



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **USIR, s. r. o.**
sídlem Huťská 1496, Kladno
zastoupena advokátem JUDr. Filipem Štípkem
sídlem Hradiště 96/6, Ústí nad Labem

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2020, č. j. 39914/20/5300-22443-607102,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil devět dodatečných

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

platebních výměřů a jeden platební výměř Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“).

2. Dodatečnými platebními výměry ze dne 10. 10. 2019, č. j. 4586338/19/2110-52523-202706, č. j. 4586385/19/2110-52523-202706, č. j. 4586418/19/2110-52523-202706, č. j. 4586432/19/2110-52523-202706, č. j. 4586455/19/2110-52523-202706, č. j. 4586473/19/2110-52523-202706, č. j. 4586505/19/2110-52523-202706, č. j. 4586523/19/2110-52523-202706 a č. j. 4586555/19/2110-52523-202706, správce daně doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden až září 2016 v celkové výši 3 178 446 Kč a stanovil penále v celkové výši 635 687 Kč a platebním výměřem ze dne 13. 11. 2019, č. j. 4906554/19/2110-52523-202706, jí vyměřil DPH za zdaňovací období říjen 2016 ve výši 664 897 Kč.
3. Ve všech případech správce daně neuznal nárok žalobkyně na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro jednotlivá zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Podle zpráv o daňové kontrole totiž žalobkyně (1) neprokázala, že přijala zdanitelná plnění uvedená na dokladech vystavených společnostmi ERSTINO Consulting s. r. o. (dále jen „Erstino“; plněním mělo být zajištění pracovníků ostrahy a dalších služeb), Merenditina s. r. o. (dále jen „Merenditina“; plněním mělo být přidělení příslušného počtu pracovníků – odborných asistentů), COMPLETE FINANCE s. r. o. (dále jen „Complete Finance“; plněním mělo být zajištění výroby a dodání reklamních předmětů), BRISLAM CZECH s. r. o. (dále jen „Brislam“; plněním mělo být zprostředkování obchodu – hlídání a úklidu) a NEWCOMMER s. r. o. (dále jen „Newcommer“; plněním mělo být poradenství v oblasti práva a personalistiky, dočasné užívání vozidla Mercedes Benz a vyhledání a kompletace dokumentace k vhodným výběrovým řízením) ani že je přijala od zmíněných deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu, a (2) sice prokázala faktické přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů PARTNER USIR s. r. o. (dále jen „Partner Usir“; plněním mělo být zajištění subdodávky bezpečnostních služeb a pomocných úklidových prací) a USIR FACILITY s. r. o. (dále jen „Usir Facility“; plněním mělo být zajištění subdodávky bezpečnostních služeb a pomocných úklidových prací), ale podle správce daně se jednalo o zneužití práva (*pozn. soudu*: pro úplnost soud dodává, že daňovou kontrolu provedl Finanční úřad pro Ústecký kraj, územní pracoviště v Teplicích, v rámci vybrané působnosti, pro stručnost soud dále i tento finanční úřad označuje jako „správce daně“, není-li výslovně uvedeno jinak).
4. Žalovaný k odvolání žalobkyně (I) zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměřu č. j. 4586473/19/2110-52523-202706 (červen 2016) a (II) změnil ostatní (dodatečné) platební výměry tak, že celkovou daňovou povinnost snížil na 3 168 174 Kč a penále na 532 548 Kč.
5. Důvodem změny byla skutečnost, že transakce mezi žalobkyní a personálně propojenými dodavateli Partner Usir a Usir Facility byly podle žalovaného sice účelové, ale správce daně dostatečně neprokázal, že by se jednalo o zneužití práva, a nebylo zjištěno porušení neutrality daně ani vylákání výhody, a proto nárok na odpočet z těchto přijatých plnění uznal (*pozn. soudu*: tato plnění nejsou předmětem soudního přezkumu).
6. Ve vztahu k ostatním přijatým plněním se žalovaný ztotožnil se závěrem správce daně, podle kterého žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet. Unesla sice své primární důkazní břemeno předložením daňových dokladů, nárok na odpočet DPH však není založen jen na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na souladu faktického stavu se stavem formálním. Správce daně své pochybnosti

žalobkyni sdělil prostřednictvím výzev, a tím došlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni. Ta jej však neunesla.

7. *K deklarovanému dodavateli Erstino* žalovaný připomněl, že žalobkyně uplatňovala odpočet ve výši 3 022 081,86 Kč v souvislosti s plněním, které mělo spočívat v zajištění pracovníků ostrahy a dalších služeb podle smlouvy o poskytování ostrahy a dalších služeb. Při zahájení daňové kontroly žalobkyně předložila kromě daňových dokladů čestná prohlášení tohoto dodavatele, ve kterých prohlašoval, že daň na faktuře nebude úmyslně neuhrazena, plátce, který toto plnění poskytl, se úmyslně nedostal a nedostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, a nedojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody. Dále předložila smlouvy o poskytování služeb. U dvou namátkově vybraných odběratelů předložila přehled (rozpis) odpracovaných hodin podle měsíců, včetně záznamu o proškolení zaměstnanců. Z tohoto přehledu však vyplynulo, že namátkově uvedení pracovníci vykonávali činnost nejen jako zaměstnanci žalobkyně, ale i jako osoby, jejichž odpracované hodiny žalobkyni fakturují dodavatelé Erstino nebo Partner Usir.
8. Žalobkyně následně poskytla další důkazní prostředky, včetně vyjádření společnosti Erstino, podle kterého není tato společnost schopna realizovat všechny obchody svými zaměstnanci, proto využívá subdodavatele. Přílohou vyjádření byl jmenný seznam, který obsahoval pouze celkovou fakturovanou částku bez DPH podle jednotlivých měsíců (nebyl zde uveden počet odpracovaných hodin ani konkrétní místa výkonu práce). Dále žalobkyně předložila seznam svých zaměstnanců. Porovnáním těchto důkazních prostředků správce daně zjistil rozpory, např. za únor a červenec 2016 byl mezi osobami, které měly vykonávat služby pro odběratele Grafobal Bohemia s. r. o. jako zaměstnanci žalobkyně, uveden Z. D., ale také dodavatel Erstino dokládá, že zajištění jeho služeb v únoru, červenci a září 2016 provedl Z. D. (k dalším nesrovnalostem žalovaný odkázal na str. 18 zprávy o daňové kontrole 1-9/2016).
9. K dodavateli Erstino bylo zjištěno, že dne 20. 7. 2015 byl do funkce jmenován nový jednatel Vladimír Čapek, který již dne 23. 7. 2015 podepsal se žalobkyní smlouvu o poskytování služeb. Živnostenské oprávnění k předmětu podnikání ostraha majetku a osob však společnost Erstino má až od 6. 8. 2015. Sídlo společnosti Erstino se nachází v tzv. office house, kde sídlí více než 1 000 subjektů. Tato společnost nezveřejňuje účetní závěrky, nemá webové stránky a se správcem daně nespolupracuje (na výzvy k poskytnutí daňových dokladů nereagovala, příp. požádala o prodloužení lhůty, ale důkazní prostředky nakonec nepředložila). Daňová tvrzení k DPH Erstino podává, přičemž v nich vykazuje vysoká plnění jak na vstupu, tak na výstupu, výsledná daňová povinnost je tedy nízká. Tuto daňovou povinnost hradí. Převážná většina jejích dodavatelů je nekontaktní, nehradí vysoké daňové povinnosti, mají status nespolehlivého plátce, sídlí na virtuálních adresách, se správcem daně nespolupracují a nedoložili požadované doklady. Erstino není v evidenci České správy sociálního zabezpečení vedena jako zaměstnavatel, což nekoresponduje s jejím vyjádřením, že vzhledem k objemu zakázek není schopna realizovat všechny své obchody svými zaměstnanci.
10. Jednatel společnosti Erstino V. Čapek byl v roce 2016 zaměstnán u dopravní společnosti jako řidič kamionu. Z odpovědi jeho zaměstnavatele vyplynulo, že v době, kdy měl za dodavatele Erstino vystavovat a podepisovat daňové doklady, vykonával cestu vozidlem v zahraničí. Krom toho, od 10. 8. 2016 do 15. 9. 2016 byl hospitalizován v Německu po vážném úrazu, podle doložených dokladů měl ale v této době vystavit několik faktury společnosti Erstino. Z obchodního rejstříku navíc vyplývá, že je zapsán jako jednatel u dalších společností, přičemž převážná část z nich nespolupracuje se správcem daně.

11. Na základě výše uvedených skutečností vznikly podle žalovaného správci daně důvodné pochybnosti o oprávněnosti žalobkyní uplatňovaného nároku na odpočet. Tyto pochybnosti byly vtěleny do výzvy ze dne 4. 9. 2017.
12. Žalobkyně v reakci na výzvu navrhla výslech svědků P. J., J. N., L. A., J. V. a A. N., kteří byli podle ní zaměstnanci společnosti Erstino. Provedenými výslechy však nebylo prokázáno, že žalobkyně přijala sporná plnění od deklarovaného dodavatele a v deklarovaném rozsahu. Z jejich výpovědí totiž vyplynulo, že nebyli zaměstnanci společnosti Erstino a nevykonávali práce deklarované touto společností.
13. Dále žalobkyně navrhla výslech jednatele společnosti Erstino V. Čapka. Ten však vypověděl, že v roce 2016 za Erstino nic nevykonával, činnost za svědka (i v době svědkovy hospitalizace v Německu) vykonával F. B., který měl mít smlouvu s Erstino a plnou moc. Ty však svědek ani následně nedoložil. Svědek nevěděl, zda podepisoval faktury, ani kdo je podepisoval, přičemž potvrdil existenci razítka s podpisovým vzorem „Vladimír Čapek“. K dotazu, kdo skutečně faktury vystavil, uvedl: „*On myslím*“, tj. F. B.. Na otázky týkající se spolupráce se žalobkyní, smluv, faktur, jmenného seznamu, čestných prohlášení a podpisů na nich odpovídal většinou „nevím“ s tím, že razítko měl F. B.. K dotazu, zda k plnění uvedenému na fakturách skutečně došlo, svědek uvedl: „*Nemůžu to asi potvrdit, když to vykonával ten člověk*“ a doplnil, že tím myslel F. B.. Tato svědecká výpověď utvrdila správce daně v jeho pochybnostech.
14. Žalobkyně v reakci na zmíněnou výzvu předložila také listinu nazvanou Informace k poskytování služeb a přehledy o zajištění služeb za leden až říjen 2016 obsahující jmenné seznamy, fakturovanou částku bez DPH, razítka Erstino a neznámý podpis. Oba tyto důkazní prostředky byly předloženy již dříve a vzhledem k rozporům byly finančním úřadem zpochybněny. Žalobkyně se však k těmto rozporům nevyjádřila a pochybnosti správce neodstranila.
15. Žalovaný proto ve shodě se správcem daně uzavřel, že navržené a předložené důkazní prostředky neodstranily pochybnosti o faktickém uskutečnění a přijetí plnění od deklarovaného dodavatele Erstino v deklarovaném rozsahu.
16. K deklarovanému dodavateli Merenditina žalovaný připomněl, že žalobkyně uplatňovala odpočet ve výši 11 550 Kč v souvislosti s plněním, které mělo spočívat v přidělení pracovníků – odborných asistentů v březnu 2016 v rozsahu 55 hodin. Důvodné pochybnosti o tomto plnění správce daně vtělil do výzvy ze dne 4. 9. 2017. Žalobkyně v reakci na výzvu předložila rámcovou objednávku a navrhla výslech svědka F. H., který podle ní má mít povědomí o prováděných činnostech, přestože v rozhodném období nebyl jednatelem (jednatelem se stal až dne 13. 10. 2017).
17. Svědek F. H. na otázky finančního úřadu týkající se spolupráce společnosti Merenditina se žalobkyní odpovídal „nevím“, „nepodílel jsem se“. Nic nevěděl ani o fakturách a k čestnému prohlášení uvedl, že je vidí poprvé. K dotazu na přidělení 5 zaměstnanců, které je uvedeno na daňovém dokladu, uvedl, že informace může sdělit ředitel společnosti Merenditina Karbus. K dotazu, jakou ekonomickou činnost společnost Merenditina vykonává od doby, kdy nastoupil jako jednatel, připustil, že neví.
18. Svědek L. Karbus ke spolupráci společnosti Merenditina se žalobkyní uvedl, že mu toho není moc známo, protože tam byl jiný jednatel. Účetnictví je podle něj mimo republiku, má ho mít společník v kanceláři. Svědek nevěděl, kdo účetnictví spravoval nebo přebíral.

19. Žalovaný ve shodě se správcem daně uzavřel, že navržené a předložené důkazní prostředky neprokázaly, že plnění uvedené na faktuře bylo žalobkyni skutečně poskytnuto deklarovaným dodavatelem Merenditina v deklarovaném rozsahu, ani že žalobkyně toto plnění skutečně přijala.
20. *K deklarovanému dodavateli Complete Finance* žalovaný připomněl, že žalobkyně uplatňovala odpočet ve výši 25 200 Kč v souvislosti s plněním, které mělo spočívat v zajištění výroby a dodání reklamních předmětů. Z předloženého dokladu však nebylo zřejmé, o jaké reklamní předměty se mělo jednat. Jednatel společnosti Complete Finance byl od 23. 2. 2015 Jakub Lysák, který je zapsán jako jednatel dalších společností (mj. i Merenditina), z nichž převážná část se správcem daně nespolupracuje a dvě byly vymazány z obchodního rejstříku. Společnost Complete Finance sídlí na adrese, na níž se nachází více než 280 subjektů, nezveřejňuje účetní závěrky a nebylo zjištěno, že by měla funkční webové stránky. Na základě těchto skutečností vznikly správci daně pochybnosti, které žalobkyni sdělil ve výzvě ze dne 4. 9. 2017.
21. V reakci na zmíněnou výzvu žalobkyně předložila daňový doklad ze dne 29. 2. 2016 a dodací list ze dne 4. 2. 2016 deklarující předání reklamních předmětů (propisovacích tužek, sametových návleků, zapalovačů, diářů a vaků na boty). S ohledem na datum vystavení (4. 2. 2016) však dodací list nemůže podle žalovaného osvědčit předání reklamních předmětů, ke kterému mělo dojít až dne 29. 2. 2016. Žalobkyně předložila také fotografie předmětů s logem „USIR SECURITY“. Toto označení odpovídá názvu jiné společnosti (USIR SECURITY s. r. o.), která vznikla 3. 7. 2017. Její jednatelé Martin Rasso a Jaroslav Hudec jsou jednateli i žalobkyně (a dalších personálně propojených společností). Dále žalobkyně předložila čestné prohlášení společnosti Complete Finance. Čestné prohlášení však může určitou skutečnost pouze osvědčit, nemá ovšem potenciál být dostatečným důkazem. Čestné prohlášení není ani v souladu s logem, které je patrné na zmíněných fotografiích. Krom toho, při porovnání razítek a podpisu na daňovém dokladu, čestném prohlášení a dodacím listu správce daně zjistil, že podpis dodavatele se jeví jako otisk razítka, a nikoliv jako skutečný podpis. Společnost Complete Finance se správcem daně nespolupracuje, a proto nebylo možné ověřit dodání zdanitelného plnění žalobkyni ani pravdivost čestného prohlášení. Jiné důkazní prostředky žalobkyně nepředložila.
22. Žalovaný se proto ztotožnil se správcem daně, že předložené důkazní prostředky bez dalšího neprokazují, že žalobkyně přijala deklarované plnění od společnosti Complete Finance v deklarovaném rozsahu. Krom toho, žalobkyně ani neprokázala, že použila plnění pro svou ekonomickou činnost, neboť na reklamních předmětech bylo logo jiné společnosti.
23. *K deklarovanému dodavateli Brislam* žalovaný připomněl, že žalobkyně uplatňovala odpočet ve výši 46 200 Kč v souvislosti s plněním, které mělo spočívat ve zprostředkování obchodu – hlídání a úklidu. Společnosti Brislam byl od 13. 12. 2016 přidělen status nespolehlivého plátce. Tato společnost nezveřejňuje závěrky, často mění jednatele a nebyly dohledány její webové stránky. Pochybnosti o deklarovaném plnění byly žalobkyni sděleny ve výzvě ze dne 4. 9. 2017.
24. V reakci na tuto výzvu žalobkyně předložila smlouvu o zprostředkování ze dne 12. 1. 2015, v níž se společnost Brislam zavazuje zprostředkovat žalobkyni uzavření smlouvy na ostrahu a úklid objektů s třetí osobou. Podle zmíněné smlouvy měla být společnost Brislam zastoupena Adrianem Cotojmanem jako jednatel. Z obchodního rejstříku však vyplývá, že A. Cotojman se stal jednatel společnosti Brislam až dne 5. 10. 2016 (zapsáno

dne 9. 11. 2016). Nemohl proto smlouvu podepsat jako jednatel uvedené společnosti. Platnost smlouvy byla proto zpochybněna. Přestože podle zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, není vadou, pokud sice jednala neoprávněná osoba, ale vůle stran uzavřít smlouvu byla dána, nelze pouze na základě smlouvy prokázat faktické uskutečnění jejího předmětu.

25. Daňový doklad a zmíněná smlouva neprokazují, že žalobkyně přijala sporné plnění od deklarovaného dodavatele a v deklarovaném rozsahu. Žalobkyně neprokázala, že společnost Brislam v zájmu žalobkyně vyvíjela činnost směřující k uzavření určitého druhu obchodu, a že jí proto vznikl nárok na provizi. Neprokázala ani, kde deklarovaný dodavatel uskutečňoval obchodní zastoupení, kdo konkrétně za deklarovaného dodavatele zprostředkování uskutečňoval ani jaké konkrétní činnosti deklarovaný dodavatel v rámci zprostředkování vykonával (s kým konkrétně a kdy bylo jednáno, jaké konkrétní smlouvy byly uzavřeny a co bylo jejich obsahem).
26. Žalovaný uzavřel, že pouhá deklarace plnění na daňových dokladech a ve smlouvě o zprostředkování není bez dalších důkazních prostředků a jejich vzájemné provázanosti způsobilá prokázat žalobkynina tvrzení. Ztotožnil se proto se správcem daně, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala faktické přijetí plnění od deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu. Žalovaný dodal, že společnost Brislam byla zrušena s likvidací na základě usnesení soudu, které nabylo právní moci dne 9. 3. 2018, a dne 23. 11. 2018 byla vymazána z obchodního rejstříku. Tuto skutečnost však žalovaný neklade žalobkyni k tíži a uvádí ji pouze pro dokreslení informací o společnosti Brislam.
27. *K deklarovanému dodavateli Newcommer* žalovaný připomněl, že žalobkyně uplatňovala odpočet ve výši 173 250 Kč v souvislosti s plněním, které mělo spočívat ve vyhledání a kompletaci dokumentace k výběrovým řízením, v dočasném užívání vozidla a v poradenství v oblasti práva a personalistiky. V předložených dokladech zjistil správce daně rozpory, např. jako datum uskutečnění zdanitelného plnění byl uveden leden 2016, ale na dokladu bylo uvedeno VŘ - 1/2016 - VŘ 10/2016 s uvedením deseti částek. Nebylo tak zřejmé, zda se jednalo o plnění pouze za leden 2016, nebo za leden až říjen 2016. Na dokladu ze dne 30. 9. 2016 vztahujícím se ke smlouvě o poskytování poradenství v oblasti práva a personalistiky ze dne 5. 1. 2016 je uvedena částka 480 000 Kč (+ DPH 108 000 Kč) s rozpisem na 12 x 40 000 Kč za leden až prosinec 2016, přičemž jako datum uskutečnění zdanitelného plnění je uvedeno 30. 9. 2016. Smlouva předložena nebyla. K dokladu za dočasné užívání vozidla nebyla předložena kniha jízd. Správce daně dále zjistil, že dodavatel Newcommer nezveřejňuje účetní závěrky, nemá žádnou provozovnu ani webové stránky. Správci daně tak vznikly důvodné pochybnosti, které žalobkyni sdělil ve výzvách k prokázání skutečností.
28. Žalobkyně k výzvě předložila DVD, které obsahovalo čestná prohlášení společnosti Newcommer, daňové doklady, objednávky na zajištění pronájmu vozidla, výkazy činnosti a předávací protokoly k výběrovému řízení a knihu jízd za leden a únor 2016.
29. Ke správcem daně identifikovanému nesouladu týkajícímu se vyhledání a dokumentace k výběrovým řízením žalobkyně uvedla, že na dokladech je uvedeno číslo výběrového řízení, nikoliv měsíc. I přes toto vysvětlení však pochybnosti o deklarovaných plněních přetrvaly. K výběrovým řízením předložené výkazy činnosti a předávací protokoly totiž podle žalovaného pouze deklarují činnosti, které měla společnost Newcommer vykonat, ale neprokazují faktické uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem v deklarovaném

rozsahu ani to, jakým způsobem byly činnosti vykonány a kdo konkrétně práce vykonal, a ani místo, kde byly práce vykonány.

30. K prokázání pronájmu vozidla žalobkyně předložila daňové doklady, které odkazují na smlouvu. Ta však nebyla předložena. Dále žalobkyně předložila objednávky, na kterých však byla jako objednatel uvedena společnost Partner Usir, nikoliv žalobkyně. Předložené knihy jízd sice deklarují jízdy M. R. a J. H., ti jsou však nejen jednateli žalobkyně, ale také jednateli společnosti Partner Usir (a dalších spřízněných společností). Předložené důkazní prostředky nejsou podle žalovaného způsobilé prokázat, že žalobkyně přijala plnění od deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu. Žalobkyně neprokázala ani použití přijatých plnění v rámci svých ekonomických činností.
31. V případě plnění, které mělo spočívat v poradenství v oblasti práva a personalistiky, vznikly pochybnosti o tom, o jaké konkrétní vyhledání a dokumentaci se jednalo, jakým způsobem byly služby provedeny, kdo konkrétně je prováděl a kde. Předložená smlouva o poskytování poradenství ze dne 31. 12. 2015 vyjadřuje závazek do budoucna, ale neprokazuje, že k uskutečnění plnění skutečně došlo ani že k němu došlo ve smluveném rozsahu. Krom toho, podle smlouvy měly být žalobkyni poskytnuty konzultace za 40 000 Kč měsíčně, daňový doklad však uvádí částku 480 000 Kč bez DPH, tj. 40 000 Kč za měsíce leden až prosinec 2016 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 9. 2016, tedy před uskutečněním plněním za říjen až prosinec 2016, přičemž výkazy činností byly datovány 31. 10., 31. 11. a 30. 12. 2016.
32. Žalobkyně dále předložila výkazy činností s tím, že počet odpracovaných hodin za leden 2016 byl 138 hodin (6 hodin denně), které deklarují, že společnost Newcommer měla zajišťovat finance podle výčetky dobírek v bance. Správce daně však zjistil, že nakládat s účtem žalobkyně mohli pouze žalobkynini jednatelé. Krom toho, žalobkyně neprokázala, kdo konkrétně poradenství prováděl, neuvedla jména osob ani to, zda se jednalo o zaměstnance společnosti Newcommer, přičemž tyto informace by žalobkyně měla mít vzhledem k deklarované činnosti (manipulace s hotovostí, odvody, citlivé údaje o osobách a jejich mzdách, komunikace s úřady) k dispozici.
33. Žalovaný se proto ztotožnil se správcem daně, že žalobkyně neprokázala faktické přijetí plnění od deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu. Dodal, že společnost Newcommer byla rozhodnutím Městského soudu v Praze ze dne 14. 11. 2018 zrušena s likvidací a dne 24. 7. 2019 vymazána z obchodního rejstříku. Tuto skutečnost však žalovaný neklade žalobkyni k tíži a uvádí ji pouze pro dokreslení informací o společnosti Newcommer.
34. Ke všem plněním žalovaný shrnul, že žalobkyni předložené daňové doklady byly správcem daně zpochybněny. Následně předložené listiny a výpovědi svědků nedisponují přesvědčivou důkazní silou a nejsou způsobilé prokázat žalobkynina tvrzení. Shromážděné důkazní prostředky proto neprokazují splnění hmotněprávních podmínek, a tedy ani oprávněnost nároku na odpočet. Hodlá-li plátce daně uplatnit nárok na odpočet, měl by vyvinout patřičnou míru obezřetnosti a zajistit si takové dokumenty, které budou ve svém souhrnu tvořit ucelenou a bezrozpornou auditní stopu potvrzující jím deklarovaný průběh šetřeného zdanitelného plnění a jeho jednotlivé aspekty. Žalobkyně nepředložila jediný důkaz, kterým by bez jakýchkoliv pochybností doložila, že skutečně přijala sporná plnění od deklarovaných dodavatelů tak, jak tvrdila. Předložené důkazní prostředky byly pouze obecné, bez identifikace parametrů jednotlivých plnění, příp. u nich existovaly pochybnosti

o věrohodnosti údajů v nich uvedených. Další zjištěné skutečnosti o deklarovaných dodavatelích (týkající se jejich sídel apod.) k věrohodnosti předložených důkazních prostředků nepřispěly.

35. Odvolacím námitkám žalovaný nepřisvědčil. Žalovaný nepopírá, že žalobkyně unesla prvotní důkazní břemeno, ale následně neodstranila důvodné pochybnosti o oprávněnosti uplatněného odpočtu. Finanční úřad přitom nehodnotil důkazní prostředky v rozporu s § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
36. K námitce týkající se plnění od společnosti Merenditina žalovaný shrnul výše uvedené skutečnosti a dodal, že předložená objednávka deklarovala pouze požadavek na uskutečnění plnění (konzultaci a proškolení bezpečnostních pracovníků na objektech žalobkyně v rámci ČR a proškolení BOZP a PO, včetně přípravy zkoušky strážných), ale neprokazuje, že k uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem v deklarovaném rozsahu došlo. I žalobkyni navržený svědek R. Č. uvedl, že mu není známo, že by žalobkyně spolupracovala se společností Merenditina. Požadavek na uvedení konkrétních jmen osob, které měly práce pro žalobkyni vykonat, patří podle žalovaného mezi základní podmínky k prokázání skutečnosti deklarovaného plnění vymezeného jako „*přidělení příslušného počtu pracovníků*“. Žalobkyni proto nelze přisvědčit, že by byl tento požadavek těžko splnitelný.
37. Žalovaný neshledal, že by správce daně pochybil odmítnutím návrhu na místní šetření v sídle žalobkyně. Bylo na žalobkyni, aby předložila takové důkazní prostředky, kterými by svá tvrzení prokázala. Místní šetření provedené po několika měsících (či letech) na místě poskytování služeb by nemohlo prokázat, kdo tehdy fakticky služby uskutečnil.
38. K námitce, že se správce daně nezabýval platbami za poskytnutí plnění, žalovaný zdůraznil, že platby na účty dodavatelů nejsou samy o sobě způsobilé prokázat, že deklarovaní dodavatelé žalobkyni fakticky deklarované služby poskytli.
39. Žalovaný neshledal, že by správce daně činil žalobkyni odpovědnou za chování jejích dodavatelů nebo jí kladl k tíži skutečnosti, které jsou mimo její sféru, jako např. nekontaktnost dodavatelů, sídlo v tzv. office house, nezveřejnění závěrek nebo neexistenci webových stránek. Tato zjištění však správce daně v jeho pochybnostech utvrdila. Po přenesení důkazního břemene pak bylo na žalobkyni, aby svá tvrzení nade vší pochybnost prokázala. Úvahy správce daně nebyly svévolné ani bez opory v zákoně. „Nad rámec“ pak žalovaný dodal, že prověření obchodního partnera ve veřejných rejstřících je prakticky nezbytným a zcela základním opatřením, které však o faktické povaze zkoumaného obchodního subjektu příliš nevypovídá. Tímto způsobem lze totiž ověřit pouze základní evidenční údaje, nikoliv však skutečný či dokonce podvodný charakter činnosti. Přestože žalobkyně tvrdí, že byla obezřetná, omezila se pouze na prověření svých obchodních partnerů ve veřejných rejstřících, a to ještě nedostatečně. Pokud by totiž do obchodního rejstříku nahlédla, zjistila by, že její dodavatel neplní povinnosti vyplývající ze zákona o účetnictví. Porušení těchto povinností dodavatelem neklade žalovaný žalobkyni k tíži, nicméně absence povinných údajů ve Sbírce listin ve spojení se skutečností, že se jedná o nový subjekt, měla v žalobkyni vzbudit přinejmenším podezření, že se nemusí jednat o seriózního obchodního partnera, a měla ji tak vést k větší obezřetnosti při uzavírání obchodu v řádu milionů korun. Rizikovosti společností, které nezveřejňují účetní závěrky, se věnují odborné články dostupné na internetu. Tyto společnosti končí 3x častěji v likvidaci, 5,5x častěji je na ně uvalena exekuce a 8x častěji jsou nespolehlivými plátcí DPH

(viz na <http://www.informaceofirmach.cz/analyza-firmy-ktere-nezverejnuji-ucetni-zaverky-konci-temer-6x-casteji-v-exekuci/>).

II. Obsah žaloby

40. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem žalovaného, že neunesla důkazní břemeno. Je přesvědčena, že dostatečně prokázala všechna svá daňová tvrzení. Správce daně ji svým postupem nutil prokazovat skutečnosti, které objektivně prokázat nemohla, nebo které měl prokazovat on. Žalobkyně předložila dostatek důkazů o tom, že v jednotlivých případech došlo k realizaci zdanitelných plnění, tedy že jí její smluvní partneři dodali na základě objednávek konkrétní zdanitelná plnění, za která žalobkyně zaplatila sjednanou cenu.
41. Finanční úřad a žalovaný přičítají žalobkyni nezákonně k tíži skutečnosti stojící na straně jejích smluvních partnerů Erstino, Merenditina, Complete Finance, Brislam a Newcommer (status nespolehlivého plátce, nekontaktnost, časté změny statutárních orgánů, nemožnost dohledat, které konkrétní osoby měly provádět konkrétní práce apod.). Žalobkyně nemohla tyto negativní skutečnosti nijak ovlivnit a nelze o ně opřít závěr, podle kterého žalobkyně neprokázala, že se předmětná plnění uskutečnila tak, jak žalobkyně tvrdila.
42. Nad rámec žalobkyniných povinností v daňovém řízení jde také požadavek, aby prokázala, jaké konkrétní fyzické nebo právnické osoby vykonávaly práci pro výše zmíněné dodavatele. S takovými osobami žalobkyně nebyla v žádném smluvním vztahu. To platí zvláště v případě, kdy smluvní dodavatel přenechal provedení objednané zakázky subdodavateli. Žalobkyně nemá povinnost zjišťovat, jakým způsobem její smluvní partner provede objednané plnění, tedy zda je provede prostřednictvím svých zaměstnanců a jací zaměstnanci to budou, či zda bude plnění realizováno prostřednictvím subdodávky. Ke zjišťování takových informací není žalobkyně ani oprávněna, neboť by v řadě případů narážela na normy upravující ochranu osobních údajů (viz tvrzení žalovaného, aby „*odvolatel uvedl konkrétní jména, příjmení, bydliště osob zaměstnanců dodavatele, konkrétní místa činnosti, adresy provozovny, kanceláře patra, jehož předmětem plnění bylo přidělení příslušného počtu pracovníků, odborných asistentů v období březen 2016*“). Představa, že by si žalobkyně měla tyto informace zjišťovat před realizací smluvního vztahu, je nerealizovatelná (ani smluvní partner nemusí vědět, které konkrétní osoby použije k realizaci plnění). V případě žalobkyně se navíc jedná o dodávku zdanitelných plnění probíhajících po delší dobu a s častým střídáním řady osob někdy i v průběhu jednoho dne (ostraha objektů). Žalobkyně nevidí rozumný důvod, proč by musela uchovávat záznamy o všech fyzických osobách, které její smluvní partner použil k plnění dodávky. Takový požadavek jde nad rámec obvyklé péče a opatrnosti, jakou lze po podnikateli rozumně požadovat.
43. Žalobkyni nemůže jít k tíži ani skutečnost, že pracovníci či zaměstnanci jejích dodavatelů nebyli schopni při svědeckých výpovědích určit, kdy, kde a pro koho vykonávali službu ostrahy (vykonávali přitom práci pro více subjektů). Je přitom třeba vzít v úvahu, že se jednalo o osoby zdravotně postižené ve 2. a 3. stupni invalidity a osoby zdravotně znevýhodněné. Žalobkyně nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že „*požadavek na uvedení konkrétních jmen osob, které měly práce pro odvolatele vykonat, patří mezi základní podmínky k prokázání skutečnosti deklarovaného plnění ,příslušného počtu pracovníků‘ a k prokázání oprávněnosti uplatněného odpočtu daně, tudíž nelze odvolateli, že tento požadavek je těžce splnitelný, přisvědčit, neboť odvolatel si měl zajistit ve svém zájmu takové důkazní prostředky, kterými svá tvrzení prokáže, bude-li k tomu správcem daně vyzván*“. Žalobkyně by musela

v takovém případě oslovovat zcela cizí osoby (zaměstnance svých obchodních partnerů) a žádat je o souhlas s poskytnutím osobních údajů.

44. Žalobkyně je přesvědčena, že veškerá tvrzení podložila všemi pro ni dostupnými důkazy, tedy zejména dokumenty osvědčujícími uzavření smluvního vztahu, jeho realizaci (přehledy odpracovaných hodin), prohlášeními některých dodavatelů o tom, že služba byla poskytnuta, a doklady o platbě odměny za realizovanou dodávku. Již sama skutečnost, že žalobkyně zaplatila příslušnému dodavateli sjednanou odměnu, je potvrzením, že zdanitelné plnění bylo realizováno a že bylo realizováno tím, komu byla odměna poukázána a kdo je uveden v příslušném daňovém dokladu. V daňovém řízení nebylo prokázáno, že by snad mezi žalobkyní a jejími dodavateli existoval nějaký jiný obchodní vztah, jehož by se týkala zaplacená odměna. Žalobkyně také prokázala, že všechna přijatá plnění použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti.
45. Správce daně (jeho územní pracoviště v Teplicích) rozhodoval podle žalobkyně „od stolu“ na základě uměle vytvořených subjektivních domněnek o žalobkyni, která vykonává ekonomickou činnost v Kladně. Nesnažil se přitom o zjištění skutečné povahy podnikatelských aktivit žalobkyně a neprovedl ani místní šetření v sídle žalobkyně, ačkoli mu to žalobkyně navrhla. Nepátral po tom, zda má žalobkyně skutečné sídlo, jakým způsobem a kde provádí ekonomickou činnost či zda její zaměstnanci jsou skuteční lidé, a nikoliv jen jména na seznamech. Nevzal v úvahu ani skutečnost, že žalobkyně má již dlouholetou historii v podnikatelské činnosti a udržuje na trhu práce v Kladně velký podíl zaměstnanosti, a to převážně zdravotně postižených osob ve 2. a 3. stupni, které na trhu práce nemají příliš velkou možnost uplatnění.
46. Závěrem žalobkyně namítla, že správce daně hodnotil důkazní prostředky mylně (pouze na základě svých představ) tak, že ekonomická činnost žalobkyně je nelogická (str. 15 a 24 zprávy o daňové kontrole), přitom ale ani k opakovaným dotazům žalobkyně nedokázal vysvětlit, v čem tato nelogičnost spočívá. Správce daně i žalovaný podle žalobkyně při hodnocení důkazních prostředků pochybili a nezabývali se faktickým provedením jednotlivých zdanitelných plnění. Průběh celé daňové kontroly byl zaměřen pouze na provádění listinných důkazů, čímž došlo k nezákonnému postupu při stanovení daně. Správce daně navíc v průběhu daňové kontroly svá hodnocení neustále měnil. Zpočátku označil ekonomickou činnost žalobkyně za nelogickou, později její provádění označil za zneužití práva.

III. Vyjádření žalovaného

47. Žalovaný ve vyjádření k žalobě shrnul argumenty obsažené v napadeném rozhodnutí. Zdůraznil, že nekladl žalobkyni k tíži skutečnosti, které jsou mimo její sféru, jako např. nekontaktnost dodavatelů, jejich status nespolehlivého plátce nebo časté změny v osobách statutárních zástupců. Všechna tato zjištění však správce daně v jeho pochybnostech pouze utvrdila a byla zdrojem dalších pochybností. Pochybnosti o deklarováných plněních, které žalobkyně neodstranila, byly popsány v napadeném rozhodnutí. S přesvědčením žalobkyně o tom, že unesla důkazní břemeno, se žalovaný neztotožňuje. Bylo v zájmu žalobkyně, aby si jako přílohu faktur vyžádala jmenné seznamy pracovníků. Ze zákonné důkazní povinnosti vyplývá, že by si daňový subjekt měl ve svém zájmu zajistit takové důkazy, kterými bude schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat.

48. Výpovědi svědků byly natolik nekonkrétní, že nebyly způsobilé prokázat uskutečnění deklarovaných plnění. Tvrzení žalobkyně, že se jednalo o osoby zdravotně postižené, nemůže závěr o neunesení důkazního břemene změnit. Platby, které žalobkyně provedla, dokazují pouze převod peněžních prostředků od jedné osoby ke druhé, ale nikoli to, že bylo za tuto platbu fakticky poskytnuto protiplnění, které odpovídá deklarovanému plnění.
49. Žalovaný dodal, že daňová kontrola byla prováděna v rámci vybrané působnosti, kterou finanční úřad vykonává na celém území ČR. Tvrzení, že správce daně, který prováděl daňovou kontrolu, neměl o žalobkyni povědomí, je nedůvodné, neboť měl k dispozici mnoho informačních zdrojů (daňová přiznání a jejich přílohy, účetní výkazy, kontrolní hlášení, souhrnná hlášení nebo vlastní evidence a analytické nástroje). Ke změně výsledku kontrolního zjištění došlo pouze v případě plnění od dodavatele Usir Facility. Z důvodu této změny a neupřesnění práva vyjádřit se byla zpracována samostatná zpráva o daňové kontrole za říjen 2016. Nelze proto přisvědčit žalobkyni, že správce daně „*neustále měnil svá hodnocení*“. Žalobkyni bylo v průběhu celého daňového řízení umožněno navrhnout další důkazy a uvádět další vysvětlení v reakci na každou zformulovanou pochybnost.

IV. Posouzení žaloby soudem

50. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo tehdejšímu zástupci žalobkyně doručeno dne 23. 11. 2020, žaloba byla podána dne 21. 1. 2021), osobou k tomu oprávněnou a obsahuje všechny požadované formální náležitosti. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Soud rozhodl ve věci bez jednání, neboť pro takový postup byly splněny podmínky podle § 51 odst. 1 s. ř. s.
51. Žaloba není důvodná.
52. V posuzované věci je mezi účastníky řízení sporné, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno a prokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uznání jí uplatňovaných nároků na odpočet DPH vztahujících se k plněním od společností Erstino, Merenditina, Complete Finance, Brislam a Newcommer.
53. Soud úvodem připomíná, že podle ustálené rozhodovací praxe NSS i Soudního dvora EU týkající se vzniku a uplatňování nároku na odpočet DPH je nutné nejprve ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl (viz např. rozsudky NSS ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31, či ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, a judikaturu Soudního dvora tam citovanou). Soudní dvůr v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Tyto podmínky v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále to, že příslušná faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“; viz např. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, a další judikatura citovaná v usnesení NSS ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35).
54. Hmotněprávní podmínky jsou stanoveny v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH následovně: a) daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet musí být osobou povinnou k dani; b) použil zboží nebo služby, s jejichž pořízením je spojován nárok na odpočet, pro účely zdanitelných plnění na výstupu; c) daň je splatná nebo je odvedena za služby nebo zboží, které byly nebo budou dodány; d) plnění bylo na vstupu poskytnuto jinou osobou povinnou k dani. Pro

uplatnění nároku na odpočet je třeba podle čl. 178 písm. a) směrnice o DPH předložit fakturu, jejíž obsah je definován v čl. 226 též směrnice (formální podmínka).

55. V českém právu pak uvedeným podmínkám odpovídají § 72 a § 73 zákona DPH. Z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH plyne, že plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zákona o DPH plyne, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Náležitosti daňového dokladu pak stanoví § 29 zákona o DPH. Nesplní-li daňový subjekt zákonné podmínky pro přiznání odpočtu podle § 72 a § 73 zákona o DPH, nárok na odpočet daně mu vůbec nevznikne (viz např. rozsudek NSS ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31).
56. Soudní dvůr připustil, že zásada daňové neutrality vyžaduje, aby byl odpočet DPH přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (viz např. rozsudky SDEU ze dne 8. 5. 2008, *Ecotrade*, spojené věci C-95/07 a C-96/07, bod 63, ze dne 30. 9. 2010, *Uszodaépítő*, C-392/09, bod 39, nebo ze dne 9. 7. 2015, *Salomie a Oltean*, C-183/14, body 58 a 59). Jak bude dále podrobněji vysvětleno, napadené rozhodnutí je založeno na závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky hmotněprávní.
57. Zároveň Soudní dvůr v rozsudku ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater*, C-154/20, připustil, že i nesprávné uvedení osoby dodavatele na daňovém dokladu, nemusí vždy automaticky vést k odepření nároku na odpočet. Byť je postavení dodavatele jako osoby povinné k dani jednou z hmotněprávních podmínek, Soudní dvůr připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně (viz též rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, navazující na rozsudek Soudního dvora *Kemwater*).
58. Vzhledem ke skutečnosti, že finanční orgány zpochybnily nejen to, že dodavateli byli deklarováni dodavatelé, ale rovněž to, že žalobkyně vůbec obstarala fakturované plnění dodavatelským způsobem, a soud se s tímto hodnocením ztotožnil, jak bude podrobně vysvětleno níže, neposuzoval soud věc optikou judikatorního obratu, jenž nastal po vydání zmíněných rozsudků ve věci *Kemwater*. Tato judikatura totiž cílí na situace, kdy není sporu o tom, že plnění bylo obstaráno dodavatelským způsobem, ale sporná je pouze osoba dodavatele (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 6. 2023, č. j. 7 Afs 245/2021-48, bod 19). Naopak ohledně otázky prokazování rozsahu a předmětu plnění nadále platí, že rozsah a předmět skutečně přijatého plnění musí odpovídat předmětu a rozsahu uvedenému na daňových dokladech, o které daňový subjekt nárok na odpočet opírá.
59. K otázce důkazního břemene v daňovém řízení lze obecně konstatovat, že daňový subjekt v řízení prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). 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 (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Naopak správce daně v daňovém řízení prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných

záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

60. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, viz také např. náleží Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).
61. Přestože daňový subjekt předloží i formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.
62. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval.
63. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, nebo z poslední doby usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133). Je na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstřícně a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
64. Pokud pak jde konkrétně o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, tedy z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 téhož zákona, podle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad (viz např. rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31). Podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice o DPH). Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je nutno vykládat v souladu s judikaturou tak, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“* (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103).

65. Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i konkrétní rozsah přijetí zdanitelného plnění (viz např. rozsudky NSS ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, bod 32, a ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 15). Neprokázání rozsahu přijatého plnění přitom samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (viz např. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2023, č. j. 2 Afs 176/2022-50).
66. Také Soudní dvůr opakovaně konstatoval, že nárok na odpočet naučtované DPH je obecně spojen s uskutečněním zdanitelného plnění (viz rozsudek ze dne 11. 11. 2021, *Ferimet*, C-281/20, bod 30 a judikaturu tam citovanou), a tedy rovněž podmíněn předložením důkazu o uskutečnění plnění (srov. rozsudek ze dne 25. 5. 2023, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie*, C-114/22, bod 31 a judikaturu tam citovanou). Pokud tedy nedošlo ke skutečnému dodání zboží nebo poskytnutí služeb, respektive pokud uskutečnění těchto zdanitelných plnění nebylo prokázáno, nemůže vzniknout nárok na odpočet (tamtéž, body 33 a 34). Soudní dvůr také konstantně judikuje, že důkazní břemeno v tomto směru nese osoba povinná k dani, která je povinna předložit objektivní důkazy, že zboží nebo služby jí byly skutečně dodány nebo poskytnuty na vstupu jinou osobou povinnou k dani pro účely jejich plnění podléhajících DPH, z nichž skutečně odvedla DPH (rozsudky ze dne 21. 11. 2018, *Vădan*, C-664/16, bod 44, či ze dne 16. 2. 2023, *DGRFP Cluj*, C-519/21, bod 100).
67. S ohledem na obecnost žalobní argumentace nerozlišující mezi jednotlivými skupinami plnění a jednotlivými deklarovanými dodavateli soud dále připomíná, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační; od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tedy oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat na jeho místě vady napadeného správního aktu (není-li k jejich přezkumu vázán z úřední povinnosti). Žalobní bod je proto způsobilý projednání v té míře obecnosti, v níž je formulován. Míra precizace žalobních bodů pak do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobceva advokáta (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, body 31 a 32).

Plnění od deklarovaného dodavatele Erstino

68. Žalobkyně uplatňovala odpočet ve výši 3 022 081,86 Kč na základě 37 daňových dokladů vystavených společností Erstino. Plnění mělo spočívat v „zajištění pracovníků ostrahy a dalších služeb“.
69. Správce daně vyjádřil pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 4. 9. 2017.
70. Nejprve připomněl, že již při zahájení daňové kontroly požádal o doložení smluv, objednávek, jmenných seznamů pracovníků apod., protože z předložených faktur nevyplývaly konkrétní skutečnosti o deklarovaných plněních. Poukázal také na to, že přílohou některých faktur bylo čestné prohlášení společnosti Erstino, že „1. daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně nezaplacena, 2. plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění se úmyslně nedostal nebo nedostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, 3. nedojde ke krácení daně nebo vylákání daňové výhody“.

71. Žalobkyně následně předložila smlouvu o poskytování služeb uzavřenou dne 23. 7. 2015 se společností Erstino, jejímž předmětem byly poskytování ostraha objektů, strážní služby, kontrolní činnosti, pochůzkové činnosti, úklidové práce (domu, bytu, komunikací či parku), sekání a údržba zeleně, hrabání listí, čištění komunikací, odklizení sněhu a jiné služby podle požadavku odběratele. Správce daně v této souvislosti poukázal na skutečnost, že živnostenské oprávnění k předmětu podnikání ostraha majetku a osob vzniklo společnosti Erstino až od 6. 8. 2015, tedy až po uzavření zmíněné smlouvy. Smlouvu podepsal za Erstino Vladimír Čapek, který se stal jednatelem zmíněné společnosti dne 20. 7. 2015, tedy krátce před podpisem smlouvy.
72. K jednatele Erstina V. Čapkovi správce daně zjistil, že je zapsán jako jednatel také u dalších společností, z nichž převážná část se správcem daně nespolupracuje. V roce 2016 byl V. Čapek zaměstnán jako řidič kamionu. Z odpovědi jeho zaměstnavatele vyplynulo, že ve dnech 28. až 30. 1. 2016, 10. až 13. 4. 2016 a 30. 5. až 3. 6. 2016 vykonával pracovní cestu vozidlem, podle předložených dokladů měl ale podepsat faktury ve dnech 29. 1. 2016, 11. 4. 2016 a 1. 6. 2016. Správce daně vyjádřil pochybnosti také o podpisu na dalších fakturách, které měl V. Čapek podepsat ve dnech 15. 8. 2016, 22. 8. 2016, 1. 9. 2016 a 12. 9. 2016, protože od 10. 8. 2016 do 15. 9. 2016 byl hospitalizován v Německu po dopravní nehodě. Správce daně považoval za nepravděpodobné, že V. Čapek, který byl řidičem kamionu, skutečně vykonával funkci jednatele u společností, které deklarují miliónové obraty, např. v rámci spolupráce Erstino a žalobkyně měly obraty za leden až říjen 2016 činit 17 mil. Kč bez DPH.
73. Ke společnosti Erstino správce daně ve zmíněné výzvě dále konstatoval, že se správcem daně nespolupracuje. Na výzvu k poskytnutí důkazních prostředků ze dne 14. 11. 2016 nereagovala vůbec a k výzvě ze dne 30. 11. 2016 nejprve požádala o prodloužení lhůty, ale nakonec stejně důkazní prostředky neposkytla. Daňová příznání sice podává, ale vykazuje vždy vysoká plnění na vstupu i na výstupu, daňová povinnost je tedy nízká. Tuto daňovou povinnost hradí. Sídlí na tzv. virtuální adrese, kde sídlí dalších více než 1 000 subjektů, nezveřejňuje účetní závěrky a nemá funkční webové stránky. Také většina dodavatelů společnosti Erstino se správcem daně nespolupracuje, vysoké daňové povinnosti nehradí, má status nespolehlivého plátce a všechny sídlí na tzv. virtuálních adresách. Ze sdělení Pražské správy sociálního zabezpečení pak vyplynulo, že společnost Erstino není evidována jako zaměstnavatel.
74. Správce daně také připomněl, že žalobkyně na základě požadavku vyjádřeného při zahájení daňové kontroly (viz výše bod 70) předložila u namátkově vybraných odběratelů (Grafobal Bohemia s. r. o. a G. A. M. HEAT spol. s r. o.) rozpisů odpracovaných hodin podle jednotlivých měsíců. Podle těchto rozpisů měli pracovníci vykonávat činnost jako zaměstnanci žalobkyně, ale i jako osoby, jejichž odpracované hodiny fakturovala společnost Erstino. Správce daně uvedl několik jmenovitých příkladů, kdy tatáž osoba vykazovala odpracované hodiny v témže měsíci jak za žalobkyni, tak za Erstino. Z tohoto důvodu správce daně žalobkyni již při ústním jednání dne 8. 3. 2017 vyzval k doložení identifikace všech osob, které vykonávaly práce fakturované žalobkyniným odběratelům s uvedením údaje, zda se jednalo o vlastní zaměstnance žalobkyně nebo o osoby zajištěné dodavateli.
75. V reakci na tento požadavek žalobkyně předložila vyjádření společnosti Erstino, podle kterého v případě spolupráce se žalobkyní byly objednané služby vykonávány prostřednictvím pracovníků subdodavatelů. Přílohou tohoto vyjádření byl jmenný seznam pracovníků. Seznam zaměstnanců předložila rovněž žalobkyně. Porovnáním předložených seznamů správce daně zjistil, že např. za říjen 2016 společnost Erstino dokládala, že zajištění

služby ostrahy provedli mimo jiné M. J., F. P. a V. K. Tyto osoby však měly v říjnu 2016 provést práce pro žalobkyniny odběratele také jako pracovníci žalobkyně, příp. společnosti Partner Usir. Totéž platí např. pro Z. D. v měsících únor a červenec až září 2016. Obdobná skutečnost vyplynula ve vztahu k několika osobám také z odpovědi dalšího odběratele Maurice Ward & Co, s. r. o.

76. Správce daně vyjádřil pochybnost nad tím, proč žalobkyně obstarává část práce (část hodin ostrahy téhož objektu) prostřednictvím dodavatele Erstino, pokud práci provádějí tytéž osoby, které jsou jejími zaměstnanci (příp. též zaměstnanci Partner Usir nebo Usir Facility). Z předložených podkladů totiž vyplynulo, že určitý pracovník odpracuje část hodin v měsíci jako zaměstnanec žalobkyně a část jeho odpracovaných hodin fakturuje Erstino, přestože by žalobkyně mohla i tuto část práce sjednat s daným pracovníkem přímo.
77. Na základě výše uvedených skutečností správce daně shrnul, že má pochybnosti o tom, zda se deklarovaná plnění uskutečnila a zda byla uskutečněna v deklarovaném rozsahu, deklarovaným způsobem a deklarovaným dodavatelem. Vyzval proto žalobkyni k předložení důkazních prostředků, které má k dispozici, nebo jakýchkoliv jiných důkazních prostředků, které prokážou, že se plnění uskutečnila tak, jak bylo deklarováno.
78. Jak vyplývá ze shrnutí v bodech 70 a 77 výzva k prokázání skutečností ze dne 4. 9. 2017 byla poměrně obsáhlá a poukazovala na několik různých okruhů – skutečnosti týkající se jednatele společnosti Erstino V. Čapka, skutečnosti týkající této společnosti samotné a jejich dodavatelů a nejasnosti ohledně toho, zda žalobkyně poskytla plnění odběratelům prostřednictvím svých zaměstnanců nebo prostřednictvím dodavatele Erstino, a zda tedy od Erstina nějaké (a pokud ano, jaké) plnění přijala. Není přitom podmínkou, že by žalobkyně musela o všech skutečnostech, na nichž správce daně založil své pochybnosti, vědět. Pochybnosti správce daně se nemusejí vztahovat přímo k žalobkyni, ale mohou souviset i s jejími dodavateli, např. pokud jde o jejich nedostatečné personální a materiální kapacity, finanční problémy, skutečnost, že jsou nespolehlivým plátcem, či personální propojení se žalobkyní, popř. trestní stíhání jejich statutárních orgánů (shodně např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 5. 2023, č. j. 43 Af 19/2021-56, bod 68). Správce daně nekladl skutečnosti týkající se společnosti Erstino žalobkyni k tíži v tom smyslu, že by byla zodpovědná za problémy svého dodavatele, ale požadoval po ní, aby pochybnosti, které tyto okolnosti oprávněně mohly vyvolat z hlediska věrohodnosti a správnosti tvrzení žalobkyně (že přijala od deklarovaného dodavatele plnění v deklarovaném rozsahu), vyvrátila (doložením dalších dokladů, kterými by prokázala, že její tvrzení vycházející z předložených primárních dokladů skutečně odráží realitu).
79. Žalobkyně v reakci na výzvu obsáhle citovala judikaturu k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a zdůraznila, že správce daně podle ní nepředložil žádný konkrétní důkaz k tvrzení, že jí nebylo poskytnuto plnění v deklarovaném rozsahu. Podle žalobkyně bylo předloženými důkazními prostředky i např. odpovědí odběratele Maurice Ward & Co prokázáno, že plnění bylo uskutečněno. Pokud správce daně hodlá zpochybňovat rozsah nebo cenu plnění, je podle žalobkyně důkazní břemeno na něm. Dále žalobkyně navrhla výslech svědků P. J., J. N., L. A., J. V. a A. E. N., kteří byli podle žalobkyně v zaměstnaneckém poměru ke společnosti Erstino, a jednatele společnosti Erstino Vladimíra Čapka.
80. P. J., L. A. a A. E. N. sice byli uvedeni na seznamu pracovníků společnosti Erstino (jmenné seznamy předložené žalobkyní byly označeny razítkem Erstino a nečitelným podpisem), ale

oni ani další dva svědci navržení žalobkyní (J. N a J. V.) nepotvrdili, že by pro zmíněnou společnost pracovali. Z jejich výpovědí naopak vyplynulo, že ke společnosti Erstino neměli žádný pracovněprávní či jiný vztah. Všichni svědci uvedli, že byli zaměstnanci žalobkyně. Kromě toho A. E. N., J. N., P. J. a L. A. měli dohodu o provedení práce také s Partner Usir a P. J. a L. A. také s Finder Center s. r. o. (dále jen „Finder Center“). A. N., P. J. a L. A. zmíněné dohody předložili. Svědci potvrdili, že v roce 2016 nepracovali pro jiné než zmíněné zaměstnavatele. Všichni shodně uvedli, že na poskytnutém pracovním oděvu bylo logo „USIR“ nebo „SECURITY USIR“. J. V. a J. N. označili jako nadřízeného E. A., který je zaměstnancem žalobkyně. Ten zprostředkoval dohodu také své matce L. A.. E. A. N. uvedla, že dohodu se žalobkyní uzavírala s panem Č. (k jeho výsledku viz dále bod 87), kterého zmínil také P. J. jako vedoucího pracovníka žalobkyně. J. V. a J. N. uvedli, že dostávali výplatu na účet z bankovního účtu žalobkyně, zbylí tři svědci dostávali výplatu hotově v samostatných sáčkách (obálkách) za každého zaměstnavatele.

81. Žalobkyně v žalobě namítla, že je třeba zohlednit, že pracovníci či zaměstnanci jejich dodavatelů byly osoby zdravotně postižené ve 2. a 3. stupni invalidity a osoby zdravotně znevýhodněné, a proto jí nelze klást k tíži, že svědci nebyli schopni určit, kdy, kde a pro koho vykonávali službu ostrahy. Této námitce soud nepřisvědčil. Pouze ze skutečnosti, že určitá osoba pobírá invalidní důchod, nelze dovozovat, že není schopna věrohodně uvést, pro kterého zaměstnavatele pracovala. Z výše zmíněných pěti svědků J. V. a J. N. uvedli, že pobírají invalidní důchod, ostatní uvedli, že jsou starobní důchodci. Pouze J. V. v úvodu výsledku zmínil, že se psychicky necítí moc dobře a že si něco pamatuje, ale něco ne. Dále nicméně srozumitelně vypověděl, že uzavřel pracovní smlouvu se žalobkyní, jeho nadřízeným byl pan A. (tj. zaměstnanec žalobkyně), na pracovních oděvech byl nápis „SECURITY USIR“ a že výplatu dostával z bankovního účtu žalobkyně. Ani u ostatních svědků soud neshledal důvod k pochybnostem o jejich výpovědi a žalobkyně ani žádné konkrétní pochybnosti nezmínila. Kromě toho, i pokud by byly výpovědi vyslychaných osob poznamenány jejich případným zdravotním postižením, podstatné je, že pokud nikdo z nich nepotvrdil, že by pracoval pro společnost Erstino, není možné jejich výpověď považovat za důkaz ve prospěch uskutečnění sporných plnění zmíněnou společností. V této souvislosti je třeba také zdůraznit, že to byla žalobkyně, kdo navrhl výslech právě těchto pěti osob.
82. Přestože společnost Erstino v písemném vyjádření (viz výše bod 75) uvedla, že plnění pro žalobkyni uskutečňovala subdodavately, nezmínila žádného konkrétního subdodavatele (pouze předložila jmenný seznam pracovníků, ale na něm uvedení svědci P. J., L. A. a A. E. N. práci pro Erstino nepotvrdili). Z ničeho (ani tvrzení žalobkyně) pak neplyne, že by výše uvedení svědci byli zaměstnanci tvrzeného neupřesněného subdodavatele. V takovém případě by dodavatelem společnosti Erstino při poskytování plnění žalobkyni musela být samotná žalobkyně (což by nedávalo smysl) nebo některá z jejích sesterských společností, což však žalobkyně netvrdila, přestože by o takové skutečnosti musela s ohledem na propojenost osob jednatelů a společníků vědět. P. J. a L. A. předložili dohody také se společností Finder Center, ale ve vztahu k této společnosti žalobkyně nic netvrdila ani nenavrhl žádný důkaz. Ani svědci nic bližšího k této společnosti neuvedli.
83. Žalobkyni nelze přisvědčit ani v námitce, podle které požadavek finančních orgánů na prokázání, jaké konkrétní fyzické nebo právnické osoby vykonávaly práci pro dodavatele, přesahoval její daňové povinnosti. Je totiž třeba vzít v úvahu, že žalobkyně zajišťovala část

svých uskutečňovaných plnění (zajišťování ostrahy objektů) svými zaměstnanci a část měla být zajištěna prostřednictvím dodavatelů. V řízení však vyšlo najevo, že přinejmenším někteří žalobkynini zaměstnanci vykonávali tutéž práci (ostrahu téhož objektu v témže měsíci) formálně pro více společností, a bylo proto třeba ověřit, zda práci, kterou žalobkyni fakturovalo Erstino, vykonávali dané osoby pro Erstino (jako jeho zaměstnanci, příp. zaměstnanci subdodavatele), anebo jako zaměstnanci žalobkyně. Pokud by se jednalo o druhý případ, tedy že žalobkyně uskutečnila plnění pro odběratele prostřednictvím svých zaměstnanců, neměla by nárok na odpočet (fakturace by neodpovídala skutečnosti).

84. Vzhledem k těmto specifickým okolnostem soud nepovažuje požadavek na jmenný seznam osob, prostřednictvím nichž měla společnost Erstino uskutečňovat plnění pro žalobkyni, za excesivní. Nejednalo se sice o jediný možný důkaz, ale tento seznam mohl k prokázání faktického uskutečnění plnění společností Erstino přispět. Ostatně žalobkyně jmenný seznam, který měl být seznamem pracovníků společnosti Erstino, předložila, jednalo se tedy o požadavek *a priori* nesplnitelný. Sama pak vybrala pět osob, z nichž tři byly uvedeny na tomto seznamu, a navrhla jejich výslech s tím, že se má jednat o zaměstnance společnosti Erstino. Tyto osoby sice potvrdily, že vykonávaly práci pro žalobkyniny odběratele, ale nikoliv že by byly v pracovněprávním či jiném vztahu ke společnosti Erstino. Krom toho, neztotožnění osob, které měly vykonávat práce fakturované společností Erstino, bylo pouze jednou z řady pochybností.
85. Pochybnosti o tom, že se plnění, která měla žalobkyně přijmout od společnosti Erstino, uskutečnila tak, jak bylo deklarováno, pak ještě prohloubil výslech jednatele společnosti Erstino V. Čapka, který byl proveden na návrh žalobkyně. V. Čapek potvrdil informace, které správce daně získal od jeho zaměstnavatele, tedy že v roce 2016 pracoval jako řidič kamionu a že byl v Německu hospitalizován z důvodu dopravní nehody (viz výše bod 72). O faktické činnosti společnosti Erstino v podstatě nic nevěděl a odkazoval se na „pověřeného kamaráda“ F. B., který měl vykonávat veškeré činnosti za něj. F. B. měl mít se společností Erstino uzavřenou smlouvu a měl disponovat plnou mocí. V. Čapek přislíbil oba dokumenty předložit, ale ani po urgencích tak neučinil. Podle V. Čapka disponoval F. B. také podpisovým razítkem, a proto u předložených listin (faktur a čestných prohlášení) nebyl V. Čapek schopen identifikovat, jestli je podepsal on osobně, nebo jestli byl podpis otiskem razítka, které na fakturu otiskla jiná osoba. Podpisy na jmenných seznamech, na nichž měli být pracovníci společnosti Erstino (viz výše bod 75), nepoznal a nevěděl, o jaké osoby se jednalo. Na otázku, kdo faktury skutečně vystavil, odpověděl „*on, si myslím*“, tedy F. B. Na otázku, zda může potvrdit, že k plněním uvedeným na fakturách skutečně došlo a že je uskutečnila společnost Erstino, pak uvedl: „*Nemůžu to asi potvrdit, když to vykonával ten člověk. B.*“.
86. V. Čapek identifikoval F. B. prostřednictvím roku narození a místa bydliště (c). Z výpisu z centrální evidence obyvatel správce daně zjistil, že osoba, která by uvedeným údajům odpovídala, zemřela dne 3. 1. 2018, tedy zhruba měsíc před výslechem V. Čapka (7. 2. 2018). Nebylo již tedy možné ověřit, zda za společnost Erstino fakticky jednal F. B. a zda se podílel na obchodní spolupráci se žalobkyní, nebo zda V. Čapek odkázal na F. B. (kterého označil za kamaráda) s vědomím, že již nežije, že proto není možné u něj nic ověřit. Z téhož důvodu nemohlo být vyhověno návrhu žalobkyně na výslech F. B.
87. Po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění žalobkyně navrhla výslech svého zaměstnance R. Č., který měl podle žalobkyně prokázat přijetí zdanitelných plnění a vysvětlit formu spolupráce s dodavateli a vzájemnou organizaci jednotlivých činností

žalobkyně. R. Č. zmínili také dva výše uvedení svědci jakožto osobu, s níž přicházeli do kontaktu za žalobkyni (viz výše bod 80). R. Č. potvrdil, že v roce 2016 byl zaměstnán u žalobkyně (a také u společnosti Partner Usir) jako bezpečnostní manažer (v době výslechu byl jejím prokuristou). Měl na starosti zhruba 100 zaměstnanců žalobkyně, kteří vykonávali činnost strážných v cca 18 objektech. Zpočátku vypověděl, že neví o tom, že by zaměstnanci měli smlouvy ještě s jinými společnostmi. Později uvedl, že někteří zaměstnanci asi pracovali i pro jiné zaměstnavatele, protože jim vozili sáčky s výplatou i od jiné společnosti, myslí, že to byla Erstino. Sáčky byly podobné, lišily se označením. Byly přivázeny asistentkám žalobkyně, ale nevěděl, kdo byla osoba, která je přivázela, a jestli se jednalo o člověka z Erstina. Domníval se, že důvodem více zaměstnavatelů byla skutečnost, aby zaměstnanci nepřekročili určitý počet hodin, a měli tak daňové výhody a nemuseli odvádět sociální a zdravotní pojištění. Na směny, kde zaměstnanci pracovali pro jinou společnost, však nejezdil. O spolupráci žalobkyně se společností Erstino nic bližšího nevěděl.

88. Soud se shoduje s finančními orgány, že svědecká výpověď R. Č. nebyla způsobilá podstatně přispět k prokázání žalobkyniných tvrzení. Přestože podle svědka určitá spolupráce mezi žalobkyní a společností Erstino probíhala, jednalo se spíše o jeho domněnku (odvozenou pouze na základě označení sáčku s výplatami). Ve zprávě o daňové kontrole správce daně poukázal na to, že pokud by se mělo potvrdit tvrzení svědka Č., že byly rozvázeny výplatní sáčky s označením Erstino, dalo by se předpokládat, že by o existenci takových sáčků vypověděli P. J., L. A. a A. E. N., kteří byli uvedeni na jmenných seznamech předložených žalobkyní a označených razítkem Erstino. To se však nestalo (srov. výše bod 80). Podstatné rovněž je, že z výpovědi R. Č. nelze dovodit nic k rozsahu deklarovaných přijatých plnění, který je rovněž sporný.
89. Pro úplnost lze zmínit, že obdobným způsobem vysvětlil práci zaměstnanců pro několik zaměstnavatelů žalobkynin jednatel Martin Rasso (který byl na žádost žalobkyně vyslechnut v pozici svědka jako jednatel společností Partner Usir a Usir Facility). V rámci části výpovědi týkající se Usir Facility uvedl, že zaměstnanci nechtějí hlavní pracovní poměr (z důvodu exekucí, starobního důchodu či jiného důvodu) a maximální počet 300 hodin na dohodu by odpracovali za dva nebo tři měsíce. Proto, aby neutekli, jim dají dalších 300 hodin v rámci dohody s Partner Usir nebo žalobkyní.
90. Lze tak shrnout, že ve vztahu k plněním od deklarovaného dodavatele Erstino existovaly vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda žalobkyně přijala plnění od tohoto odběratele, a pokud ano, v jakém rozsahu. Ve věci sice nebylo sporné, že žalobkyně plnění spočívající v ostraze poskytla svým odběratelům, zůstalo ale neobjasněno, zda tak skutečně učinila prostřednictvím plnění, které přijala od Erstino, nebo např. vlastními zaměstnanci. A i pokud by žalobkyně nějaké plnění od společnosti Erstino přijala, zůstal nejasný (zejm. s ohledem na překryv zaměstnavatelů týchž pracovníků) jeho rozsah. V tomto případě nemohou k objasnění nijak přispět odpovědi odběratelů, neboť žalobkyně neposkytla takové podklady, na základě nichž by bylo možné „spárovat“ uskutečněná plnění s deklarovanými přijatými plněními. Žalobkyní navržené důkazy (zejm. výslechy svědků) pochybnosti správce daně, které sdílí i soud, nerozptýlily, ale naopak prohloubily.
91. Soud se shoduje s finančními orgány, že k objasnění rozhodných otázek by nemohlo přispět ani místní šetření v sídle žalobkyně, které žalobkyně navrhla k „*doložení důkazů dle potřeby správce daně*“. Není totiž zřejmé, jak by mohlo přispět k objasnění faktického přijetí sporných plnění (zajištění ostrahy), která se měla uskutečnit v objektech odběratelů. V odvolání žalobkyně k tomuto návrhu uvedla, že v jejím sídle jsou uloženy veškeré účetní

doklady, smlouvy a dokumentace k zaměstnancům. Mělo-li se jednat o listiny související se spornými plněními, nic žalobkyni nebránilo, aby je správci daně předložila. Za účelem provedení důkazu listinou se místní šetření neprovádí. Žalobkyně mohla navrhnout k důkazu veškeré relevantní listiny či jakékoliv jiné důkazy, které měla k dispozici, a nebylo přitom povinností správce daně po dalších blíže neupřesněných důkazech v sídle žalobkyně pátrat.

92. Uskutečnění sporného plnění a jeho rozsah nemohlo prokázat ani čestné prohlášení (viz výše 70), neboť v něm společnost Erstino pouze obecně deklarovala, že splní své daňové povinnosti. Faktické přijetí plnění a jeho deklarovaný rozsah nemohla prokázat ani žalobkyní navržená kniha přijatých a vydaných faktur. Jak již soud uvedl výše, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k přijetí zdanitelného plnění fakticky došlo, a že k němu došlo tak, jak je v dokladech deklarováno.
93. S ohledem na vše výše uvedené soud souhlasí s finančními orgány, že se žalobkyni nepodařilo rozptýlit pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností (zda žalobkyně deklarované plnění skutečně přijala, a pokud ano, v jakém rozsahu a kdo jej žalobkyni poskytl), a že tak neunesla důkazní břemeno, které na ní vzhledem ke shora popsáním důvodným pochybnostem spočívalo.

Plnění od deklarovaného dodavatele Merenditina

94. Žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet pouze ve vztahu k jednomu plnění, jímž mělo být podle faktury ze dne 31. 3. 2016 „*přídělení příslušného počtu pracovníků – odborných asistentů v období březen 2016*“.
95. Ve výzvě ze dne 4. 9. 2017 správce daně nejprve připomněl, že při zahájení daňové kontroly žalobkyně předložila pouze zmíněnou fakturu. Vzhledem ke skutečnosti, že z faktury nevyplývaly konkrétní skutečnosti o deklarovaném plnění, požádal ji o doložení podkladů k faktuře (smluv, objednávek, jmenných seznamů přidělených pracovníků apod.).
96. V reakci na tuto výzvu žalobkyně sdělila, že se společností Merenditina spolupracovala na základě telefonické objednávky a odsouhlasení počtu přidělených pracovníků a počtu hodin. K tomu předložila čestné prohlášení společnosti Merenditina, které obsahovalo stejný text jako čestné prohlášení společnosti Erstino (viz výše bod 70), a listinu, která obsahovala následující text: „*Dodavatel i odběratel si odsouhlasili úhradu za následující služby: Přídělení příslušného počtu pracovníků – odborných asistentů. Termín: březen 2016. Počet hodin: 55 hodin. Částka za hodinu: 200,- Kč. Počet zaměstnanců: 5 zaměstnanců. Celková odsouhlasená částka k fakturaci: 55 000,- Kč + 21% DPH*“. Listina byla datována 31. 3. 2016 a opatřena razítky žalobkyně a Merenditina a podpisy. Ani z této listiny však podle správce daně nevyplývalo, jakou konkrétní práci měli přidělení pracovníci vykonat, kde a pro koho ani o jaké pracovníky se mělo jednat.
97. Dále správce daně ve výzvě konstatoval skutečnosti, které zjistil ke společnosti Merenditina a které byly obdobné jako u výše zmíněné společnosti Erstino. Společnost Merenditina se správcem daně nespolupracuje. Na výzvu k poskytnutí důkazních prostředků ze dne 14. 11. 2016 nereagovala vůbec a k výzvě ze dne 30. 11. 2016 nejprve požádala o prodloužení lhůty, ale nakonec stejně důkazní prostředky neposkytla. Daňová přiznání sice podává, ale vykazuje vždy vysoká plnění na vstupu i výstupu, daňová povinnost je tedy nízká. Tuto daňovou povinnost hradí. Nemá žádné známé telefonní číslo ani webové stránky. Nelze ji

kontaktovat ani v sídle, neboť se jedná o tzv. virtuální adresu, kde sídlí cca 250 subjektů. Nezveřejňuje účetní závěrky a nemá hlášeny žádné provozovny. Společnost vznikla teprve dne 16. 10. 2015. Již dne 15. 11. 2015 byl odvolán původní jednatel a novým jednatelem se stal Jakub Lysák. Jako předmět činnosti je v obchodním rejstříku uveden pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor a dále výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, k čemuž je jako obor činnosti zapsáno skoro 80 činností. Také většina dodavatelů společnosti Merenditina se správcem daně nespolupracuje, vysoké daňové povinnosti nehradí, má status nespolehlivého plátce a všechny sídlí na tzv. virtuálních adresách.

98. Na základě výše uvedených zjištění správce daně shrnul, že má pochybnosti o tom, zda žalobkyně deklarované plnění skutečně přijala a zda bylo uskutečněno v deklarovaném rozsahu, deklarovaným způsobem a deklarovaným dodavatelem. Vyzval ji proto k předložení důkazních prostředků, které má k dispozici, nebo jakýchkoliv jiných důkazních prostředků, které prokážou, že se plnění uskutečnila tak, jak bylo deklarováno.
99. Žalobkyně v reakci na výzvu předložila objednávku ze dne 10. 2. 2016, podle které u společnosti Merenditina objednáva službu konzultace a proškolení bezpečnostních pracovníků na objektech žalobkyně v rámci ČR a proškolení BOZP, PO a přípravu na zkoušky strážných. Na tuto objednávku však neodkazují ani faktura, ani jiné listiny předložené žalobkyní a z ničeho neplyne její provázanost s plněním, v souvislosti s nímž žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet. Krom toho, žalobkyně ve svém dřívějším vyjádření sdělila, že se společností Merenditina spolupracovala na základě telefonické objednávky (viz výše bod 96). Dále soud zdůrazňuje, že objednávka (i pokud by se spornou fakturou souvisela) z povahy věci nemůže prokázat, že se objednaná služba uskutečnila.
100. Žalobkyně navrhla také výslech jednatele společnosti Merenditina Filipa Hlídka. I po upozornění správce daně, že F. Hlída je jednatelem až od 13. 10. 2017, na návrhu jeho výslechu setrvala s tím, že předpokládá, že F. Hlída má povědomí o rozsahu prováděných činností a má přístup k účetnictví.
101. Výslech F. Hlídka však spolupráci žalobkyně se společností Merenditina nepotvrdil. F. Hlída o činnosti společnosti Merenditina v podstatě nic nevěděl a ve svých odpovědích se odkazoval na „pana ředitele Karbuse“. Nevěděl, od kdy je jednatelem ani proč se jím stal (k tomu dodal „jasná chvílka“). O této možnosti se dozvěděl od ředitele Karbuse. „Ve firmě“ je asi půl roku, ale ještě se k němu nedostala žádná práce. Nemá ani přístup do datové schránky, ten má ředitel Karbus. Na chodu společnosti se v roce 2016 nepodílel a neví, jakou činnost Merenditina tehdy vykonávala. Podpis na předložené faktuře nepoznal. O žalobkyni ví jen z doslechu. S ohledem na obsah tohoto výslechu žalobkyně navrhla výslech Lukáše Karbuse.
102. Lukáš Karbus vypověděl, že o vztazích společnosti Merenditina a žalobkyně v roce 2016 mu toho není moc známo, protože tam byl tehdy jiný jednatel. V roce 2016 neměl ke společnosti Merenditina žádný vztah. Ředitelem je od doby, kdy se stal F. Hlída jednatelem. Účetnictví je podle něj mimo ČR, má ho společník v kanceláři. Následně uvedl, že chce ukončit výslech. Ani tento výslech tedy k objasnění rozhodných otázek nepřispěl.
103. Nelze rovněž přehlédnout, že v rozhodné době byl jednatelem společnosti Merenditina Jakub Lysák, který byl zapsán jako jednatel i několika dalších (s finančními orgány nespolupracujících) společností, mimo jiné i Complete Finance (viz dále body 110 násl.).

Výslech J. L. žalobkyně nenavrhl (srov. výše bod 100). Společnosti Merenditina i Complete Finance vlastnila v rozhodné době slovenská společnost HELVAN s. r. o.

104. K objasnění rozhodných skutečností nepřispěl ani výslech R. Č. (viz výše bod 87), který vypověděl, že mu o spolupráci žalobkyně se společností Merenditina není nic známo.
105. Lze shrnout, že výše popsaná zjištění dále posílila legitimní pochybnosti o tom, zda žalobkyně sporné (ve faktuře velmi neurčitě formulované) plnění od společnosti Merenditina vůbec přijala. Žalobkyní navržené důkazy pochybnosti správce daně nerozptýlily. Navrzení svědci o činnosti společnosti Merenditina v roce 2016 nic nevěděli. Zůstalo tedy nejasné, v čem plnění deklarované na faktuře z 31. 3. 2016 vůbec spočívalo, a o jeho faktickém uskutečnění nebylo zjištěno vůbec nic. Soud se shoduje s finančními orgány, že k objasnění uskutečnění tohoto plnění by nemohlo přispět ani místní šetření v sídle žalobkyně, které žalobkyně obecně navrhla k „*doložení důkazů dle potřeby správce daně*“. Žalobkyně netvrdila, že by přidělení pracovníci vykonávali činnost v jejím sídle, ani nevysvětlila, jaký důkaz vztahující se k tomuto plnění by se měl v jejím sídle nacházet.
106. Žalobkyně v žalobě citovala následující pasáž z odůvodnění napadeného rozhodnutí: „*Požadavek na uvedení konkrétních jmen osob, které měly práce pro odvolatele vykonat, patří mezi základní podmínky k prokázání skutečnosti deklarovaného plnění, příslušného počtu pracovníků a k prokázání oprávněnosti uplatněného odpočtu daně, tudíž nelze odvolateli, že tento požadavek je těžce splnitelný, přisvědčit, neboť odvolatel si měl zajistit ve svém zájmu takové důkazní prostředky, kterými svá tvrzení prokáže, bude-li k tomu správcem daně vyzván*“ a namítla, že s tímto názorem žalovaného nesouhlasí a že je třeba vzít v úvahu, že se jednalo o osoby zdravotně postižené ve 2. a 3. stupni invalidity a osoby zdravotně znevýhodněné. Těto námitky soud nepřisvědčil.
107. Vzhledem ke skutečnosti, že plnění bylo charakterizováno pouze jako „*přidělení příslušného počtu pracovníků – odborných asistentů*“, byl požadavek na upřesnění toho, kdo byli tito pracovníci, odůvodněný. Plnění nebylo charakterizováno žádnou konkrétní činností, stěžít si lze proto představit, jak jinak než identifikací těchto přidělených pracovníků, by bylo možné deklarované plnění ověřit. Jejich případný výslech mohl k prokázání uskutečnění sporného plnění přispět. Zároveň se lze důvodně domnívat, že pokud byli žalobkyní přidělení odborní asistenti společnosti Merenditina, musela vědět, kdo tito asistenti byli a co pro ni vykonali. Mohla také doložit např. jejich činnost. Žalobkyně však k tomuto plnění nic konkrétního nesdělila a nevysvětlila, v čem přesně mělo spočívat. Bez toho bylo jen stěžít možné ověřit, zda se plnění uskutečnilo.
108. Argument invaliditou pracovníků je pak v případě tohoto deklarovaného plnění nepřijatelný, neboť žalobkyně patrně směřuje plnění od deklarovaného dodavatele Merenditina a deklarovaného dodavatele Erstino. Z tvrzení žalobkyně v průběhu daňového řízení totiž vyplývá, že prostřednictvím osob zdravotně postižených uskutečňovala plnění spočívající v ostraze objektů. V této souvislosti pak vznikl spor, zda tak činila prostřednictvím vlastních zaměstnanců nebo i prostřednictvím dodavatele Erstino. Z jejich tvrzení naopak neplyne, že by odbornými asistenty přidělenými společností Merenditina měly být osoby zdravotně postižené. Žalobkyní citovaná pasáž se však nachází v bodu 89 napadeného rozhodnutí, který se vztahuje k posouzení plnění od deklarovaného dodavatele Merenditina.

109. Soud proto uzavřel, že žalobkyně nepředložila spolehlivé důkazy o splnění hmotněprávních požadavků pro nárok na odpočet, neboť se jí nepodařilo prokázat, že deklarované plnění od společnosti Merenditina vůbec přijala a jaký byl jeho případný rozsah.

Plnění od deklarovaného dodavatele Complete Finance

110. Žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet pouze ve vztahu k jednomu plnění, jímž mělo být podle faktury ze dne 29. 2. 2016 „zajištění výroby a dodání reklamních předmětů“.

111. Ve výzvě ze dne 4. 9. 2017 správce daně poukázal na to, že z předložené faktury nevyplývá, o jaké reklamní předměty se jednalo, jaké bylo jejich množství, kam byly dodány apod.

112. Ke společnosti *Complete Finance* správce daně zjistil, že jejím jednatelem je od 23. 2. 2015 Jakub Lysák, který byl rovněž jednatelem společnosti Merenditina, a proto správce daně odkázal na skutečnosti uvedené výše u zmíněné společnosti. Jakub Lysák byl zapsán jako jednatel také u několika dalších společností, z nichž převážná část se správcem daně nespolečně pracuje. Společnost *Complete Finance* sídlí na tzv. virtuální adrese, kde sídlí dalších cca 280 subjektů, nezveřejnila účetní závěrky a nemá webové stránky. Na základě těchto zjištění správce daně vyzval k doložení, o jaké reklamní předměty se jednalo a v jakém množství, a k prokázání, že uvedené plnění bylo žalobkyni skutečně poskytnuto v deklarovaném rozsahu a od deklarovaného dodavatele.

113. V reakci na zmíněnou výzvu žalobkyně předložila dodací list s rozpisem jednotlivých předmětů (390 ks propisovacích tužek, 390 ks sametových návleků, 400 ks zapalovačů, 390 ks diářů a 441 vaků na boty). Dodací list byl datován 4. 2. 2016, podle předložené faktury byl ale datem uskutečnění zdanitelného plnění až den 29. 2. 2016. Tato časová nesrovnalost zpochybňuje věrohodnost dodacího listu. Žalobkyně ji přitom nijak nevysvětlila. Soud se proto ztotožňuje s finančními orgány, že předložený dodací list nelze považovat za důkaz o skutečném dodání fakturovaných reklamních předmětů.

114. Uskutečnění sporného plnění není způsobilé prokázat ani čestné prohlášení společnosti *Complete Finance* ze dne 29. 2. 2016, neboť ke spornému plnění neříká nic konkrétního, ale pouze deklaruje, že budou splněny daňové povinnosti. Jeho text je shodný jako text čestného prohlášení společností *Erstino* a *Merenditina* (viz výše bod 70).

115. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně upozornil také na to, že po porovnání podpisů na předložených dokladech (fakture, čestném prohlášení a dodacím listu) se podpis dodavatele jeví jako otisk razítka, nikoliv jako skutečný podpis. I podle soudu se zmíněné podpisy jeví skutečně ve všech dílčích rysech (zejm. tvaru a překrytí jednotlivých čar) jako zcela shodné, což ale neodpovídá drobným odchýlkám, které se u více podpisů téhož pisatele běžně vyskytují (srov. např. rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014-30, bod 41, v němž Nejvyšší správní soud citoval z posudku písmoznalkyně: „Podle znalkyně je třeba brát v úvahu také obecnou zásadu, že ani nesporně pravé podpisy nemohou být naprosto stejné ve všech hlediscích, naopak v takových případech by bylo důvodné podezření z padělání podpisů, např. kopírováním, obkreslením apod. Písmoznalectví vychází ze základní premisy, že se žádný člověk nepodepíše dvakrát stejně“).

116. V této souvislosti lze připomenout, že o používání podpisového razítka jinou osobou než tou, o jejíž podpis se jednalo, hovořil také formální jednatel společnosti *Erstino* V. Čapek (srov. výše bod 85). Přestože nebyla zjištěna přímá souvislost mezi společnostmi *Erstino* a *Complete Finance*, jejich společníci sídlili na téže adrese (společníkem společnosti *Erstino* byla od 23. 7. 2015 do 19. 3. 2018 společnost *Mindler s. r. o.* se sídlem Vyšehradská 12,

Bratislava, a společníkem Complete Finance byla od 21. 4. 2015 společnost HELVAN s. r. o. se sídlem Vyšehradská 12, Bratislava, která byla v rozhodné době rovněž společníkem společnosti Merenditina) a nelze také přehlédnout, že jejich čestná prohlášení obsahují zcela shodný text.

117. Výše popsané skutečnosti zjištěné z předložených listin nijak nevyvracejí, ale spíše prohlubují pochybnosti vyjádřené ve výzvě ze dne 4. 9. 2017. Bez významu není ani skutečnost, že stejně jako v případě společnosti Merenditina vystřídal v říjnu 2017 Jakuba Lysáka v pozici jednatele Filip Hlídek (k jeho výsledku srov. výše v bodu 101).
118. K objasnění rozhodných skutečností nepřispěl ani výsledek R. Č. (viz výše bod 87), který vypověděl, že mu o spolupráci žalobkyně se společností Complete Finance není nic známo. Proto ani jeho obecné vyjádření, podle kterého na konci roku rozváželi klientům zapalovače, tužky či vína nelze jednoznačně spojit s nyní posuzovaným sporným plněním.
119. Žalobkyně dále předložila (na DVD) 5 fotografií, na kterých je několik propisek s nápisem „USIR SECURITY“, 1 vak s nápisem „USIR SECURITY“, 1 diář (přední a zadní strana) s nápisem „USIR SECURITY“ a zapalovač s nápisem „USIR ochranné služby“. I pokud by tyto fotografie byly přiřazeny ke spornému plnění (což však jednoznačně učinit nelze), zůstal by nejasným jeho rozsah, neboť fotografie zobrazují jen několik kusů reklamních předmětů oproti několika stovkám kusů, které měly být dodány.
120. V souvislosti se zmíněnými fotografiemi žalovaný poukázal také na to, že na některých ze zobrazených předmětů je uveden nápis „USIR SECURITY“, což odpovídá názvu jiné společnosti, která vznikla dne 3. 7. 2017 a jejíž jednatele Martin Rasso a Jaroslav Hudec jsou také jednatele žalobkyně. Podle žalovaného proto žalobkyně neprokázala, že použila plnění pro svou ekonomickou činnost, neboť na reklamních předmětech bylo logo jiné společnosti. K tomuto argumentu je však třeba dodat, že jej použil poprvé žalovaný v napadeném rozhodnutí, naopak správce daně nápis „USIR SECURITY“ pouze zmínil jakožto skutkové zjištění, ale nevyvozoval z něj žádné důsledky (viz str. 84 a 127 zprávy o daňové kontrole). Věrohodné vysvětlení užívání nápisu „USIR SECURITY“ (a nikoliv „USIR SECURITY s. r. o.“, která v rozhodném období ještě neexistovala) si přitom lze s ohledem na předmět žalobkyniny činnosti představit, nebyly-li by zde další okolnosti vzbuzující pochybnosti. Protože správce daně nevyjádřil pochybnosti o tom, zda bylo deklarované plnění skutečně použito pro žalobkyninu ekonomickou činnost, nelze klást žalobkyni k tíži, že užití nápisu „USIR SECURITY“ na reklamních předmětech nevysvětlila. Tento dílčí závěr však nemá žádný vliv na výsledné posouzení, že žalobkyně své důkazní břemeno ve vztahu k deklarovanému plnění od Complete Finance neunesla.
121. Lze totiž shrnout, že žalobkyní navržené důkazy neprokázaly přijetí deklarovaného plnění ani jeho případný rozsah a osobu dodavatele. K objasnění rozhodných otázek by nemohlo přispět ani místní šetření v sídle žalobkyně. Žalobkyně netvrdila, že dodané reklamní předměty se nacházejí v jejím sídle (v takovém případě by je ostatně mohla správci daně předložit), a neupřesnila, co jiného by ve vztahu k deklarovanému plnění od Complete Finance mohlo být v jejím sídle zjištěno.
122. Soud proto uzavřel, že žalobkyni se skutečně nepodařilo rozptýlit pochybnosti o souladu předložené faktury se skutečností. Nebylo totiž prokázáno, že žalobkyně deklarované reklamní předměty vůbec přijala, ani že je přijala od společnosti Complete Finance a v jakém případném rozsahu (srov. zejm. časovou nesrovnatelnost v datu dodacího listu a pochybný charakter společnosti Complete Finance).

Plnění od deklarovaného dodavatele Brislam

123. Žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet pouze ve vztahu k jednomu plnění, jímž mělo být podle faktury ze dne 30. 5. 2016 „zprostředkování obchodu – ostraha objektů – blídání a úklid“.
124. Ve výzvě ze dne 4. 9. 2017 správce daně poukázal na to, že z předložené faktury nevyplývá, o jaké konkrétní plnění se jednalo, kde byly práce provedeny, kdo je provedl apod.
125. Ke společnosti Brislam správce daně zjistil, že má status nespolehlivého plátce, často dochází ke změnám jejích jednatelů, nezveřejnila účetní závěrky a nemá webové stránky. Na základě těchto zjištění vyzval žalobkyni k předložení smlouvy a prokázání, že uvedené plnění bylo žalobkyni skutečně poskytnuto a že se tak stalo v deklarovaném rozsahu a od deklarovaného dodavatele.
126. Přestože byla tato zjištění správce daně stručná, s ohledem zejména na skutečnost, že byl společnosti Brislam přidělen status nespolehlivého plátce se soud ztotožňuje s finančními orgány, že skutečnosti popsané správcem daně ve výzvě ve svém souhrnu poskytovaly dostatečný podklad pro závěr o existenci důvodných pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Není přitom rozhodné, že status nespolehlivého plátce má společnost Brislam až od 13. 12. 2016, tedy po deklarovaném datu uskutečnění plnění (30. 5. 2016). Správci daně mohou vzniknout pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu i na základě skutečností, které zná z úřední činnosti. Není přitom podmínkou, že by o nich žalobkyně musela vědět [existence pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu je otázkou zcela odlišnou od prokazování účasti daňového subjektu na daňovém podvodu]. Jak již soud uvedl výše, pochybnosti správce daně se nemusejí vztahovat přímo k žalobkyni, ale mohou souviset i s jejími dodavateli, např. pokud jde o jejich nedostatečné personální a materiální kapacity, finanční problémy, skutečnost, že jsou nespolehlivými plátcí, či personální propojení se žalobkyní, popř. trestní stíhání jejich statutárních orgánů (shodně např. výše citovaný rozsudek zdejšího soudu č. j. 43 Af 19/202156, bod 68).
127. V reakci na zmíněnou výzvu žalobkyně předložila smlouvu o zprostředkování ze dne 12. 1. 2015, jejímž předmětem bylo zprostředkování uzavření smlouvy na ostrahu a úklid objektů s třetí osobou. Za společnost Brislam smlouvu podepsal Ion Adrian Cotojman, který byl ve smlouvě označen jako jednatel. Z výpisu z obchodního rejstříku však vyplývá, že I. A. Cotojman se stal jednatelem společnosti Brislam až dne 5. 10. 2016. Tato časová nesrovnalost zpochybňuje věrohodnost předložené smlouvy. Žalobkyně ji přitom nijak nevysvětlila. Krom toho, smlouva vyjadřující závazek budoucího poskytnutí plnění sama o sobě není způsobilá prokázat, že k plnění skutečně došlo.
128. Kromě zmíněné smlouvy žalobkyně k deklarovanému plnění od společnosti Brislam žádné další důkazy nepředložila, ani nenavrhl. Za relevantní návrh nelze považovat obecný návrh na místní šetření v sídle žalobkyně, neboť obdobně jako v předchozích případech není zřejmé, co konkrétně by měl ve vztahu k deklarovanému plnění správce daně v sídle žalobkyně zjistit. Pokud měla žalobkyně podklady svědčící o tom, že pro ni společnost Brislam zajistila zprostředkování nějaké zakázky nebo přinejmenším vyvíjela činnost směřující ke zprostředkování zakázky, jistě je mohla předložit. To se však nestalo. K objasnění rozhodných skutečností nepřispěl ani výslech R. Č. (viz výše bod 87), který vypověděl, že mu o spolupráci žalobkyně se společností Brislam není nic známo.

129. Již tyto skutečnosti samotné vzbuzují pochybnosti o tom, zda se deklarované plnění vůbec uskutečnilo. Další zjištění finančních orgánů, že společnosti Brislam byl od prosince 2016 přidělen status nespolehlivého plátce a od července 2018 status nespolehlivé osoby a že byla zrušena s likvidací rozhodnutím soudu ze dne 13. 12. 2017 (které nabylo právní moci dne 9. 3. 2018) a dne 23. 11. 2018 vymazána z obchodního rejstříku, pochybný charakter deklarovaného dodavatele dokreslují, byť nastaly až po deklarovaném datu uskutečnění plnění.
130. Ani v tomto případě přitom nebylo excesivní, pokud správce žalobkyni vyzval mimo jiné k prokázání skutečnosti, kdo fakturované práce provedl. Případný výslech takové osoby by mohl deklarované plnění objasnit. Zároveň správce daně ani žalovaný neformulovali požadavek na sdělení konkrétních osob tak, že by se jednalo o jediný myslitelný důkaz, bez něhož nelze nárok na odpočet uznat. Volba, jaké důkazy navrhne či předloží, byla na žalobkyni. Ta však k deklarovanému plnění od společnosti Brislam kromě faktury a (nevěrohodné) smlouvy nepředložila nic.
131. Soud proto uzavřel, že žalobkyni se nepodařilo rozptýlit pochybnosti o souladu předložené faktury se skutečností a neprokázala, že deklarované plnění skutečně přijala, a pokud ano, v jakém rozsahu a od koho.

Plnění od deklarovaného dodavatele Newcommer

132. Žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet ve vztahu ke třem druhům plnění: (1) vyhledání a kompletace dokumentace k výběrovým řízením, (2) dočasné užívání vozidla Mercedes Benz a (3) poradenství v oblasti práva personalistiky.
133. Ve výzvě ze dne 4. 9. 2017 správce daně poukázal na to, že daňový doklad ze dne 29. 1. 2016 fakturoval „*vyhledání a kompletaci dokumentace v souvislosti s vyhledáváním vhodných výběrových řízení vč. přípravy podkladů pro případnou účast ve výběrovém řízení – ostraha majetku a osob za leden 2016 [za] částku 40.000,- Kč + DPH 21 %*“, ale následně bylo uvedeno 10 položek „VŘ - 1/2016“ až „VŘ - 10/2016“. Podle správce daně bylo nejasné, zda se jedná o plnění za leden až říjen 2016 nebo jen za leden 2016. K dokladu přitom nebyla předložena smlouva. Správce daně proto vyzval k vysvětlení popsané nesrovnalosti a upřesnění, o jaké konkrétní vyhledání a dokumentaci se jednalo, jakým způsobem byly služby prováděny, kdo práce vykonával a kde apod. Dále vyzval k doložení dalších devíti daňových dokladů za únor až září 2016, které byly zaevidovány v evidenci pro účely DPH a doložení smluv vztahujících se k těmto dokladům.
134. K daňovému dokladu ze dne 29. 1. 2016 deklarujícím dočasné užívání vozidla Mercedes Benz správce daně ve výzvě poukázal na to, že žalobkyně je provozovatelem i dalších vozidel, přičemž nedoložila evidence jízd. Správci daně proto vznikla pochybnost, zda bylo deklarované plnění použito výhradně pro uskutečnění plnění podle § 72 zákona o DPH. Vyzval proto žalobkyni k doložení toho, kdo konkrétně vozidlo používal, a k doložení knihy jízd.
135. Daňový doklad ze dne 30. 9. 2016 deklaroval „*na základě smlouvy o poskytnutí poradenství v oblasti práva personalistiky ze dne 5. 1. 2016 Vám fakturujeme celkovou částku ve výši 480.000,- Kč bez DPH 21 %*“ a následně bylo rozepsáno 12 x 40 000 Kč za leden až prosinec 2016. Podle zmíněného dokladu měla být celková částka 580 800 Kč zaplácena hotově. K dokladu nebyla doložena smlouva.

136. K deklarovánému dodavateli Newcommer správce daně ve výzvě dále uvedl, že nezveřejnil účetní závěrky za roky 2013 až 2016, nemá webové stránky a jako předmět činnosti má v obchodním rejstříku uveden pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor a dále výrobu, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, k čemuž je jako obor činnosti zapsáno skoro 80 činností, přičemž nemá žádnou provozovnu.
137. Na základě těchto zjištění správce daně vyzval žalobkyni k prokázání, že uvedená plnění jí byla skutečně poskytnuta a že se tak stalo v deklarováném rozsahu a od deklarováného dodavatele.
138. V reakci na výzvu žalobkyně doložila k daňovému dokladu ze dne 29. 1. 2016 několik listin nazvaných „výkaz činnosti a předávací protokol“, z nichž plyne, že „VŘ - 1/2016“ až „VŘ - 10/2016“ znamená označení výběrových řízení, nikoliv měsíců. Ve zprávě o daňové kontrole proto správce daně uznal, že tato dílčí nesrovnalost byla vysvětlena. Z předložených listin však vyplynuly další pochybnosti.
139. Podle listin nazvaných „výkaz činnosti a předávací protokol“ měla společnost Newcommer pro žalobkyni provádět monitoring nabídek a vyhledání vhodného výběrového řízení pro odběratele, zajistit dokumentaci a podklady pro výběrové řízení, provést komplexní analýzu zadávací dokumentace, konzultovat s odběratelem tvorbu cenové nabídky a návrh finální ceny, kompletovat doklady a dokumenty k prokázání ekonomických, finančních a technických předpokladů odběratele podle zadávací dokumentace – výpisy z obchodního rejstříku, živnostenského rejstříku a daňového portálu, zajistit tisk, kompletaci a digitalizaci dokumentů, kontrolovat formální správnost a případně ověřit údaje ze zadávací dokumentace se zadavatelem.
140. Správce daně poukázal na to, že předložené listiny pouze deklarují provedení zmíněných činností, ale neprokazují jejich uskutečnění. Pokud byla předmětem plnění např. konzultace s odběratelem (tj. žalobkyní) k tvorbě cenové nabídky a návrhu finální ceny, měla by žalobkyně znát osoby, s nimiž cenovou nabídku konzultovala.
141. S tímto závěrem se soud ztotožňuje. Žalobkyně k jednotlivým listinám nazvaným „výkaz činnosti a předávací protokol“ doložila pouze zadávací dokumentaci k veřejným zakázkám, výpisy z obchodního a živnostenského rejstříku vztahující se k zadavatelům a výpisy, zda je zadavatel plátcem DPH, tedy pouze veřejně dostupné dokumenty, na nichž samotných neměl deklarováný dodavatel žádný „autorský podíl“. Předloženou zadávací dokumentaci totiž společnost Newcommer nevytvářela (zveřejnili ji zadavatelé jednotlivých veřejných zakázek), ale jejím úkolem mělo být podle předložených výkazů zveřejněnou dokumentaci mimo jiné analyzovat. O tom však nebyl předložen žádný doklad. Lze se přitom důvodně domnívat, že pokud společnost Newcommer pro žalobkyni prováděla analýzy zadávacích dokumentací, měla by je mít žalobkyně k dispozici. Žalobkyně nedoložila ani to, že by probíhaly konzultace k cenové nabídce, jak to předpokládaly předložené výkazy. Vytisknout, resp. naskenovat veřejně dostupnou zadávací dokumentaci mohl kdokoli, i samotná žalobkyně, resp. její zaměstnanci. Totéž platí o výpisech z veřejných registrů.
142. Nelze rovněž přehlédnout, že v řadě případů byla data listin nazvaných „výkaz činnosti a předávací protokol“ dřívější, než data k tomu doložených listin. Např. výkaz činnosti a předávací protokol č. VŘ 030/2016 je datován 12. 4. 2016, k němu doložená zadávací dokumentace se však vztahuje k výběrovému řízení, které bylo podle doložených podkladů zveřejněno až dne 15. 4. 2016; výkaz činnosti a předávací protokol č. VŘ 022/2016 je datován 9. 3. 2016, ale k němu doložená zadávací dokumentace se vztahuje k výběrovému řízení,

kteře bylo podle doložených podkladů zveřejněno až dne 21. 3. 2016; výkaz činnosti a předávací protokol č. VŘ 023/2016 je datován 10. 3. 2016, ale k němu doložená zadávací dokumentace se vztahuje k výběrovému řízení, které bylo podle doložených podkladů zveřejněno až dne 14. 3. 2016; výkaz činnosti a předávací protokol č. VŘ 024/2016 je datován 11. 3. 2016, ale k němu doložená zadávací dokumentace se vztahuje k výběrovému řízení, které bylo podle doložených podkladů zveřejněno až dne 21. 3. 2016; výkaz činnosti a předávací protokol č. VŘ 049/2016 je datován 18. 7. 2016, ale k němu doložená zadávací dokumentace se vztahuje k výběrovému řízení, které bylo podle doložených podkladů zveřejněno až dne 21. 7. 2016. V některých dalších případech se datum uvedené na „výkazu činnosti a předávacím protokolu“ shoduje s datem zveřejnění výběrového řízení. To samo o sobě sice nevyklučuje, že by činnosti uvedené ve „výkazu činnosti a předávacím protokolu“ mohly být učiněny týž den, kdy byla zadávací dokumentace zveřejněna, s ohledem na ostatní nesrovnalosti týkající se těchto plnění to však soud nepovažuje za pravděpodobné. Nelze rovněž přehlédnout, že zadávací dokumentace vztahující se k výkazu činnosti a předávacímu protokolu č. VŘ 020/2016 je shodná jako zadávací dokumentace vztahující se k výkazu činnosti a předávacímu protokolu VŘ 010/2016 (jedná se o totéž výběrové řízení, jehož vyhledání bylo vykázáno dvakrát).

143. V řadě případů pak nesedí ani data výpisů z obchodního a živnostenského rejstříku a výpisu o registraci k DPH, které se měly vztahovat k zadavatelům. Např. výkaz činnosti a předávací protokol č. VŘ 050/2016 je datován 22. 7. 2016, ale výpis o registraci k DPH je až ze dne 10. 8. 2016; výkaz činnosti a předávací protokol č. VŘ 052/2016 je datován 2. 8. 2016, ale výpis z obchodního a živnostenského rejstříku a výpis o registraci k DPH jsou až ze dne 2. 9. 2016; výkaz činnosti a předávací protokol č. VŘ 053/2016 je datován 17. 8. 2016, ale výpis z živnostenského rejstříku a výpis o registraci k DPH jsou až ze dne 18. 8. 2016; výkaz činnosti a předávací protokol č. VŘ 054/2016 je datován 26. 8. 2016, ale výpis z obchodního a živnostenského rejstříku a výpis o registraci k DPH jsou až ze dne 1. 9. 2016; výkaz činnosti a předávací protokol č. VŘ 035/2016 je datován 2. 5. 2016, ale výpis z živnostenského rejstříku a výpis o registraci k DPH jsou až ze dne 5. 5. 2016, a takto by bylo možné pokračovat ještě dále.
144. Přestože jsou tedy doložené listiny nazvány „výkaz činnosti a předávací protokol“, nelze je s ohledem na popsané časové nesrovnalosti považovat za důkaz o tom, že k předání plnění skutečně došlo, ani že v nich uvedené činnosti byly skutečně vykonány a že byly vykonány společností Newcommer.
145. S ohledem na předmět plnění nebylo ani v tomto případě excesivní, pokud správce daně žalobkyni vyzval mimo jiné k prokázání, kdo fakturované práce provedl. Případný výslech takové osoby by mohl deklarované plnění objasnit. Zároveň správce daně ani žalovaný neformulovali požadavek na sdělení konkrétních osob tak, že by se jednalo o jediný myslitelný důkaz, bez něhož nelze nárok na odpočet uznat. Volba, jaké důkazy navrhne či předloží, byla na žalobkyni. K objasnění rozhodných otázek by nemohlo přispět ani místní šetření v sídle žalobkyně. Žalobkyně neupřesnila, co by mělo být ve vztahu k deklarovanému plnění od společnosti Newcommer v jejím sídle zjištěno. Jiné důkazy k plněním, která měla souviset s vyhledáním výběrových řízení, žalobkyně nepředložila ani nenavrhl.
146. Soud proto uzavřel, že žalobkyni se nepodařilo rozptýlit pochybnosti o souladu předložených faktur týkajících se vyhledání a kompletace podkladů k výběrovým řízením

se skutečností. Předložené podklady pochybnosti o souladu faktur se skutečností naopak ještě prohloubily.

147. K deklarováním plněním, která měla spočívat v dočasném užívání vozidla Mercedes Benz v lednu a únoru 2016, žalobkyně předložila objednávky ze dne 16. 12. 2015 a ze dne 12. 1. 2016. Jako objednatel je však uvedena společnost Partner Usir, nikoliv žalobkyně. Na fakturách odkazovanou smlouvu žalobkyně nedoložila. Podle doložených tabulek nazvaných kniha jízd užívali vozidlo v obou měsících Martin Rasso a Jaroslav Hudec, ti jsou však nejen jednateli a společníky žalobkyně, ale v rozhodné době byli také jednateli a společníky společnosti Partner Usir. Žalobkyně přitom nedoložila, za jakým účelem se vykázané cesty uskutečnily (jízdy byly identifikovány pouze datem a městem, jako důvod cesty bylo ve všech případech uvedeno pouze „služební“), a zda tedy opravdu souvisely s její ekonomickou činností. Žádné další důkazy žalobkyně nepředložila ani nenavrhl.
148. S ohledem na tyto skutečnosti se soud shoduje s finančními orgány, že ve vztahu k těmto deklarováním plněním přetrvávaly pochybnosti, zda žalobkyně použila vozidlo výhradně v rámci svých ekonomických činností, anebo zda jej v rámci svých ekonomických činností používala sesterská společnost Partner Usir. K objasnění této otázky nemohla přispět ani čestná prohlášení společnosti Newcommer ze dne 29. 1. 2016 a ze dne 29. 2. 2016, neboť ke sporným plněním neříkají nic konkrétního, ale pouze deklarují, že budou splněny daňové povinnosti. Jejich text je shodný jako text čestných prohlášení dalších výše uvedených deklarováním dodavatelů (viz výše bod 70).
149. Neobjasněno zůstalo také plnění, které mělo spočívat v poskytnutí poradenství v oblasti práva personalistiky. Žalobkyně k výzvě správce daně předložila smlouvu ze dne 21. 12. 2015, v níž se společnost Newcommer zavázala uskutečňovat odborné poradenství a poskytovat konzultace v oblastech specifikovaných smlouvou, a to za paušální částku 40 000 Kč + DPH měsíčně. Podle smlouvy měla být odměna uhrazena na základě faktury za příslušný kalendářní měsíc. Předložený daňový doklad je však s tímto ujednáním v rozporu, neboť fakturuje celkovou částku za měsíce leden až prosinec a je vystaven dne 30. 9. 2016, přičemž jako datum uskutečnění zdanitelného plnění je uvedeno také 30. 9. 2016. Faktura tedy zahrnuje plnění za říjen až prosince 2016, přestože byla vystavena v září 2016, tedy před uskutečněním zdanitelného plnění.
150. Žalobkyně dále předložila výkazy činnosti za leden až prosinec 2016, podle kterých měly být vykonány činnosti týkající se personální agendy, poradenství, mzdové agendy a dalších činností. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně upozornil na to, že podle zmíněných výkazů měla společnost Newcommer nakládat s žalobkyniným bankovním účtem (např. zajišťovat finance podle výčetek v bance), ale právo nakládat s bankovními účty žalobkyně měli pouze její jednatelé Rasso a Hudec. Tuto nesrovnalost žalobkyně nevysvětlnila.
151. Z předložených výkazů dále vyplývá, že společnost Newcommer měla pro žalobkyni vykonávat mimo jiné následující činnosti: konzultovat potvrzení zaslaných podkladů ke zpracování mezd a podkladů ke zpracování nových dohod o provedení práce, vyhotovovat nové dohody o provedení práce a ukončení mimopracovních poměrů na základě podkladů od žalobkyně, vyhotovovat potvrzení pro úřad práce podle potřeby pro jednotlivé zaměstnance, kontrolovat a sledovat veškerou právní úpravu a její změny v zákoníku práce týkající se personální a mzdové agendy, zajišťovat konzultace a předání informací (školení) týkající se veškerých změn zákoníku práce, poskytovat poradenství týkající se běžné personální agendy, komunikovat s úřadem práce ohledně počtu platných hodinových sazeb,

počtu odpracovaných měsíčních hodin a minimální částky podle dohody o provedení práce či komunikovat se žalobkyní ohledně chybějících podkladů. Pokud společnost Newcommer tyto činnosti pro žalobkyni skutečně vykonávala, neměla by mít žalobkyně problém doložit k tomu dostatečné množství podkladů, zejm. komunikaci se společností Newcommer týkající se výše uvedených vykazovaných dílčích činností. Žalobkyně však žádné listiny zachycující obsah vykonávaných činností nepředložila.

152. Správce daně poukázal rovněž na to, že žalobkyně nedoložila, kde poradenství probíhalo a kdo jej provedl. Pokud přitom měly určité osoby manipulovat s hotovostí, mít přístup k citlivým údajům o zaměstnancích žalobkyně a jejich mzdách a komunikovat s úřady za žalobkyni, je stěžejní hájitelné tvrzení, že žalobkyně nevěděla, o jaké osoby se jednalo a zda to byli zaměstnanci společnosti Newcommer. Ani v tomto případě nebyl požadavek správce daně na prokázání konkrétních osob, které měly za deklarovaného dodavatele plnění vykonat, excesivní s ohledem na skutkové okolnosti a předmět deklarovaného plnění. Případný výslech takových osob by mohl deklarované plnění objasnit. Zároveň správce daně ani žalovaný neformulovali požadavek na sdělení konkrétních osob tak, že by se jednalo o jediný myslitelný důkaz, bez něhož nelze nárok na odpočet uznat. Neztotožnění osob, které měly vykonávat deklarované plnění, bylo přitom pouze jednou z pochybností. Volba, jaké důkazy navrhne či předloží, byla na žalobkyni. Žalobkyně však žádné podklady, které by svědčily o skutečném obsahu deklarovaných činností, nepředložila.
153. Návrh na provedení místního šetření v sídle žalobkyně byl pouze obecný, neboť žalobkyně neupřesnila, co by mělo být ve vztahu k deklarovanému plnění v jejím sídle zjištěno. Pokud žalobkyně uchovávala ve svém sídle doklady prokazující deklarovaná plnění, měla je správcem daně předložit. Správce daně nebyl povinen po dalších bližší neupřesněných důkazech v sídle žalobkyně pátrat. K objasnění rozhodných skutečností nepřispěl ani výslech R. Č. (viz výše bod 87), který vypověděl, že mu o spolupráci žalobkyně se společností Newcommer není nic známo.
154. S ohledem na výše uvedené soud uzavřel, že ani v případě posledního sporného plnění žalobkyně neodstranila pochybnosti o tom, zda vůbec obecně deklarované plnění, které mělo spočívat v poskytnutí poradenství v oblasti práva personalistiky, přijala, a pokud ano, od koho a v jakém rozsahu.

Shrnutí

155. Ve vztahu ke všem deklarovaným plněním soud shrnuje, že finanční orgány dostatečně vysvětlily, z jakých zjištění pramenily jejich legitimní pochybnosti o souladu předložených daňových dokladů se skutečností a proč i po provedeném dokazování tyto pochybnosti přetrvaly. Ve světle shromážděných důkazů (i těch, které byly provedeny na návrh žalobkyně) předložené formálně správné daňové doklady ztratily svoji důkazní hodnotu k uplatnění nároku na odpočet. Žalobkyni se nepodařilo prokázat především to, zda deklarovaná plnění vůbec obstarala dodavatelským způsobem, a nikoliv vlastními silami. A pokud je snad skutečně přijala od dodavatelů, zůstalo nejasné, zda jimi skutečně byli dodavatelé deklarovaní, a stejně tak nejasný zůstal rozsah těchto plnění. Povinností daňového subjektu je přitom prokázat přijetí plnění v celém rozsahu, jak je deklarováno na daňových dokladech, z nichž je uplatňován plný nárok na odpočet. V případě plnění spočívajícího v užívání vozidla pak žalobkyně neprokázala, že toto plnění využívala výhradně pro svou ekonomickou činnost. Ve všech posuzovaných případech tak nebyly naplněny základní hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet.

156. Žalobkyně přitom finančním orgánům nedůvodně vytýká, že po ní požadovaly prokázat skutečnosti překračující její důkazní břemeno. Je sice pravdou, že po daňovém subjektu nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti, které jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a které nemůže, ať již z důvodu zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí, jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno (viz např. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, bod 23), to však nebyl nyní posuzovaný případ.
157. Přestože se může na první pohled jevit nestandardním požadavek na jména konkrétních pracovníků, kteří měli služby vykonávat za dodavatele, s ohledem na předmět deklarovaných plnění a další skutkové okolnosti soud neshledal, že by byl takový požadavek nepřiměřený. Nelze totiž opomíjet důvody, pro které správce daně žádal doložení konkrétních osob, které měly služby vykonat (srov. výše body 83, 84, 107, 130, 145 a 152). Zároveň požadavek na upřesnění konkrétních pracovníků nebyl formulován jako jediný možný důkaz. Žalobkyni nic nebránilo, aby pochybnosti správce daně vyvrátila i jakýmkoli jiným vhodným způsobem. K prokázání svých tvrzení měla žalobkyně v daňovém řízení dostatečný prostor.
158. Není rovněž pravdou, že by žalobkyni byly přičítány k tíži skutečnosti, o nichž nemohla vědět a nemohla je ovlivnit (zejm. skutečnosti týkající se dodavatelů a příp. subdodavatelů). Pokud finanční orgány zjistí o deklarovaném dodavatele skutečnosti vyvolávající pochybnosti o jeho skutečné činnosti, nemůžou se tvářit, že takové negativní poznatky neexistují. Taková zjištění mohou přispět k důvodným pochybnostem finančních orgánů o souladu deklarovaných plnění se skutečností. Na daňovém subjektu pak není tyto skutečnosti vyvracet (např. prokazovat, že sídlo dodavatele není virtuální, že se svým správcem daně spolupracuje apod.), to ani po žalobkyni nikdo nechtěl, ale není nic zapovězeného či nesplnitelného na požadavku, aby i s ohledem na poznatky o dodavatelích daňový subjekt předložil skutečnou, spolehlivou a věrohodnou dokumentaci sporné služby.
159. Soud nemá pochybnosti o tom, že takové skutečnosti by žalobkyně, za předpokladu souladu skutečného stavu obchodních případů se stavem deklarovaným, byla schopna prokázat standardními důkazními prostředky shromažďovanými v průběhu rozumně nastaveného podnikání (např. průběžnou dokumentací o obsahu přijímaných služeb, uchováním komunikace s dodavatelem apod.). Je přitom zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání (srov. např. rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2013, č. j. 3 Afs 257/2022-42, bod 42, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, nebo ze dne 4. 12. 2019, č. j. 4 Afs 282/2019-42).
160. Pokud by žalobkyně předložila věrohodné podklady k prokázání toho, že jí byly skutečně poskytnuty tvrzené služby prostřednictvím deklarovaných dodavatelů, pak by zjištění správce daně o jejich nekontaktnosti či nekontaktnosti subdodavatelů, později přiděleném statusu nespolehlivého plátce, jejich virtuálních sídlech apod. samy o sobě neměly dostatečnou sílu zpochybnit existenci plnění.
161. Nelze přisvědčit ani žalobní námitce, podle níž bylo uskutečnění deklarovaných plnění prokázáno již samotným uhrazením služeb. Uhrazení plnění samo o sobě uskutečnění plnění prokázat nemůže. Lze si totiž v praxi představit i takové situace, kdy daňové subjekty

spolupracují při zkrácení daně tak, že jeden druhému vystaví daňový doklad, na základě něž si druhý sníží svou daňovou povinnost, aniž by proběhlo jakékoliv věcné plnění (aniž by existovaly fakturované služby či zboží), příp. plnění proběhne v menším než deklarovaném rozsahu, druhý prvním uhradí fakturovanou částku, kterou si následně mezi sebe „mimoúčtetně“ rozdělí. Tím soud netvrdí, že k takové nezákonné „spolupráci“ jednoznačně došlo i v posuzovaném případě, ale pouze vysvětluje důvody, pro které nelze považovat platbu samu o sobě za důkaz o uskutečnění plnění.

162. Mimo nosné důvody napadeného rozhodnutí pak míří námitky, v nichž žalobkyně vytýká finančním orgánům, že se nesnažily o zjištění skutečné povahy podnikatelských aktivit žalobkyně a že nezohlednily její dlouholetou podnikatelskou historii a skutečnost, že udržuje na trhu práce v Kladně velký podíl zaměstnanosti zdravotně postižených osob. Finanční orgány nezpochybily ekonomickou činnost, kterou žalobkyně uskutečňuje. Pochybnosti se týkaly plnění, o nichž žalobkyně deklarovala, že je přijala, nikoliv plnění, která uskutečnila. Poskytnutí služeb odběratelům ze strany žalobkyně přitom samo o sobě neprokazuje, že k takovému plnění žalobkyně použila plnění přijatá od dodavatelů. Skutečnost, že žalobkyně vykonává činnost ve veřejném zájmu (zaměstnává zdravotně postižené osoby), nemá žádný vliv na to, že je povinna prokázat splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet.
163. Z obdobných důvodů je také nerozhodné, že daňovou kontrolu prováděl Finanční úřad pro Ústecký kraj, územní pracoviště v Teplicích. Pouze na základě této skutečnosti nelze dovozovat, že bylo rozhodnuto „od stolu“ na základě subjektivních domněnek o žalobkyni, která vykonává ekonomickou činnost v Kladně. (Dodatečné) platební výměry následně vydal místně příslušný správce daně, kterému Finanční úřad pro Ústecký kraj všechny podklady předal. Oprávnění Finančního úřadu pro Ústecký kraj k provedení daňové kontroly žalobkyně nezpochybnila, proto pouze pro úplnost soud odkazuje na svůj rozsudek ze dne 13. 9. 2023, č. j. 54 Af 6/2022-233, v němž se věnoval obecnému oprávnění finančních úřadů k provedení daňové kontroly v rámci tzv. vybrané působnosti podle § 10 odst. 4 písm. b) ve spojení s § 8 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
164. Žalobkyni nelze přisvědčit ani v tvrzení, podle něhož správce daně v průběhu daňové kontroly svá hodnocení neustále měnil, když zpočátku označil ekonomickou činnost žalobkyně za nelogickou, ale později její provádění naopak označil za zneužití práva. Jak již upozornil žalovaný ve vyjádření k žalobě, ke změně výsledku kontrolního zjištění došlo pouze ve vztahu ke společnosti Usir Facility (původní závěr o neprokázání hmotněprávních podmínek byl po seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění a provedení dalších důkazů změněn na závěr o zneužití práva). K další změně pak došlo v napadeném rozhodnutí, neboť podle žalovaného správce daně zneužití práva ve vztahu k plněním od Usir Facility a Partner Usir neprokázal. Nárok na odpočet daně související s plněními od zmíněných dvou dodavatelů byl žalobkyni nakonec v plném rozsahu přiznán, námitky týkající se vývoje názoru finančních orgánů na tato plnění jsou proto bezpředmětné.
165. S ohledem na vše výše uvedené soud uzavřel, že rozhodnutí žalovaného je z hlediska rozhodných otázek dostatečně odůvodněno a je plně přezkoumatelné. Zákonnost napadeného rozhodnutí nebyla žalobními námitkami účinně zpochybněna.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

166. Soud neshledal žalobu důvodnou a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
167. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

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 26. února 2024

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu