



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **AFINASERVICE sp. z o.o.**
DIČ CZ683986532
se sídlem 48-200 Prudnik, Ul. Klasztorna č. 12, Polská republika
jednající v ČR prostřednictvím odštěpného závodu
AFINASERVICE
se sídlem Roháčova 188/37, Praha 3 – Žižkov
zastoupena JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M., advokátem
se sídlem Klimentská 1216/46, Praha 1 – Nové Město

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

v řízení proti žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2022, č. j. 747/22/5300-22443-712876,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Dne 21. 1. 2019 byla u žalobkyně zahájena kontrola daně z přidané hodnoty za měsíční zdaňovací období březen 2018. Kontrola byla zahájena v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2018 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od společnosti BELLS-SEVEN GROUP CZ s.r.o.
2. Dodatečným platebním výměrem na daň z přidané hodnoty Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 9. 2020, č. j. 7042087/20/2003-52524-105502, žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za březen 2018 ve výši 661 949 Kč a současně uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 132 389 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a platební výměr vydaný správcem daně potvrdil. V napadeném rozhodnutí popsal skutkový stav věci a stručně shrnul odvolací námitky žalobkyně, se kterými se podrobně vypořádal. Žalovaný popsal pochyby o reálném uskutečnění plnění od deklarovaného dodavatele BELLS-SEVEN GROUP, v deklarovaném rozsahu. Dle údajů z obchodního rejstříku, společnost BELLS-SEVEN GROUP od svého vzniku nezveřejnila účetní závěrku, od 26. 10. 2019 je vedena jako nespolehlivý plátce, má pouze virtuální sídlo a ani z výsledku ředitele společnosti BELLS-SEVEN GROUP nebylo patrné, kdo dotčené obchody přímo řídil, zda je vůbec řídil, případně kdo a jak a na základě jakých právních vztahů za tuto společnost konal či měl konat. Žalobkyní doloženou smlouvu o dodávkách zboží uzavřenou mezi žalobkyní a BELLS-SEVEN GROUP hodnotil žalovaný jako nevěrohodnou, neboť žalobkyně doložila smlouvu s uvedeným datem podpisu až ve chvíli, kdy správce daně zpochybnil platnost smlouvy. Smlouva o dodávkách pak neobsahuje konkrétní druh pracovního oblečení, velikosti apod., přičemž i v obecné objednávce ze dne 3. 1. 2018 je uvedeno, že přesné počty a velikosti budou upřesněny vždy při konkrétní poptávce (telefon, osobní). K bankovním výpisům žalovaný uvedl, že prokazují pouze finanční tok, nikoli však faktické uskutečnění zdanitelných plnění od dodavatele BELLS-SEVEN GROUP v tvrzeném rozsahu. Žalovaný jako nevěrohodnou hodnotil rovněž skladovou evidenci, s ohledem na zřejmý rozpor v ceně za kus, resp. v celkové ceně a dále s ohledem na skutečnost, že skladová evidence nemá vazbu na inventurní soupis. Žalovaný dále shledal nesoulady při porovnání seznamu pracovníků v březnu 2018, karet pracovního oblečení a obuvi a pomůcek a pracovních smluv. Rozpory byly rovněž shledány ve svědeckých výpovědích, zejména mezi tím, kde byla navázána obchodní spolupráce, kdo s kým jednal, kdo smlouvu podepisoval a kdo zajišťoval přepravu a kdo zboží předával a přebíral. Správce daně také adresoval výzvu Úřadu práce ČR ohledně počtu vyslaných zahraničních pracovníků, o kterých informovala žalobkyně. Z odpovědi Úřadu práce ČR vyplynulo, že se jednalo o 66 vyslaných zahraničních pracovníků. Na jednoho zaměstnance tak připadá hodnota pracovního oblečení ve výši 135 186 Kč (8 zaměstnanců plus 65 vyslaných zaměstnanců), což kromě zjevně vysoké částky není ani v souladu s žalobkyní doloženými kartami pracovního oblečení, obuvi a pomůcek. Žalovaný se neztotožnil s odvolacími námitkami žalobkyně. Ohledně osoby deklarovaného dodavatele žalovaný uvedl, že nyní projednávaný případ je odlišný od případu posuzovaného Soudním dvorem Evropské unie ve věci C-610/19 Vikingo Fovállalkozó, když v nynější věci nebyla splněna již hmotněprávní podmínka prokázání rozsahu uskutečnění zdanitelného plnění.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

II. Obsah žaloby, vyjádření žalovaného

3. Žalobkyně v žalobě namítala nedostatečně zjištěný skutkový stav. Žalovaný pochybil, pokud předpokládal, že žalobkyně neměla v letech 2016–2018 jiné zákazníky než společnosti BENET AUTOMOTIVE s.r.o. a ARIETE automotive s.r.o. Žalovaný tento předpoklad nijak neodůvodnil, pouze uvedl, že z kontrolních hlášení žalobkyně v období od prosince 2016 do října 2017 vyplývá uskutečnění zdanitelných plnění jen vůči těmto společnostem. Tuto skutečnost žalobkyně nerozporuje, nelze z ní ovšem činit závěry pro období od listopadu 2017 do konce roku 2018, kdy měla žalobkyně i jiné zákazníky, což dokládá např. smlouva se společností AZBESTOP a.s. ze dne 1. 2. 2018. Správce daně se vůbec nepozastavil nad tím, že pro výkon práce u zákazníka ARIETE není evidován žádný vyslaný cizinec, aniž by zpochybnil fakticitu plnění mezi žalobkyní a zákazníkem ARIETE. Rovněž ze seznamu zaměstnanců za březen 2018 vyplývá, že žalobkyně měla 107 zaměstnanců, tedy více, než mělo dle zjištění žalovaného pracovat v celém období 2016–2018 na zakázkách u společností BENET a ARIETE. Žalobkyně v souvislosti s otázkou počtu pracovníků nechala vyhotovit seznam osob, kterým v období 2016–2018 zřídila u společnosti Slavia pojišťovna a.s. komplexní zdravotní pojištění cizinců. Zčásti se jedná o cizince využívané pro plnění závazků v České republice, zčásti jde o pracovníky zaměstnance žalobkyně, kteří neměli přímou vazbu na odštěpný závod a v České republice působit nemuseli. Výpočet žalovaného tak vycházel z naprosto nesprávného skutkového zjištění, kdy namísto 73 osob žalobkyně nakupovala pracovní oblečení pro 573 osob. Průměrný náklad na jednoho pracovníka tak nebyl 135 186 Kč, nýbrž 17 222, 66 Kč, což již odpovídá hodnotě vydávaného oblečení.
4. Žalobkyně dále namítá rozpor s judikaturou, konkrétně s rozsudkem Soudního dvora Evropské unie ve věci C-154/20 *Kemwater ProChemie s.r.o. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství*. Žalovaný tento judikát vyložil nesprávně, když tvrdil, že Soudní dvůr EU pouze potvrdil, že prokázání deklarovaného dodavatele je hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet DPH. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021, přitom vyplývá, že finanční správa má z okolností případů hodnotit, zda bylo např. z hodnoty plnění prokázáno, že dodavatel daňových subjektů byl plátcem DPH. Proto i pokud by společnost BELLS-SEVEN z jakéhokoli důvodu nebyla skutečným dodavatelem deklarovaného plnění, byl by jeho skutečný dodavatel v období březen 2018 plátcem DPH. Z tabulky uvedené na str. 11 zprávy o daňové kontrole vyplývá, že v listopadu 2017, kdy byla zahájena spolupráce se společností BELLS-SEVEN, přijala žalobkyně plnění v hodnotě 2 180 569 Kč, tedy o dva miliony Kč více než za období října 2018. V takovém případě nemůže být sporu o tom, že skutečný dodavatel pracovního oblečení se stal z důvodu dosaženého obratu plátcem DPH již od ledna 2018.
5. **Žalovaný** ve vyjádření k žalobě ze dne 6. 5. 2022 odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a uvedl, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací a důkazní břemeno, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu, tíží daňový subjekt. K námitce neúplně zjištěného skutkového stavu žalovaný uvedl, že správce daně unesl své důkazní břemeno, a naopak žalobkyně pochybnosti správce daně neodstranila, naopak provedenými důkazními prostředky byly pochybnosti správce daně jen více prohloubeny. K namítanému rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie* žalovaný uvedl, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, nebylo postaveno najisto, že žalobkyně přijala tvrzená plnění od osoby v postavení plátce DPH a rovněž nevznikly pochybnosti pouze o osobě dodavatele předmětného plnění, nýbrž také o rozsahu.

III. Posouzení žaloby

6. Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobkyní vymezených námitek, vycházel při tom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného a shledal, že žaloba není důvodná. O věci rozhodl bez jednání, jelikož s takovým postupem žalobkyně i žalovaný vyjádřili souhlas, resp. nevyjádřili nesouhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
7. Žalobkyně sice navrhla provedení důkazu (smlouva se zákazníkem ASBESTOP ze dne 1. 2. 2018, seznam pojištěnců za období let 2016-2018 potvrzený Slavia pojišťovnou a.s.), avšak to samo o sobě neznamená nesouhlas s rozhodnutím o věci bez nařízení jednání (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2016, č. j. 7 As 93/2014-48, č. 3380/2016 Sb. NSS). Soud k provedení důkazu těmito listinami nepřistoupil, neboť byly navrženy opožděně. Soud v této souvislosti připomíná, že v řízeních, v nichž žalobce stíhá povinnost břemene důkazního, správní soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu žalobce v řízení správním (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, č. 2033/2010 Sb. NSS nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS). Žalobkyně přitom tyto důkazy v průběhu správního řízení nenavrhla, ačkoli jí muselo být z průběhu správního řízení zřejmé, že správce daně nepovažuje její daňové tvrzení za prokázané. Současně ani neuvedla, z jakého důvodu tak neučinila.
8. Právně věc soud posoudil takto:

III.1 námitka nedostatečně zjištěného skutkového stavu

9. V daňovém řízení má každý daňový subjekt povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
10. Uvedené pravidlo se plně vztahuje i na nároky vyplývající z daně z přidané hodnoty, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, v této souvislosti uvedl, že *„pokud pak jde o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první ZDPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Dle ustanovení § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty). Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je však nutno vykládat v souladu s judikaturou zdejšího soudu tak, že „prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“ (viz např. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007-84, 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71 a ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103).*

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

11. Správce daně ověřuje oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH. Formální podmínky tohoto nároku upravuje § 73 zákona o DPH, ustanovení § 72 téhož zákona pak vymezuje hmotněprávní podmínky, jejichž naplněním přiznání nároku na odpočet daně podmiňuje. Mezi hmotněprávní podmínky se řadí faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ze kterého je nárokován odpočet daně, přičemž plnění musí být využito k ekonomické činnosti daňového subjektu. Soud míní, že pro přiznání nároku na odpočet daně nicméně nepostačuje pouze to, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, nýbrž je třeba prokázat jeho provedení v tvrzeném rozsahu.
12. V rozsudku ze dne 11. 1. 2024, č. j. 6 Afs 11/2023-26, Nejvyšší správní soud uvedl, že „*pro přiznání nároku na odpočet daně nicméně nepostačuje pouze to, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, nýbrž je třeba prokázat jeho provedení v deklarovaném rozsahu. Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76, nebo ze dne 9. 3. 2023, č. j. 6 Afs 307/2021-29). Od něho se odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Již samotné neprokázání rozsahu plnění přitom postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63).*“
13. Je na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36, ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod [23], či ze dne 22. 3. 2022, č. j. 1 Afs 345/2021-49, bod [25]).
14. Z obsahu správního spisu vyplývá, že správci daně vznikly pochybnosti o skutečném rozsahu poskytnutého plnění z důvodu, že o dodavateli, společnosti BELLS-SEVEN GROUP, zjistil, že jediným společníkem tohoto dodavatele je firma mající sídlo v daňovém ráji na východním pobřeží Střední Ameriky, přičemž dne 27. 7. 2018, tedy cca 4 měsíce po předmětném zdaňovacím období bylo na tuto společnost zahájeno insolvenční řízení a dnem 10. 10. 2018 společnost vstoupila do konkurzu. Tato společnost ode dne svého vzniku nezveřejňovala účetní závěrku, jako plátce DPH byla registrována dne 21. 2. 2009, přičemž od 26. 10. 2019 je vedena jako nespolehlivý plátce. Správce daně dále zjistil, že tento dodavatel žalobkyně měl sídlo umístěno na tzv. virtuální adrese. Obě tyto skutečnosti (společník se sídlem v daňovém ráje, sídlo dodavatele na virtuální adrese) představují indicie o potenciální rizikovosti obchodního partnera a měly u žalobkyně vzbudit zvýšenou obezřetnost a žalobkyně si měla zajistit dostatek důkazních prostředků k prokázání nároku na odpočet daně, aby mohla být v dobré víře, že si v budoucnu nárok na odpočet daně uhájí. Výzvou ze dne 26. 2. 2019 správce daně své pochybnosti, o tom, že přijatá zdanitelná plnění byla fakticky uskutečněna dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu, a že tato plnění byla přijata v deklarovaném rozsahu, vyjevil žalobkyni a vyzval ji, aby svá tvrzení doložila jinými důkazními prostředky, konkrétně skladovou evidencí, kartami pracovního oblečení, jmenným seznamem zaměstnanců a předávacími dokumenty o převzetí pracovního oblečení a pomůcek, konkrétními objednávkami zboží, dodacími listy, a dalšími doklady vypsány na str. 2 a 3 výzvy prokázání skutečností.
15. Podáním správci daně doručeným dne 18. 3. 2019 žalobkyně správci daně doručila inventurní soupis materiálu ke dni 31. 12. 2018 (pracovní oblečení a pracovní pomůcky),

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

objednávku ze dne 3. 1. 2018, faktury přijaté č. 18098, 18099, 18105, 18106, 18109, 18110, 18111, 18112 a 18113, Smlouvu o dodávkách zboží uzavřenou se společností BELLS-SEVEN GROUP CZ s.r.o., dvě fotografie, písemnosti nazvané „Lista pracowników AFINA 3 mesec, AFINA 4 mesec“ „karty pracovního oblečení, obuvi a pomůcek“, „UMOWA O PRAC“. Dne 10. 6. 2019 odvolatel podal podání správcem daně zaevid. pod č. j. 1354017/19, v němž zaslal „Opis pohybů zásob, období 1. 1. 2018 až 31. 12. 2018“. Ani nově doložené materiály pochybnosti správce daně neodstranily, o čemž byla žalobkyně seznámena v písemnosti ze dne 15. 8. 2019 - Seznámení s výsledky kontrolního zjištění, č. j. 1624006/19/2709-60562-609221. Správce daně se v průběhu daňového řízení pokusil obstarat účetnictví společnosti BELLS-SEVEN GROUP, ovšem bezúspěšně (účetnictví se nepodařilo získat ani Městskému soudu v Praze v rámci probíhajícího insolvenčního řízení). Správce daně proto provedl výslech zástupce této společnosti, pana T. K., který je podrobně popsán v bodě [44] napadeného rozhodnutí. Správce daně dále provedl výslech bývalého zaměstnance žalobkyně, pana A. G., jenž měl dle odvolatele být přítomen při realizaci objednávek, např. při přebírání zboží a jenž je podrobně popsán v bodě [45] napadeného rozhodnutí a str. 21 a 22 Zprávy o daňové kontrole. Z kontrolních hlášení vyplývá, že žalobkyně již před deklarováním navázáním spolupráce se společností BELLS-SEVEN GROUP, a to konkrétně v období od prosince 2016 do října 2017, uskutečnila zdanitelná plnění ve značné hodnotě (základ daně činil dle kontrolního hlášení částku 20 027 497,50 Kč), přičemž ze smlouvy s jejím polským zřizovatelem vyplývá, že jím byla zavázána k zajištění pracovního oblečení i pomůcek. Žalobkyně tak musela disponovat pracovními oblečeními i pomůckami již před začátkem spolupráce se společností BELLS-SEVEN GROUP. Zatímco v období před listopadem 2017 žalobkyně vykazovala přijatá zdanitelná plnění v řádu desítek či stovek tisíc Kč, v období od listopadu 2017 až června 2018 nastal jejich několikanásobný nárůst až na milióny Kč. V bodech [49] až [67] žalovaný podrobně popsal další důkazy, které měl správce daně k dispozici, přičemž v bodě [62] tyto hodnotil i ve vztahu k provedeným svědeckým výpovědím svědků K. a G. Za podstatné skutečnosti svědčící o neunesení důkazního břemene žalobkyně ve vztahu k prokázání jejího daňového tvrzení ohledně přijetí zdanitelného plnění od společnosti BELLS-SEVEN GROUP žalovaný shledal nevěrohodnost doložené smlouvy s tímto odběratelem (viz bod [49] napadeného rozhodnutí), obecnost daňových dokladů (viz bod [50] napadeného rozhodnutí), nesoulad skladové evidence s kontrolním hlášením a zjištěné chyby v evidenci ve vztahu k ceně za kus zboží, absenci deklarování příjmu zboží ve skladové evidenci ad. (podrobně viz bod [57] napadeného rozhodnutí), jakož i zjištěné nesoulady při porovnání seznamu pracovníků v březnu 2018, karet pracovního oblečení, obuvi a pomůcek a pracovních smluv (viz bod [58] napadeného rozhodnutí), porovnání skladové evidence, inventurního soupisu a podaného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 (viz bod [59] napadeného rozhodnutí), porovnání skladové evidence a karet pracovního oblečení, obuvi a pomůcek (viz bod [60] napadeného rozhodnutí), porovnání skladové evidence za období 1. 1. 2018 až 31. 12. 2018 a daňových dokladů (viz bod [61] napadeného rozhodnutí). Přičemž, k odstranění vytčených nesrovnalostí nepřispěly ani další provedené důkazy (viz body [52] až [55] a [62] až [67] napadeného rozhodnutí). Žalovaný veškeré předložené důkazy hodnotil jednotlivě i vzájemně ve svých souvislostech a své závěry v napadeném rozhodnutí vyčerpávajícím způsobem popsal. Přitom dospěl k závěru, že vytčené nesrovnalosti žalobkyně dostatečným způsobem nevyjasnila, a to ani v rámci odvolacího řízení (viz body [68] až [76] napadeného

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

rozhodnutí). Soud s takto provedeným hodnocením zcela souhlasí, ztotožňuje se s ním a v podrobnostech na něj odkazuje.

16. Namítala-li žalobkyně konkrétně, že žalovaný vycházel z neúplně zjištěného skutkového stavu, neboť měl za to, že žalobkyně měla v předmětném období pouze dva odběratele, a to společnosti BENET AUTOMOTIVE s.r.o. a ARIETE automotive s.r.o., soud dává za pravdu žalobkyni v tom, že správce daně (a potažmo i žalovaný) vycházeli ze skutečnosti, že obě citované společnosti jsou nejvýznamnějšími odběrateli žalobkyně i v posuzovaném období (bod [63] napadeného rozhodnutí lze vyložit i tak, že žalovaný připustil, že jde o odběratele jediné). Tuto skutečnost ovšem před žalobkyní správní orgány nijak netajily, což žalobkyni muselo být zřejmé nejpozději v rámci seznámení se s výsledky kontrolních zjištění dne 18. 5. 2020, čj. 1179727/20/2709-60563-609221. Přesto žalobkyně žádné důkazy k prokázání skutečnosti, že nejde o její jediné (nejvýznamnější) odběratele v předmětném období, nenavrhla. Jak již soud předestřel výše (body 7 a 9 až 13 tohoto rozsudku), daňové řízení je ovládáno zásadou důkazního břemene, tedy povinnosti daňového subjektu prokázat svá daňová tvrzení. Břemeno důkazní přitom nelze dohnat (napravit) až v řízení soudním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS či ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, č. 1906/2009 Sb. NSS). Neuvedla-li tak žalobkyně, že v rozhodné době dodávala služby více odběratelům, ačkoli nejpozději v rámci seznámení s výsledky kontrolních zjištění dne 18. 5. 2020, čj. 1179727/20/2709-60563-609221, jí muselo být zřejmé, že správce daně zřejmě vychází ze skutečnosti, že žalobkyně uskutečňovala zdanitelná plnění především pro společnosti BENET AUTOMOTIVE s.r.o. a ARIETE automotive s.r.o., měla své důkazní návrhy této skutečnosti přizpůsobit. Vzhledem k tomu, že ani v rámci daňového řízení nevyšlo nijak najevo, že žalobkyně má jiné významné odběratele (a jaké), nelze správci daně ani žalovanému klást k tíži, že sami tyto důkazy nevyhledali.
17. Namítá-li žalobkyně, že práci pro žalobkyni muselo vykonávat více než 65 vyslaných pracovníků (a 8 zaměstnanců), neboť v seznamu zaměstnanců, který žalobkyně zaslala správci daně k jeho výzvě dne 18. 3. 2019, je uvedeno jen pro měsíc březen 2018 107 zaměstnanců, přičemž správce daně se touto skutečností nikterak nezabýval, soud uvádí následující. V bodech [56] a [58] napadeného rozhodnutí žalovaný potvrdil, že žalobkyně k výzvě správce daně dne 18. 3. 2019 zaslala jmenný seznam pracovníků, kteří pro ni v březnu 2018 pracovali. Téhož dne žalobkyně zaslala správci daně rovněž 252 karet pracovního oblečení, obuvi a pomůcek, které obsahují jméno zaměstnance, datum od – do, datum naskladnění, přijato ks, název, vydáno ks, datum, podpis. Správce daně porovnal tyto seznamy a zjistil v nich nesoulady, které podrobně popsal ve Zprávě o daňové kontrole, a které rovněž žalovaný přezkoumal, a to v bodě [58] napadeného rozhodnutí. Přitom oba správní orgány dospěly k důvodnému závěru, který podrobně odůvodnily, že jednotlivé seznamy spolu nekorespondují a vykazují nesrovnalosti. Není tedy pravdou, že správce daně (či žalovaný) se touto skutečností nijak nezabývali. Ba právě naopak, při daňovém šetření z těchto podkladů vycházeli a porovnávali je s důkazy ostatními. Právě v rámci tohoto hodnocení dospěli k závěru, že prokazatelných pracovníků, kteří vykonávali činnost pro žalobkyni v předmětném období, bylo 65 vyslaných cizinců a 8 zaměstnanců. Navrhuje-li žalobkyně v žalobě nové důkazy k prokázání svých tvrzení ohledně počtu lidí, kteří pro ni pracovali, soud opětovně odkazuje na zásadu břemene důkazního, které tíží daňový subjekt již v daňovém řízení (viz shora body 14. a 7 až 10 tohoto rozsudku). Žalobkyni jistě nic nebránilo již v průběhu daňového řízení navrhnout důkaz seznamem pojištěnců za období let 2016 – 2018, když samotné daňové řízení probíhalo v letech 2019 až 2022 a již v jeho

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

průběhu muselo být žalobkyni zřejmé, jakými úvahami se ve vztahu k počtu pracovníků žalobkyně (a v této souvislosti ke značně nadhodnocené ceně jednoho kusu pracovního oblečení) daňové orgány zabývají. Neučinila-li tak žalobkyně v průběhu správního řízení, nelze její pasivitu dohánět v řízení soudním (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 147/2004, č. 618/2005 Sb. NSS či sp. zn. 2 Afs 35/2009, č. 1906/2009 Sb. NSS).

18. Soud tak uzavírá, že žádné z žalobkyní konkrétně namítaných pochybení ve věci úplného zjištění skutkového stavu neshledal důvodným. Rovněž právní úprava byla na takto zjištěný skutkový stav aplikována řádně. Měla-li žalobkyně k dispozici další důkazy svědčící o důvodnosti jí uplatněných daňových tvrzení, měla tyto uplatnit v souladu se zásadou *vigilantibus iura* včas.

III.2 (ne)aplikace rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie s.r.o.*

19. Namítá-li žalobkyně rozpor napadeného rozhodnutí s judikaturou ohledně prokázání dodavatele plnění a v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie* (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, resp. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-154/20 *Kemwater ProChemie s.r.o.* proti Odvolacímu finančnímu ředitelství) soud shrnuje, že jeho závěry nejsou na věc aplikovatelné, když předmětem sporu nebyla pouze identifikace osoby deklarovaného dodavatele, ale také fakticita uskutečnění zdanitelného plnění (shodně viz např. bod [19] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2022, č. j. 10 Afs 146/2022-33, nebo bod [24] rozsudek stejného soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 6 Afs 391/2020-45). Těmto skutečnostem se soud v podrobnostech věnoval shora v tomto textu, na nějž tímto odkazuje. Zbývá jen dodat, že v kontextu uvedeného žalovaný postupoval správně, pokud seznal, že jsou-li dány pochybnosti i o rozsahu a předmětu plnění, není nutné postupovat podle usnesení SDEU ve věci C-610/19.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

20. Městský soud neseznal žádnou ze vznesených námitek důvodnou, proto z výše uvedených důvodů žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
21. Výroky o nákladech řízení jsou odůvodněny § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úřední povinnosti, proto mu soud podle § 60 odst. 7 s. ř. s. náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

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

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

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

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

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

Praha 29.08.2024

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu