



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **BEST IDEAL, a. s.**, IČO 03461351
sídlem Slavojova 579/9, PSČ 128 00, Praha 2
zastoupena advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským,
sídlem Palackého 151/10, PSČ: 796 01, Prostějov.

proti
žalované: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 31, PSČ 602 00, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2022, č. j. 19465/22/5300-22443-702189

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku, jímž bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu č. j. 5098804/20/2002-52522-110446 ze dne 22. 6. 2020 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“).

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

2. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně nebyl na základě výsledků daňové kontroly za zdaňovací období únor 2018 žalobkyni uznán nárok na odpočet daně ve výši 687 733 Kč a žalobkyni byla vyměřena daň z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací období ve výši 709 003 Kč. Nárok na odpočet daně nebyl uznán z přijatých plnění, kterými byly pomocné zámečnické práce, úklidové práce, údržbářské a pomocné práce od společnosti CITY REPAS s. r. o., neboť žalobkyně neprokázala faktické přijetí zdanitelných plnění od této společnosti, a to v předmětu a rozsahu uvedeném na předmětných daňových dokladech.
3. Proti uvedenému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, v němž nesouhlasila s vyměřením daně ve výši odlišné od žalobkyní tvrzené vlastní daňové povinnosti ve výši 21 270 Kč. Spor mezi účastníky řízení vyvstal v otázce hodnocení důkazních prostředků, které dle žalobkyně měly prokázat, že předmětná plnění fakticky přijala.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

4. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí vyšel ze zjištění vyplývajících z daňové kontroly na DPH a ze Zprávy o daňové kontrole, která byla žalobkyni doručena 19. 5. 2020.
5. Žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí vypořádával s odvolacími námitkami žalobkyně, že správce daně neunesl důkazní břemeno a tím nedošlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni. Žalobkyně dále namítala vadné hodnocení důkazů s tím, že existuje převaha důkazů svědčících pro verzi žalobkyně a že předmětný platební výměr je nezákonný, neboť odepřít nárok na odpočet DPH mohl správce daně učinit tím, že by prokázal existenci daňového podvodu, o kterém žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla. Žalobkyně dále v odvolání namítala, že správce daně stanovil daň dokazováním, ačkoli měl stanovit daň postupem podle ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu, tedy podle pomůcek.
6. Pro účely vypořádání odvolacích námitek žalovaný pojednal o právním základu případu včetně judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se zásad rozložení důkazního břemene v daňovém řízení mezi daňový subjekt a správce daně a dále o podmínkách nároku na odpočet daně tak, že nemá základ pouze v dokladech se všemi požadovanými náležitostmi, ale v existenci skutečného zdanitelného plnění, kdy doklady se všemi náležitostmi nemusejí být dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti o tom, zda uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. V takovém případě ztrácí daňový doklad svojí důkazní hodnotu předvídanou v ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH a je na daňovém subjektu, aby prokázal dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem, že uskutečnění plnění došlo, ale také to, že toto plnění uskutečnila osoba, která je jako poskytovatel plnění uvedena na dokladu, který daňový subjekt k prokázání svého nároku předložil. Výjimkou z povinnosti daňového subjektu prokazovat statut plátcovství dodavatele je situace, kdy by ze skutkových okolností případu a údajů, které má správce daně k dispozici s jistotou vyplývalo, že tento skutečný dodavatel postavení plátce DPH nutně měl. V uvedeném směru žalovaný poukázal nejen na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se dokazování v daňovém řízení, ale i na rozsudky Soudního dvora Evropské unie, které se zabývaly otázkou postavení plátce DPH u dodavatelů plnění (např. rozsudek SDEU C-154/20 Kemwater Pro Chemie). Žalovaný pak ve své pojednání o zásadách daňového řízení také uvedl, že ze zákonné důkazní povinnosti daňového subjektu vyplývá, že ve svém zájmu by si měl zajistit důkazy, kterými je schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat, tedy zajistit si důkazní prostředky o souladu faktického stavu se stavem deklarovaným na daňovém dokladu. Přitom volba důkazní prostředků je právě na

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

daňovém subjektu, který prokazuje způsob svého podnikání a způsob, jakými provádí své obchody a jakým způsobem je dokumentuje.

7. Při aplikaci právního základu na skutkový stav žalovaný přestřel pochybnosti, které v daňovém řízení vedly k neuznání dokladů, které žalobkyně předložila a jimiž prokazovala přijetí zdanitelného plnění.
8. Žalovaný uvedl výčet faktur – daňových dokladů, které byly předmětem kontroly, a to v počtu dvanácti číselně označených faktur s uvedením předmětu plnění daného buď druhem prací na akcích (akce Hranice, akce Sazovice, akce Hošťálkova, akce ITS) nebo druhem prací (pomocné zámečnické práce) nebo plněními na základě smluv o dílo. Označené faktury byly v rámci daňové kontroly předány správce daně spolu s bankovními výpisy z účtu za leden až březen 2018 s evidencí pro účely DPH za únor 2018, záúčtováním výše uvedených přijatých faktur pokladní knihou za březen 2018 a výdajovými pokladními doklady dle uvedených faktur. Žalovaný dále vycházel z řady dalších důkazních prostředků, které se týkaly podnikání žalobkyně, jejích zaměstnanců a dále objednávky a Rámcové smlouvy uzavřené s dodavatelem CITY REPAS s. r. o. a smlouvy se společnostmi KOVOLINE s. r. o. a MOTALA STAV s. r. o.
9. Žalovaný konkrétní pochybnosti správce daně o přijetí zdanitelného plnění žalobkyní od společnosti CITY REPAS s. r. o. přestřel na straně 7 napadeného rozhodnutí. Tyto pochybnosti spočívaly v tom, že na předložených přijatých daňových dokladech nebyl uveden konkrétní předmět plnění. Na některých dokladech byl pouze odkaz na rámcové smlouvy, které nemůžou ani neobsahují konkrétní předmět plnění a dále že v objednávkách, které žalobkyně dokládala k přijatým daňovým dokladům a ani v předávacích protokolech není uveden konkrétní předmět plnění, není upřesněno místo provedení a předání prací. Přestože na daňových dokladech byl uveden zveřejněný bankovní účet a forma úhrady příkazem, nebyl tento dohodnutý způsob úhrady dodržen, úhrady probíhaly hotovostně, přičemž výdajové pokladní doklady vykazovaly dvě různé číselné řady s totožnými částkami a odkazy na tu kterou fakturu. Výdajové pokladní doklady se lišily číselným označením, ale i vzhledově, a byly opatřeny různými podpisy. K uskutečněným plněním pro společnost KOVOLINE s. r. o. a MOTALA STAV s. r. o. správce daně zjistil, že tyto smlouvy jsou platné do 31. 12. 2017, a tudíž se nevztahují ke kontrolovanému zdaňovacímu období a dále objednávky a předávací protokoly od objednatele KOVOLINE s. r. o. neobsahovaly konkrétní předmět plnění.
10. Žalovaný tak uvedl, že správci daně vznikly oprávněné pochybnosti, když nebylo možné určit, co bylo předmětem obchodu a v jakém množství. Proto správce daně ve výzvě k prokázání faktického přijetí zdanitelných plnění od společnosti CITY REPAS s. r. o. požadoval prokázat předmět fakturovaných zdanitelných plnění a jakým způsobem byla stanovena cena, kdo byl odpovědný za předání a převzetí díla na straně žalobkyně a požadoval také doložit související vydané faktury.
11. Žalovaný zjistil, že žalobkyně na výzvu správce daně reagovala podáním ze dne 16. 10. 2019. Doložila objednávky se soupisy prací, uvedla místo plnění k jednotlivým fakturám, a to, že provedenou práci měl přebírat pan V. K., který měl pracovat pro společnost CITY REPAS s. r. o. Uvedla, že práci přebíral pan Podroužek za společnost žalobkyně. Cena byla uvedena dle rozpisu prací, k předání a převzetí díla došlo telefonicky, písemná výzva nebyla nutná. Na každém pracovišti byl pracovník BOZP, který školil dané pracovníky před výkonem práce s tím, že jsou o tom vedeny záznamy.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

12. Další pochybnosti správce daně vznikly v rámci vyhledávací činnosti, kdy správce daně zjistil, že společnost CITY REPAS s. r. o. je sice registrována k dani ze závislé činnosti, nicméně vyúčtování daně z příjmu ze závislé činnosti za rok 2017 nepodala, zálohy v roce 2018 nehradila, nepodala daňové přiznání k DPH za únor 2018 a kontrolní hlášení bylo podáno po termínu. Do tohoto hlášení pak zahrnuje vydané faktury pro žalobkyni. Za období únor 2018 byl u dodavatele žalobkyně evidován jeden zaměstnanec, žádná platba nebyla poukázána. Dále bylo zjištěno, že pan V. K. měl na území ČR povolen pobyt za účelem zaměstnání do 14. 7. 2012 a poslední hlášenou adresu pobytu měl od 18. 7. 2012 do 26. 3. 2014.
13. Na výsledek kontrolního zjištění žalobkyně reagovala vyjádřením doručeným správcem daně 17. 12. 2018, kdy navrhla provedení svědecké výpovědi pana K., který měl mít důkazní prostředky k prokázání tvrzení žalobkyně a dále předložila faktury vydané společností ALW INDUSTRY s. r. o., faktury vydané společností KOVOLINE s. r. o. a MONTEMA s. r. o. a společností MOTOLA STAV s. r. o.
14. Žalovaný dále zmínil výzvu správce daně k poskytnutí údajů ze dne 4. 2. 2019 vůči společnosti CITY REPAS s. r. o., na kterou tato společnost žádným způsobem nereagovala, a dále uvedl zjištění týkající se snahy provést důkaz výpovědi pana K. na základě mezinárodní výměny informací k žádosti zaslané na Ukrajinu o provedení svědecké výpovědi jmenovaného. S ohledem na absenci odpovědi z ukrajinské strany, a to i na urgenci správce daně nebyl výsledek jmenovaného proveden.
15. Na základě uvedených skutečností a zjištění žalovaný pak na straně 9 – 13 napadeného rozhodnutí hodnotil jednotlivé důkazní prostředky se závěrem, že jde pouze o formální listiny, které neprokazují předmět plnění, místo předání prací ani cena díla a podrobně zhodnotil i nesrovnalosti a pochybnosti vyplývající z faktury vystavené pro odběratele žalobkyně společnosti MONTEMA spol. s r. o. a údajů na této faktuře, kdy žalovaný považoval za nevěrohodné údaje v tabulkách předložených žalobkyní v souvislosti s vydanou fakturou pro společnost MONTEMA spol. s r. o., nevěrohodné v tom, že práce od společnosti CITY REPAS s. r. o. měl přebírat pan Podroužek za žalobkyni a nikoli společnost MONTEMA spol. s r. o. dle údajů v tabulkách. Žalovaný dále považoval za pochybný i Soupis provedených prací, na nichž byl předmět plnění nekonkrétní, resp. označení zámečnických prací považoval pouze za neurčitý text, k němuž se neváží jiné důkazní prostředky. Stejně nekonkrétní předmět plnění neobsahovaly ani nové soupisy prací k objednávkám žalobkyně. Pochybnosti správce daně neodstranil ani Soupis opracovaných součástí, které žalobkyně předložila v souvislosti s fakturou vydanou pro společnost ALW INDUSTRY s. r. o., neboť se počet i celkový součet opracovaných dílů lišil od soupisů od CITY REPAS s. r. o. Žalovaný tedy zhodnotil, že ani předložené výdajové doklady nemohou fakticitu posuzovaného plnění prokázat. Nadto v případě předložených výdajových pokladních dokladů zjistil skutečnosti, které vyvolaly oprávněné pochybnosti již v souvislosti se zjištěními ohledně dvou různých číselných řad, různých podpisů a předložené pokladní doklady nemohou dle judikatury Nejvyššího správního soudu samy o sobě prokázat, že za platbu bylo fakticky poskytnuté též odpovídající protiplnění. Nebyla vysvětlena místa plnění prací, nebyly vysvětleny osoby, které předávaly a přebíraly hotovostní úhrady. Žalobkyně nesdělila odpovědné osoby za plnění dle rámcových smluv, nesdělila jména odpovědných osob za plnění dle rámcových smluv, za školení pracovníků před výkonem práce a záznamy o tom vedené nedoložila. K cenám fakturovaných plnění žalobkyně způsob stanovení cen ve smyslu odkazu v rámcových smlouvách neprokázala.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

16. Žalovaný konstatoval, že faktury vydané společností KOVOLINE s. r. o., MONTEMA spol. s r. o., MOTOLASTAV s. r. o. a ALW INDUSTRY s. r. o. faktické přijetí služeb žalobkyní od CITY REPAS s.r.o. neprokazují a neprokazují to ani listiny související s vydanými fakturami žalobkyně.
17. Žalovaný uvedl, že správce daně nespatořoval své pochybnosti v tom, že by žalobkyně nevykonávala ekonomickou činnost, neboť měla vlastních 33 zaměstnanců, jejíž mzdové listy za únor 2018 a další listiny byly správcem daně předloženy. Současně i předložené nové důkazní prostředky dokládaly uskutečněná zdanitelná plnění, která fakturovala na výstupu. Správce daně však upozornil na skutečnost, že jediná přijatá plnění, ze kterých nárokovala žalobkyně odpočet daně, jsou přijaté faktury od společnosti CITY REPAS s. r. o. Deklarovaná hodnota za uskutečněná zdanitelná plnění za předmětné zdaňovací období je v základu daně o 101 287 Kč vyšší, než je hodnota za přijatá zdanitelná plnění, což by odpovídalo marži žalobkyně, nikoli však fakturaci za provedené práce vlastních 33 zaměstnanců. K tomu se žalobkyně nevyjádřila a tím neodstranila nesrovnalosti ohledně svého tvrzení, že plnění od společnosti CITY REPAS s. r. o. souvisela s vydanými fakturami. V souvislosti s vlastními zaměstnanci žalobkyně dle svého tvrzení neměla žádná uskutečněná plnění, přitom vykazovala mzdové náklady a náklady na sociální a zdravotní pojištění. Žalovaný tak považoval za významné, že žalobkyně měla na rozdíl od společnosti CITY REPAS 33 zaměstnanců, tudíž měla potenciál deklarované práce provést vlastními silami. K uvedenému se žalobkyně nevyjádřila a na rozdíl od důkazních prostředků, která měla mít od společnosti CITY REPAS s. r. o., předkládala důkazní prostředky ve vztahu ke svým odběratelům.
18. Žalovaný měl za to, že prokázal skutečnosti, které zpochybnily tvrzení žalobkyně, přičemž žalobkyně, ač předkládala důkazní prostředky, žádný z nich neměl takovou vypovídací hodnotu, aby prokázal, že k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno došlo.
19. Žalovaný se dále v napadeném rozhodnutí v duchu uvedených pochybností a skutečností zjištěných při daňové kontrole vypořádával s jednotlivými odvolacími námitkami žalobkyně a znovu s odkazem na jednotlivé důkazní prostředky předložené žalobkyní vysvětloval jejich neprůkaznost na základě pochybností správce daně. Jedinou změnou bylo zjištění, že V. K. měl v Polsku vydané vízum k pobytu za účelem podnikání v období od 9. 2. 2018 do 8. 2. 2019. Nicméně existovaly pochybnosti správce daně o předmětu plnění, které nebyly žalobkyní odstraněny. Dále přetrvávaly pochybnosti i v souvislosti s odpovědí ukrajinské daňové správy, ze které vyplynulo, že výslech svědka pana V. K. se nepodařilo uskutečnit vzhledem k tomu, že nebylo možné správně identifikovat občana Ukrajiny s ohledem na duplicitu identifikace takového občana se stejným jménem a datem narození. Ani k požadavku správce daně ze dne 1. 2. 2022 žalobkyně bližší identifikaci svědka neposkytla. Přesto správce daně z vlastní iniciativy na základě nového zjištění odeslal druhou žádost o mezinárodní výměnu informací k výsledku svědka pana V. K., avšak s ohledem na válečnou situaci na Ukrajině nebyl tento výslech z důvodu jeho objektivní nedosažitelnosti v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu proveden. Toto nijak však žalobkyni nebylo kladeno k tíži. Nicméně žádost o provedení svědecké výpovědi byla vydána v roce 2019, tedy pro její provedení byl více než dostatečný časový prostor, přesto se požadovaný výslech nepodařilo uskutečnit. Nadto, dle žalovaného, riziko nedosažitelnosti tohoto svědka nese žalobkyně, spoléhá-li, že své důkazní břemeno unese pouze a jen za pomoci výpovědi tohoto svědka.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

20. Žalovaný zhodnotil, že žalobkyně neprokázala, že přes vzniklé pochyby se předmětná plnění uskutečnila tak, jak je deklarováno a k prokázání svých tvrzení žádným způsobem nepřispěla ani předložením důkazů v rámci daňové kontroly.
21. Žalovaný dále k námitkám žalobkyně vysvětlil, že na posuzovaný případ nelze aplikovat judikaturu týkající se nároku na odpočet daně z hlediska existence daňového podvodu, protože posuzovaný případ se liší, v tom, že správci daně nevznikly pochybnosti pouze o osobě dodavatele předmětných plnění, nýbrž zejména o předmětu plnění, zda posuzovaná plnění žalobkyně fakticky přijala. Stejně tak odmítl i námitku žalobkyně, že správce daně měl stanovit daň postupem za použití pomůcek a vysvětlil, že správce daně nedetekoval takové skutečnosti, které by ho vedly ke stanovení daně pomůckou, nýbrž mohl stanovit daň dokazováním a legitimně v souladu s daňovým řádem.
22. Z uvedených důvodů žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

III. Žaloba

23. Žalobkyně v podané žalobě uplatnila několik žalobních bodů, které doprovodila výňatky z rozsudků správních soudů.
24. *V prvním žalobním bodu* namítala neunesení důkazního břemene správcem daně.
25. Uvedla, že v souladu s judikaturou správních soudů i teorií svou primární důkazní povinnost splnila a předložila bezvadné daňové doklady. Okolnosti, které dle žalovaného mají zpochybnit přijetí předmětného plnění od dodavatele CITY REPAS, s.r.o. nemohou ani jednotlivě ani ve svém souhrnu zpochybnit uskutečnění předmětných prací. Pochybnosti správce daně totiž nedosahují intenzity vyžadované ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a nemají spojitost s vyvozovanými závěry, tedy neuskutečněním plnění ze strany dodavatele. Nemohou tedy zpochybnit oprávněnost uplatněných odpočtů DPH. V uvedeném citovala z rozsudku Krajského soudu v Ostravě č.j. 25 Af 36/2018.
26. V rámci prvního žalobního bodu žalobkyně své námitky uplatnila vůči následujícím jednotlivým pochybnostem správce daně.
27. a) *Údajně nekonkrétní předmět plnění*

Dle žalobkyně předmět plnění byl zcela jasně vymezen v rámci přijatých daňových dokladů, objednávek i dalších listin. Ostatně z napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný dobře ví, co bylo předmětem obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností CITY REPAS, s.r.o. S ohledem na charakter plnění jsou představy žalovaného o specifikaci předmětu plnění zcela odtržené od skutkového stavu. Je nemožné, aby při realizaci zámečnických prací byl detailně specifikován v objednávkách a na fakturách „každý opracovaný kovový výrobek“. Žalovaný přehlédl, že počty opracovaných kovových výrobků a jejich popis jsou specifikovány v doložených soupisech. Smyslem vymezení předmětu plnění není provést vyčerpávající výčet veškerých prací, aby bylo patrné, „kdy jaký pracovník zašrouboval jaký šroubek“. Zde již úvahy jsou absurdní. Způsob specifikace zdanitelného plnění v daňovém dokladu či v objednávce nijak neodporuje zákonu o DPH. V této souvislosti poukázal na závěry Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku č.j. 4 Afs 58/2017 obdobně

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

formulované pochybnosti shledal jako nedostatečné pro unesení důkazního břemene dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

28. Podle žalobkyně není ani pravdou, že by nebylo patrné místo provedených prací. K tomu, kde byly práce provedeny, předány a kdo se na předání a převzetí podílel, se žalobkyně podrobně v daňovém řízení vyjádřila. Ze zjištění správce daně nelze vyvozovat pochybnosti k tomu, že by předmětné práce neměly proběhnout. Zjištění správce daně jsou v tomto směru prakticky mimoběžné. O realizaci plnění vůči odběratelům žalobkyně není pochyb, přičemž tito mu zaplatili. Nemůže se tak jednat o důvodné pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ.
29. b) *V záhlaví rámcových smluv není uvedeno číslo bankovního spojení*
30. Dle žalobkyně zjištění správce nemají spojitost s vyvozovanými pochybnostmi o údajně neuskutečněném plnění. Vznesené „pochybnosti“ správce daně nenarušují tvrzení daňového subjektu o uskutečnění předmětného plnění.
31. c) *Výdajové pokladní doklady*
32. Žalovaný poukazuje na to, že výdajové pokladní doklady mají různý vzhled a liší se i podpisy. Žalovaný přitom nemá žádných pochybností o tom, že k platbám skutečně docházelo. Toto nijak nezpochybňuje samotné plnění. Neobstojí ani polemika o vzhledově odlišných podpisech. V praxi je zcela běžné, že se některé osoby podepisují různými podpisy. To, aby znemožnily jejich případné padělání. Pravost zpochybněného podpisu listiny lze ověřit pouze znalecky, nikoli laickými úvahami správce daně, který nedisponuje odborností písmoznalce. Tato zjištění tedy rovněž nijak nezpochybňují, že předmětné plnění bylo skutečně přijato.
33. d) *Společnost CITY REPAS s.r.o. nepodala daňové přiznání*
34. Žalobce namítá, že nepodání daňového přiznání nemá způsobilost zpochybnit, že k přijetí plnění od dodavatele CITY REPAS s.r.o. skutečně došlo. To zvláště za situace, kdy se v rámci kontrolního hlášení k realizaci předmětného přiznání přihlásil. Nepodání daňového přiznání tak může být nanejvýš pro správce daně impuls, aby prověřoval, zda na straně dodavatele nedošlo k podvodnému jednání. Nemůže však z tohoto zjištění činit závěry, že se plnění neuskutečnilo. K obdobným závěrům dospěla i judikatura, z níž vyyplývá, že nekontaktnost a neplnění daňové povinnosti dodavatelem samy o sobě neodůvodňují pochybnosti správce daně o reálném provedení celé obchodní transakce. Daňový subjekt nemůže být postihován za to, že dodavatel je nekontaktní nebo že neplní své daňové povinnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu např. č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, nebo č. j. 9 Afs 81/2007 – 60, č. j. 1 Afs 120/2014 – 34 z 19. 11. 2014). V posuzovaném případě to mohl být nejvýše jakýsi vnitřní impuls správce daně se celou obchodní transakcí více zabývat. Zjištění o nesplnění daňové povinnosti dodavatele tak neodůvodňuje, aby na předmětnou transakci bylo nahlíženo jako na neuskutečněnou.
35. e) *Neidentifikovaní pracovníci*
36. K pochybnostem žalovaného, kdo práce ze strany dodavatele reálně prováděl, když zjistil toliko jednoho zaměstnance, žalobkyně uvedla, že pro účely DPH není stěžejní, kdo Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

fakticky (manuálně) práce prováděl, tj. zda zaměstnanci dodavatelů, pracovníci subdodavatelů, nebo osoby, které si dodavatel, resp. subdodavatelé zajišťovali. Rozhodující je, kdo v souladu se smlouvou vůči žalobci splnění závazku, který vyústil v uplatnění odpočtu DPH, zajistil. Žalovaný nezpochybnil, že smluvní odpovědnost vůči žalobkyni nesl dodavatel CITY REPAS s.r.o. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 375/2019, podle něhož není podstatné, kdo „fakticky dodal“, nýbrž kdo v souladu se smlouvou „zajistil dodání“. Žalobkyně také s odkazem na rozsudky Soudního dvora Evropské unie uvedla, že daňový subjekt nemá povinnost prověřovat, zda dodavatel prací skutečně disponoval pracovníky, kteří práce prováděli, jak měl zajištěná vozidla pro realizaci předmětných prací, apod. Ohledně těchto okolností nemůže nést důkazní břemeno, když se jedná o okolnosti zcela mimo sféru jejího vlivu. Tyto okolnosti nemohou vést k odepření nároku na odpočet DPH, jak plyne z judikatury Soudního dvora EU ve věci C-80/11 a C-142/11, Mahagében kft a Péter Dávid, ECLI:EU:C:2012:373, body 61 – 62 a 65.), podle níž obecně nemůže daňový orgán vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH. Také, aby se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady. Žalobkyně citovala, že je v zásadě na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí nebo podvodů a uložily sankce osobě povinné k dani, která se těchto nesrovnalostí či podvodů dopustila. Z toho vyplývá, že kdyby správce daně pod hrozbou, že odmítne přiznat nárok na odpočet, vyžadoval od osob povinných k dani učinit opatření uvedená v bodě 61 tohoto rozsudku, přenesl by v rozporu s uvedenými ustanoveními vlastní kontrolní úkoly na osoby povinné k dani. Podle usnesení Soudního dvora Evropské unie ze dne 3. 9. 2020, ve věci C-610/19, Vikingo Fővállalkozó Kft je také k převzetí závěr, že skutečnost, že předmětné zboží ve věci v původním řízení nevyrobil ani nedodal vystavitel faktur ani jeho subdodavatel, a to zejména proto, že posledně uvedení neměli k dispozici potřebné materiální a lidské zdroje, však nepostačuje k tomu, aby mohl být učiněn závěr, že k předmětným dodáním zboží nedošlo, jelikož tato skutečnost může být důsledkem jak podvodného zatajování dodavatelů, tak pouhého využití subdodavatelů. Obdobné závěry plynou i z bodu 31 rozsudku Soudního dvora EU ze dne 13. 2. 2014 ve věci C-18/13, Maks Pen EOOD. Žalobkyně v této souvislosti opětovně připomněla, že na podkladě závěru této citované judikatury dovodil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku sp. zn. 4 Afs 89/2021, že *„pouze na základě skutečnosti, že určité zdanitelné plnění neposkytl dodavatel daňového subjektu, a to zejména proto, že neměl k dispozici potřebné materiální či lidské zdroje, tak nelze učinit závěr, že k předmětnému zdanitelnému plnění nedošlo, jelikož tato skutečnost může být důsledkem pouhého využití subdodavatelů.“* Podle žalobkyně žalovaný tyto závěry zcela popírá, když trvá na tom, že je třeba zjistit konkrétní osoby, které deklarované práce prováděly. Na nejasnostech o těchto osobách staví své pochybnosti. A contrario, pokud by tyto osoby byly doloženy, nárok na odpočet DPH by byl pravděpodobně přiznán. Je tak patrné, že okolnost, že nebyly zjištěny fyzické osoby, které manuálně předmětné práce prováděly, není relevantní. Žalovaný ani z této okolnosti nemůže dovozovat unesení svého důkazního břemene. Požadavek na konkrétní identifikaci pracovníků podílejících se na provádění předmětných prací jmenným seznamem neměl v případě posuzovaném Nejvyšším správním soudem žádné opodstatnění. Dle žalobkyně je zcela irelevantní, jak si dodavatel zajistil pracovníky pro provedení

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

předmětných prací. Pochybnosti nelze konstruovat na podkladě nejasností, jak dodavatel zajišťoval pracovníky.

37. Poukazuje-li žalovaný na to, že žalobkyně měla na rozdíl od dodavatele 33 zaměstnanců, je toto zjištění irelevantní. Tito zaměstnanci byli vytíženi jinými pracovními úkoly. Nelze přehlédnout, že správce daně ani žalovaný nepožadovali doložit, jakými úkoly byli vytíženi zaměstnanci žalobkyně. Spekulace žalovaného, že předmětné práce mohly provést zaměstnanci žalobkyně, jsou tak zcela neopodstatněné. Žalobkyni nebylo ani umožněno na tyto reagovat v daňovém řízení, když o nich byla seznámen až v rozhodnutí o odvolání. Pakliže žalovaný považoval toto za podstatné, měl žalobkyni s těmito „pochybnostmi“ seznámit a umožnit jí na ně reagovat. Takto však nepostupoval a tím, co vykonávali zaměstnanci žalobkyně, se nezabýval a žádné dokazování v tomto směru nevedl. Žalobkyně tedy v rámci návrhu na zrušení napadeného rozhodnutí žádala, aby jí bylo v daňovém řízení toto umožněno prokázat.
38. K prvnímu žalobnímu bodu žalobkyně shrnula, že okolnosti, jimiž daňové orgány zpochybnily provedení předmětných prací deklarovaným dodavatelem, nelze považovat za důvodné pochybnosti, které by narušily či relevantním způsobem zpochybnily skutkový děj předestřený žalobkyní, a to ani ve svém souhrnu. Za „důvodné pochybnosti“, které mají za následek unesení důkazního břemene správce daně, je možno považovat pouze takové skutečnosti, vedle nichž tvrzení daňového subjektu neobstojí, resp. jím předestřený skutkový děj se jeví jako nepravděpodobný. Existenci takových skutečností žalovaný neprokázal, neboť jím zjištěné okolnosti této úrovně ani zdaleka nedosahují. Nelze tak dovozovat, že správce daně splnil své důkazní břemeno a prokázal existenci skutečností dle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. S ohledem na to, že správce daně neunesl vlastní důkazní břemeno, nemohlo dojít ani k jeho „přenesení“ na žalobkyni, neboť její daňová tvrzení nebyla relevantním způsobem zpochybněna. Žalované rozhodnutí je tak nezákonné.
39. *Ve druhém žalobním bodu* žalobkyně namítala, že svá daňová tvrzení o přijatých zdanitelných plnění od dodavatele CITY REPAS s.r.o. prokázala.
40. Žalobkyně v průběhu daňového řízení popsala, v čem spočívá její podnikatelská činnost a uvedla, jaká plnění pro žalobkyni zajišťovala společnost CITY REPAS s.r.o. K předmětné spolupráci se společností CITY REPAS s.r.o. doložila objednávky a rámcové smlouvy uzavřené touto společností, předávací protokoly, výdajové pokladní doklady týkající se plateb dodavatel. Rovněž doložila rámcové smlouvy uzavřené se společnostmi KOVOLINE s.r.o. a MOTALA STAV s.r.o., objednávky a předávací protokoly se společností KOVOLINA s.r.o., kteří byli jeho odběrateli, přičemž plnění od svého dodavatele CITY REPAS s.r.o. přijímala v rámci těchto zakázek. Doložila soupisy prací, dále popis „FÁZE A“, tabulky „FÁZE A“, soupisy opracovaných výrobků a soupisy provedených prací dodavatelem. Žalobkyně dále specifikovala místo plnění prací k jednotlivým fakturám. Uvedla, že jednala s panem V. K., který pracoval pro společnost CITY REPAS s.r.o. Kontrola prací probíhala na uvedených místech výkonu práce a za žalobkyni je přebíral její jednatel a za dodavatele je předával V. K. Cena byla vždy uvedena v rozpisu prací. Výzvy k předání a převzetí byly domluveny telefonicky, neboť písemná výzva nebyla nutná.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

41. Žalobkyně rovněž doložila kontrolní hlášení CITY REPAS s.r.o. za předmětné zdaňovací období, kde tato společnost vykázala uskutečnění předmětných prací. Žalobkyně rovněž navrhla provedení výslechu svědka V. K., ten však proveden nebyl. Doložené důkazy činí ve svém souhrnu logickou, ničím nenarušenou a uzavřenou soustavu vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících důkazů, které shodně a spolehlivě dokazují skutečnost, že k přijetí zdanitelných plnění v podobě pomocných zámečnických úklidových, údržbářských a jiných pomocných prací od dodavatele CITY REPAS s.r.o. skutečně došlo, jak uvedla žalobkyně v daňovém tvrzení. Doložené důkazní prostředky vytvářejí vazbu mezi daňovými doklady vystavenými dodavatelem a daným plněním, tzv. auditní stopu, kdy dokumentují tok plnění od zahájení obchodního případu až po jeho ukončení. Ke každému daňovému dokladu žalobkyně uchovávala veškeré související účetní záznamy a dokumenty (smlouvy, předávací protokoly, doklady o platbách, objednávky, opracované komponenty atd.). Nelze proto souhlasit se žalovaným, že žalobkyně realizaci přijatého plnění neprokázala. Naopak je zajištěna spolehlivá auditní stopa umožňující ověřit, že se obchodní případy odehrály, jak deklarovala žalobkyně.
42. Dle žalobkyně z doložených smluv a objednávek je zřejmé, že žalobkyně smluvně sjednala provedení prací a cena plnění je výsledkem vzájemné dohody smluvních stran. Stěží lze požadovat po daňovém subjektu, aby prokazoval, proč byla smluvními stranami akceptována právě ujednaná cena. V této souvislosti žalobkyně poukázala na to, že tvrzené pochybnosti o ceně souvisí s otázkou přiměřenosti ceny k poskytnutým službám. Žalovaný však nevedl jakékoli dokazování, z něhož by bylo možno dovozovat, že cena fakturovaných služeb neodpovídá běžným tržním poměrům. Úvaha správce daně není ničím jiným než úvahou o přiměřenosti úplaty vzhledem ke kvantitě a kvalitě plnění. Judikatura např. v rozsudku Krajského soudu v Praze č.j. 48 Af 14/2015, z něhož žalobkyně citovala, dovodila, že tato otázka není z hlediska nároku na odpočet DPH relevantní.
43. Žalobkyně namítala, že z předávacích protokolů, soupisů opracovaných výrobků a dokladů o provedených platbách je patrné, že se předmětné plnění uskutečnilo. Nesouhlasila se žalovaným, že by soupisy opracovaných dílů byly nevěrohodné. Výše platby přesně odpovídá cenám služeb, které jsou uvedeny na daňových dokladech vystavených deklarovanými dodavateli, a je zde dána věcná souvislost. Rovněž je patrné, že platby byly realizovány vůči dodavateli vždy v bezprostřední časové souvislosti s provedenými službami. K souvislostem plateb a plnění žalobkyně citovala z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 138/2018.
44. Žalobkyně rovněž poukázala na to, že deklarovaný dodavatel vykázal předmětná plnění, jež realizoval pro žalobkyni, v kontrolním hlášení, čímž se dodavatel hlásil k plnění, které uskutečnil. Pokud se vykázané údaje párují, lze stěží tvrdit, že existují pochybnosti o přijetí takového plnění. Podle žalobkyně je svévolný závěr žalovaného, že nebyla prokázána realizace zdanitelného plnění, ačkoli toto potvrzuje okruh předložených důkazů. Postup, kdy nejsou připuštěny důkazy, které potvrzují skutkovou verzi daňového subjektu, považoval za vadný i Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 7 Afs 39/2011. Provedené důkazy na sebe navazují a vzájemně se doplňují, přičemž z napadeného rozhodnutí není zřejmé, jak žalovaný hodnotil provedené důkazy ve vzájemných souvislostech. Nadto pravidlo prokázání daňové povinnosti daňovým subjektem nelze dle rozsudků Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 93/2017 a sp. zn. 1 Afs 376/2019 chápat natolik přísně, aby k

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

prokázání určité skutečnosti bylo nezbytné předložit jednotlivý konkrétní důkaz a zároveň bylo možné ignorovat řadu nepřímých důkazů, které osvědčují tvrzené skutečnosti.

45. Na závěr námitek týkajících se hodnocení důkazů žalobkyně s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu v rozsudcích č.j. 3 Afs 223/2020-68 a sp. zn. 6 Afs 176/2016 upozornila na to, že smyslem podnikání není ničím neohrazené shromažďování listin a kontaktů pro účely potencionálního daňového řízení v budoucnu a na daňový subjekt nelze klást přemrštěné požadavky, zvláště ne s ohledem na charakter plnění. Je totiž rozdíl mezi situací, kdy plnění spočívá v hmotném výsledku (např. nákup automobilu), a plněním, které spočívá v pomocných pracích, jehož výsledek je nanejvýš obtížné zachytit. Proto je třeba tato specifika zohlednit při hodnocení skutkového stavu, což žalovaný vůbec nečiní. Není možné paušálně a bez důkladného uvážení tvrdit, že by si podnikatel musel opatřovat nespécifikované důkazní prostředky, tak aby vždy v budoucnu vyhověl požadavkům daňových orgánů.
46. Žalobkyně uvedla, že Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi dospěl k závěru, že pro unesení důkazního břemene daňového subjektu v daňovém řízení je zásadně dostatečný důkazní standard převahou důkazů, tedy vyšší míra pravděpodobnosti pro verzi daňového subjektu. Důkazy doložené žalobkyní v daňovém řízení pak takový důkazní standard zcela nepochybně splňují, neboť ve svém souhrnu představují převahu důkazů svědčících pro jeho skutkovou verzi.
47. *Třetím žalobním bodem* je tvrzení žalobkyně, že žalovaný fakticky neměl pochybnosti o naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, avšak takto své pochybnosti předestřel, protože taková pozice byla pro něj z hlediska rozložení důkazního břemene výhodnější. Pravým důvodem pro odepření uplatněných nároků na odpočet DPH bylo, že jiný subjekt – dodavatel žalobkyně CITY REPAS s.r.o. nepodal daňové přiznání k DPH za únor 2018. V takovém případě nemůže žalovaný předstírat, že se plnění neuskutečnilo, ale musí prokázat existenci daňového podvodu, jakož i to, že žalobkyně o takovém podvodu věděla či mohla vědět. Zjištění žalovaného dokládají, že v úvahu přichází daňový podvod.
48. *Ve čtvrtém žalobním bodu* žalobkyně namítala nedostatečně zjištěný skutkový stav, a to samostatnou námitkou ohledně neprovedení výslechu svědka V. K., jednatele dodavatele CITY REPAS s.r.o. Uvedla, že výslech jmenovaného navrhla za účelem prokázání, že k přijetí plnění od dodavatele V. K. skutečně došlo a tento svědek byl dostatečně identifikován. Žalobkyně namítala, že důvod žalovaného, že nebylo možné svědecký výslech provést, neboť existuje ještě další ukrajinský občan se stejným jménem, datem narození a se stejnou oblastí pobytu, neobstojí, neboť to je značně nepravděpodobné. Dle žalobkyně však daňové orgány nechtěly k výslechu svědka přistoupit a pouze hledaly účelové důvody, aby k němu přistoupit nemusely. Žalobkyně v této souvislosti s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 34/2016 připomněla, že správce daně je povinen především usilovat o řádné provedení a vyhodnocení důkazů namísto odůvodňování jejich neprovedení.
49. Sám žalovaný proklamoval uvedený důkazní prostředek jako nedosažitelný a že jej nebude klást žalobkyni k tíži. Ve skutečnosti však postupoval právě opačně. Pokud by správce daně návrhu na výslech svědka vyhověl v době, kdy se žalobkyně provedení tohoto důkazu dožadovala (tj. v průběhu daňové kontroly v roce 2018), tak by k výslechu svědka s velkou pravděpodobností došlo. Je proto nutno postupovat jako by svědek realizaci předmětného plnění potvrdil.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

50. Žalobkyně namítala, že se finanční orgány ani nepokusily požádat ukrajinskou stranu o provedení výslechu svědka a od tohoto záměru odstoupily. Zpochybnila, že by s ohledem na válečné operace, které probíhají na východě Ukrajiny, zcela přestal fungovat administrativní aparát tohoto státu. Jestliže správce daně se ani nepokusil svědka vyslechnout a neodeslal žádost na Ukrajinu, nedostatečně zjistil skutkový stav. Žalobkyně vidí rozdíl mezi situací, na kterou v napadeném rozhodnutí poukazuje žalovaný odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 115/2021. V odkazovaném případě byla situace jiná, přičemž se jednalo navíc o „zjevnou neochotu zainteresovaných osob k součinnosti.“ Žalovaný přitom pomíjí, že k současné situaci přispěla sama finanční správa, když výslech svědka byl navržen již v roce 2018. Žalobkyně je toho názoru, že ani odkazovaný rozsudek tak nepředstavuje důvod, proč by správce daně neměl usilovat o výslech svědka V. K.
51. Žalobkyně shrnula, že daňové orgány v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu naprosto nedostatečně zjistily skutkový stav. V posuzovaném případě, v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu, byla také neprovedením výslechu svědka V. K. žalobkyni upřena možnost v daňovém řízení svá tvrzení prokázat.
52. V pátém žalobním bodu žalobkyně namítala, že správce daně měl přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek, neboť byla zpochybněna podstatná část účetnictví žalobkyně, což znamená, že nemá jakoukoliv vypovídající schopnost o hospodaření žalobkyně. Pokud tak neučinil, vedlo stanovení daně dokazováním ve svém důsledku ke stanovení daňové povinnosti v nesprávné, absurdní výši. Žalobkyně uvedla, že její činnost se přibližuje činnosti ekonomické skupiny CZ-NACE 78 – činnosti spojené se zaměstnáváním. Na údajích týkajících se příjmů a na statistických údajích uvedené skupiny demonstrovala ekonomickou realitu subjektů působících na trhu. K problematice stanovení daně pomůckami pak žalobkyně namítala, že v jejím případě jsou splněny všechny 3 podmínky ust. § 98 odst. 1 daňového řádu ke způsobu stanovení daně podle pomůcek a uvedla četnou judikaturu správních soudů k tomuto postupu správce daně.
53. Žalobkyně v souvislosti s uvedeným namítala, že pokud nárok na odpočet DPH představuje esenciální součást systému DPH, nelze jej prakticky eliminovat. Takovým postupem totiž nemůže být stanovena daň ve správné výši, jak plyne z § 1 odst. 2 daňového řádu. Vyloučili správce daně veškerou daň na vstupu, ačkoli nemá pochybnosti, že žalobkyně ekonomickou činnost skutečně vyvíjela, pak nelze tvrdit, že účetnictví představuje spolehlivý podklad pro stanovení daně dokazováním. Zde již nastupuje důvod pro to, aby byly aplikovány pomůcky, neboť v důsledku znevěrohodnění podstatné části účetnictví již toto nemá vypovídací způsobilost a daň nelze stanovit dokazováním. Z judikatury citovala, že *„Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 30/2008).
54. Žalobkyně má za to, že byly splněny podmínky pro aplikaci pomůcek a žalovaný tak pochybil, když se ztotožnil s postupem správce daně, který stanovením daně dokazováním docílil zcela nereálné daňové povinnosti. Žalované rozhodnutí je z tohoto důvodu nezákonné. Na základě uvedeného žalobkyně navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

IV. Vyjádření žalovaného

55. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě upozornil na to, že v dané věci žalobkyně neprokázala faktické přijetí zdanitelných plnění od společnosti CITY REPAS s. r. o. v předmětu a rozsahu uvedeném na předmětných daňových dokladech.
56. K důkaznímu břemenu konkrétně odkázal na to, že správce daně není povinen prokázat na místo žalobkyně, jak se transakce uskutečnila, neboť tuto povinnost má výhradně žalobkyně, což Nejvyšší správní soud vyslovil již v řadě rozsudků, na které žalovaný odkázal. Žalovaný uvedl, že správci daně vznikly pochybnosti o souladu stavu deklarovaného se stavem formálním, když nebylo možné určit, co bylo předmětem obchodu a v jakém množství. Šlo o neurčitý předmět plnění, ohledně něhož vznikly pochybnosti o jeho fakticitě, tj. zda žalobce předmětné zdanitelné plnění skutečně přijal v předmětu a rozsahu uvedeném na daňových dokladech. Žalovaný dále obhajoval oprávněnost výzvy správce daně zaslou žalobkyni k prokázání předmětu fakturovaných zdanitelných plnění a k tomu, jakým způsobem byla stanovena cena. Zopakoval požadavky, které byly obsahem výzvy správce daně a uvedl, že pochybnosti správcem daně vyjádřené byly svou povahou závažné, dostatečně určité a vycházely z rozporu či nedostatku v předložených dokladech. Vyjádřil se opětovně k některým pochybnostem a k tomu, že námitky žalobkyně vlastně svědčí o tom, že by fakturovala faktické přijetí plnění od CITY REPAS s. r. o. vlastně neví, zda to byl dodavatel či jiní pracovníci, kdo práce prováděli a poukázal na rozpory v tabulkách předkládaných v souvislosti s odběrateli žalobkyně.
57. K hodnocení důkazních prostředků žalovaný uvedl, že na rozdíl od žalobkyně, která jednotlivé pochybnosti správce daně hodnotí naprosto izolovaně, žalovaný je hodnotil dle dikce ustanovení § 8 daňového řádu, tj. jednotlivě i v jejich souvislostech a přihlédl ke všemu, co vyšlo v řízení najevo. Zdůraznil formálnost předložených důkazních prostředků žalobkyni bez způsobilosti prokázat faktické uskutečnění deklarovaného plnění v předmětu a rozsahu, neprokázání plnění dle požadavků smlouvy, nedodržení způsobu úhrady plnění, absence ceny plnění na objednávkách se společností CITY REPAS s. r. o. a dále se vyjádřil k odkazům žalobkyně na rozsudky Nejvyššího správního soudu k jednotlivým pochybnostem s tím, že tyto rozsudky nejsou příléhavé, neboť se v nich jedná o zcela jiný skutkový stav. Žalovaný považoval tvrzení žalobkyně, že je zde vyšší míra pravděpodobnosti pro verzi daňového subjektu než pro verzi správce daně za zřejmé subjektivní přesvědčení žalobkyně, když správce daně disponoval množstvím pochybností o faktickém uskutečnění a o jeho předmětu rozsahu a o dodavateli, čímž na žalobkyni bylo přeneseno důkazní břemeno, a zdůraznil, že bylo jen a pouze na ní, aby předložila takové důkazní prostředky, které by prokázaly naplnění podmínek pro nárok na odpočet DPH.
58. Žalovaný se dále ve svém vyjádření zabýval konkrétními postupy, které učinil správce daně pro účely provedení žalobkyni navržené svědecké výpovědi pana K., a to, jak dožádání o tento výslech probíhalo v průběhu daňové kontroly a následně v odvolacím řízení a s jakými výsledky, kdy není možné vytýkat, že by správce daně byl v tomto ohledu pasivní. Naopak vyvinul maximální úsilí k provedení svědecké výpovědi. Tento důkaz pak byl objektivně nedosažitelný, přičemž toto není žalobkyni nijak kladeno k tíži. Svědecká výpověď by případně mohla přispět k unesení důkazního břemene žalobkyně, avšak její neprovedení neznemožnilo prokázat žalobkyni její tvrzení jinými způsoby.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

59. K námitce žalobkyně, že chtěl-li žalovaný upřít žalobkyni nárok na odpočet daně, měl postupovat prostřednictvím prokázání podvodu na DPH, žalovaný uvedl, že v tomto případě nebyly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, a proto správce daně ani žalovaný nijak nepochybili, pokud se nezabývali účastí žalobce na podvodu DPH, když zkoumání této otázky by bylo předčasné. Žalovaný rovněž odmítl námitky žalobkyně, že byly dány podmínky pro stanovení daně přechodem na pomůcky. V daném případě měl za to, že mohl stanovit daň dokazováním, která je primárním způsobem stanovení daně a v rámci dokazování žalobkyně své důkazní břemeno stran oprávněnosti nároku na odpočet daně neunesla, proto jí nárok na odočet daně nebyl uznán.
60. Žalovaný se dále vyjádřil k porovnání otázky esenciálních výdajů z hlediska daně z příjmů a z hlediska podmínek pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, kdy uvedl, že u daně z přidané hodnoty nelze pohlížet shodně na problematiku esenciálních výdajů, neboť při nároku na odpočet DPH je důležitý řetězec plátců DPH, tedy aby bylo známo, kdo DPH státu odvede. Proto je důležité, aby při odpočtu DPH bylo prokázáno, komu bylo plněno, jaké plnění a v jaké výši má být daň přiznána. V uvedeném tak citoval rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 52 Af 39/2020-80.
61. Žalovaný ve svém vyjádření shrnul, že nedošlo k pochybením, která by zakládala nezákonnost rozhodnutí a navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

V. Replika žalobkyně

Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného znovu zargumentovala svá tvrzení dle jednotlivých žalobních bodů a doplnila je dalšími výňatky z judikatury správních soudů k předmětu a úhradě fakturace, k významu plateb v daňovém řízení, k souvislosti a auditní stopě v linii přijatých a poskytnutých plnění. Zejména uplatnila výhrady vůči bazírování správce daně na tom, aby žalobkyní byly zjištěny konkrétné osoby, které práce prováděly, což považovala za jdoucí mimo její důkazní povinnost, kterou vztahovala toliko ke smluvnímu zajišťovateli plnění – CITY REPAS s.r.o. Namítala, že bylo nutné buď uznat nárok na odpočet daně nebo ponížít daň na výstupu o daň z plnění poskytnutých odběratelům. Zopakovala, že bylo na správci daně, aby výsledkem navrženého svědka V. K. umožnil žalobkyni pochybnosti správce daně rozptýlit a zjistit skutečný stav věci. Zopakovala svůj náhled na případnost posouzení věci z hlediska daňového podvodu ve smyslu práva Evropské unie a důkazního břemene správce daně a taktéž náhled na stanovení daně podle pomůcek. K posledně uvedenému zpochybnila žalovaným odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky Pardubice ohledně problematiky esenciálních výdajů při nároku na odpočet DPH, a to jako judikát nepředstavující sjednocující výklad.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

62. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.), v mezích žalobních bodů.
63. Žaloba není důvodná.
64. V dané věci spor mezi účastníky řízení spočívá v posouzení zákonnosti aplikace právního rámce daného zákonem o DPH, daňovým řádem, judikaturou správních soudů i Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) na skutkový stav, tj., konkrétně, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno a prokázala oprávněnost svého nároku na odpočet DPH za zdaňovací období únor 2018 2017 na základě daňových dokladů z přijatých plnění od Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

společnosti CITY REPAS s.r.o. v deklarované hodnotě a také, zda je případně přijala i od jiného dodavatele a že právě přijetí těchto plnění v deklarovaném předmětu a rozsahu a od plátce daně dále použila pro účely své ekonomické činnosti. V souzené věci dle daňových dokladů šlo o výrobní, zámečnické a úklidové práce.

65. V zásadě platí a také dle rozsudku SDEU (např. ve věcech C-285/11, C-273/11 *Bonik EOOD*) je na soudech členských států, aby provedly v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva celkové posouzení všech skutečností a skutkových okolností a aby na základě tohoto posouzení zhodnotily, zda bylo opravdu uskutečněno dodání zboží nebo služby, kterým je nárok na odpočet odůvodňován. Právě pravidla dokazování vnitrostátního práva, v dané věci přijetí výroby a prací pro potřeby žalobkyně a jejích závazků k odběratelům, v předmětu, rozsahu a místě jsou předmětem sporu. Finanční orgány obou stupňů totiž založily své ověřování daňového tvrzení žalobkyně na pochybnostech nejen o osobě dodavatele, ale také a zejména o předmětu a rozsahu plnění. To je patrné jak ze Zprávy o daňové kontrole ze dne 18. 5. 2020, ze skutečností prověřovaných v rámci daňové kontroly, z napadeného rozhodnutí (bod 85), tak i z výslovného zdůraznění v bodu 3 vyjádření žalovaného k žalobě. Soud tuto podstatu doměření daně uvádí v úvodu proto, aby nadále bylo k námitkám na mnohých místech žaloby argumentačně vyjasněno, že k doměření daně nedošlo z důvodu neprokázání přijetí plnění od společnosti CITY REPAS, s.r.o. (případně od kohokoliv jiného) vůbec, ale že přijetí deklarovaného plnění bylo od počátku předložení daňových dokladů a dalších listin zpochybněno pro nekonkrétní předmět a rozsah přijatého plnění. Přitom jde o faktory, které mají zásadní význam pro určení základu daně, odvíjejícího se od hodnoty (ceny) plnění a tím při procentuelním podílu DPH na vstupu i pro vyšší nároku na odpočet daně.
66. Aby bylo možné učinit závěr o existenci nároku na odpočet daně dle daňových dokladů, bylo také nezbytné ověřit, zda dodání fakturovaných prací bylo opravdu uskutečněno mezi plátcí daně v deklarované hodnotě.
67. Soud vyšel z následující vnitrostátní právní úpravy a pravidel dokazování nároku na odpočet DPH.
68. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH, ve znění účinném pro rok 2018 je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění.
69. Podle § 73 odst. 1 ZDPH ve znění účinném pro rok 2018 mezi podmínky nároku na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, náleží povinnost daňového subjektu mít daňový doklad.
70. Podle § 73 odst. 5 ZDPH ve znění účinném pro rok 2018 neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem.
71. Posouzení nároku žalobkyně na odpočet DPH se odvíjí od způsobu prokazování skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, tedy i ověření správnosti žalobcem uváděných údajů v daňovém přiznání a oprávněnosti vystavení předmětných daňových

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

dokladů. Prokazování nároku v daňovém řízení se řídí zásadami důkazního břemene vymezenými v § 92 a násl. daňového řádu.

72. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
73. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
74. Podle ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.
75. Soud přezkum napadeného rozhodnutí k žalobním námitkám, týkajícím se v podstatě hodnocení důkazů, vedl směrem k posouzení, zda skutkový stav zjištěný v rámci daňové kontroly podroben náležitému hodnocení důkazů a právnímu posouzení v souladu se zásadou rozložení důkazního břemene dle zákona a četné judikatury soudů.
76. Podle citovaných ustanovení zákona o DPH, i dle stávající správní judikatury je k uplatnění nároku na odpočet DPH nutno splnit podmínky jak hmotněprávní tak formální povahy. Hmotněprávní podmínky jsou splněny, pokud daňový subjekt, který je plátcem daně, přijal zboží nebo služby jemu poskytnuté rovněž osobou povinnou k dani a na výstupu je použil pro účely uskutečnění jeho zdanitelných plnění. Hmotněprávní podmínky nároku se prokazují zásadně daňovým dokladem. Uvedení dodavatele na faktuře týkající se zboží nebo služeb, ve vztahu k nimž je uplatňován nárok na odpočet DPH, je tak formální podmínkou uplatnění tohoto nároku. Jestliže není pochyb o tom, že jsou splněny formální, tak i hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, nelze nárok na odpočet daně odepřít. Jinak tomu může být v případě, kdy formálně předložené doklady nejsou dostatečně průkazné nebo se vyskytnou okolnosti, které skutečnosti v dokladech uvedené zpochybňují, a není dostatečně prokázáno, že formální daňové doklady jsou podloženy reálným plněním, které je hmotněprávní podmínkou nároku.
77. Správci daně tak někdy může, ale někdy nemusí postačovat jen vystavená faktura a další účetní doklady, ale zohledňuje i *další poznatky a okolnosti*, které plnění provázejí, a může tak vést dokazování potřebné pro posouzení (ne)priznání nároku na odpočet daně.
78. Správní soudy včetně Nejvyššího správního soudu aplikaci důkazního břemene v daňovém řízení judikovaly již v řadě svých rozhodnutí. Vyložily, že prokázání daňových tvrzení (zde nárok žalobkyně na odpočet DPH) je předně na daňovém subjektu. Plátce je povinen podat daňové přiznání a prokázat nárok na odpočet DPH příslušným daňovým dokladem. Tím je zahájeno řízení vyměřovací, v němž je správce daně nejen oprávněn, ale i povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je za tímto účelem oprávněn ověřovat priznanou daňovou povinnost, její správnost a reálnou podloženost v rámci údajů uvedených v daňovém přiznání, za jejichž správnost ovšem v daňovém řízení nese odpovědnost daňový subjekt. Správce daně v případě, kdy nemá pochybnosti o správnosti daňového přiznání, vyměří daň podle údajů daňového tvrzení, aniž by se musel obracet na daňový subjekt s výzvou k prokázání údajů v daňovém přiznání, nebo užít jiných prostředků ověřování daňové povinnosti daňového subjektu. V takovém případě mu postačují listinné podklady (daňové tvrzení, daňové doklady, případně jiné

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

doklady k němu připojené). Nicméně v případech, kdy správci daně vzniknou pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání, jako tomu bylo v tomto případě, je oprávněn i povinen ověřovat správnost přiznané daňové povinnosti, přičemž tak činí prostředky a postupy, které mu zákon stanoví, tj. zejména výzvami v rámci postupu k odstranění pochybností, místním šetřením či daňovou kontrolou. Tak se tomu v dané věci stalo a pro vypořádání stěžejní námitky žalobkyně ohledně aplikace zásady důkazního břemene je třeba skutečně vycházet z právního rámce rozložení důkazního břemene tak, jak jej správně žalovaný vymezil v napadeném rozhodnutí.

79. Žalobkyně v podané žalobě ani žalovaný ve svém rozhodnutí i vyjádření totiž nezpochybňují, jakými důkazními prostředky byl skutkový stav prokazován žalobkyní a zjišťován žalovaným, ani to, co bylo obsahem provedených důkazů. V podkladech daňového řízení má oporu tvrzení žalobkyně, že svůj nárok na odpočet daně prokazovala jak daňovými doklady, tak objednávkami, smlouvami, evidencí, výdajovými pokladními doklady, předávacími protokoly a dalšími listinami týkajícími se jejího podnikání a zaměstnaneckých poměrů, jakož i vztahu k jejím odběratelům. Sporné mezi účastníky řízení však bylo vyhodnocení žalobkyní předložených důkazů ve srovnání s pochybnostmi správce daně dle právního rámce vymezeného žalovaným a v souladu se zásadou rozložení důkazního břemene, tj. v souladu s tím, kdo a kdy prokazuje skutečnosti rozhodné pro uznání nároku na odpočet DPH.
80. Pokud u správce daně vzniknou pochybnosti o správnosti daňového přiznání, stíhá jej zásadní povinnost vymezená v § 93 odst. 5 daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. I v tomto případě zůstává břemeno tvrzení, ležící na daňovém subjektu stále zachováno, pouze v rozsahu skutečností, které vyvolávají pochybnosti správce daně o správnosti údajů daňového přiznání, má tíž důkazní břemeno správce daně. V tomto rozsahu je na správci daně, aby prokázal skutečnosti *v této fázi řízení* vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně nemá podle zákona povinnost zevrubně dokazovat na místo daňového subjektu jeho povinnost, neboť k takovému prokázání by mohlo dojít jen po zevrubném dokazování vlastní daňové povinnosti plátce správcem daně, což není možné, neboť správce daně nezná veškeré okolnosti obchodních transakcí, dodávek zboží a služeb a není to ani smyslem a úkolem daňového řízení. Ze strany správce daně tedy nemůže jít o důkaz daňové povinnosti plátce, břemeno tvrzení, ale též povinnost toto tvrzení doložit – břemeno důkazní leží stále na plátcovi a nekončí předložením jiných listinných podkladů s tím, že nadále správnost těchto dokladů bude prokazovat jen správce daně. To však neznamená, že skutečnosti vyvracející správnost údajů plátce mohou vzejít z libovolných tvrzení finančních orgánů, nýbrž musí mít oporu v opodstatněných zjištěních zdokumentovaných v daňovém spise. Správce daně v souzené věci neuplatnil libovolná tvrzení, svůj postup k ověření přijatých zdanitelných plnění ve zprávě o daňové kontrole a ve spise zdokumentoval a v napadeném rozhodnutí náležitě odůvodnil.
81. K podané žalobě je předně třeba zdůraznit, že žalobkyni nebyl uznán nárok na odpočet daně pouze na základě pochybností správce daně o fakticitě přijatého plnění, ale *o jeho deklarovaném předmětu, rozsahu ve spojení s tím, kdo fakticky plnění poskytl* a s přihlédnutím k tomu, že k těmto pochybnostem nebyly ze strany žalobkyně předloženy dostatečně
- Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

věrohodné důkazy tak, aby ve spojení s dalšími okolnostmi, které v řízení vyšly najevo, pochybnosti správce daně neobstály a byly vyvráceny.

82. Správce daně ve věci žalobce uvedl řadu zjištění, z nichž některá zjištění by sama o sobě, pokud by byla toliko ojedinělá a izolovaná tak, jsou žalobkyní vnímána a napadána v jednotlivých bodech žaloby, nemusela zakládat pochybnosti správce daně. Nicméně ve vzájemné souvislosti vytvořila platformu okolností, která postačovala k unesení důkazního břemene správce daně k prokázání skutečností vyvracejících daňové tvrzení žalobkyně. Ve světle těchto pochybností, které soud v dané věci považuje za opodstatněné, odůvodněné a opřené o konkrétní podklady, pak soud v obraně žalobkyně, uplatňované v daňovém řízení předložením důkazních prostředků a v argumentaci v odvolání i v žalobě nespaturuje dostatečný *skutkový* průkaz toho, jaký předmět plnění a v jakém rozsahu, který by odpovídal fakturované ceně, dodala žalobkyni společnost CITY REPAS s.r.o., případně zda jej poskytl jiný dodavatel, u něhož by bylo možné zjistit, zda je plátcem daně.
83. Předně zcela nedůvodné jsou námitky *prvního žalobního bodu*, které směřují do jednotlivých pochybností správce daně a současně je popírají.
84. Soud ověřil, že v žalobkyní předložených dokladech - v textu Rámcových smluv o dílo ze dne 24. 1. 2018 a ze dne 26. 1. 2018, které uvozovaly spolupráci mezi žalobkyní a CITY REPAS s.r.o., a v následných objednávkách žalobkyně není uveden konkrétní předmět plnění a jeho rozsah tak, jak konkrétní zadání žalobkyně jako objednatele vyžadovaly čl. I. odst. 1.1. a II. 2. 1 těchto smluv. V Rámcových smlouvách o dílo ani v objednávkách nebyl vymezen předmět plnění (pouze odkaz na „práce“ dle Rámcových smluv o dílo), nebylo vymezeno místo plnění ani cena objednaného díla. Až v předávacích protokolech byly uvedeny pomocné zámečnické a pomocné úklidové práce nebo výroba s odkazem na určitou akci a částka ceny bez specifikace, jak byla cena stanovena. Na základě čl. III. Rámcových smluv o dílo nebyly stanoveny platební podmínky po písemném požadavku objednatele a soud nezjistil z podkladů spisu, že by takové požadavky byly žalobkyní vzneseny.
85. Z uvedeného vyplývá, že podmínky Rámcových smluv o dílo nebyly dodrženy. I když lze v určité míře pochopit, že šlo o plnění za určitého praktického provozu, při ne zcela důsledném setrvávání na plnění smluvních ujednání, přeci jen pro účely fakturace plnění a potencionálního uplatnění nároku na odpočet daně má soud za to, že vymezení druhu prací, jejich věcného i časového rozsahu, případně uvedení objektů, specifikace akcí a míst, pro které byly práce prováděny, včetně příslušných cenových relací, a nikoliv vyčkávání na uvedení ceny díla až v předávacích protokolech, by byly logickým postupem v rámci obchodních transakcí a měly by být logicky i v zájmu žalobkyně jako objednatele. Pokud bylo postupováno jiným způsobem, včetně změny způsobu sjednaných bezhotovostních plateb – to v rozporu s čl. 3. 4 Rámcových smluv o dílo, odůvodnilo to vznik pochybností správce daně o adekvátní ceně předmětu a rozsahu plnění, a tyto pochybnosti byly doplněny následně dalšími zjištěními.
86. Další zjištění spočívala ve výdajových platebních dokladech. Nehledně k tomu, že byl změněn způsob úhrady ani soud z výdajových platebních dokladů nemohl ověřit, kdo ze společnosti CITY REPAS s.r.o. platby za fakturované práce přijímal, neboť jen nečitelné zkratkovité podpisy, bez zřetelného označení jména a příjmení osoby, která platby přijala, nejsou sto identifikovat osobu platby přijímající a ve spojení s pochybnostmi o tom, kdo byl jediným zástupcem dodavatele v té době, tak jediné pochybnosti správce daně zachovávají.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

87. Pochybnosti přetrvávaly i na základě předložených smluv, které žalobkyně uzavřela s odběrateli - společností MOTALA STAV s.r.o., a s KOVOLINE, s.r.o. a se společností ALW INDUSTRY, s.r.o. ohledně plnění a užívání prostor, neosvědčují převzetí a předání díla přijatého žalobkyní od CITY REPAS, s.r.o., neboť první dvě se váží k období do 31. 12. 2017, přičemž objednávky KOVOLINE, s.r.o. neobsahují rozsah plnění a blíže vymezený předmět plnění (zní na dodávky nebo výrobu). Smlouva o podnájmu prostor sloužících k podnikání uzavřená mezi žalobkyní a společností KOVOLINE s.r.o. ze dne 30. 6. 2017 stanoví využívání nebytových prostor pro podnikání do 31. 12.2017, smlouva s odběratelem ALW INDUSTRY s.r.o. řeší systém jakosti ISO a užívání výrobních prostor a nelze z ní dovodit konkrétní plnění, nadto to, které by navazovalo na konkrétní plnění společnosti CITY REPAS s.r.o. pro žalobkyni. Předávací protokoly se společností MONTEMA, spol. s r.o. s číselnými tabulkami nelze z hlediska ceny plnění ověřit a nadto na tabulkách je jako pracovník uvedena žalobkyně.
88. Nemalé a spíše umocňující pochybnosti vyplynuly a jsou podloženy nikoliv jen zjištěními o fungování společnosti žalobkyně s vlastními zaměstnanci oproti společnosti dodavatele, ale spíše a významněji o pochybném fungování společnosti CITY REPAS s.r.o. s jednatelem společnosti do 27. 3. 2018 P. B. a následně V. K., o němž bylo zjištěno, že měl na území České republiky pobyt za účelem zaměstnání do 14. 7. 2012 ohlášený pobyt do 26. 3. 2014 a byť měl následně v Polsku vystavené schengenské vízum do 8. 2.2019, nic to nemění na zjištění, že společnost neměla žádné zaměstnance. Uvedené soud považuje za skutečnosti, závažně zpochybňující uskutečnění a následně poskytnutí předmětného plnění žalobkyni v rozsahu fakturovaných prací právě od CITY REPAS s.r.o. dle předávacích protokolů, také s přihlédnutím k nevědomí a vlastně i nezájmu žalobkyně o to, kdo práce prováděl (viz podání žalobkyně ze dne 14. 12. 2018 ke kontrolním zjištěním, v němž žalobkyně také potvrzuje jediné fungování V. K. a navrhuje jeho výslech).
89. Rovněž za zcela významné pro pochybnosti správce daně považuje soud výsledek vyhledávací činnosti správce daně ohledně společnosti CITY REPAS, s.r.o., která přinesla zjištění, že tento dodavatel žalobkyně nepodal za zdaňovací období únor 2018 daňové přiznání, také nepodal vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za r. 2017 a v r. 2018, nehradil zálohy na daň ze závislé činnosti, platba jedinému zaměstnanci P. B. nebyla za období únor 2018 poukázána. Dodavatel žalobkyně podal kontrolní hlášení za období únor 2018 až 18. 4. 2018. Na výzvu ze dne 4. 2. 2019 k poskytnutí údajůzaslanou správcem daně společnosti CITY REPAS, s.r.o. tato společnost nikterak nereagovala.
90. Na uvedeném nemohou nic změnit ani jednotlivé dílčí námitky žalobkyně oponující pochybnostem správce daně.
91. Soud sice souhlasí s tím, že na daňovém subjektu s ohledem na povahu plnění nelze požadovat specifikaci daňových dokladů tak, že by měly obsahovat dopodrobna každou dílčí práci (opracování). Nicméně na daňovém subjektu lze jistě pro identifikaci předmětu plnění a jeho rozsahu požadovat uvedení takových údajů, z nichž by bylo zjistitelné a ověřitelné, alespoň jaký druh (zámečnických, pomocných či výrobních prací), na jakém objektu, případně pro jaké účely a v jakém místě a po jakou dobu byl realizován. Pochybnosti správce daně vznikly z nedostatku alespoň druhově popsaných prací ve vztahu např. k objektu, účelu, místu, kde bylo plnění realizováno a toho, jak byla stanovena cena (dle odpracovaných hodin, počtu pracovníků či např. rámcově kusů na určitém zařízení... apod). To zvláště, když hodnota plnění je veličinou pro nárok na odpočet daně. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 58/2017 k této žalobní námitce není případný, Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

neboť jde o rozsudek ve věci „Stavitelství Melichar“, v němž nebyla dotčena vlastní uskutečněná plnění a jejich označení, ale osoba dodavatele jako plátce daně a věc byla řešena z hlediska podvodu na dani. Ostatně o tom svědčí i citace žalobkyně z tohoto rozsudku.

92. Oproti tomu soud přisvědčuje námitce žalobkyně, že pouhé neuvedení čísla bankovního spojení na Rámcových smlouvách o dílo ještě nenarušuje tvrzení žalobkyně o předmětném plnění, mohlo-li být uvedeno pro bezhotovostní platbu na daňových dokladech, nicméně tato skutečnost až tak zásadní pochybnosti správce daně oproti jiným neutvářela, jen je doplňovala v tom směru, že zpochybňovala ujednání o bezhotovostní platbě.
93. U výdajových platebních dokladů je důležité, že nebylo zřejmé, kdo platby v hotovosti předával a přijímal, a to, že oproti smluvnímu ujednání došlo ke změně způsobu platby. Uvedené pochybnosti ob stojí bez ohledu na to, zda by bylo nezbytné zkoumat pravost podpisů. Soud ověřil, že srozumitelné označení osob účastnících se předání platby v hotovosti nelze bez pochyb z výdajových pokladních dokladů zjistit, to zejména, když byly dány pochybnosti o společnosti CITY REPAS s.r.o. a žalobkyně ve svém vyjádření ke kontrolním zjištěním nic bližšího o fungování a kontaktu s ní neuvedla. Správní soudy také v řadě svých rozhodnutí vyslovily, že způsob hotovostních plateb ve větším objemu finančních prostředků je znakem možného vzniku pochybností, neboť oproti bezhotovostním platbám nevykazují transparentnost a možnost snadného ověření.
94. Zjištění o nesoučinnosti dodavatele žalobkyně je jistě nezanedbatelnou pochybností o tom, zda se tento dodavatel hlásí k poskytnutému plnění, zda z něj odvádí daň a jakým způsobem podnikatelsky realizuje svá plnění. V tomto směru žalobkyně neprokázala žádné skutečnosti, ačkoliv šlo o jejího obchodního partnera a v takovém případě lze z její strany logicky předpokládat minimální kontakt s dodavatelem za účelem ověření, zda objednané práce byly v uvedeném objemu finančních prostředků provedeny. Odkaz na správní judikaturu v tomto bodě námitky nelze převzít, neboť ve věci žalobkyně nejde o pochybnost samu o sobě, ale o pochybnost ve sledu dalších okolností, a nadto žalobkyní uvedená stejná pochybnost, citovaná ze správní judikatury, měla jinou úlohu. Z uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu vyplynulo, že v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět. Správce daně ani žalovaný v té věci v daňovém řízení nezpochybnili, že dotčená plnění byla uskutečněna. Proto Nejvyšší správní soud konstatoval, že pochybnosti vyjádřené v daňovém řízení správcem daně neměly za následek přenos důkazního břemene na stěžovatele (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, sp. zn. 4 Afs 58/2017). Ostatně jak sama žalobkyně z té věci sama dovodila, byla pochybnost správce daně impulsem k prověřování, zda na straně dodavatele nedošlo k podvodnému jednání v řetězci obchodních transakcí, což způsobuje směr dokazování za předpokladu, že hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně byly splněny. V tomto je situace žalobkyně jiná.
95. K poslední dílčí námitce v rámci prvního žalobního bodu soud přisvědčuje žalobkyni v tom, že rozhodující je, kdo vůči žalobkyni plnil, ať již vlastním výkonem prací či tyto práce pro žalobkyni zajistil. Za takového poskytovatele žalobkyně označila společnost CITY REPAS s.r.o. a předložila listiny, které nepotvrzují jiného poskytovatele plnění. Problém je v tom, že u správce daně vznikly odůvodněné pochybnosti, že to byla právě CITY REPAS s.r.o., která by práce ve fakturovaném rozsahu byla schopná realizovat a z důkazních prostředků žalobkyně ani nevyplývá, u jakého případně jiného subjektu (subdodavatele) je CITY Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

REPAS s.r.o. zajistila, aby mohlo být ověřeno, že takový subjekt byl plátcem daně, práce provedl a žalobkyně by tak měla nárok na odpočet daně. Ačkoli Rámcové smlouvy o dílo neuváděly místa plnění a žalobkyně je dokládala až k výzvě správce daně a předložila některé smlouvy i o užívání prostor pro potřeby žalobkyně, neuváděla, že by v těchto místech pracoval někdo jiný. Odkazy žalobkyně na judikaturu Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu, týkající se možných subdodavatelů, jsou teoreticky přijatelné a jsou v souladu s nynější ustálenou judikaturou i vnitrostátních správních soudů, nicméně platí jen tehdy, pokud takové osoby existují, byly zjištěny a zejména jsou plátcí DPH. Lze tedy přisvědčit tomu, že sice bylo věcí dodavatele žalobkyně, jak si případně zajistí pracovníky pro provedení předmětných prací, nicméně tato skutečnost by měla být zjištěna, pokud je logicky pochybné, že všechny fakturované práce nemohl provést jeden zaměstnanec během jednoho měsíce. To minimálně pro ověření plátcovství subjektu, který práce případně pro CITY REPAS s.r.o. provedl, aby byl zjištěn jeho status plátce daně a nárok na odpočet DPH naplnil princip neutrality daně. V souzené věci žádné okolnosti nevedly k tomu, že by o tom měl správce daně znalosti a aby sám tyto skutečnosti zjišťoval. Žalobkyně uvedla jako dodavatele jediné společnost CITY REPAS s.r.o., tato společnost objektivně nemohla předmětné práce ve fakturovaném objemu pro žalobkyni sama uskutečnit a žalobkyně nic o využití subdodavatelů neuvedla. Soud proto přisvědčuje vyjádření žalovaného, že nárok na odpočet daně tak nelze v takovém případě přiznat jen automaticky na základě tvrzení žalobkyně o tom, že plnění proběhlo a že bylo poskytnuto odběratelům (bez zjištění toho, kdo vlastně fakticky práce provedl), aniž by správce daně byl povinen posuzovat to zásadní, zda hodnota plnění, vstupovala do plnění na vstupu a na výstupu *mezi plátcí daně*. Soud k žalobkyní zmiňované judikatuře ve věcech „Mahagében“ a „Péter Dávid“ ještě dodává, že tato judikatura na případ žalobkyně nedopadá. To proto, že se opět týká otázek dokazování podvodu na dani. Soud přisvědčuje žalobkyni v tom, že žalovaný skutečně staví své pochybnosti na nejasnostech o dodavateli či jiných osobách a žalobkyně má také pravdu v tom, že pokud by je znal (a mohl ověřit – pozn. soudu), pravděpodobně by mohl být uznán nárok na odpočet daně. Proto nemůže být následné tvrzení žalobkyně, že takovéto zjištění není relevantní a nezakládá pochybnosti daně, důvodné. V tomto směru tak neobstojí ani polemika žalobkyně s argumentací žalovaného ohledně možností provedení práce jinými osobami, uvedená následně žalobkyní i v replice.

96. Pochybnosti správce daně tak jsou četné, mají oporu v jednotlivých listinných podkladech správního spisu a jsou zaznamenány, včetně obsahu a odůvodnění výzvy správce daně ze dne 10. 8. 2018 k prokázání přijetí zdanitelných plnění od společnosti CITY REPAS s.r.o. rovněž ve Zprávě o daňové kontrole, která byla se žalobkyní projednána. Pochybnosti správce daně svědčí o unesení důkazního břemene v rozsahu, který přísluší správci daně dle § 92 odst. 3 daňového řádu, odůvodňují další postup správce daně vyzývající žalobkyni v souladu s ust. § 73 odst. 5 a 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu jiným, způsobem.
97. První žalobní tak bod není důvodný.
98. Pro posouzení oprávněnosti námitek *v druhém žalobním bodu*, týkajícím se hodnocení důkazních prostředků je významné to, zda žalobkyně předložila takové důkazní prostředky, které byly způsobilé pochybnosti správce daně vyvrátit a svou vahou ozřejmit předmět a rozsah přijatých plnění od CITY REPAS s.r.o. nevyplývající daňových dokladů, smluv, objednávek, protokolů o předání díla a stěžích seznatelných jen z objemů finančních prostředků uvedených v jednotlivých předávacích protokolech a výdajových platebních dokladech.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

99. Soud v uvedeném směru poukazuje na to, že žalobkyně měla na základě výzvy správce daně ze dne 10. 8. 2018 konkrétně prokázat a doložit předmět, rozsah fakturovaných plnění a upřesnit místa provedených prací, doložit, jaké osoby předávaly a přebíraly hotovostní úhrady, jaké osoby se účastnily předání díla, jak probíhala kontrola přijatých plnění žalobkyní a jak byla stanovena cena fakturovaných prací (jednotkové ceny za prováděné služby). Požadoval také dle bodu 7.1 Rámcové smlouvy o dílo předložit písemné výzvy žalobkyně k předání a převzetí díla a sdělení, kdo byl odpovědný za dodržování všech technických a bezpečnostních předpisů při provádění prací.
100. Na požadavky uvedené výzvy žalobkyně reagovala dne 7. 9. 2018 doložením objednávek a předávacích protokolů (zpochybněné správcem daně), s doplněním o tabulkový soupis dílů bez uvedení data výroby, jen s přiřazením k objednávkám. Dále předložila zakázkové listy Fáze A a Fáze B v ručně psaných tabulkách, a to v souvislosti s vystavenými fakturami jak od dodavatele žalobkyně, tak od žalobkyně pro její odběratele. Z předložených soupisů lze sice vyčíst určité cenové hodnoty (dílů, součástek), nikoliv však to, jak se konkrétně vztahují jen k obecně vymezenému druhu zámečnických, výrobních a úklidových prací v daňových dokladech. Stejně tak popisy zakázkových prací dle Fáze A a Fáze B nelze bez další specifikace s určitostí podřadit pod druhy jen obecně vymezeného předmětu plnění v daňových dokladech či objednávkách, natož k navazujícím předávacím protokolům od CITY REPAS s.r.o., které vůbec neobsahují uvedení předmětu a rozsahu předávaného díla. K výsledku kontrolních zjištění žalobkyně předložila dokumentaci k vydaným fakturám pro své odběratele ALW INDUSTRY s.r.o., KOVOLINE s.r.o. a MONTEMA s.r.o.
101. Na základě doplněného dokazování se však (soupisy součástek, zakázkovými listy, smlouvami o pronájmu prostor a fakturami, objednávkami, předávacími protokoly a číselnými soupisy odpracovaných hodin a prací pro odběratele) nepodařilo zkonvalidovat či nahradit daňové doklady tak, aby i zprostředkovaně – přes výstupy prací pro odběratele žalobkyně bylo možné *předmět a rozsah plnění* spárovat s nedostatečnými daňovými a dalšími doklady žalobkyně. Soud proto v tomto směru zcela přisvědčuje hodnocení žalovaného, že žalobkyně k výzvě správce daně doložila důkazní prostředky, které pro svou neprokázanou vázanost (nikoliv formální – listinnou, ale věcnou) na jiné důkazní prostředky nemohly pochybnosti správce daně převážet. Žalobkyně až dodatečně v podání ze dne 7. 9. 2018 jen obecně uvedla místa plnění k pracím provedeným společností CITY REPAS s.r.o. s odkazem na podnájemní smlouvy, z části rovněž v obchodních řetězcích, k nimž také uvedla, že provedené práce byly předány společnosti Bruco spol. s.r.o.(?). Z míst provedení prací v doplnění uvedených (Olomouc, Hulín, Otrokovice, Velký Týnec, Hošťálkova u Vsetína, i přes jejich přiřazení k číslům daňových dokladů, nelze bez dalšího ověřit, k jakým objektům, akcím či zařízením byla plnění v uvedených místech poskytnuta (viz např. akce Sazenice, Hranice v daňových dokladech).
102. Uvedené doplnění dokazování sice značí úsilí žalobkyně „zhojit“ nedostatky předložených daňových a účetních dokladů, avšak při pochybnostech správce daně, zejména o dodavateli žalobkyně a při nedůslednosti žalobkyně při pořizování průkazných dokladů k přijatým plněním, se tak uvedené doplnění jeví jako nezpůsobilé zvrátit nebo i převážet pochybnosti správce daně. To i s přihlédnutím jen k obecným a ničím nepodloženým tvrzením, že kontrola prací společnosti CITY REPAS, s.r.o. probíhala v místech výkonu práce, kdy práce předával pan K. a přebíral pan Podroužek. K výzvě, jak byla stanovena cena prací, žalobkyně odkázala na jednotkovou cenu dle příloh, avšak tyto přílohy neuvádějí, kolik osob práce provádělo a za jaký čas, zda šlo o výrobní ceny součástek či ceny prací s těmito součástkami
- Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

či ceny jiných nákladů apod. Žalobkyně k uvedené hodnotě plnění a její úhradě v podané žalobě neuvedla žádnou konkrétní cenovou relaci, žádnou sjednanou dohodu, na kterou odkazuje v žalobě a v replice, která by věrohodně stanovila výši úhrad za uvedená plnění podložila. Odpověď o neexistenci písemných výzev k předání a převzetí díla (v rozporu se smlouvou) by sama o sobě nemusela být významná, avšak ve spojení s nedostatky protokolů o předání díla (bez uvedení druhu, rozsahu prací) se rovněž jeví jako neobezřetný přístup žalobkyně k její vlastní činnosti.

103. Ve vztahu k výhradám žalovaného v otázce stanovení ceny plnění jdou žalobkyní uplatňované námitky zcela od věci. Správce daně potažmo žalovaný nezaložili své pochybnosti na nepřiměřenosti ceny u fakturovaných služeb, na tom, že by tyto ceny neodpovídaly tržní hodnotě, ale na neprůkaznosti způsobu jejího stanovení a uvedení v rámci obchodního vztahu v objednávkách (dohoda) a na skutečnosti jejího vyčíslení až v posledních dokladech o předání díla, které samy o sobě nemají zavazující účinky ve vztahu k druhu a rozsahu plnění. Právě proto, že žalobkyně podniká v činnosti, jejíž povaha nespočívá jen jednoznačně v hmotném výsledku a zahrnuje různý druh a rozsah výroby a služeb, jež je stěžejně následně ověřitelný (ostatně na rozdíl i od žalobkyní příkladmo uvedenému prodeji automobilu), je požadavek na popis plnění s jeho časovým, věcným i cenovým obsahem nikoliv přehnaně přísným požadavkem, nýbrž logickým předpokladem, který by umožnil, bez vzniku sporu, správci daně nárok na odpočet daně přiznat.
104. K námitkám, týkajícím se hodnocení žalobkyní předložených důkazů, jimiž byly faktury, objednávky, rámcové smlouvy, předávací protokoly, výdajové pokladní doklady o platbách dodavateli a smlouvy s odběrateli soud poukazuje na podrobná zjištění o neúplnosti obsahu těchto dokladů jak ve Zprávě o daňové kontrole, tak v napadeném rozhodnutí, podložených spisovým materiálem, podle nichž u každého z typu těchto listin, chyběly nějaké údaje, které by prokazovaly souvislou stopu určitého předmětu a rozsahu přijatého plnění od CITY REPAS s.r.o. a v důsledku toho i ceny plnění. Objednávky předmět, rozsah a cenu plnění nestanovily, předávací protokoly nebyly upřesněny označením osoby, které si plnění předávaly a specifikací díla, stejně tak i výdajové pokladní doklady a nadto označovaly jen čísla daňových dokladů společnosti CITY REPAS, s.r.o. Ze všech dokladů tak nebylo bez údaje o cenotvorbě možné dojít k ověření správnosti základu daně a nárokovaného odpočtu. Soud zdůrazňuje, že tyto nedostatky se v dané věci spojily s ostatními okolnostmi a pochybnostmi o fungování společnosti CITY REPAS s.r.o. a s nedbalým přístupem žalobkyně k zajištění skutkově vypovídajících účetních dokladů. Z její strany nebyla ani vysvětlena potřeba obstarávat si plnění ve fakturovaném objemu u společnosti, která neměla žádné zaměstnance a jedinou osobou, která v ní v kontaktu se žalobkyní měla vystupovat, byl cizinec, o němž žalobkyně musela vědět, že jde o cizince s pobytem i mimo Českou republiku, a proto může být obtížné jej případně jako svědka dohledat. V tom se liší individualita průkazu nároku na odpočet daně u žalobkyně od případů, které žalobkyně cituje z judikatury správních soudů, když např. vychází z dokazování ve věci souzené Nejvyšším správním soudem v rozsudku č.j. 5Afs 138/2018-61, ačkoliv z tohoto rozsudku nelze převzít závěr o souvislé věcné (auditní) stopě v účetních dokladech, neboť v té věci šlo o dokazování skutečného dodavatele daňového subjektu v důkazní situaci, kdy ještě nebyly vyčerpány všechny možnosti dokazování, např. přes osobu, která vedla účetnictví a dokazování bylo provedeno na základě i jiných výpovědí svědků a jednatelky dodavatele. Závěr rozsudku Nejvyššího správního soudu pak nevyzněl meritorně o průkazu nároku na odpočet daně, ale tak, že závěr o neprokázání skutečného dodavatele finančními orgány je zatím předčasný. Při porovnávání případů žalobkyně s rozsudky správních soudů je tedy Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

třeba vycházet ze všech individuálních skutkových okolností, způsobu a možných prostředků dokazování a nikoliv vytrhovat jejich některé pasáže ze skutkových a právních souvislostí.

105. To platí i o námitkách prokázání bezhotovostních plateb, které, byť by proběhly ve vztahu k přijatým plněním, neprokazují adekvátnost jejich výše k druhu a rozsahu plnění tak, aby se staly věrohodným základem pro výpočet výše odpočtu DPH.
106. Městský soud uzavírá, že bylo na žalobkyni, aby prokázala svá daňová tvrzení dle § 92 odst. 3 daňového řádu. Rozhodla-li se žalobkyně ústně uzavřít smlouvy o dílo se svými dodavateli, pak si měla opatřit takové listinné důkazy, které by přesvědčivě prokazovaly přijetí konkrétního zdanitelného plnění. Pokud tak neučinila, jde to k její tíži (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61). Žalobkyně neosvědčila dostatečnou míru obezřetnosti při své obchodní činnosti, hodlala-li uplatňovat nárok na odpočet daně na vstupu od společnosti, u níž bylo možné předpokládat určité ztížené kontakty z hlediska sídla společnosti, jejího zástupce a z hlediska personální kapacity předpokládat i subdodavatelskou činnost. Výhrady žalobkyně, opírající se o judikaturu odmítající přemrštěné požadavky na prokázání nespécifikovaných důkazních prostředků v rámci hledání nezbytné míry obezřetnosti daňového subjektu nemohly vést k závěru o důvodnosti žaloby. Soud konstatuje, že požadavek dostatečné obezřetnosti je dán mírou a okolnostmi obchodního vztahu a nelze je aplikovat paušálně. V zásadě platí řada rozhodnutí správních soudů a ustálená praxe v posuzování nároků na odpočty DPH, které stvrzují nezbytnost dostatečné obezřetnosti v míře, která je možná, logická a lze ji na daňovém subjektu požadovat, a to oproti nadměrným nárokům na opatřování důkazních prostředků neběžným způsobem. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č.j. 2Afs 177/2006-61 kladl důraz na míru obezřetnosti právě vzhledem k povaze poskytovaných služeb, a na to, že je v zájmu daňového subjektu, aby si nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo obdobně i rozsudky č.j. 1 Afs 103/2009-232, č.j. 9Afs 57/2013-37).
107. S námitkami hodnocení důkazů souvisí *třetí žalobní bod* poukazující na odklonění správce daně od prokazování daňového podvodu z důvodu pro správce daně pohodlnějšího procesu daňového řízení.
108. Povaha předmětného daňového řízení svědčí o tom, že subjektivní náhled žalobkyně na to, co je v dané věci pohodlnějším procesem dokazování, není významný, neboť správce daně obecně v daňovém řízení nemá na výběr, zda dosáhne stanovení daňové povinnosti, o jejíž výši v daňovém tvrzení má pochyby, prověřováním z hlediska naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet nebo jej okolnosti transakcí vedou k dokazování podvodného jednání. V každém případě musí vycházet z toho, zda jsou naplněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet a teprve, jsou-li naplněny, může přistoupit k posouzení, zda v řetězci dodavatelů nedošlo k podvodnému jednání, zpravidla (i když nikoliv jedinečně) to bývá u „zmizelého“ subjektu uprostřed řetězce dodavatelů (subdodavatelů). Tedy posuzovat, zda došlo k podvodu na DPH, přichází z povahy věci až tehdy, pokud by jinak *nebylo* ze strany správce daně zpochybněno vlastní přijetí zdanitelného plnění. V takové situaci žalobkyně nebyla. V dané věci finanční orgány sice nezpochybnily poskytnutí plnění žalobkyni jejím odběratelům, zpochybnily však, že plnění bylo v souvislosti s plněními přijatými od CITY REPAS, s.r.o. Tedy nějaká plnění proběhla a lze přisvědčit tomu, že mohla být v určitém rozsahu poskytnuta žalobkyni i jinými osobami, a ta je následně poskytla svým odběratelům. Nebylo však nad pochybnost správce daně prokázáno, v jakém Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

předmětu a rozsahu plnění se tak stalo a zda se tak stalo od plátce daně. To znamená, že nebyly splněny všechny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně. Žalobkyni tak nebylo přičítáno její zapojení do podvodného řetězce existujícího plnění, a tedy nebylo nezbytné prokazovat, zda s jejím vědomím či nikoliv.

109. Ani třetí žalobní bod není důvodný.

110. S námitkami hodnocení důkazů souvisí i *čtvrtý žalobní bod* vytýkající nedostatečné zjištění skutkového stavu věci neprovedením výslehu V. K. jako svědka za společnost CITY REPAS s.r.o.

111. V uvedeném směru žalobkyně činí výhrady vůči postupu správce daně i žalovaného poukazem na alibistické, resp. účelové odůvodňování neprovedení výslehu jmenovaného namísto vyvinutí úsilí k opatření důkazu svědeckou výpovědí navrženého žalobkyní.

112. Uvedené výhrady nemají oporu ve spise.

113. Z části spisu, týkajícího se zajištění výslehu navrženého svědka, vyplývá, že správce daně k návrhu žalobkyně ze dne 14. 12. 2018 vypravil dne 6. 3. 2019 v rámci mezinárodního dožádání ukrajinské daňové správy žádost o provedení výslehu V. K. s uvedením údajů data narození a bydliště, s otázkami na svědka ohledně jeho působení a spolupráce se společností CITY REPAS s.r.o. Podle úředního záznamu ze dne 28. 2. 2020 byla u ukrajinské daňové zprávy v říjnu 2019 urgována odpověď, neboť ukrajinská daňová správa na žádost nereagovala. Až dne 20. 10. 2021 byl žalovaný v průběhu odvolacího řízení informován odpovědí ukrajinské daňové správy ze dne 8. 10. 2021 o tom, že výslech svědka se nepodařilo uskutečnit z důvodu duplicitní indentifikace téže osoby. Následný postup je zaznamenán v druhé žádosti o výslech svědka ze dne 7. 2. 2022 na základě zjištěného čísla cestovního pasu a je pravdou, že tato druhá žádost o svědeckou výpověď nebyla odeslána z důvodu válečné situace na Ukrajině. Správce daně se tak dostal do situace ne zcela ojedinělé, kdy se i v jiných daňových řízeních, přezkoumávaných správními soudy nepodařilo finančním orgánům provést výslechy prostřednictvím mezinárodního dožádání na Ukrajinu, jednak pro pasivitu ukrajinské daňové správy a jednak pro válečnou situaci na Ukrajině. Postup v této věci s ohledem na časovou proluku mezi žádostí a odpovědí ukrajinské strany svědčí o pasivitě ukrajinské strany ještě před válečným konfliktem a toto nelze klást k tíži správce daně. Z uvedeného postupu a okolností které znemožnily dosažitelnost výslehu svědka nelze dovozovat účelovost postupu správce daně či žalovaného, když žalovaný sám po zjištění duplicity osobních údajů svědka v možnosti identifikovat svědka pokračoval a z veřejně dostupných údajů zjistil číslo cestovního pasu a koncipoval další žádost. To přesto, že provedení výslehu svědka bylo v dané věci spíše jen doplňujícím důkazem k okolnostem obchodních vztahů a mohlo je ozřejmit, avšak stěžejí mohlo přinést zásadní obrat pro unesení důkazního břemene žalobkyně spočívající v upřesnění rozsahu jednotlivých deklarovaných plnění uvedených na daňových dokladech, tedy založit nárok na odpočet daně v určité výši odvislé od hodnoty plnění. Takové doplnění dokazování není souladné s ústavně vysloveným předpokladem, že musí být způsobilé ověřit či vyvrátit tvrzenou skutečnost. Neprovedení výslehu svědka tak sice nepřineslo zjištění, které by mohlo napomoci k tomu, kdo a jaké práce pro žalobkyni prováděl, ale nemělo zásadní a rozhodný význam pro obrat

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

v posouzení nároku žalobkyně na odpočet daně z hlediska pochybností o konkrétním rozsahu a hodnotě plnění, pokud od počátku z listinných důkazů přesvědčivě nevyplývaly.

114. Městský soud v Praze v jiné obdobné věci (obdobné z hlediska povahy plnění) vyslovil, že: „žalobce, nikoliv správce daně, byl tím, kdo mohl a měl v moci si opatřit a uchovat důkazy o přijetí předmětného plnění dle smlouvy nebo i bez smlouvy minimálně dle protokolu o převzetí prací v určitém místě a čase a tím i provést a zaznamenat kontrolu kvality plnění a jejich převzetí v zájmu žalobce na zaplacení odpovídající ceny plnění. Bylo tedy na něm, aby prokázal, od koho zdanitelné plnění převzal, kdo je prováděl a zda cena odpovídala věcnému a časovému rozsahu plnění. V tomto směru žalobce, nikoliv správce daně, disponoval možnostmi mít prostředky k prokázání fakturovaných obchodních transakcí. Tyto znalosti nikterak nesouvisí s tím, že by dokazování šlo k tíži žalobce z hlediska třetích osob. Týkalo se žalobce a jeho dodavatelů, tj. jím přijatého plnění od osob, které byly v obchodním vztahu k žalobci, a na žalobci bylo požadováno, aby prokazoval své poměry jako příjemce plnění z hlediska rozsahu, který přijímal a ceny, kterou bradil.“ A dále, že: „...postačovalo, aby prokázal rozsah a cenu plnění poskytnutého vůbec od plátce daně. Tedy, ať již poskytovatelem byl kdokoliv, záleželo na tom, aby ve smyslu judikatury ve věci *Kemwater*, byla poskytovatelem osoba, která je plátcem daně“. V té věci také nebylo postaveno na jisto, které pomocné práce byly dodavateli provedeny, ve které dny a jak dlouho byly prováděny, zda cena odpovídala, a daňové doklady pro účely ověření výše odpočtu postrádaly zákonem předpokládané náležitosti, neboť byly v rozporu s § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH. (rozsudek č.j. 9 Afs 50/2024 – 33 ze dne 23.12.2023).
115. K důkazu, jímž bylo kontrolní hlášení dodavatele, podané opožděně, soud uvádí, že na kontrolní hlášení je třeba nahlížet jen jako na formální doklad osvědčující tvrzení převzaté z daňových dokladů. Jde jen o podpůrnou listinu, kterou lze využít k podpoře nároku na odpočet daně jako jednoho z důkazů, v případě pochybností však vykázaní plnění v kontrolním hlášení bez dalšího neprokazuje, zda daňový subjekt skutečně přijal plnění od dodavatele v deklarovaném předmětu a rozsahu (srov.např. rozsudek Krajského soudu v Plzni č.j. 57 Af 16/2020-51).
116. Ani čtvrtý žalobní bod tedy není důvodný.
117. K pátému žalobnímu bodu soud přisvědčuje žalovanému v tom, že žalobkyně nemůže svou důkazní nouzi zaměňovat za způsob stanovení daně podle pomůcek. To proto, že podle § 98 odst. 1 daňového řádu pro stanovení daně podle pomůcek musí být splněno nikoliv to, že daňový subjekt v rámci dokazování důkazními prostředky, které sám předloží a k nimž doplnění dokazování případně provede i sám správce daně, neunesse své důkazní břemeno, ale to, že nesplní zásadní zákonné povinnosti, pro které vůbec nemůže být stanovena daň dokazováním. Stanovení daně podle pomůcek se neodvíjí v návaznosti na to, zda daňový subjekt v rámci dokazování, prokázal či neprokázal nárok na odpočet daně, ale v důsledku toho, že podklady účetnictví buď nejsou k dispozici, neboť jsou tak nevypovídajícího charakteru, že z nich okolnosti účetního, daňového případu nelze vůbec vyvodit (např. ztráta, nevedení řádného účetnictví, nepodání daňového tvrzení, nesoučinnost daňového subjektu ... apod). V souzené věci žalobkyně předkládala důkazní materiál, vedla evidenci, byla k výzvě správce daně součinná a předkládala další listiny k důkazu. Ze závěru správce daně i žalovaného lze sice vyvodit, že jí předložené prostředky účetnictví byly zpochybněny, byly však zpochybněny dle zásad nároku na odpočet daně a požadavků zákona o DPH jako formální účetní doklady bez prokázání, zda se obchodní případ skutečně udál v předmětu a rozsahu plnění od dodavatele tak, jak bylo deklarováno. Daňové řízení tedy probíhalo dokazováním od daňového tvrzení, přes fáze prokazování daňovými doklady a dalšími Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

listinami i dalšími skutečnostmi, které v řízení vyšly najevo. Stanovit daňovou povinnost žalobkyně tedy bylo možné dokazováním. Žalobkyně se mylí v jejím výkladu ust. § 98 odst. 1 daňového řádu, že přechod na pomůcky nastává vždy, kdy daňový subjekt nesplní některou svoji zákonnou povinnost. Tedy, že pokud se daňovému subjektu nepodaří prokázat účetními doklady jeho daňové tvrzení, pak jedinou metodou daně musí být stanovení daně podle pomůcek. To odporuje konstrukci nároku na odpočet DPH, kdy je podle § 72 a násl. ZDPH na daňovém subjektu, aby *prokázal* nárok na odpočet DPH v deklarované výši k určitému dni dle § 21 cit. zákona. Neprokázání výše nároku na odpočet daně neznamená „přechod“ na pomůcky, není kvalifikovaným důvodem, pro který lze postupovat způsobem který nahrazuje neexistenci či nedostatek tvrzení a účetnictví v takové míře, že není možno stanovit daň dokazováním. Stanovení daně dokazováním je procesem zahrnujícím nejen ověření daně s následkem přisvědčení daňovému tvrzení, ale ověření a případně stanovení daně i odchylně od daňového tvrzení. Neplatí, že k odchylnému stanovení daně (na základě neosvědčení daňového tvrzení) lze přistoupit jen v procesu postupu správce daně podle pomůcek.

118. Z hlediska uvedeného pak není významná námitka, že stanovení daně podle pomůcek je metodou aplikovatelnou i u daně z přidané hodnoty. S touto námitkou se žalovaný vypořádal v bodu 91 napadeného rozhodnutí s odkazem na judikaturu Krajského soudu v Hradci Králové, která souzní ze zásadou neutrality daně a soud z obou uvedených důvodů (stanovení daně žalobkyni dokazováním a stanovisko krajského soudu) nevidí důvod, aby se od uvedených závěrů odchýlil. Zmínka žalobkyně v replice, že tento rozsudek není obecně závazný a jedná se o pouhou „skutkovku“ neznamená, že by neměl být ve svém právním závěru následován, jestliže z hlediska v něm uváděných zásad a znaků DPH ob stojí a nebyl zrušen. Závěr uvedeného krajského soudu je ostatně právní, nikoliv skutkový.

119. Ani pátý žalobní bod není důvodný.

120. Městský soud v Praze k právnímu základu žalovaného v napadeném rozhodnutí ohledně dodavatele jako plátce daně na závěr dodává, že z důvodů jiných okolností případu žalobkyně nelze na danou věc aplikovat ani rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProCHemie C 154/20*, v níž SDEU, v jehož sledu následně Nejvyšší správní soud v rozšířeném senátu č.j. 1 Afs 334/2017-208 ze dne 23.3.2022 judikoval, že *„Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně“.*

121. Uvedená judikatura nemůže ve věci žalobce vést ke zrušení napadeného rozhodnutí, neboť nedopadá na předmětný skutkový stav, když z okolností tvrzených žalobkyní a zjištěných žalovaným nepřichází z důvodu nesplnění hmotněprávní podmínky uskutečnění (přijetí) zdanitelného plnění jakýmkoliv jiným dodavatelem v deklarovaném rozsahu, potřebné prokázání či ověření (v rámci judikovaného rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně), zda je dodavatel žalobkyně plátcem daně. Žalobkyně žádného jiného dodavatele, kromě společnosti CITY REPAS s.r.o ve vztahu k předmětnému plnění neoznačila a žalovanému z průběhu dokazování nevyplývaly žádné údaje, které by správce Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

daně samotného měly vést k ověřování plátcovství daně u jiného dodavatele. Řízení v této věci se tak ocitlo toliko v situaci důkazní nouze k průkazu přijetí zdanitelného plnění žalobkyní.

122. Zásada neutrality daně nemůže vést pro daný případ k vyloučení daně na výstupu u odběratelů žalobkyně, jak se žalobkyně domnívá ve své replice. V souzené věci byla šetřena daň na vstupu žalobkyně z hlediska daně na výstupu u zpochybněného dodavatele a rozsahu jeho plnění, nikoliv daň z obchodního vztahu mezi žalobkyní a jejími odběrateli, kdy tento vztah byl v nějakém rozsahu naplněn a subjekty (plátcí daně) poskytující a odebírající plněnív tomto vztahu byly známy. Proto lze předpokládat, aniž by soud znal daňové poměry odběratelů, že u nich nebyl dán důvod k vyloučení daně na výstupu. To bez ohledu na to, jak se odehrál a zda byl zpochybněn článek vztahu mezi žalobkyní a jejím dodavatelem, neboť nebylo s jistotou prokázáno, že do plnění pro odběratele vstupovalo právě plnění od CITY REPAS s.r.o.
123. Ze všech shora uvedených důvodů Městský soud v Praze podle § 78 odst. 7 s.ř.s. podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.
124. Výrok o nákladech řízení je dán ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a žalovanému v souvislosti s řízením u soudu žádné náklady nad rámec běžné činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 30. května 2024

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.