnostem správce daně a ani blíže nenamítala, že předloženými důkazními prostředky přijetí zdanitelných plnění prokázala. Soud proto jen stručně uvádí, že souhlasí s žalovaným, že žalobkyně nebyla schopna prokázat faktické uskutečnění dotčených plnění.
31. Žalobkyně se zaměřila na vysvětlení své ekonomické činnosti, místo toho, aby prokázala, že jí tvrzená plnění v podobě poskytnutí pracovní síly, se fakticky uskutečnila. Správce daně přitom ani nepopíral, že k mytí a čištění nutně dojít muselo, po žalobkyni však požadoval, aby namísto obecných tvrzení o potřebě či výhodnosti externích pracovníků prokázala, že tato potřeba byla reálná a že je skutečně využívala (např. podložila své tvrzení o hledání pracovníků přes pracovní inzeráty, předložila seznamy pracovníků apod.).
32. Je přitom nepochybně v zájmu daňového subjektu uplatňujícího nárok na odpočet daně, aby si shromáždil podklady, které prokáží uskutečnění zdanitelného plnění. V rozporu s tím, co obecně uvádí v žalobě, přitom žalobkyně nepředložila nic, z čeho by vyplývala zřejmá auditní stopa o provedených plněních (díky hotovostním platbám nejsou zachyceny na výpisech z účtu, s výjimkou jediné smlouvy nepředložila žalobkyně žádnou smluvní dokumentaci, objednávky, resp. emailovou komunikaci s dodavateli). Konečně je rovněž pravdou, že v případech, kdy žalobkyně uvedla něco relevantního pro předmět sporu, se tato vyjádření v průběhu celého daňového řízení rozcházela (výše ceny při sjednávání hodinové mzdy; údajné jednání se statutárním orgánem nebo pověřenou osobou, resp., nerozlišování, za kterou společnost dotyčná osoba jedná, dále pak opakované tvrzení o existenci smluv s dodavateli, aniž je předložila).
33. Správce daně naopak vyvinul dostatečné úsilí pro ověření svých pochybností, a to nejen o dodavatelích žalobkyně a jejich reálné činnosti (výzva dodavatelům, odběratelům, výsledky jednání největších odběratelů). Nelze tak tvrdit, že on či žalovaný na věc nenahlíželi komplexně. Žalobkyni bylo v dostatečné míře umožněno vyjádřit se a předložit relevantní důkazní prostředky (nejen v rámci zahájení daňové kontroly, proběhlých ústních jednání, ale i skrze doplňující e-mailové otázky s žádostí o předložení dalších dokladů). Není pochyb o tom, že žalobkyně si musela být vědoma, kam správce daně směřuje dokazování, a měla tak dostatečný prostor na to reagovat. Žalobkyně ovšem soustavně odpovídala pouze obecně popisem své činnosti, nevýhodností mít na následné činnosti (které jednou označila za náročné, jindy za jednoduché) jako je úklid, vlastní zaměstnance (ale již např. nevysvětlila, proč by tvrzené práce nemohli vykonávat její zaměstnanci, pokud například v roce 2018 disponovala 20 vlastními zaměstnanci; viz str. 7 napadeného rozhodnutí).

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

34. Soud konečně nepřehlédl, že pochybnosti o přijatých zdanitelných plněních zakládal správce daně i na obsahu předložených daňových dokladů. Ze spisu je zřejmé, že žalobkyně k ústnímu jednání přiložila faktury na dotčená plnění, přičemž ty skutečně nelze považovat za perfektní. Soud dává za pravdu správci daně, že na fakturách jsou plnění popsána značně obecně (např. jen jako zprostředkování cateringových služeb, zajištění cateringových akcí či prací, zajištění cateringu). Zároveň soud podotýká, že spisový materiál v podobě, ve které mu byl předložen, neobsahuje 19 zpochybněných daňových dokladů přijatých od jednoho z dodavatelů – společnosti PROSTO (za zdaňovací období leden až prosinec 2018, přičemž za listopad a prosinec 2017 ve spise jsou). Jak je popsáno výše, žalovaný tuto skutečnost potvrdil. Z pohledu soudu tak není zcela jasné, do jaké míry daňové orgány s těmito doklady disponovaly, přinejmenším žalovaný je k dispozici neměl. Tato skutečnost přesto v konkrétním případě nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, a není tak vadou, pro kterou by jej musel soud zrušit.
35. Předně upozorňuje na skutečnost, že ani jedna ze stran obsah zmíněných 19 daňových dokladů v průběhu celého daňového i nyníjšího soudního řízení nečinila spornou. Jakkoli tedy správce daně pochybil, pokud do spisu nezaložil kopie všech písemností relevantní pro jím učiněné závěry, žalobkyně jejich obsah a existenci, potažmo hodnocení daňovými orgány nezpochybňuje. Předmětné doklady se pod totožným číslem a s totožnou výší objevují v dalších podkladech z účetnictví žalobkyně – např. v účetních denících, v nichž je rovněž uveden obecný rozsah poskytnutých služeb. Soud proto nedospěl k podezření na manipulaci se správním spisem (ostatní daňové doklady ve správním spise založeny jsou a soud v něm neshledal ani další nesrovnalosti).
36. Ať již žalobkyně skutečně v průběhu daňové kontroly uvedených 19 daňových dokladů předložila či nikoli (potom by ovšem správce daně odpočet patrně neuznal už z tohoto důvodu), správce daně zpochybnil faktické uskutečnění plnění. V takovém případě bylo její povinností prokázat uskutečnění plnění jinými důkazními prostředky, než je předložení formálního dokladu – faktury. To platí tím spíše, že neurčitost předmětu plnění na dotčených daňových dokladech byla spíše okrajovou otázkou a nejednalo se o základ pochybností správce daně. V každém případě tak bylo třeba zkoumat, zda formální stav (daňový doklad) odpovídal tomu, jak se zdanitelná plnění skutečně odehrála. Jinak řečeno, spornou otázkou se tak stalo naplnění druhé, hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, nikoli obsah daňových dokladů (srov. i žalovaným poukazovaný rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 30/2023, bod 48).

VI. Závěr a náklady řízení

37. Na základě shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji výrokem I podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
38. Výrok II je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží.
39. Úspěšný ve věci byl žalovaný, u kterého byly současně dány okolnosti, jež v tomto případě „oslabují“ existenci důvodů hodných zvláštního zřetele pro nepřiznání náhrady nákladů řízení žalovanému správnímu orgánu – státu podle § 60 odst. 7 s. ř. s. (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS). Podle citovaného rozhodnutí správní soud *zásadně* nepřiznává žalovanému správnímu orgánu náhradu nákladů spojených s účastí na jednání soudu. Jinými slovy, přestože byl žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

ve věci úspěšný, soud by mu v souladu s ustálenou judikaturou správních soudů náhradu nákladů řízení zásadně nepřiznal, pokud by vynaložené náklady nepřekročily rámec jeho běžné administrativní činnosti.

40. V tomto případě soud ovšem shledal zvláštní okolnosti, jež odůvodňovaly přiznání náhrady nákladů na cestovné. Byla to totiž žalobkyně (její zástupkyně), kdo trval na nařízení jednání ve věci (podání z 12. 1. 2023). Na jednání, jež bylo nařízeno právě jen z důvodu požadavku žalobkyně a soud na něm neprováděl další dokazování či jiné úkony, přitom žalobkyně ani její zástupkyně, ač řádně předvolány, nedorazily a ani se jakkoli z účasti na jednání neomluvily. Přístup žalobkyně a její zástupkyně tak svědčí o nekorektním přístupu k věci, soudu a v konečném důsledku i protistraně – žalovanému. Pověřená osoba žalovaného totiž cestovala z Brna ze sídla žalovaného do Prahy, aby zjistila, že se žalobkyně na jednání nedostavila a to tak fakticky nemělo žádný význam (srov. i rozsudky zdejšího soudu ze dne 19. 2. 2024, č. j. 18 Af 16/2022 - 41, a č. j. 17 Af 15/2023 - 46).
41. Cestovné vyčíslil žalovaný v podání z 24. 5. 2024 na částku 798 Kč, již představuje zaplacené jízdné za cestu vlakem na trase Brno – Praha – Brno. K tomu doložil kopie jízdních dokladů na uvedené trasy na částky 2 x 399 Kč. Tyto náklady považuje soud za důvodně vynaložené (jakkoli žalovaný *stricto sensu* nebyl povinen se ústního jednání zúčastnit, nemohl předpokládat, že žalobkyně při jednání nerozvede svou žalobní argumentaci či důkazní návrhy, na což by musel reagovat). Soud proto žalobkyni výrokem III uložil tyto náklady žalovanému nahradit, k čemuž jí stanovil přiměřenou lhůtu. Zároveň požadovanou náhradu stanovil uhradit na bankovní účet, který v podání z 24. 5. 2024 žalovaný označil.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 20. května 2024

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.