



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Petry Kamínkové ve věci

žalobkyně: **REIWAG Facility Services s.r.o.**, IČ 40763544
sídlem Perucká 2542/10, 120 00 Praha 2
zastoupena advokátem JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D.
sídlem Sokolovská 5/49, 186 00 Praha 8

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2023 č. j. 1178/23/5300-21443-713236,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobkyně domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí, jímž žalovaný potvrdil dva dodatečné platební výměry ze dne 1. 10. 2021 č. j. 7788365/21/2002-52522-203990 a č. j. 7788836/21/2002-52522-203990 vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále též „*správce daně*“), kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „*DPH*“) za zdaňovací období duben 2018 ve výši 198 395 Kč s penálem ve výši 39 679 Kč a květen 2018 ve výši 474 133 Kč s penálem ve výši 94 826 Kč (dále též „*platební výměry*“).
2. Vznesené námitky lze rozčlenit do následujících žalobních bodů.
3. *V prvním žalobním bodu* žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek odůvodnění, neboť z něj nelze zjistit, jaký skutkový stav žalovaný vzal za základ rozhodnutí. Žalobkyně podáním ze dne 22. 12. 2022 informovala žalovaného, že

výzva vydaná podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*daňový řád*“) není dostatečně srozumitelná, nejsou z ní zřejmá skutková zjištění, která žalovaný vzal za prokázána a požádala žalovaného, aby jí potvrdil či vyvrátil, že: a) faktury, z nichž byl nárok na odpočet uplatněn, byly opravdu vystaveny subjekty, které v nich jsou označeny jako dodavatelé; b) smlouvy, které předložila, má žalovaný za pravé (autentické) a pravdivé; c) úhrady na bankovní účet deklarovaných dodavatelů byly prokázány; d) nebylo zjištěno narušení neutrality daně. Žalovaný na podání žalobkyně nereagoval, toliko pod bodem 104 napadeného rozhodnutí uvedl, že není jeho povinností detailně odpovídat na každou námitku. Podle žalobkyně se žalovaný v napadeném rozhodnutí neadekvátním způsobem vypořádal s odvolacími námitkami. K tomuto poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017 č. j. 1 Afs 102/2016-34. Žalovaný měl uvést, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce, avšak v napadeném rozhodnutí tyto náležitosti absentují. Žalovaný i správce daně dovodili, že žalobkyně údajně neprokázala, že zdanitelná plnění byla poskytnuta tak, jak bylo deklarováno, ani že plnění bylo poskytnuto dodavatelem, kterého označila, resp. že bylo poskytnuto v tvrzeném rozsahu. Podle žalobkyně však není zřejmé, jaké skutečnosti měla prokazovat, když doložila, že s deklarovanými dodavateli uzavřela smlouvy o dílo, na jejichž základě byly objednány úklidové práce, které byly provedeny žalobkyní a následně fakturovány odběrateli, tedy byly vyúčtovány fakturou vystavenou dodavatelem a vyúčtovanou cenu uhradila na řádně zveřejněný účet dodavatele. Provedení díla tedy písemně sjednala s konkrétním dodavatelem, kterému následně uhradila dohodnutou úplatu. Napadené rozhodnutí neobstojí i po stránce formální, k tomuto poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2023 č. j. 5 Afs 334/2020, bod 72.

4. *Ve druhém žalobním bodu* žalobkyně namítá vadné hodnocení důkazů. Konkrétně namítá následující.
5. Žalobkyně předložila písemné *smlouvy o dílo* s dodavatelem Mörk stav, s.r.o., sídlem Vorařská 2075/8, 143 00 Praha 4, IČ: 25069373 (dále též „*MS*“) a Divine FINANCE, s.r.o., sídlem Vorařská 2075/8, 143 00 Praha 4, IČ: 05744016 (dále též „*DF*“). Ačkoli jejich pravost či pravdivost správce daně nezpochybnil, konstatoval, že jsou „*vágní a jedná se pouze o formální naplnění tohoto opatření*“. Žádné skutečnosti zpochybňující jejich věrohodnost přitom žalovaný nezjistil, což by musel prokázat. Měl proto dospět k závěru, že mezi žalobkyní a dodavatelem byla uzavřena písemná smlouva o dílo, v níž je identita dodavatele jednoznačně uvedena.
6. Žalobkyně předložila správci daně jednotlivé *písemné objednávky*, jimiž byly objednány konkrétní práce, a *předávací protokoly*, jejich pravost či pravdivost nezpochybnil a žalovaný pod bodem 31. napadeného rozhodnutí hodnotil jejich obsah. V rozporu s § 102 odst. 4 daňového řádu se však zaměřil na to, co listiny neobsahují, na místo toho, aby uvedl, co z nich zjistil. Formulace žalovaného, že „*předložené důkazní prostředky tedy nelze osvědčit jako důkaz toho, že odvolatel přijal zdanitelný plnění tak, jak je deklarováno na daňových dokladech, neboť z dokladů nelze zjistit, v jakém rozsahu odvolatel předmětné činnosti přijal či jakým způsobem byly vyúčtovány*“, je nesprávná. Žalovanému nepřísluší selektovat důkazy na ty, které osvědčil a ty, které neosvědčil, jelikož byl povinen hodnotit všechny důkazy a jednotlivě zkoumat, jaká skutková zjištění z nich vyplývají. Pokud určitá skutečnost v listině uvedena není, neznamená to, že taková listina je důkazně bezcenná a není osvědčena jako důkaz. Podstatné je to, co z listiny zjistit lze. Podle žalobkyně z listin plyne, že úklidové

práce obecně sjednané ve smlouvě o dílo byly žalobkyní u deklarovaných dodavatelů objednány a po jejich provedení zkontrolovány, jak bylo zachyceno v předávacích protokolech.

7. Žalobkyně nesouhlasí s žalovaným, že ve *fakturách* absentuje bližší specifikace a rozsah fakturovaných služeb. Žalovaný hodnotí to, co ve fakturách není, nikoli to, co prokazují. Žalovaný měl tudíž shledat, že sjednané a provedené úklidové práce byly vyfakturovány deklarovanými dodavateli, výši fakturované částky (základ daně), povahu služeb určující sazbu daně a celkovou daň, která měla být odvedena do státního rozpočtu. Ani tyto listiny žalovaný nezpochybnil z hlediska jejich pravdivosti či pravosti. Úklidové služby musely být provedeny, když je žalobkyně následně fakturovala svým odběratelům.
8. Žalobkyně prokázala *výpisy z bankovního účtu*, že fakturovanou částku uhradila bezhotovostním převodem na zveřejněné bankovní účty dodavatelů. Žalovaný v bodě 76 napadeného rozhodnutí však konstatuje, že „*bankovní výpisy prokazují toliko provedení platby mezi dvěma subjekty, nikoli však již to, že za tuto platbu bylo fakticky poskytnuto nějaké protiplnění*“, a dále uvádí, že „*doložení provedení úhrady určitého daňového dokladu má tedy nepochybně jistou důkazní hodnotu, avšak toliko ve spojení s dalšími důkazními prostředky, které nejsou ve vzájemném rozporu a podporují tvrzení daňového subjektu...*“, přitom souhlasí se žalobkyní, že následný výběr těchto prostředků osobou oprávněnou nakládat s prostředky na účtu není z hlediska splnění hmotněprávních předpokladů vzniku nároku na odpočet podstatný, nicméně konstatuje, že „*uvedené vzbuzuje pochybnosti o skutečném smyslu a reálnosti odvolatelem předstíraných obchodech*. Žalovaný tak směšuje hodnocení důkazů s právním posouzením. Tvrzení, že výpis z účtu prokazuje provedení platby, nikoli však poskytnutí protiplnění, je v kontextu skutkových okolností odtrženo od logického usuzování. Žalobkyně proplatila vystavené faktury za provedenou práci, která byla dále fakturována. Kdo jiný by měl práci vykonat než ten, u kterého byla práce objednána, a jemuž byla i zaplacená. Úvaha, že bankovní výpisy mají důkazní hodnotu ve spojení s dalšími důkazními prostředky je proto lichá. Podle žalobkyně bankovní výpisy prokazují zaplacení úplaty deklarovanému dodavateli. Nesouhlasí s žalovaným, že hotovostní výběry z účtu odběratele vzbuzují pochybnosti o „*reálnosti odvolatelem předstíraných obchodů*“. Obvinění, že se účastnila předstíraných obchodů, žalovaný tudíž vnesl bez důkazu a v rozporu s principy dobré správy, s § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu i s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 334/2020. Uhrazené finanční prostředky připsané na účet dodavatelů nemohla žalobkyně žádným způsobem ovlivnit, to jí bez dalšího nelze klást k tíži.
9. Žalobkyně nesouhlasí, že žalovaný vyřadil z hodnocení důkazů *protokoly o výsledku svědků*, protože je nelze osvědčit jako důkaz z důvodu obecných a nekonkrétních výpovědí svědků. Skutečnost, že si svědci některé skutečnosti nepamatovali, případně že správce daně má pochybnosti o pravdivosti jejich výpovědi, neznamená, že takový důkaz je možno vyřadit z hodnocení a neosvědčit za důkaz. Pokud žalobkyně předložila daňové doklady, na kterých je za dodavatele uvedena společnost DF a svědkyně R., osoba zastupující dodavatele, uvedla, že tyto faktury vystavila ona na pokyn jednatele dodavatele, a žalobkyně uhradila vyúčtovanou úplatu ve výši odpovídající na fakturu na zveřejněný účet dodavatele, který fakturu zahrnul do svého kontrolního hlášení, nelze dospět k jinému závěru, než že dodavatelem plnění byla společnost DF. Obdobné se vztahuje i k dodavateli společnosti MS. V uhrazených částkách byla zahrnuta DPH, kterou měli dodavatelé povinnost odvést do státního rozpočtu a kterou si je i žalobkyně podle zásady neutrality oprávněna odečíst na

vstupu. Žalovaný tak svévolně vyřadil z hodnocení celou řadu důkazů. Například nehodnotil, že dodavatelé využívali ke své činnosti vlastní konkrétně identifikované subdodavatele, k nim byly finančním orgánům předloženy dohody a přehledy odpracovaných hodin, které žalobkyně od dodavatelů získala. Žalovaný však takovéto důkazy odmítl, že je „nelze vzhledem k jejich povaze osvědčit jako důkaz toho, že odvolatel přijal předmětná zdanitelná plnění tak, jak je deklarováno na předmětných daňových dokladech, neboť tyto důkazní prostředky osvědčují vazbu mezi dodavateli odvolatele a jejich subdodavateli.“ Uvedené žalobkyně považuje za rozporné s tvrzením uvedeným pod bodem 28 napadeného rozhodnutí, že dodavatelé jsou nekontaktní a neposkytli správci daně součinnost. Žalobkyně proto zpochybňuje snahu správce daně pokusit se o kontakt s dodavateli.

10. Žalobkyně považuje výtky správce daně, že nedoložila *způsob tvorby ceny*, za liché, jelikož správce daně měl od žalobkyně k dispozici podrobné kalkulace služeb, z nich vyplývá způsob určení ceny včetně výše hodinových sazeb. Pochybnosti správce daně tak zůstaly ve zcela obecné, nekonkrétní rovině bez odpovídající reflexe na předložené důkazy.
11. Podle žalobkyně měl správce daně ohledně prokazování osob dodavatelů nastavit důkazní standard tak, aby bylo možné unést důkazní břemeno a rozumně nastavit míru jistoty bez libovůle, jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 121/2017. Hodnocení důkazů žalovaného je však vedeno snahou o navození stavu důkazní nouze ve vztahu ke skutečnostem, za něž žalobkyně neodpovídá. Pokud by žalovaný a správce daně hodnotili provedené důkazy v jejich vzájemné souvislosti logicky a nestranně, nemohli by dospět k jinému závěru, než že plnění přijaté žalobkyní bylo poskytnuto deklarováním dodavatelem a v deklarováném rozsahu. Zneužili tak svého postavení a sami nesou důkazní břemeno, důkazy hodnotili jednostranně a v neprospěch žalobkyně.
12. *Ve třetím žalobním bodu* žalobkyně nesouhlasí s přenosem důkazního břemene. Pochybnosti, které žalobkyni sdělil správce daně (viz bod 28 napadeného rozhodnutí), nejsou takové povahy, aby mohly znevěrohodnit daňová tvrzení a mít za následek přenos důkazního břemene zpět na žalobkyni. Je irelevantní, že dodavatelé neměli webové stránky, či že ke své činnosti využívali tzv. virtuální sídlo, nebo že se nejednalo o registrovanou agenturu práce. Žalobkyně nikdy netvrdila, že by se o pracovní agenturu jednalo, ani ze žádných podkladů nevyplývá, že by poskytnuté plnění mělo být od pracovní agentury. Žalobkyně byla oprávněna plnit své závazky i prostřednictvím subdodavatelů. Závěry správce daně tudíž nemají potenciál zpochybnit tvrzení žalobkyně, že deklarování dodavatelé poskytli plnění v deklarováném rozsahu. Byť dodavatelé neměli dostatek evidovaných zaměstnanců, využívali další subdodavatele, jejich identita byla správci daně známa. Správce daně i žalovaný tuto skutečnost považují za pochybnost o věrohodnosti účetnictví žalobkyně, přesto podobnou skutečnost (vztahy dodavatelů a jejich subdodavatelů) žalovaný v bodě 35 napadeného rozhodnutí shledává irelevantní. V řízení nevyšla najevo žádná skutečnost, která by mohla nasvědčovat tomu, že údaje na fakturách neodpovídají skutečnosti. Byla spolehlivě prokázána celková výše úplaty i výše daně, která v ní byla zahrnuta.
13. *Ve čtvrtém žalobním bodu* žalobkyně poukazuje na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“), nejprve na rozsudky ve věcech *Kemwater ProChemie*, *Ferimet*. Konstatuje, že v projednávané věci nebylo zjištěno, že by zastírala skutečného dodavatele, či že by plnění bylo poskytnuto v jiném rozsahu, než jak bylo tvrzeno. Pochybnosti o identitě dodavatele i o rozsahu poskytnutých plnění vycházejí z toho, že správce daně nebyl spokojen s rozsahem podkladů obdržených od žalobkyně a s mírou jejich detailnosti. Za příhodný

proto považuje rozsudek SDEU ve věci *SC C.F.* (C-4301/19, rozsudek ze dne 4. 6. 2020), neboť za rozhodné považuje skutkové okolnosti. V daném řízení žádná fiktivní plnění zjištěna nebyla. Podle žalovaného však žalobkyně kromě faktur nepředložila dostatek dalších důkazů prokazujících opodstatněnost jejího nároku. V intencích závěrů SDEU ve věci *SC C.F.* žalobkyně takový závěr nepovažuje za souladný se zásadou neutrality a za slučitelný s právem EU. Rovněž Ústavný soud Slovenskej republiky v nálezu I. ÚS 259/2022-37 ze dne 12. 10. 2022 dovedl, že po daňovém subjektu zásadně nelze požadovat, aby prokazoval, jak přesně jeho dodavatel svůj závazek plnil, jelikož u dodavatele může nastat celá řada situací, které mají vliv na to, jak svůj závazek plní, a tyto okolnosti jsou mimo kontrolu daňového subjektu (bod 32 nálezu). Považuje proto za nepřijatelné, aby daňové orgány kompenzovaly svoji vlastní důkazní nouzi přenášením odpovědnosti na daňový subjekt. Směrodatný je totiž spisový materiál, nikoli domněnky daňového orgánu (bod 33 nálezu). Žalobkyně proto nemohla být odpovědna za to, že správci daně se nepodařilo zjistit podrobnější informace o poměrech dodavatelů. Ohledně rozsahu zdanitelných plnění je nutno vycházet z rozsudku SDEU ve věci *AMPER METAL* (C-334/20 ze dne 25.11.2021). Výše nároku na odpočet vychází z částky, kterou žalobkyně svým dodavatelům zaplatila. O správnosti její výše však nebyly nikdy sděleny pochybnosti. Je proto zřejmé, že žalobkyně přijala od dodavatelů plnění prokazatelně podléhající dani, za jejich poskytnutí svým dodavatelům uhradila částku uvedenou na daňových dokladech, od které odvíjí výši nároku na odpočet. Pochybnosti, zda bylo plnění poskytnuto v rozsahu, v jakém bylo deklarováno, nejsou proto na místě. V průběhu daňového řízení nevyšla najevo žádná skutečnost, že by v souvislosti s plněními, z nichž žalobkyně nárok na odpočet uplatnila, došlo k jakémukoli ohrožení či narušení neutrality daně.

14. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl žalobu zamítnout jako nedůvodnou a odkázal na napadené rozhodnutí.
15. *K prvnímu žalobnímu bodu* žalovaný uvedl, že napadené rozhodnutí považuje za přezkoumatelné a poukázal na jeho body [26] až [56]. Doplnil, že důvodem doměření DPH bylo neprokázání naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Skutková zjištění, hodnocena u každého provedeného důkazu, nepodala jednotlivě ani v souhrnu informaci o rozsahu údajně přijatého plnění, ani dostatečně spolehlivě nepotvrdila, že by plnění poskytli deklarovaní dodavatelé, plátcí DPH. Tvrzení žalobkyně o absenci identifikace konkrétních skutkových zjištění vyvrací napadené rozhodnutí i žalobní argumentace, v níž s konkrétními skutkovými zjištěními žalobkyně toliko polemizuje. V daňovém řízení správce daně identifikoval a konstatoval vážné a důvodné pochybnosti ohledně oprávněnosti uplatněných daňových odpočtů, které nebyly odstraněny ani po provedeném dokazování. V odvolacím řízení nebyly zjištěny důvody pro změnu či zrušení rozhodnutí správce daně, toliko v reakci na aktuální judikaturu bylo žalobkyni umožněno dokazování k prokázání skutečného dodavatele, resp. jeho statusu jako plátce DPH. Ačkoli s tím byla žalobkyně seznámena podle § 115 odst. 2 daňového řádu, žádné důkazní prostředky nedoložila. Úkolem žalovaného je přezkoumávat učiněné závěry a reagovat na odvolací námitky, nikoli hodnotit každý důkaz samostatně. Seznámení podle § 115 odst. 2 daňového řádu znamená seznámení s odlišnými právním posouzením či s hodnocením důkazů, je-li v odvolacím řízení prováděno dokazování. Žalovaný dále poukazuje na body [94] až [102] napadeného rozhodnutí, z nich je zřejmé, že se seznámil se spisovým materiálem, jinak byl nemohl shledat důvod k doplnění dokazování, ani předběžně konstatovat, že neshledal důvod pro změnu či zrušení rozhodnutí správce daně. Také v nich žalovaný vyložil, že jej žádné zákonné důkazní břemeno zpět netížilo. Důkazní břemeno

unesl správce daně ve věci identifikace vážných a důvodných pochybností o oprávněnosti uplatněných daňových odpočtů žalobkyně. Sdělením pochybností včetně jejich zdroje a původu vznikla žalobkyni důkazní povinnost k prokázání jejího tvrzení, kterou neunesla. Žalovaný neshledává jakoukoli příležitost v odkazovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 334/2020, jelikož v něm jsou řešeny konkrétní nedostatky konkrétního rozsudku, ale přenositelné závěry z něj na danou věc neplynou.

16. Žalovaný ke *druhému žalobnímu bodu* uvedl, že dokazování se vede za účelem zjištění a šetření určitých a předem vymezených okolností. Je vždy nutno hodnotit, zda provedené důkazy ve vztahu k šetřené okolnosti něco vypovídají. Pokud daňový doklad neobsahuje údaj o rozsahu plnění, pak o rozsahu plnění žádný důkaz nepodává. Konstatování, že podepsaná smlouva dokládá, že smluvní strany spolu uzavřely smlouvu, rozsah plnění neobjasňuje. V případě žalobkyně byly provedeny všechny jí zmíněné důkazní prostředky. Správce daně i žalovaný se s jejich obsahem řádně a podrobně seznámili a konstatovali, co z jejich obsahu plyne. Sdělení, že určitý důkazní prostředek nepodává důkaz o šetřené okolnosti, je již výsledkem hodnocení provedeného důkazu a přiřazení mu určité důkazní hodnoty (i malá či žádná), není to konstatování o odmítnutí jeho provedení. Správce daně ani žalovaný nerozporovali, že strany mezi sebou uzavřely platnou smlouvu o dílo, s vůlí stran uzavřít smluvní vztah. Nedokládá se tím však, zda a jak byl tento smluvní vztah fakticky naplněn. Faktické plnění ze smlouvy měla žalobkyně v reakci na konstatování odůvodněných pochybností doložit, což nečinila a ani druhá smluvní strana nebyla schopna či ochotna naplnění smluvního vztahu se žalobkyní prokazatelně potvrdit. Smlouvy předložené žalobkyní výslovně ještě předpokládaly dodatečné určení a vyúčtování skutečně provedených prací. Žalovaný se proto ztotožňuje se žalobkyní, že vágní obsah smlouvy nemá vliv na splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, avšak bez dalších důkazních prostředků takový vágní obsah smluv nepodával žádné vypovídací informace o okolnostech smluvní spolupráce a o konkrétním rozsahu plnění, které na jejich základě mělo být dodáno. Žalovaný žádné závěry o simulovaném jednání nečinil. Z provedeného dokazování toliko vyplynulo, že žalobkyně byla schopna doložit formální existenci smluvního vztahu, ale nikdo z účastníků smluvních vztahů nebyl schopen doložit, v jakém rozsahu v rámci smluvního vztahu bylo mezi stranami skutečně plněno.
17. Žalovaný ohledně *objednávek* uvedl, že i když uplatněné důkazní prostředky o šetřené okolnosti nepodaly žádný důkaz, takové posouzení důkazní hodnoty je též nutno konstatovat. Požadavek žalobkyně, aby důkazní hodnocení obsahovalo jen pozitivními poznatky, neobstojí. V daňovém řízení byl šetřen soulad formálního a skutečného stavu ohledně dodavatele a zjišťován rozsah skutečně přijatého plnění. V odvolacím řízení bylo žalobkyni umožněno doložit skutečného dodavatele. Pokud předložené listiny požadované neprokazovaly, nemělo význam zabývat se tím, zda neprokazují něco jiného. V daném případě závazné objednávky obsahovaly obecně pojaté úklidové práce s časovým vymezením jednoho až dvou měsíců. Žalobkyní zmiňovaná objednávka zněla v případě obou deklarováných dodavatelů stejně. V předávacích protokolech je shodně uveden druhový výčet činností a konečná cena, bez bližšího určení jejího výpočtu. O šetřených okolnostech tak listiny nepodávají žádný důkaz. Pokud žalobkyně požaduje zohlednit, že listiny dokládají, že něco bylo objednáno a něco mělo být předáno, pak v této rovině správce daně pochybnosti nekonstatoval. Důvodné a vážné pochybnosti byly správcem daně formulovány mimo jiné ve vztahu k rozsahu předmětného plnění, ke kterému objednávky ani předávací protokoly žádnou konkrétní informaci nepodaly.

18. K *fakturám* žalovaný uvádí, že identifikace rozsahu zdanitelného plnění je jednou ze zákonných náležitostí daňového dokladu. Daňové doklady (faktury) tuto náležitost neobsahovaly, proto bylo nutno zjistit rozsah přijatého zdanitelného plnění dokazováním podle § 73 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „ZDPH“). Absence rozsahu zdanitelného plnění založila nutnost dalšího dokazování. Text na daňových dokladech zmiňoval pouze *provedené práce* u deklarovaného dodavatele DF a *provedené práce na zakázce IKEA Brno* u deklarovaného dodavatele MS. Přílohami daňových dokladů byly objednávky a předávací protokoly, až z nich bylo možno zjistit, že se mělo jednat o práce úklidové, aniž by byl zřejmý rozsah plnění takových prací. Předložením daňového dokladu dochází ke splnění jen formálních podmínek nároku na odpočet daně, bez dalšího nelze shledat za splněné podmínky hmotněprávní. Doklad formálně deklaruje určitý stav, což samo o sobě nemůže prokázat, že odpovídá stavu skutečnému. O vystavení a existenci daňových dokladů nebylo sporu, proto důkazní zjištění, že daňový doklad prokazuje, že došlo k fakturaci, nebylo z hlediska šetřených okolností relevantní.
19. Žalovaný k *výpisům z účtů* konstatuje, že žalobkyně deklarovala existenci smluvního vztahu, výši úplaty a její úhradu. Nebyla ale schopna doložit, čemu měla úplata odpovídat a jaké množství práce měla od dodavatelů jako plátců DPH přijmout. Rozhodné je proto hodnocení důkazů ve vzájemné souvislosti. Pokud by mezi sebou smluvní strany vytvářely obvyklou dokumentaci smluvního plnění a byly by schopny identifikovat konkrétní rozsah, provedení platby odpovídající výši úplaty by bylo pravděpodobně možno vzít v řetězci dalších důkazů za důkaz plnění ze smlouvy a zaplacení úplaty. Jelikož strany na jakékoli vyúčtování ceny služeb a určení, jaké služby vůbec měly být poskytnuty, rezignovaly, listinné důkazy předložené žalobkyní rozsah deklarovaného plnění nedokládají. Panují tudíž pochybnosti o rozsahu plnění, i zda osoba uvedená na dokladu vůbec nějaké plnění poskytla. Bezhotovostní platba bez dalšího významnější důkazní hodnotu nemá. Výpis z účtu bez náležité opory v dalších důkazech nemůže sám doložit skutečné přijetí zdanitelného plnění, ani další faktické aspekty deklarovaného plnění. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu, kde je v obecné rovině pojednáno o důkazní potenci tohoto typu důkazního prostředku, nepovažuje žalovaný za směřování skutkových a právních posouzení, nýbrž o argument předložený pro větší přesvědčivost provedeného hodnocení daného důkazu. Žalovaný dále poukazuje na to, že neužil pojem *předstíraných obchodů*, nýbrž pod bodem [76] napadeného rozhodnutí shledal, „že *uvedené vzbuzuje pochybnosti o skutečném smyslu a reálnosti odvolatelem předstíraných obchodech*“.
20. Ohledně *svědeckých výpovědí* žalovaný konstatoval, že žádné důkazní prostředky, ani nosiče důkazů, které se z nich podávají, z dokazování nevyřadil. Obsah svědeckých výpovědí se náležitě zabýval, jejich obsah shrnul a vyhodnotil v bodech [38] až [42] napadeného rozhodnutí, na což odkazuje.
21. Žalovaný dále uvedl ke *kalkulaci* subdodavatelů, že formální listiny o obchodním vztahu mezi dvěma subjekty, nemohou dokládat naplnění jiného obchodního vztahu mezi jinými subjekty a doložit všechny z daňového hlediska relevantní faktické aspekty jiného vztahu. Odkazuje na bod [78] napadeného rozhodnutí, kde jsou popsány další zjištěné souvislosti ohledně tvrzených subdodávek. Ve světle aktuální judikatury se žalovaný zabýval tvrzenými subdodavateli v otázce, zda oni nemohli být skutečnými dodavateli předmětného plnění, avšak pro jejich personální a materiální nedostatečnost se nejevilo ani pravděpodobným, při zohlednění dalších důkazů, že by tyto subjekty předmětné plnění skutečně dodali.

22. Žalovaný se neztotožňuje s žalobkyní ohledně namítaného vadného *důkazního standardu*. I nadále totiž panují vážné a důvodné pochybnosti o rozsahu plnění ze smluv. Ze žádného důkazu nebylo zjištěno, že by dodavatelem fakturovaných prací byli deklarovaní dodavatelé, ani nebylo zjištěno, že by dodavatelem byla jiná osoba jako plátce DPH. Z hlediska hmotněprávních podmínek na nárok na odpočet daně se nelze dovolávat tvrzení, že žalobkyně nějaké plnění sama uskutečnila. Dodavatelé uvedení na daňových dokladech vykazali předmětná plnění ve svých kontrolních hlášeních. Tím jen formálně doznali, že žalobkyni vystavili daňový doklad, což není sporované. Tyto okolnosti vypovídají toliko o formálních podmínkách nároku na daňový odpočet, nikoliv o stavu skutečném a o hmotněprávních podmínkách nároku.
23. Žalovaný ke *třetímu žalobnímu bodu* uvedl, že správce daně v osmi stránkové výzvě ze dne 7. 9. 2020 č. j. 1248292/20/2607-60562-603956 (dále též „*Výzva 1*“) popisuje důvody a zdroje formulovaných pochybností. Shrnul v ní veškerá zjištění, tyto srozumitelnou a racionální úvahou spojil s pochybnostmi, zda deklarovaní dodavatelé předmětné plnění žalobkyni dodali, a poukázal na daňové doklady a další předložené podklady, v nichž absentuje údaj o rozsahu plnění, které mělo být dodáno. Výzva 1 byla náležitě a podrobně odůvodněna a sdělené pochybnosti se opíraly o posouzení již shromážděných a provedených důkazů. Tvrzení, že pochybnosti byly žalobkyni *pouze sděleny*, proto nemůže obstát. Obsah Výzvy 1 i obsahy podání žalobkyně, jakož i zdokumentovaný průběh daňové kontroly svědčí o tom, že žalobkyni byly sděleny vážné a důvodné pochybnosti o oprávněnosti uplatněných odpočtů k naplnění hmotněprávních podmínek nároku, včetně patřičné identifikace jednotlivých zdrojů a příčin pochybností. Žalovaný má za to, že i podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu v naplnění důkazní povinnosti správce daně obstál, neboť přesně označil skutečnosti, které existenci důvodných pochybností zakládají. Žalobkyně např. při zahájení daňové kontroly nebyla schopna popsat navázání deklarované spolupráce s dodavateli, kteří neměli skutečné sídlo, či prezentaci pro veřejnost, nebo zaměstnance, anebo materiální zázemí pro vlastní činnost. Ve smlouvách s žalobkyní se tyto osoby přitom zavázaly provést blíže nevyomezené práce toliko vlastními zaměstnanci, přestože v rozhodné době měli buď jednoho anebo žádné zaměstnance, a oba dodavatelé měli pro komunikaci s žalobkyní užívat stejnou e-mailovou adresu. Ohledně rozsahu plnění nebyl předložen žádný důkaz, který by jej mohl určit. Daňový doklad obsahoval pouze finální výši úplaty, což o rozsahu plnění bez dalších informací nic nevypovídá. Tvrzenou subdodávku prací měly provést společnosti, které taktéž nevykazovaly takovou personální vybavenost (tj. počet zaměstnanců), aby mohly namísto dodavatele nějaké práce provést. Nárok na odpočet daně vychází ze skutečného zdanitelného plnění, proto nemůže postačit, pokud mezi sebou účastníci obchodního vztahu pouze tvrdí určitou výši úplaty, ale nejsou schopni doložit, co za úplatu bylo poskytnuto.
24. Ke *čtvrtému žalobnímu bodu* žalovaný konstatuje, že rozsudky *Kemwater* a *Ferimet* potvrzují základní podmínku nároku na odpočet daně, že plnění bylo přijato od osoby povinné k dani. Daňový subjekt je povinen prokázat, že mu plnění dodala osoba uvedená jako dodavatel na daňovém dokladu, případně že skutečným dodavatelem je jiná osoba než ta, která je uvedena na daňovém dokladu, a která je plátcem DPH. V předmětném daňovém řízení nebylo prokázáno, že by plnění byla dodána dodavateli uvedenými na daňových dokladech, ale ani že by jiná osoba, která měla plnění skutečně dodat, byla osobou povinnou k dani. Nelze tak mít tuto základní podmínku nároku na odpočet daně za splněnou. Žalobkyně měla prokazovat okolnosti, o nichž měla mít povědomí, a které spadaly do sféry jejího vlivu. Skutečnost, že je nebyla schopna doložit, založila důvod pro doměření daně. Nejednalo se o

žádné systémové odejmutí nároku na odpočet DPH, nýbrž o otázku skutkovou. Pro vznik nároku nebyly splněny hmotněprávní (věcné) podmínky, kdy stav formálně tvrzený na daňovém dokladu nebyl doložen, že odpovídá stavu skutečnému. Za takových okolností, kdy daňový subjekt neprokáže, že mu tvrzený nárok skutečně náleží, nelze ve výsledku daňového řízení shledat porušení neutrality systému DPH. Po žalobkyni nebylo požadováno, aby prokazovala, jak dodavatelé plnění pro ni opatřili, odkaz na rozsudek SC C.F. není proto přílehlavý. Stejně tak se žalovaný nemůže ztotožnit s interpretací rozsudku SDEU ve věci *AMPER METAL*, který vychází ze stavu, kdy skutečně došlo k přijetí zdanitelného plnění a jsou splněny podmínky nároku na odpočet daně. Samo doložení výše úplaty a provedení platby odpovídající částky pro žalobkyni nárok na odpočet daně nezakládá, a to ani s poukazem na tento rozsudek SDEU. Správce daně ani žalovaný nečinili závěry, že by byla prokazatelně zjištěna fiktivnost předmětných plnění. Prokazatelně zjištěno nebylo to, že by předmětné plnění v tvrzeném rozsahu dodaly osoby uvedené na daňových dokladech, případně jiné konkrétní osoby v postavení plátce DPH. Žalobkyně v daňovém řízení nebyla schopna doložit základní aspekty faktické stránky přijetí předmětných plnění, proto nebylo možno shledat hmotněprávní podmínky nároku na odpočty daně naplněnými.

25. Den před nařízeným ústním jednáním věc projednávajícímu senátu bylo doručeno podání žalobkyně (9 stran), ve kterém setrvala na žalobní argumentaci, kterou rozvinula, a rozšířila ji o judikaturu; soud je zaslal bezprostředně poté žalovanému a současně mu je předal u jednání krátkou cestou.
26. U jednání konaného dne 25. 10. 2024 žalobkyně ústně prezentovala písemné podání z předchozího dne, a kromě již uplatněné argumentace uvedla, že fakturované práce byly zahrnuty do kontrolních hlášení i do daňových přiznání dodavatelů, dále uvedla, že odběratelé nezpochybnili provedení prací, a poukázala na aktuální judikaturu. K takto uplatněné argumentaci se soud vymezuje pod body 83. až 85. tohoto rozsudku níže. Soud u jednání provedl jako důkaz úplné výpisy z obchodního rejstříku žalobkyně i obou dodavatelů, jelikož spis žalovaného je neobsahoval. Údaje z nich soud hodnotí ve spojení s námitkami žalobkyně, zejména pod body 48., 49., 52., 53. či 54. tohoto rozsudku.
27. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
28. Městský soud v Praze vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění:
29. Podle § 72 odst. 1 ZDPH *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování*
 - a) *zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,*
 - b) *plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,*
 - c) *plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,*
 - d) *plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo*
 - e) *plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.*
30. Podle § 72 odst. 2 ZDPH *daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona*

- a) na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta,
- b) na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země, nebo
- c) v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b).

31. Podle § 72 odst. 3 ZDPH nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.
32. Podle § 72 odst. 5 ZDPH plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije vyhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.
33. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
34. 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.
35. 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.
36. Soud předně připomíná, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nemusí soudy nutně reagovat na každý dílčí argument uvedený v žalobě. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace jako celku (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014 č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby správní soud v odůvodnění rozhodnutí postihl všechny stěžejní námitky účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i reakce na některé dílčí a související námitky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014 č. j. 7 Afs 85/2013-33). Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se ztotožní. Jak k tomu přílehavě uvádí Ústavní soud, „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (nález ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; viz též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015 č. j. 9 As 221/2014-43, ze dne 29. 3. 2013 č. j. 8 Afs 41/2012-50, ze dne 6. 6. 2013 č. j. 1 Afs 44/2013-30, ze dne 3. 7. 2013 č. j. 1 As 17/2013-50, či ze dne 25. 2. 2015 č. j. 6 As 153/2014-108). Stejně závěry se pak vztahují i k rozhodování odvolacího správního orgánu.
37. K prvnímu žalobnímu bodu k námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, že z něj nelze zjistit, jaký skutkový stav vzal žalovaný za základ rozhodnutí, soud uvádí, pokud by námitka byla důvodná, bránila by taková vada věcnému posouzení napadeného rozhodnutí.
38. Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí spočívá podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost předchází případné nepřezkoumatelnosti pro nedostatek jeho důvodů; důvody rozhodnutí lze zkoumat toliko u rozhodnutí srozumitelných (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008 č. j. 3 As 51/2007-84). Za nesrozumitelnost rozhodnutí soudy považují například případy, kdy odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9.

2003 č. j. 7 A 547/2002-24); pro rozpor výroku s odůvodněním (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003-78) či pro výrok, který nemá oporu v zákoně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2003 č. j. 7 A 181/2000-29), nebo není-li rozhodnutí rozčleněno na výrok a odůvodnění, proč není zřejmé, zda správní orgán rozhodl o všech návrzích účastníka řízení (viz rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 10. 1994 č. j. 6 A 63/93-22).

39. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže z jeho odůvodnění není seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti tvrzené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008 č. j. 7 Afs 212/2006-76). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.
40. Soud dodává, že s ohledem na zásadu jednotnosti správního řízení je nutné rozhodnutí správce daně i rozhodnutí žalovaného posuzovat jako celek; případné vady odůvodnění rozhodnutí správce daně tak mohl zhojit žalovaný (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013 č. j. 6 Ads 134/2012-47). Rozhodnutím správce daně jsou v daném případě platební výměry doměřující DPH za zdaňovací období duben 2018 a květen 2018. Jejich odůvodněním je zpráva o daňové kontrole ze dne 14. 9. 2021 č. j. 1196931/21/2607-60562-603956 (§ 147 odst. 3 daňového řádu). Soud rovněž uvádí, že zrušení správního rozhodnutí výlučně pro nepřezkoumatelnost vylučuje možnost věcného posouzení žalobních bodů, a tím pádem se prodlužuje celková délka sporu, což neprospívá ani účastníkům řízení, ani správním orgánům. Námitku nepřezkoumatelnost je tedy nutné hodnotit i ve vztahu k hospodárné a k racionální aplikaci práva.
41. Napadená rozhodnutí posoudil soud optikou výše uvedené judikatury a dospěl k závěru, že rozhodnutí nepřezkoumatelná nejsou. Z jejich odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu správní orgány vyšly, jak vyhodnotily pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudily. Rozhodnutí jsou řádně odůvodněna a jsou plně srozumitelná.
42. Tvrzená nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, která je namítána v prvním žalobním bodu, jež má spočívat v nedostatečném odůvodnění, soudem zjištěna nebyla. Žalovaný skutkový stav uvedl na str. 2 napadeného rozhodnutí pod body [3] až [7] a dále se jím podrobně zabýval ve vypořádání se s odvolacími důvody v čl. IV. na str. 7 a násl. 32stránkového napadeného rozhodnutí. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že podle protokolu č. j. 1139676/20/2607-60562-603956 ze dne 13. 8. 2020 byla se žalobkyní zahájena daňová kontrola na DPH duben 2018 a květen 2018 k ověření uplatněného nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společností MS a DF. Písemným 25stránkovým Sdělením o dosavadním výsledku kontrolního zjištění na DPH za obě

zdaňovací období ze dne 13. 7. 2021 č. j. 1033919/21/2607-60562-603956 byla žalobkyně dne 22. 7. 2021 při ústním jednání do protokolu informována o výsledku provedeného kontrolního zjištění, zejména s důvody, proč jí za obě zdaňovací období bude doměřena vlastní daňová povinnost (dále jen „*Sdělení*“). Žalobkyně na *Sdělení* reagovala dne 19. 8. 2021 toliko nesouhlasným vyjádřením (bez příloh), evidovaným pod č. j. 1149255/21. Následně dne 14. 9. 2021 byla vydána 36stránková Zpráva o daňové kontrole č. j. 1196931/21/2607-60562-603956 (dále jen „*Zpráva o DK*“). Zpráva o DK obsahuje informace o předmětu a rozsahu daňové kontroly, o předmětu podnikání, vedení daňové evidence, kontrolované doklady, písemnosti a záznamy, výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů, průběh daňové kontroly, informace od žalobkyně z protokolu o zahájení daňové kontroly ke společnostem MS i DF, pochybnosti správce daně ohledně plnění deklarovanými dodavateli ve vztahu k jednotlivým důkazním prostředkům, další skutečnosti zjištěné správcem daně, a výsledek daňové kontroly. Na základě výsledků uvedených ve Zprávě o DK vydal správce daně platební výměry, proti nimž brojila žalobkyně odvoláním. V odvolacím řízení dne 16. 5. 2021 žalovaný usoudil, že je nutno s ohledem na vývoj judikatury doplnit skutkový stav a uložil správci daně pod č. j. 18595/22/5300-21443-702551, aby doplnil řízení ohledně závěrů *Kemwater*. Dne 1. 6. 2022 správce daně vydal 6stránkovou výzvu k prokázání skutečností č. j. 932886/22/2607-60652-603956, (dále též „*Výzva 2*“), jíž požadovat od žalobkyně doložit, že plnění podle předložených daňových dokladů, bylo přijato v deklarovaném rozsahu, způsobu a čase, v návaznosti na závěry *Kemwater* a *Ferimet*. Žalobkyně na *Výzvu 2* reagovala dne 14. 6. 2022 toliko nesouhlasným vyjádřením (bez příloh). Následně poté, co žalobkyně byla dne 27. 9. 2022 pod č. j. 36274/22/5300-21443-713236 seznámena se zjištěnými skutečnostmi, se k nim v podáních ze dne 31. 10. 2022 a dne 22. 12. 2022 písemně vyjádřila a připojila přílohy. Žalovaný dne 2. 2. 2023 vydal napadené rozhodnutí (č. j. 1178/23/5300-21443-713236), proti kterému žalobkyně brojí podanou žalobou. Podle soudu žalovaný v něm uvedl řešení otázky, která je předmětem řízení, včetně důvodu, proč požadovaný nárok neuznal. Napadené rozhodnutí obsahuje veškeré náležitosti podle § 68 odst. 2 správního řádu. Totéž pak lze vztáhnout na platební výměry, resp. Zprávu o DK, jenž obsahují zákonná ustanovení, na jejichž základě žalovaný postupoval.

43. Žalobkyně namítá ohledně podání, které učinila žalovanému dne 22. 12. 2022 v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 27. 9. 2022 pod č. j. 36274/22/5300-21443-713236, že na její podání žalovaný neadekvátně reagoval.
44. Ze spisu vyplývá, že žalovaný dne 27. 9. 2022 pod č. j. 36274/22/5300-21443-713236 vydal písemné 8stránkové Seznámení se zjištěnými skutečnostmi, jímž seznámil žalobkyni před vydáním napadeného rozhodnutí s doplněným dokazováním v rámci odvolacího řízení podle § 115 odst. 2 daňového řádu a současně vyzval žalobkyni k uplatnění práva vyjádřit se k novým skutečnostem. V odůvodnění žalovaný shrnul skutkový stav, uvedl důvody, proč nechal doplnit odvolací řízení, provedl vlastní úvahy ve věci, poukázal na zjištěný právní základ, který aplikoval na skutkový stav, na dodavatele sporných plnění, věnoval se otázce rozsahu přijatých služeb, reagoval na vyjádření žalobkyně na *Výzvu 2*. Konstatoval, že k hodnocení skutečností uvedených v tomto seznámení bude přihlédnuto v rámci rozhodnutí o odvolání, jehož součástí bude taktéž vyjádření k odvolacím námitkám i vyjádření žalobkyně. V poučení uvedl, že pokud marně uplyne lhůta pro vyjádření, kterou je možné i prodloužit, bude o odvolání rozhodnuto v souladu se závěry žalovaného, a že k případným návrhům na provedení dalších důkazů po stanovené lhůtě, nebude odvolací orgán přihlížet, a že proti uvedenému seznámení se nelze samostatně odvolat.

45. Žalobkyně v podání ze dne 22. 12. 2022 nejprve na str. 2 konstatuje, že „*sporným je rozsah zdanitelného plnění a dále identita dodavatele, resp. otázka, zda dodavatel daňového subjektu, ať jím byl kdokoli, byl plátcem daně.*“ Na str. 3 „*žádá odvolací orgán, aby v souladu se zněním ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, jakož i v souladu s účelem a smyslem tohoto ustanovení jednoznačným způsobem uvedl, jaká skutková zjištění učinil a o jaké důkazy tato zjištění opírá*“, a to ohledně deklarovaných dodavatelů, pochybností ohledně smluv, výpisů z účtu, neutrality daně, a žádá žalovaného, aby jí „*označil konkrétní důkazní prostředky, z nichž pochybnosti o výše uvedených skutečnostech vyplývají*“.
46. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*
47. V dané věci lze konstatovat, že žalovaný dne 27. 9. 2022 seznámil žalobkyni s hodnocením nově provedených listinných důkazních prostředků podle § 115 odst. 2 daňového řádu doplněných do spisu poté, co věc vrátil správci daně k doplnění spisu ve smyslu závěrů *Kemwater*. Výsledkem doplnění bylo, že nově doplněné skutečnosti nemají vliv na závěry správce daně, resp. výsledek odvolacího řízení. Této skutečnosti si žalobkyně byla vědoma, když ve vyjádření ze dne 22. 12. 2022 zopakovala, že *sporný je rozsah zdanitelného plnění a otázka, zda dodavatel daňového subjektu, byl plátcem daně*. Nebyl důvod, aby žalovaný reagoval další písemností na vyjádření ze dne 22. 12. 2022 a konkretizoval jí k jejímu požadavku, jakými konkrétními důkazními prostředky má žalobkyně svá tvrzení prokázat. Žalobkyně totiž svá tvrzení mohla (měla) prokázat jakýmikoli důkazními prostředky s požadovanou vypovídací hodnotu ve vztahu k požadovanému prokázání. O to byla žalobkyně v rámci daňového řízení i opakovaně žádána, aby svá tvrzení doložila. Viz např. Výzva 1 (výzva k prokázání skutečností ze dne 7. 9. 2020), Sdělení (Sdělení o dosavadním výsledku kontrolního zjištění na DPH za obě zdaňovací období ze dne 13. 7. 2021), či Výzva 2 (výzva k prokázání skutečností ze dne 1. 6. 2022). Kromě toho žalobkyně ve vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 31. 10. 2022 na str. 10 se též jednoznačně vyjádřila (jako daňový subjekt), že „*znovu poukazuje na to, že nikdy netvrdil, že by dodavateli předmětných plnění byly jiné subjekty než Mörk stav a Divine FINANCE*“ (podtrhl soud, pozn. soudu). Tímto potvrzením žalobkyně setrvala na uplatněné argumentaci, že jejími dodavateli tvrzených plnění byli toliko a jen společnosti MS a DF, tedy nebyl to jiný dodavatel jako třetí subjekt než oba zmiňovaní dodavatelé. Napadené rozhodnutí sporované otázky řeší konkrétněji (viz níže). Kromě toho v rámci daňového řízení z ničeho konkrétního nevyplývá, že by žalobkyně sporovala srozumitelnost požadavků finančních orgánů, žalobkyně aktivně s orgány finanční správy komunikovala a reagovala. Soud se ztotožňuje s argumentem žalovaného pod bodem [104] napadeného rozhodnutí, že je nezbytné vypořádat se s obsahem a smyslem odvolací argumentace jako celek, není nutné reagovat na každý dílčí argument, ob stojí-li argumentace globálně. Nelze se proto ztotožnit se žalobkyní, že by se žalovaný neadekvátním způsobem vypořádal s jejími odvolacími námitkami. Žalovaný na 32 stranách napadeného rozhodnutí se zabýval uplatněnými námitkami žalobkyně v přezkoumatelném rozsahu, z něj je zřejmé, jakým způsobem se jimi zabýval a jak je posoudil. Žádné náležitosti v napadeném rozhodnutí neabsentují. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017 č. j. 1 Afs 102/2016-34 soud nepovažuje za příhodný. Pokud žalobkyni nyní není zřejmé, jaké skutečnosti měla prokazovat, pak měla

prokazovat všechny skutečnosti, které se k dané věci váží (podrobněji viz níže). Formálně uzavřená smlouva o dílo, faktury, ani jejich úhrada, sporované skutečnosti neprokazují (k tomuto viz níže vypořádání druhého žalobního bodu). Současně soud neshledal, že by napadené rozhodnutí vykazovalo vady, na které poukázal rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 334/2020. Námitky prvního žalobního bodu nejsou důvodné.

48. Ke *druhému žalobnímu bodu* soud předně poukazuje na to, že žalobkyně deklarovaní dodavatelé mají podle obchodního rejstříku v něm uvedené následující údaje:
- společnost DF (nyní vymazaná z obchodního rejstříku), tj. Divine FINANCE s.r.o. a od 13. 1. 2021 Divine FINANCE s.r.o. v likvidaci, vymazaná dne 10. 9. 2022, měla sídlo: od 26. 1. 2017 do 26. 9. 2017 na adrese Lidická 700/19, Brno, od 26. 9. 2017 do 15. 2. 2018 na adrese Na Folimance 2155, od 15. 2. 2018 do 23. 2. 2019 na adrese Vinohradská 2165, Praha 2, poté od 23. 2. 2019 do 23. 12. 2020 na adrese Voražská 2075, Praha 4 a od 23. 12. 2020 do výmazu 10. 9. 2022 na adrese Hybernská 1012, Praha 1. Jejím předmětem podnikání bylo: výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor. Jednatel byl od 1. 9. 2017 do 3. 12. 2018 R. V., občan X, který za společnost jednal samostatně.
 - společnost MS (nyní vymazaná z obchodního rejstříku), tj. Mörk stav, s.r.o. a od 15. 2. 2021 Mörk stav, s.r.o. v likvidaci, vymazaná dne 16. 12. 2022, měla sídlo: od 23. 1. 2018 do 4. 6. 2019 na adrese Československého exilu 1888, Praha 4, poté od 4. 6. 2019 do 28. 1. 2021 na adrese Voražská 2075, Praha 4 a od 28. 1. 2021 do výmazu 16. 12. 2022 na adrese Záhřebská 562, Praha 2. Jejím předmětem podnikání bylo: výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor. Jednatelkou byla od 2. 1. 2018 do 11. 1. 2019 O. V., občanka X, která za společnost jednal samostatně.
49. Podle obchodního rejstříku žalobkyně je jednatelkou žalobkyně od 21. 9. 1991 V. W., a od 1. 10. 2015 též Z. M., jednatelé jsou dva; prokuru má udělenou od 1. 4. 2008 L. R. a od 29. 10. 2015 též Ing. L. T. Společnost zastupuje samostatně jednatel V. W., druhý jednatel jedná vždy pouze společně s dalším jednatelkou anebo společně s jiným prokuristou.
50. Ohledně *smluv o dílo* soud uvádí následující. Smlouvy o dílo uzavřela žalobkyně jako odběratel s dodavateli, a to se společností DF dne 15. 8. 2017 a se společností MS dne 1. 3. 2018. Předmětem plnění smlouvy o dílo se společností DF podle čl. II. jsou: „*pomocné práce na zakázkách dle dohody (dále jen ‚výpomoc‘)*“ a předmětem plnění smlouvy o dílo se společností MS podle čl. II. jsou: „*pomocné práce na zakázkách dle dohody (dále jen ‚výpomoc‘)*“. Podle dodatku č. 1 s dodavatelem DF ze dne 26. 2. 2018 předmětem smlouvy „*jsou pomocné práce na zakázkách dle dohody (dále jen ‚výpomoc‘) a úklidové práce v rozsahu sjednaném dle dohody*“. Z citovaného se lze ztotožnit se žalovaným, že uvedené nekonkretizuje, co konkrétního bylo předmětem spolupráce, tedy že mají obecný, vágní obsah. Z textu je zřejmé, že se jedná o rámcovou smlouvu, kterou mají upřesnit další *dohody*, tedy další bližší specifikace místa, kde má být plněno, co konkrétně má být podle dohody plněno, kdy a jak má být podle dohody plněno. Obě smlouvy podle čl. IV. sjednávají cenu díla pohyblivě, rámcově. Podle smlouvy o dílo s DF je cena 90-130 Kč/hod., podle smlouvy o dílo s MS je cena 120-125 Kč/hod. V čl. V. těchto smluv se uvádí, že provedené práce budou uhrazeny na základě faktury, kterou vystaví dodavatel k poslednímu dni příslušného měsíce podle skutečně provedených prací a zašle objednateli.

51. Žalobkyně tvrdí, že žalovaný měl dospět k závěru, že mezi stranami byla uzavřena písemná smlouva o dílo, v níž je identita dodavatele jednoznačná. Žalovaný ale opak netvrdí. Žalovaný smlouvy o dílo jako takové akceptoval, toliko konstatoval, že unesení důkazního břemene takto vágně koncipované smlouvy nemůže postačit, protože jejich konkrétní obsah i rozsah plnění skutečně provedených prací z ničeho nevyplývá. Další doložené důkazní prostředky, viz níže, jejich konkrétní obsah i rozsah plnění též nepotvrdily.
52. Soud nad rámec uvedeného doplňuje, že společnost DF má na smlouvě o dílo ke dni podpisu smlouvy dne 15. 8. 2017 uvedeno sídlo „*Na Folimance 2155/15, 120 00 Praha 2*“, ačkoli podle obchodního rejstříku (viz shora) měla od 26. 1. 2017 do 26. 9. 2017 sídlo na adrese Lidická 700/19, Brno, a současně k uvedenému dni podpisu smlouvy dne 15. 8. 2017 měla i jiného jednatele, a to J. J. P., jemuž podle obchodního rejstříku zanikla funkce jednatele společnosti DF až dne 1. 9. 2017. R. V., který „jako jednatel“ smlouvu za společnost DF dne 15. 8. 2017 podepsal, byl jednatelem až následně od 1. 9. 2017 do 3. 12. 2018, k takovému jednání za společnost DF nebyl ještě dne 15. 8. 2017 oprávněn. V řízení před orgány finanční správy ani před soudem žalobkyně nedoložila, z jakého důvodu akceptovala, že má na smlouvě o dílo ze dne 15. 8. 2017 uvedeno v té době neplatné sídlo společnosti DF a že ji neplatně podepsal R. V. jako jednatel, který přitom ke dni uzavření smlouvy nedisponoval jednatelským oprávněním, ani doloženou plnou mocí k podpisu smlouvy, která by musela být její přílohou. Již uvedené samo o sobě zakládá pochybnosti o žalobkyní tvrzeném obchodním vztahu.
53. K *písemným objednávkám a předávacím protokolům*, k nimž žalobkyně tvrdí, že jimi byly objednány konkrétní práce, soud konstatuje následující. Např. podle nečíslované závazné objednávky ze dne 1. 4. 2018 žalobkyně, za niž jedná toliko samostatně Z. M. (bez druhého jednatele či prokuristy), objednává u společnosti DF úklidové práce – TRI v rozsahu Po-Pá 1.-30.4.2018 cena díla/služby: 9 660 Kč bez DPH. Podle nedatovaného předávacího protokolu podepsaného za společnost DF nečitelným podpisem v azbuce a za žalobkyni S. P. došlo k blíže nespecifikovanému předání prací. Podle další nečíslované závazné objednávky ze dne 1. 4. 2018 žalobkyně, za niž jedná toliko samostatně Z. M. (bez druhého jednatele či prokuristy), objednává u společnosti DF úklidové práce – KAP+KOOOP+VG+BC v rozsahu Po-Pá 1.-30.4.2018 cena díla/služby: 83 800 Kč bez DPH. Podle nedatovaného předávacího protokolu podepsaného za společnost DF nečitelným podpisem v azbuce a za žalobkyni S. P. došlo k blíže nespecifikovanému předání prací. Podle další nečíslované závazné objednávky ze dne 1. 4. 2018 žalobkyně, za niž jedná toliko samostatně Z. M. (bez druhého jednatele či prokuristy), objednává u společnosti DF úklidové práce – VEL+MAN+CON+AUS v rozsahu Po-Pá 1.-30.4.2018 cena díla/služby: 10 980 Kč bez DPH. Podle nedatovaného předávacího protokolu podepsaného za společnost DF nečitelným podpisem v azbuce a za žalobkyni S. P. došlo k blíže nespecifikovanému předání prací. Podle další nečíslované závazné objednávky ze dne 1. 4. 2018 žalobkyně, za niž jedná toliko samostatně Z. M. (bez druhého jednatele či prokuristy), objednává u společnosti DF úklidové práce – RKM v rozsahu Po-Pá 1.-30.4.2018 cena díla/služby: 164 870 Kč bez DPH. Podle nedatovaného předávacího protokolu podepsaného za společnost DF nečitelným podpisem v azbuce a za žalobkyni S. P. došlo k blíže nespecifikovanému předání prací. Podle další nečíslované závazné objednávky ze dne 1. 4. 2018 žalobkyně, za niž jedná toliko samostatně Z. M. (bez druhého jednatele či prokuristy), objednává u společnosti DF úklidové práce – POR v rozsahu Po-Pá 1.-30.4.2018 cena díla/služby: 24 075 Kč bez DPH. Podle nedatovaného předávacího protokolu podepsaného za společnost DF nečitelným podpisem v azbuce a za žalobkyni S. P. došlo k blíže nespecifikovanému předání prací. Podle další

nečíslované závazné objednávky ze dne 1. 4. 2018 žalobkyně, za niž jedná toliko samostatně Z. M. (bez druhého jednatele či prokuristy), objednává u společnosti DF úklidové práce – TGI v rozsahu Po-Pá 1.-30.4.2018 cena díla/služby: 117 260 Kč bez DPH. Dále Z. M. (bez druhého jednatele či prokuristy) podepsala dne 1. 4. 2018 se společností Divine Finance dalších 11 objednávek obdobného znění. Podle další nečíslované závazné objednávky ze dne 1. 4. 2018 žalobkyně, za niž jedná toliko samostatně L. T. (bez druhého jednatele či prokuristy), objednává u společnosti MS úklidové práce – IKEA v rozsahu Po-Pá 1.-30.4.2018 cena díla/služby: 549 367,50 Kč bez DPH. Podle nedatovaného předávacího protokolu podepsaného za společnost MS nečitelným podpisem a za žalobkyni L. T. (bez druhého jednatele či prokuristy) došlo k blíže nespecifikovanému předání prací. Podle další nečíslované závazné objednávky ze dne 1. 5. 2018 žalobkyně, za niž jedná toliko samostatně L. T. (bez druhého jednatele či prokuristy), objednává u společnosti MS úklidové práce – IKEA v rozsahu Po-Pá 1.-31.5.2018 cena díla/služby: 721 530 Kč bez DPH. Podle nedatovaného předávacího protokolu podepsaného za společnost MS nečitelným podpisem a za žalobkyni L. T. (bez druhého jednatele či prokuristy) došlo k blíže nespecifikovanému předání prací. Na základě konstatovaného se lze ztotožnit se žalovaným, že obsah úklidových prací a jejich rozsah zdanitelného plnění z nich nelze ověřit. Žádná selekce důkazů z konstatování žalovaného nevyplývá. Ačkoli žalobkyně tvrdí, že úklidové práce byly objednány, provedeny, zkontrolovány a vyúčtovány, pak není zřejmé, o jaký konkrétní rozsah šlo. Uvedené totiž neprokazuje rozsah ani konkrétní obsah zdanitelného plnění.

54. Nad rámec shora uvedeného nebylo doloženo orgánům finanční správy ani soudu, z jakého důvodu objednávky nejsou číslované pro evidenci a k tzv. spárování, podepisuje je v rozporu s údaji z obchodního rejstříku o způsobu jednání a podepisování za společnost toliko jedna jednatelka žalobkyně (v případě objednávek se společností DF) a též toliko jedna prokuristka žalobkyně (v případě objednávek se společností MS), přičemž kontrolu blíže nekonkrétního provedení prací provádí další osoba bez doloženého pověření p. P. (v případě objednávek se společností DF), aniž by bylo zřejmé, podle jakého (předem domluveného) klíče je odsouhlaseno provedení prací. Slovy žalobkyně, na předložených nečíslovaných objednávkách, podepsaných v rozporu s pravidly uvedenými v obchodním rejstříku ohledně podepisování za žalobkyni, není uvedeno, jaké množství objemu prací bylo objednáno a jaké množství objemu prací bylo vyhotoveno, jaká částka úplaty je za jakou jednotku. Z protokolů o kontrole není zřejmé, podle jakého klíče kontrola proběhla, co bylo ukazatelem kontroly, k výsledné částce chybí výpočet, jak se k ní dospělo, tudíž ji nelze ověřit, a soud se proto ztotožnil se žalovaným, že žalobkyně faktické zdanitelné plnění tím nedoložila.
55. K *fakturám*. Např. podle faktury č. 180023 vystavené dodavatelem společností DF dne 30. 4. 2018, splatné dne 14. 5. 2018, DUZP (datum uskutečnění zdanitelného plnění) dne 30. 4. 2018, dodavatel označuje dodávku: „*Fakturujeme Vám za provedene práce.*“ celkem 1 143 132 Kč, z toho DPH 198 394,77 Kč. Podle faktury č. 180031 vystavené dodavatelem společností DF dne 31. 5. 2018, splatné dne 14. 6. 2018, DUZD dne 31. 5. 2018, dodavatel označuje dodávku: „*Fakturujeme Vám za provedene práce.*“ celkem 1 194 122 Kč, z toho DPH 207 244,28 Kč. Podle faktury č. 2018016 vystavené dodavatelem společností MS dne 15. 5. 2018, splatné dne 29. 5. 2018, DUZD dne 30. 4. 2018, dodavatel označuje dodávku: „*Fakturujeme Vám za provedene práce na zakazce „IKEA BRNO“*“ celkem 664 735 Kč, z toho DPH 115 367,18 Kč. Podle faktury č. 2018018 vystavené dodavatelem společností MS dne 31. 5. 2018, splatné dne 14. 6. 2018, DUZD dne 31. 5. 2018, dodavatel označuje dodávku:

„Fakturuje Vám za provedené práce na zakázce „IKEA BRNO“ celkem 873 052 Kč, z toho DPH 151 521,30 Kč. Soud konstatuje, že z uvedeného nelze ověřit, za co konkrétního a na základě čeho mělo dojít k fakturaci jakých „provedených prací“. Žalobkyně tvrdí, že žalovaný měl hodnotit to, co na fakturách je a nikoli to, co na nich chybí. Optikou žalobkyně pak faktura – příkaz k plnění – toliko konstatuje, že má odběratel zaplatit za zde blíže nespecifikovanou službu co do objemu a rozsahu. Vystavená faktura však ještě neznamená, že deklarované služby byly skutečně provedeny a kým, v jakém rozsahu, kdy a na základě jakého podkladu a jaká je cena za jednotku a kolik jednotek bylo vykonáno. Takto koncipovaná faktura (i s gramatickými chybami) ničím neosvědčuje tvrzení žalobkyně o kalkulaci cen. Kromě toho nelze nezmínit, že podle faktury č. 180023 vystavené dodavatelem společností DF dne 30. 4. 2018, má jmenovaná společnost na faktuře sídlo „Na Folimance 2155/15, 120 00 Praha 2“, ačkoli podle obchodního rejstříku toto sídlo bylo vymazáno již dne 15. 2. 2018. Jelikož fakturu vystavil údajně sám dodavatel a podepsal ji jednatel dodavatele, těžko lze uvěřit, že sám vystavovatel faktury nezná sídlo své společnosti. Uvedeným žalobkyně nepřesvědčila soud o svých tvrzeních.

56. Soud se ztotožňuje i s hodnocením žalovaného ohledně závěrů týkajících se *bankovních výpisů*, neboť částky převedené žalobkyní na účet dodavatelů ničím nedokládají, že k obchodním případům došlo reálně tak, jak žalobkyně tvrdí. Zmiňované dokládá pouze, že dodavatelé DF a MS od žalobkyně obdrželi částku na své bankovní účty vedené bankou MONETA Money Bank, a.s. Bezprostředně po jejím připsání tuto částku jmenovaní dodavatelé vybrali v hotovosti (jednorázově, či po částkách) buď z bankomatu anebo na pobočce banky. Ačkoli žalobkyně nesouhlasí se závěrem žalovaného pod bodem [76] napadeného rozhodnutí, pak k vyvrácení hodnocení žalovaného citovaného shora nedoložila žádné důkazní prostředky, které by potvrdily, že uskutečněné platby se vztahují ke konkrétnímu rozsahu zdanitelného plnění žalobkyně. Jinými slovy, že formální účetní stav odpovídá faktickému uskutečnění plnění. Skutečnost, že finanční prostředky byly z účtů dodavatelů vybírány v hotovosti, žalovaný žalobkyni k tíži neklade, nýbrž to, že důkazy již konstatovanými shora, tj. rámcovými, obecně koncipovanými smlouvami o dílo, blíže nespecifikovanými objednávkami, obsahově obecnými fakturami a hotovostními výběry z bankovních účtů dodavatelů, tj. důkazními prostředky posouzenými nejen jednotlivě, ale zejména v jejich vzájemné provázanosti, nebylo možno z ničeho ověřit, jaké konkrétní práce měli dodavatelé žalobkyni jako odběratelce dodat, kdy konkrétně, za jakou měrnou jednotku, aby jim mohla být úplata žalobkyní po právu zaplacená. Ani otázka *předstíraných* obchodů není žalobkyni kladena za vinu, žalovaný užil pod bodem [76] napadeného rozhodnutí slovo „*předstírat*“. Žádné směšování hodnocení důkazů s právním posouzením soud z ničeho neshledal. Žalobkyně toliko nesouhlasí se žalovaným, že v předmětné věci výpis z účtu potvrzuje provedení platby, nepotvrzuje protiplnění, přičemž žádné konkrétního plnění nedoložila. Skutečnost, že žalobkyně formálně proplatila faktury znamená jen, že zaplatila na základě faktury jako příkazu k zaplacení, jinou skutečnost její platba nepotvrzuje. Tvrzení žalobkyně o provedení prací (jakých konkrétně), nelze přitom ověřit, neboť na formálních dokladech absentují konkrétní údaje, aby se jimi soud mohl podrobněji zabývat a ověřit tvrzení žalobkyně a ztotožnit se s ní. Žalobkyně ani soudu nenabídla takové důkazní prostředky, schopné vyvrátit obsah napadeného rozhodnutí. Rovněž se nelze ztotožnit s úvahou žalobkyně, že kdo jiný by měl práci vykonat než ten, u kterého byla objednána a kterému byla i zaplacená. Z objednávek, faktur ani z předávacích protokolů, nelze dovodit, jaká konkrétní práce měla být provedena, např. kolik hodin denně, jaká je cena za hodinu, či jinou jednotku, k možnosti ověření fakturované ceny.

Uvedené mohla žalobkyně doložit i jinými důkazními prostředky, na což však rezignovala. Nelze se proto ztotožnit s jejím tvrzením, že je lichá úvaha, pokud v daném případě bankovní výpisy ve spojení s jinými důkazními prostředky mohou prokázat tvrzení žalobkyně. Svou důkazní hodnotu má každý provedený důkaz. Jednotlivý důkaz ve spojení s ostatními důkazy tvoří uzavřený kruh důkazů, z nichž lze vycházet. V daném případě však ani ze zmiňovaných důkazů jako celku nelze ověřit rozsah deklarovaného plnění dodavatelů. Ačkoli bankovní výpisy prokazují, že na účet dodavatelů zaplatila žalobkyně úplatu, nelze ověřit, za co konkrétně byla platba provedena, nelze ji proto ztotožnit. Takto předesírané obchody proto nelze považovat za reálně uskutečněné. K tomu žalobkyně nedoložila žádný hodnověrný důkaz. Soud proto z ničeho neshledal porušení dobré správy žalovaným, ani rozpor s § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, a ani judikatury Nejvyššího správního soudu.

57. K *protokolům o výsledku svědků*. Žalobkyně předně nesouhlasí s tím, že žalovaný vyřadil protokoly o výsledku svědků z hodnocení důkazů s tím, že je nelze osvědčit za důkaz z důvodu obecných a nekonkrétních výpovědí. Ani s tímto tvrzením žalobkyně se soud neztotožnil. Ze spisu není zřejmé, že by žalovaný nějakou výpověď svědka či výpovědi svědků vyřadil ze svého hodnocení a odmítl ji. Naopak ze spisu žalovaného vyplývá, že se výpověďmi svědků zcela dostatečně orgány finanční správy zabývaly. V napadeného rozhodnutí žalovaný hodnotil výpověď svědků, a to pod bodem [38] A. R., pod bodem [39] R. V., pod bodem [41] O. V., a pod bodem pod bodem [42] vysvětlil důvod, proč nevyslechl jako svědky Z. M., jednatelku žalobkyně a L. T., prokuristku žalobkyně.
58. *Svědčce A. R.* uvedla do protokolu o výsledku svědka dne 19. 1. 2021, že za společnost DF vystavovala pro žalobkyni daňové doklady. Ke spolupráci žalobkyně a společnosti DF ví, že od prosince 2017 do poloviny roku 2019 „vystavila každý měsíc fakturu za Divine pro Reiwag, bližší informace o předmětu plnění nevím, nikdy jsem nebyla na místě, kde se prováděly práce. Jiné věci o spolupráci mezi Divine a Reiwag nevím, pouze jsem jednou převzala výpověď smlouvy o dílo v kanceláři u paní M. zřejmě v jejich sídle. O spolupráci Mörk stav, s.r.o. a Reiwagu nevím nic“, daňové doklady vystavovala na „základě e-mailu od paní M. z Reiwagu, která zaslala na e-mail Divine podklady pro fakturaci počet hodin za určité období a o jakou zakázku se jednalo. Cenu za hodinu mně vždy řekl jednatel pan V.“.
59. *Svědce R. V.* uvedl do protokolu o výsledku svědka dne 19. 1. 2021, že byl jednatelem společnosti DF od září 2017 do prosince 2018. O společnosti DF „dozvěděl jsem se od svých kamarádů“, na otázku od jakých, uvedl: „To už nevím“. Činnost jednatele ukončil, protože mu „Finanční úřad zablokoval peníze“ s tím, že: „Nevím proč“. Dále uvedl, že „všechny účetní doklady zpracovávala účetní paní A. R.“. O obchodní spolupráci se žalobkyní uvedl: „Dozvěděl jsem se od kamarádů, jejich jména si nepamatuji. Měl jsem koordinátory, kteří za mě jednali.“ S jednatelem žalobkyně nejednal, uvedl: „Jednal za mě koordinátor, asi paní N., příjmení si nepamatuji“. Smlouvu se žalobkyní podepsal tak, že: „Koordinátor mi ji donesl do kavárny, já ji podepsal, a on ji zase odnesl REIWAGU, já jsem s REIWAGEM nejednal osobně“. Jak byly vykonávány služby pro žalobkyni, uvedl: „V jakém období si přesně nepamatuji, služby byly vykonávány, asi v Brně nebo v Praze, přesné místo si nepamatuji“. Na otázku, kdo práce vykonával, uvedl: „Práci vykonávali lidi. Práci jsem kontroloval já nebo koordinátor. REIWAG si to kontroloval asi taky očima“, dále: „Já jsem neměl zaměstnance. Nějaké jiné firmy mi dodaly lidi – jaké to byly firmy si nepamatuji. Řídil jsem to já v součinnosti s koordinátory“. Kontrolu prováděl: „V obchodě v Brně, v jakém obchodě si nepamatuji, ani adresu si nepamatuji“. K podmínce ve smlouvě ohledně vlastních zaměstnanců uvedl: „Neměl jsem zaměstnance“, a dále, že na místo prací se pracovníci dopravovali: „Oni sami, nebo jim pomohli koordinátoři“.

K navázání spolupráce se žalobkyní uvedl: „*Nepamatuji se*“, na otázku, kdo vystavoval písemnosti, např. daňové doklady, objednávky, smlouvy o dílo, uvedl: „*Nepamatuji se*“. K otázce obchodní domluvy se žalobkyní uvedl: „*Komunikovali koordinátoři*“. Odměna probíhala: „*Převodem na účet firmy... peníze jsem vybral z účtu, dal jsem je koordinátorovi, který je lidem vyplatil*“. Ohledně koordinátora uvedl: „*Jmenoval se V., žádné bližší informace nemám, koordinátorů bylo více, jejich jména si nepamatuji*“. Na otázku, zda při výběru peněz si nějaké nechal, uvedl: „*Já si nepamatuji*“.

60. Svědkyně O. V., vyslechnuta prostřednictvím tlumočnicka, jelikož nerozuměla česky, uvedla do protokolu o výsledku svědka dne 24. 5. 2021, že byla jednatelkou společnosti MS od ledna 2018 do ledna 2019. Společnost MS si našla na internetu, spojila se s nimi a koupila ji. „*Při nákupu společnosti byli se mnou známí, kteří dobře komunikovali česky. Co se týče jednání s obchodními firmami, měla jsem koordinátory, kteří komunikovali za moji firmu s ostatními firmami a všechny otázky, které se týkaly dokumentace společnosti, to měla na starosti paní účetní J., příjmení si nepamatuji, a ta mluvila ukrajinsky a česky*“. Koordinátoři „*se jmenovali D. N. a M. T.*“. Ohledně žalobkyně uvedla: „*Dozvěděla jsem se o té společnosti od svého manžela, který se společností spolupracoval a byl s ní spokojený. Když jsem podepisovala smlouvu, podepisovala jsem ji s paní T., jednali jsme v Brně na adrese H., kde byla její kancelář. Naše kancelář byla v Praze na X*“. Na otázku, zda splnili smluvní podmínky ohledně provádění práce svými zaměstnanci, uvedla: „*Tato podmínka byla splněna částečně, protože docházelo často k fluktuaci pracovníků. Ze začátku asi v lednu 2018 jsme měli 7-8 zaměstnanců a potom byla potřeba více lidí, ale proto, že jsme je nemohli sehnat, zajistili pracovníky jiné společnosti.*“ Na otázku, jak je vyplácela, uvedla: „*Moji koordinátoři se spojili s koordinátory těch společností, uzavřeli smlouvy a vyplatili je*“. Daňové doklady a objednávky podepisovala: „*Paní účetní J.*“. Ohledně spolupráce se žalobkyní komunikovali „*přes e-mail, většinu schůzek domlouvali koordinátoři*“.
61. Pro úplnost soud k této části námitek dodává, že Z. M., jednatelka žalobkyně, a L. T., prokuristka žalobkyně, při zahájení daňové kontroly žalobkyně do protokolu dne 13. 8. 2020 jako žalobkyně (daňový subjekt) uvedly, že od 1. 4. 2018 do 30. 5. 2018 žalobkyně vykonávala: „*Úklidové služby, technickou zprávu, údržbu zeleně, strážní služby, recepční služby, hostinskou činnost a další pomocné práce*“. V uvedené době měla zaměstnanců: „*Kolem 100-150, vykonávají práce dle předmětu činnosti a administrativní práce*“. V dubnu 2018 a květnu 2018 ohledně dodavatelů DF a MS žalobkyně uvedla toto:
- ke společnosti DF žalobkyně uvedla: „*Protože jsme měli hodně zakázek a práce jsme nepokryli svými zaměstnanci, tak pro nás tato firma vykonávala úklidové a pomocné práce*“ a pracovali: „*Na různých zakázkách. Pracovníkům uvedené firmy bylo poskytováno pracovní oblečení s označením REIWAG a ostatní pracovní pomůcky potřebné pro výkon činnosti. My jsme se zavázali svému zákazníkovi, že pracovníci budou mít oblečení s označením naší společnosti.*“, spolupracovali od „*roku 2017... Firma nás oslovila sama telefonicky. Potom jsme se s nimi sešli někde na veřejném místě jako třeba v kavárně*“. Při jednání byli: „*Mluvili jsme s paní N., příjmení nevím, s jednatelem firmy jsem nejednala. Jednán byla přítomna pouze paní N.*“. Na otázku, kdo podepsal smlouvy, když nebyly podepsané za její přítomnosti, uvedla: „*To nevím, předpokládám, že ji podepsala oprávněná osoba*“. Nikdo se jí průkazem totožnosti neprokázal. Na otázku, jak byla předložena dodavateli nabídka (objednávka) zboží (služeb), odpověděla: „*Ústní nabídka*“. Společnost DF používala e-mailový kontakt: „*X*“. Na otázku, zda jí nebylo divné, že u obou společností (MS a DF) byl používán stejný e-mail, když se jednalo o dvě různé firmy, uvedla: „*Zjistili jsme to až teď*“. Na otázku, kde byly prováděny práce, uvedla: „*Na různých zakázkách, různý rozsah dle našich potřeb... Za firmu přišel pan R.*“

(podrobněji jméno neznám), který přivedl lidi na danou zakázku a tam jsme se domluvili, jaké máme požadavky. Náš zaměstnanec potom zkontroloval, zda byla práce dobře odvedena...Náš zaměstnanec si zkontroloval a předal nám informaci o vykonání služeb“. Protokol byl „sepisován, podepsal ho náš zaměstnanec a poslali jsme ho buď e-mailem nebo dali panu R., který ho zase přinesl zpět podepsaný“. Na otázku, zda ví, kdo protokol za dodavatele podepsal, odpověděla: „Ne“. Na otázku, kdo dopravoval pracovníky na místo, kde byly práce prováděny, odpověděla: „Pan R., nebo jezdili sami“. Na otázku, kdo dával příkazy pracovníkům, kde budou pracovat, jakou práci budou vykonávat, uvedla: „S panem R. jsme se domluvili a on potom zařídil lidi a náš zaměstnanec potom ukázal, jaké konkrétní práce se mají provádět. Telefon na pana R. X a na paní A. R. X.“ Jmenný seznam pracovníků vykonávající práce nemůže doložit. Neověřovala si, zda se jedná o zaměstnance dodavatele, jak je jako podmínka uvedeno ve smlouvě. Na veřejně přístupných stránkách si neověřovala, zda dodavatelé jsou oprávněni ke zprostředkování zaměstnání. Zeptala se, zda pracovníci patří k dodavatelům, neověřila si, pro koho pracují.

- ke společnosti MS žalobkyně uvedla: „V březnu jsme získali velkou zakázku, proto jsme se domluvili s touto firmou, která pro nás vykonávala úklidové práce a další pomocné práce“, a pracovali: „Na zakázce IKEA v Brně. Pracovníkům uvedené firmy bylo poskytováno pracovní oblečení s označením REIWAG a ostatní pracovní pomůcky potřebné pro výkon činnosti. My jsme se zavázali svému zákazníkovi, že pracovníci budou mít oblečení s označením naší společnosti. ...Spolupráce začala v březnu 2018. ...Sháněli jsme v Brně nějakou výpomoc, a protože jsme neměli žádnou zkušenost a oslovila nás telefonicky tato pražská firma, tak jsme jejich nabídku využili. Potom jsme se s nimi sešli v sídle naší firmy v Brně a domluvili jsme se na spolupráci, připravili jsme smlouvu a potom jsme jim ji dali ke schválení. Poté jsme smlouvu podepsali a předali ji k podpisu uvedené firmě, která nám ji zpět předala na zakázce.“. Při jednání byli: „Už si nepamatuji, jednatelka tam na začátek asi nebyla. Jednatelku jsem viděla jednou v Brně a myslím si, že v Ikea, když přijela na zakázku. Na prvním jednání byl jejich zástupce pan N., dále jsem už jednala s paní, která organizuje pracovníky této firmy.“ Na otázku, kdo podepsal smlouvy, když nebyly podepsané za její přítomnosti, uvedla: „To nevím, předpokládám, že ji podepsala oprávněná osoba“. Nikdo se jí průkazem totožnosti neprokázal. Na otázku, jak byla předložena dodavatelé nabídka (objednávka) zboží (služeb), odpověděla: „Ústní nabídka“. Společnost MS používala e-mailový kontakt: „X“. Na otázku, zda jí nebylo divné, že u obou společností (MS a DF) byl používán stejný e-mail, když se jednalo o dvě různé firmy, uvedla: „Zjistili jsme to až teď“. Na otázku, kde byly prováděny práce, uvedla: „Na zakázce IKEA...Na zakázce jsme měli své 2 vedoucí zaměstnance, kteří práce přidělovali, vysvětlili rozsah prací a kontrolovali kvalitu práce... Náš zaměstnanec si zkontroloval a předal nám informaci o vykonání služeb...Na konci měsíce byl sepsán protokol, který jsem podepsala já a poslala na jejich e-mail a pak mně přišla faktura a podepsaný protokol“. Na otázku, zda ví, kdo protokol za dodavatele podepsal, odpověděla: „Ne“. Na otázku, kdo dopravoval pracovníky na místo, kde byly práce prováděny, odpověděla: „Jedli sami“. Příkazy pracovníkům, kde budou pracovat, jakou práci budou vykonávat, dávala: „Naše zaměstnankyně dala příkaz paní K., která tam byla za dodavatele a případně řídila práce naše druhá vedoucí zaměstnankyně“. Jmenný seznam pracovníků vykonávající práce nemůže doložit. Neověřovala si, zda se jedná o zaměstnance dodavatele, jak je jako podmínka uvedeno ve smlouvě. Na veřejně přístupných stránkách si neověřovala, zda dodavatelé jsou oprávněni ke zprostředkování zaměstnání. Neřešila, zda pracovníci patří k dodavatelům, neptala se jich, pro koho pracují.

62. Ze shora citovaného soud shledal, že se nelze ztotožnit se žalobkyní, že z uvedených výpovědí vyplývá, že plnění proběhlo tak, jak tvrdí žalobkyně, jelikož nic konkrétního ze

svědeckých výpovědí ve spojení s výpovědí žalobkyně nevyplývalo. Žalobkyně polemizuje, že na základě shora uvedeného nelze dospět k jinému závěru, než že dodavatelem plnění byla společnost DF a MS. Uvedené žalovaný nezpochybňuje. Předmětem sporu byla otázka, zda přijatá plnění deklarovaná na daňových dokladech skutečně žalobkyně přijala v deklarované výši, deklarovaném rozsahu a čase, od zmiňovaných dodavatelů. Na tuto otázku zmiňované důkazní prostředky nedokázaly relevantně odpovědět. Nikdo ze shora jmenovaných osob nepotvrdil konkrétní předmět a způsob deklarovaného plnění dodavatelů, ani ničím nebylo doloženo, jakým způsobem došlo ke vzniku a zahájení spolupráce společností DF a MS se žalobkyní, jakým konkrétním způsobem začala a jak si žalobkyně prověřovala oba dodavatele. Tvrzení žalobkyně bez doložení reálného průběhu obchodu, nemohou na závěrech žalovaného nic změnit. Na uvedeném nic nemění ani tvrzení žalobkyně, že se žalovaný nezabýval subdodavateli dodavatelů. Takové osoby ničím neosvědčují tvrzený obsah obchodního vztahu dodavatelů DF a MS vůči žalobkyni. Zdanitelná plnění jiných daňových subjektů ani nebyly předmětem daňové kontroly žalobkyně. Soud proto vychází ze skutečností v řízení doložených, jimi jsou výpovědi svědků. Svědkyně R. u ničeho nebyla, jen z pokynu jednatele vystavovala faktury. Svědek V. (jak je citováno shora) uvedl, že práci vykonávali lidé, neměl zaměstnance. Nějaké firmy mu dodaly lidi – jaké to byly firmy, si nepamatuje, na všechno měl koordinátory. Svědkyně V. uvedla, že také měl koordinátory, práci vykonávalo 7 až 8 zaměstnanců, ale protože to bylo málo, obraceli se o pomoc k dalším společnostem, aby jim poskytli své zaměstnance. Pamatuje si jen jména koordinátorů, kteří působili za jiné společnosti, byl to M., A., P., firma U. Názvy společností si nepamatuje a bližší jména koordinátorů společností si nepamatuje. Ze svědeckých výpovědí vyplývá, že svědci jako jednatelé dodavatelů žalobkyně neznají ani jména obchodních společností, které pro ně měly údajně práce vykonat jako tzv. subdodávky. Svědci ani žádného konkrétního subdodavatele neidentifikovali. Obdobně touto otázkou se žalovaný zabýval pod bodem [78] napadeného rozhodnutí, na které lze odkázat. Soud se nemohl ztotožnit s úvahou žalobkyně, že žalovaný svévolně vyřadil z hodnocení celou řadu důkazů. Nastolenou otázkou se žalovaný zabýval i ve světle judikatury, zda tvrzení subdodavatelé nemohli být dodavateli deklarovaného plnění, ale (i ze svědeckých výpovědí) nebylo zjištěno, že by nějaký konkrétně identifikovatelný subjekt byl takovým dodavatelem, sama žalobkyně žádný takový subjekt výslovně nekonkretizovala, naopak při zahájení daňové kontroly dne 13. 8. 2020 setrvala na argumentaci, že jejími dodavateli za projednávané zdaňovací období byli toliko dva dodavatelé, a to společnosti DF a MS.

63. Žalobkyně dále nesouhlasí se závěrem pod bodem [28] napadeného rozhodnutí. V tomto bodu žalovaný konstatuje, že podle písemného sdělení Pražské správy sociálního zabezpečení v předmětných zdaňovacích obdobích dodavatel FD neměl evidovaného žádného zaměstnance a dodavatel MS měl evidovaného jednoho zaměstnance (od 1. 4. 2018 do 31. 5. 2018), oba dodavatelé neměli na internetu žádné webové stránky, na nichž by prezentovali ekonomickou činnost pro potenciální zákazníky a nebyly dohledány ani jiné reference o jejich obchodní činnosti. Sídla dodavatelů byla na adresách, které lze považovat za virtuální adresy, u správce daně nebylo nahlášeno skutečné sídlo ani provozovna, kde by mohla být vykonávána jejich ekonomická činnost, ani jeden z nich nebyl registrovanou agenturou práce (nebylo mu uděleno povolení ke zprostředkování zaměstnání), na písemnosti jejich místně příslušného správce daně společnosti žádným způsobem nereagovaly, neumožnily zahájit daňovou kontrolu s cílem ověření údajů uvedených na daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období, jsou proto nekontaktní. Žalobkyně, přestože se žalovaným toliko polemikou nesouhlasí, nedoložila k uvedenému žádné důkazní

prostředky, které by umožnily konstatovat opak. Tedy že by dodavatelé splnili podmínku uvedenou v obou smlouvách o dílo v bodu II.: „*Dodavatel se zavazuje, že bude sjednané činnosti provádět jen svými zaměstnanci, kteří jsou bezúhonní a jsou s nimi uzavírány smlouvy dle platných předpisů.*“ Jinými slovy, že by dodavatelé disponovali svými zaměstnanci k provedení díla, když je neměli, že by měli webové stránky, že by měli sídla, v nichž by skutečně provozovali ekonomickou činnost, či že by byli registrovanými agenturami práce, popř. že by přebírali písemnosti. Posledně zmiňované, tedy nepřebírání písemností vyplývá ze spisu. Např. dodavateli DF byla fikcí marně doručována správce daně výzva k předložení listin a dalších věcí nezbytných pro správu daní ze dne 31. 8. 2020. Obdobná výzva ze dne 31. 8. 2020 byla doručována i dodavateli MS, který si ji sice převzal, ale nereagoval na ni. Z úředního záznamu správce daně ze dne 28. 8. 2020 vyplývá, že správce daně se pokusil u dodavatele MS zahájit daňovou kontrolu ohledně předmětného období ve vztahu k žalobkyni, ale dodavatel MS neumožnil správci daně kontrolu zahájit a se správcem daně nespolupracuje. Ze spisu dále vyplývá, že správce daně opakovaně předvolával k podání svědecké výpovědi oba jednatele i sv. R., např. dne 6. 10. 2020, či dne 10. 12. 2020. Svědci R. a V. byli slyšeni dne 19. 1. 2021, svědkyně V. až dne 24. 5. 2021. Z uvedeného nelze dedukovat, že jmenovaní se správcem daně spolupracovali. Tvrzený nesouhlas žalobkyně se zde konstatovaným ještě neznamená, že by žalovaný v řízení postupoval vadně.

64. Ohledně *tvorby cen* žalobkyně tvrdí, že správce daně měl k dispozici podrobné kalkulace služeb, přesto pochybnosti správce daně zůstaly bez odpovídající reflexe. Žalobkyně k tomuto uvádí pouze obecná tvrzení, žádný konkrétní daňový doklad nezpochybňuje. S uvedeným tvrzením žalobkyně nelze souhlasit. Žalovaný např. pod bodem [50] a násl. napadeného rozhodnutí konstatoval, že *„předložené závazné objednávky prací a předávací protokoly ... byly již předloženy a hodnoceny v rámci ukončené daňové kontroly (viz body rozhodnutí [26], [31], [32] a [37]). Tyto dokumenty neobsahují žádnou číselnou řadu na základě které by se daly s jistotou napárovat a přiřadit ke konkrétnímu daňovému dokladu, který taktéž v textu neobsahuje odkaz na žádnou konkrétní přesně specifikovanou přílohu“*. S citovaným konstatováním se soud ztotožňuje, neboť žalobkyně v řízení nepředložila žádný konkrétní daňový doklad, ze kterého by vyplývalo, co konkrétně mělo být jako dílo provedeno, jaká jednotka, v jakém časovém okamžiku je za kolik korun. Reflexi žalovaného soud považuje za zcela dostačující.
65. K námitce ohledně důkazního standardu soud uvádí, že z postupu žalovaného neshledal, že by orgány finanční správy po žalobkyni požadovaly důkazní prostředky překračující obvyklý důkazní standard. V dané věci lze konstatovat, že ačkoli žalobkyně důkazní prostředky formálně předložila, nedoložila jimi, že předmětná plnění přijala v deklarované výši v deklarovaném rozsahu a čase od deklarovaných dodavatelů, neboť z nich nebylo zřejmé (a dosud není) na základě jakých podkladů dodavatelé účtovali služby a jak žalobkyně kontrolovala správnost fakturovaného plnění. Požadavek finančních orgánů k prokázání deklarovaného plnění žalobkyní proto nešel nad rámec zcela obvyklého důkazního standardu. Ostatně žalobkyně ani neuvedla, v čem spatřuje libovůli správních orgánů. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu není případný. Stejně tak z ničeho nebyla zjištěna snaha žalovaného navodit stav důkazní nouze ve vztahu ke skutečnostem, za které žalobkyně neodpovídá. Je tomu tak proto, že žalovaný ani správce daně po žalobkyni nepožadovali prokázat žádné skutečnosti, za něž by odpovídat nemohla, nic takového se spisu zjištěno nebylo. Jedná se o obecnou námitku žalobkyně, kterou nerozvinula, aby ji soud mohl konkrétně dále vypořádat. Žalobkyně též tvrdí, že deklarovala rozsah plnění. Takový deklarovaný rozsah ale z ničeho nevyplývá. Fakturována jí byla pouze celková

částka, aniž by na nějakém daňovém dokladu, či jiným způsobem bylo prokázáno, z čeho se taková částka má skládat a na základě čeho konkrétně faktura byla vystavena. Žádné zneužití postavení správních orgánů soud neshledal ani jednostranné hodnocení proti žalobkyni. Jedná se opět o obecné námitky. Pokud žalobkyně orgánům finanční správy dostatečnou součinnost neposkytla k prokázání jejích tvrzení, je současná situace důsledkem pouze její nečinnosti; orgány finanční správy při hodnocení žalobkyní předestřenému skutkovému stavu nepochybily, neboť musely vycházet z podkladů, které měly od ní k dispozici. Námitky druhého žalobního bodu nejsou důvodné.

66. Ke *třetímu a čtvrtému žalobnímu bodu* ohledně přenosu důkazního břemena soud na základě shora uvedeného předesílá, že daňové řízení je ovládáno zásadou, že daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazy prokazují jeho tvrzení. Ačkoli daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, může správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V tomto ohledu tíží správce daně důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „*vážné a důvodné pochyby*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit ty konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008 č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010 č. j. 1 Afs 39/2010-124). Za tímto účelem může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby prokázal skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu.
67. Podle § 72 odst. 1 ZDPH má plátce daně nárok na odpočet DPH, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Vznik nároku na odpočet DPH prokazuje plátce v první řadě daňovým dokladem ve smyslu § 73 ZDPH.
68. V daném případě správci daně vznikly vážné a důvodné pochyby o správnosti a průkaznosti údajů vykázaných v daňovém přiznání, o oprávněnosti nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 ZDPH, vyzval proto žalobkyni k předložení důkazních prostředků prokazujících její tvrzení.
69. Ve Výzvě 1 (výzva k odstranění pochybností ze dne 7. 9. 2020) správce daně na 10 stranách formuloval své pochybnosti stran údajů tvrzených žalobkyní v podaném daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období k oběma dodavatelům. Konkrétně uvedl, že žalobkyně vykážala na řádku 40 přiznání k DPH odpočet DPH ohledně plnění v něm specifikovaných. Měla předložit „*veškeré důkazní prostředky, kterými disponujete a které nebyly správci dosud předloženy, které by mohly přijetí zdanitelných plnění osvědčit*“. K této výzvě žalobkyně předložila smlouvy o dílo s oběma dodavateli, závazné objednávky, předávací protokoly,

faktury, jak je uvedeno shora. Z uvedeného vyplývá, že žalobkyně své prvotní důkazní břemeno týkající se předložení povinných evidencí a dokladů v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu unesla.

70. Dne 22. 7. 2021 žalobkyně byla do protokolu o ústním jednání seznámena s výsledkem kontrolního zjištění. Dne 14. 9. 2021 správce daně vydal zprávu o daňové kontrole. Následně byla daňová kontrola ukončena a správce daně vydal oba dodatečné platební výměry (viz bod 1. tohoto rozsudku), proti nimž žalobkyně brojila odvoláním. Dne 16. 5. 2022 žalovaný uložil správci daně spis doplnit s ohledem na judikaturu SDEU.
71. Následně správce daně ve Výzvě 2 (výzva k prokázání skutečností ze dne 1. 6. 2022) na 6 stranách specifikoval své pochybnosti stran plnění deklarovaných na daňových dokladech od dodavatelů, aby žalobkyně prokázala, že deklarovaná plnění na předložených dokladech přijala od nich či jiného dodavatele v postavení plátce daně tak, jak je na dokladech uvedeno a odkázal na judikaturu SDEU. Správce daně ve Výzvě 2 dostatečně popsal výčet konkrétních skutkových důvodů zakládající pochybnosti o správnosti podaného daňového přiznání. Tyto skutečnosti podle soudu zcela postačují ke vzniku vážných a důvodných pochybností o věrohodnosti a správnosti tvrzení žalobkyně o přijetí dotčených plnění od deklarovaného dodavatele. Správce daně ve Výzvě identifikoval konkrétní skutečnosti, podle nichž hodnotil žalobkyni předložené důkazní prostředky jako nikoli dostatečné k prokázání jejích tvrzení. Není tudíž pravda, že by žalobkyni byly pochybnosti ústně sděleny. Na Výzvu 2. žalobkyně reagovala toliko nesouhlasným vyjádřením. Správce daně spisový materiál doplnil o podklady ohledně daňové kontroly dodavatelů, proto seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi dne 27. 9. 2022. K nim se žalobkyně dne 31. 10. 2022 písemně vyjadřovala a do příloh připojila daňové doklady, které již jsou dílem ve spisu a dílem se jedná o další doklady týkající se jiných daňových subjektů. Žalovaný dne 2. 2. 2023 vydal žalobou napadené rozhodnutí. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že skutečnosti konkrétně v napadeném rozhodnutí popsané zejména ve své vzájemné souvislosti představují dostatečný podklad pro pochybnosti správce daně o souladu tvrzení žalobkyně se skutečností. Soud k tomu dodává, že žalobkyně ani v žalobě konkrétní okolnosti neobjasňuje.
72. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006 č. j. 2 Afs 7/2006-107 „[p]rokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění“. Nejvyšší správní soud v dalším rozsudku ze dne 22. 11. 2017 č. j. 6 Afs 8/2017-48 uvedl, že „je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, k prokázání uskutečnění deklarované transakce proto nepostačí ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Pro případ vzniku pochybností o uskutečnění výdaje v tvrzené podobě je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení.“ V rozsudku ze dne 31. 8. 2016 č. j. 2 Afs 55/2016-38 Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[p]ro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně.“ Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45, je proto „nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba –

plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá.“ Posléze rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v návaznosti na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, konstatoval, že „*Soudní dvůr EU tedy potvrdil to, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH.*“ Současně uvedl, že nelze podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH rozšířit tak, že by byly splněny, kdyby „*daňový subjekt prokázal, že byl v dobré víře v to, že jedná s plátcem DPH*“. Takový postup by podle rozšířeného senátu zakotvil novou možnost vzniku nároku na odpočet DPH, s níž SDEU nepočítal. Rozšířený senát také zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že dodavatel je plátcem DPH, tíží daňový subjekt s výjimkou situace, že by správce daně měl z informací dostupných z úřední činnosti povědomost o tom, kdo je skutečným dodavatelem, a že je také plátcem DPH.

73. V předmětné věci se soud ztotožňuje se žalovaným, že osoby deklarovaných dodavatelů nevykazovaly typické rysy skutečně podnikajících subjektů. Dodavatelé neměli zaměstnance (ačkoli to byla podmínka smluv o dílo), na internetu se neprezentovali, neměli webové stránky, neměli skutečná sídla, nebylo ničím doloženo, že by disponovali materiálními zázemím pro deklarovanou činnost se žalobkyní, která také ničím nedoložila impulz ohledně vzniku spolupráce právě s nimi, nebyli registrovanou agenturou práce, či bránili správci daně zahájit s nimi daňovou kontrolu, ve smlouvách o dílo se zavázali provést blíže nespecifikované práce, které obecně fakturovali, oba dodavatelé – manželé měli pro komunikaci s žalobkyní užívat totožnou e-mailovou adresu (X). Argumentace žalobkyně, že žalobkyně netvrdila, že by se o pracovní agenturu jednalo, či že by plnění mělo být poskytnuto od pracovní agentury je liché. Vztah k subdodavatelům není předmětem daňové kontroly. Z uvedených důvodů vyplynuly natolik vážné pochybnosti, zda dodavatelé uvedení na předmětných daňových dokladech fakticky žalobkyni poskytlí deklarované zdanitelné plnění, že soud shledal důkazní břemeno správce daně za jednoznačně unesené. Ohledně rozsahu plnění přitom nelze ověřit vůbec žádné údaje, neboť žalobkyně žádný rozsah deklarovaného plnění žádným důkazním prostředkem (písemným či výpověďmi svědků) nedoložila. Celková výše úplaty uvedená na faktuře o rozsahu plnění bez dalšího nemá žádnou vypovídací hodnotu. Tvrzení žalobkyně, že v řízení nevyšla najevo žádná skutečnost, která by mohla nasvědčovat tomu, že na fakturách neodpovídají údaje, se proto mívá s důkazy v řízení provedenými.
74. Podle soudu jednání žalobkyně svědčí minimálně o její nebezpečnosti při uzavírání dotčených obchodů, když přistoupila k obchodování s dodavateli, k nimž nedoložila, že by je jakýmkoli způsobem prověřovala, a současně nedoložila, že si předem před zahájením obchodu ověřila, s kým jedná za deklarované dodavatele, ani nebyla ověřována jejich totožnost, ačkoli obchody měly být v řádech statisíců i milionu. Shora uvedené důkazy ani ve svém souhrnu nejsou s to prokázat, že žalobkyně přijala předmětná plnění od deklarovaných dodavatelů, tyto naopak vnášejí pochybnosti, od koho dotčená plnění žalobkyně přijala, deklarovaní dodavatelé ani se svým správcem daně nespolečně pracovali, aby mohl u nich provést daňovou kontrolu. Tato indicie byla uvedena v souvislosti s dalšími zjištěními správce daně. Přitom volba konkrétního obchodního partnera jde výhradně na vrub daňového subjektu.

75. Shora rekapitulované podklady, jež jsou součástí správního spisu (žalobkyní předložené listiny, svědecké výpovědi, výsledek šetření správce daně), samostatně ani ve své vzájemné souvislosti neprokazují, že došlo k faktickému plnění ze strany deklarovaných dodavatelů pro žalobkyni. V rámci odvolacího řízení žalobkyně přitom předložila daňové doklady již orgánům finanční správy známé, nebo doklady týkající se jiných subjektů, s nimiž také spolupracovala (i v jiném zdanitelném období). Takové důkazní návrhy nebyly způsobilé přispět k unesení důkazního břemene žalobkyní ve vztahu k tvrzeným dodavatelům. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že bylo věcí žalobkyně, aby splnila svou důkazní povinnost a prokázala, že jí bylo fakturované zboží poskytnuto deklarovanými dodavateli. Žalobkyně měla před uzavřením obchodního vztahu s deklarovanými dodavateli postupovat obezřetněji a nahlédnout do veřejně přístupných rejstříků, ze kterých mohla čerpat informace o uskutečňování jejich ekonomické činnosti, z nich by zjistila nezveřejňování účetních závěrek u dodavatele MS, který ji měl naposledy zveřejněnou v r. 2014 a dodavatel DF byl „novou“ společností).
76. Žalobkyně v podané žalobě toliko obecně namítá, že důkazní břemeno unesla, že dodání zboží dodavatelem vyplývá z provedených svědeckých výpovědí a listinných důkazů. S tímto tvrzením se však soud s ohledem na shora uvedené nemůže ztotožnit.
77. Soud uzavírá, že žalobkyně neunesla v rozsahu plnění uvedeného v předložených fakturách důkazní břemeno, jež ji tížilo ve vztahu k prokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění, když správci daně k jeho Výzvě 1. a 2. nepředložila důkazy, jež by uskutečnění dodání díla tak, jak bylo formálně deklarováno, prokazovaly. Soud pro stručnost odkazuje na str. 19 až 32 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný podrobně popsal skutečnosti vedoucí k závěru, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění zdanitelného plnění.
78. Pro uplatnění nároku na odpočet daně je nutné s jistotou prokázat, že daňový subjekt přijal deklarovaná plnění od jiného plátce DPH. Ačkoli se nemusí jednat o dodavatele uvedeného na dokladu (nemusí být splněna formální podmínka), jeho postavení jako plátce DPH (materiální podmínka) splněno být musí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2022 č. j. 5 Afs 215/2019-56). V tomto směru také správce daně z pokynu žalovaného Výzvou 2. žalobkyni vyzval k předložení důkazních prostředků. Soud v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu uvádí, že judikatura nepředstavuje paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci *Kemwater ProChemie*, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci: „Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.“ (například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2022 č. j. 10 Afs 254/2018-43, ze dne 20. 6. 2022 č. j. 1 Afs 499/2020-48, ze dne 23. 6. 2022 č. j. 5 Afs 215/2019-56, nebo ze dne 29. 6. 2022 č. j. 10 Afs 66/2019-51). V rozsudku č. j. 5 Afs 215/2019-56 Nejvyšší správní soud konstatoval, že indicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátce DPH, nelze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění od osoby uvedené na dokladu existují vážné pochybnosti. Z provedeného dokazování musí vyplývat takové skutečnosti, které budou směřovat k tomu, že faktický dodavatel v postavení plátce DPH skutečně byl. V dané věci nebylo zjištěno, že by konkrétní jiná osoba byla dodavatelem.
79. Obdobně z rozsudku *Ferimet* (viz bod 44) vyplývá, že plnění musí bylo přijato od plátce. Daňový subjekt pak dokládá, že mu plnění uvedené na daňovém dokladu dodal dodavatel v něm uvedený, popř. jiná osoba, která je rovněž plátcem. Pokud daňový subjekt neosvědčí,

že dodavatel či tato jiná osoba jsou plátcí, daňový subjekt nemá nárok na odpočet. Jestliže by ze skutkových okolností s jistotou vyplývalo, že dodavatel třetí osoba byl plátce, není třeba prokazovat status plátcovství.

80. V nyní projednávané věci žalobkyně neprokázala, že přijala předmětné plnění od deklarovaného dodavatele, a neoznačila jmenovitě ani žádný jiný subjekt, který by jí mohl plnění dodat. Současně žalobkyně ve vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 31. 10. 2022 na str. 10 se jednoznačně vyjádřila že daňový subjekt „*znovu poukazuje na to, že nikdy netvrdil, že by dodavateli předmětných plnění byly jiné subjekty než Mörk stav a Divine FINANCE.*“ Tímto tvrzením setrvala na uplatněné argumentaci, že jejími dodavateli tvrzených plnění byli toliko dva dodavatelé, a to společnosti MS a DF. Tedy jinými slovy, nebyl to jiný dodavatel než oba zmiňovaní. Existence žádného takového, jmenovitě určeného subjektu jako dodavatele třetí osoby, který by byl plátcem, přitom nevyplývá ani z obsahu správního spisu. Žalobkyně v průběhu řízení před finančními orgány, jakož i v podané žalobě toliko tvrdí, že předmětná plnění přijala od deklarovaného dodavatele. Nic nesvědčí o tom, že by faktický (jiný) dodavatel byl v postavení plátce DPH. Žádná další tvrzení, ze kterých by postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH vyplývalo, žalobkyně neuvedla, a to ani v řízení před soudem. Ohledně subdodavatelů nebylo zjištěno žádnou ze svědeckých výpovědí, ani žalobkyní při zahájení daňové kontroly do protokolu, že by nějaký konkrétně jmenovaný subdodavatel jako plátce tyto dodávky za oba dodavatele uskutečnil. Rozsudky *Kemwater* ani *Ferimet* na případ žalobkyně tudíž nelze aplikovat. Žalobkyně byla Výzvami 1. a 2. vyzvána k doložení důkazních prostředků, o nichž měla mít povědomí a které spadaly do sféry jejího vlivu. Nebyla vyzvána ohledně tvrzení o zastírání skutečného dodavatele, či ohledně poskytnutí plnění v jiném než tvrzeném rozsahu. Otázku zastírání skutečného dodavatele žalovaný neklade žalobkyni za vinu a ohledně rozsahu plnění již bylo shora řečeno, že nebyl prokázán žádný, natož tvrzený rozsah. Žalobkyně předloženými důkazními prostředky shora zmiňovanými neprokázala, že jí má náležet tvrzený nárok v tvrzené podobě, tedy splnění hmotněprávních podmínek, neboť nelze osvědčit, že stav formálně tvrzený na daňovém dokladu odpovídá stavu faktickému. V tomto postupu žalovaného nelze shledat porušení zásady neutrality.
81. Žalobkyně dále uvádí, že žádná fiktivní plnění zjištěna nebyla. Soud k tomuto konstatuje, že v dané věci však nebyl zjištěn rozsah plnění, dále žalobkyně odkazuje na rozsudek *SC C.F.* či na nálezy slovenského Ústavního soudu. Odkaz na zmíněný rozsudek SDEU ani slovenský nálezy není přílehlavý. Orgány finanční správy totiž po žalobkyni nepožadovaly prokázat, jakým způsobem její dodavatelé plnění pro žalobkyni opatřili, či jak dodavatelé své závazky plnily, naopak správce daně i žalovaný listiny, které měly doložit opatření plnění prostřednictvím subdodavatelů za důkaz uskutečnění zdanitelných plnění dodavateli uvedenými na daňových dokladech pro žalobkyni neosvědčili. Jinými slovy správce daně ani žalovaný žádné důkazy o subdodávkách po žalobkyni nepožadovali. V daném případě daňové orgány žádnou vlastní důkazní nouzi netrpěly, vycházely z dokladů žalobkyně a nebylo ze spisu zjištěno, že by přenášely odpovědnost na žalobkyni. Taková úvaha žalobkyně neodpovídá spisu, který předložil žalovaný, žádné domněnky orgánů finanční správy z něj rovněž nevyplývají. Za skutečnost, že žalobkyně není schopna standardně doložit rozsah plnění od dodavatelů, nelze vinit orgány finanční správy.
82. Soud neshledal obdobu věci ani s rozsudkem SDEU ve věci *AMPER METAL*. V dané věci žalobkyně toliko doložila, že akceptací faktury uhradila dodavatelům na ní uvedenou částku na jejich bankovní účet. Přijetí tvrzeného zdanitelného plnění a jeho rozsah se žalobkyni

však vdané věci na rozdíl od zmiňovaného rozsudku nepodařilo prokázat. I když žalobkyně tvrdí, že přijala od dodavatelů plnění, soud neshledal žádný daňový doklad, z něhož by mohl tvrzení žalobkyně podpořit. Současně soud konstatuje, že o správnosti výše úplaty nelze vést se žalobkyní polemiku, věc zůstala pouze v rovině tvrzení žalobkyně, jelikož z ničeho nebylo možno správnost výše úplaty ověřit. V rovině tvrzení zůstala pak i otázka, zda zdanitelné plnění dodali dodavatelé uvedení na daňových dokladech, případně třetí osoby jako plátcí, byť žalobkyně tvrdí, že dodavateli byli osoby uvedené na daňových dokladech. Hmotněprávní podmínky nároku na odpočty DPH za uvedených okolností nelze shledat za naplněné. Třetí a čtvrtý žalobní bod neshledal soud důvodným.

83. Tvrzení žalobkyně uplatněného u jednání, že fakturované práce byly zahrnuty do kontrolních hlášení i daňových přiznání dodavatelů, soud nepřisvědčuje a odkazuje na Úřední záznam správce daně o nedoplatcích dodavatelů ze dne 28. 6. 2022 č. j.: 1009392/22/2607-60562-603956, podle kterého správce daně k dodavateli MS uvedl, že „nahlédnutím do centrálního registru daňových subjektů zjistil, že obchodní korporace má ke dni 28. 6. 2022 nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši 7 318 091,38 Kč. Celkově doměřená daň z přidané hodnoty za kontrolovaná zdaňovací období duben 2018 a květen 2018 byla ve výši 717 002 Kč“ a k dodavateli DF uvedl, že „nahlédnutím do centrálního registru daňových subjektů zjistil, že obchodní korporace má ke dni 28. 6. 2022 nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši 3 730 365,54 Kč. Celkově doměřená daň z přidané hodnoty za kontrolovaná zdaňovací období duben 2018 a květen 2018 byla ve výši 544 697 Kč“ Z vnitřní komunikace mezi správcem daně žalobkyně a dodavatelů vyplývá (viz e-mail ze dne 25. 5. 2022 ohledně dodavatele MS), že dodavatel MS „stále dluží a má odpisy pro nedobytnost a nedoplatky“ a dále (viz e-mail ze dne 20. 5. 2022 ohledně dodavatele DF), že dodavatel DF dluží částku „3 730 365,54 Kč“, a „vše již bylo odepsáno – nedobytnost“. Ohledně dodavatele MS: Podle Úředních záznamů správce daně o shromáždění podkladů k dodatečnému stanovení DPH za zdaňovací období duben 2018 ze dne 24. 9. 2020 č. j.: 1294388/20/2607-60562-603956 a květen 2018 ze dne 24. 9. 2020 č. j.: 1294398/20/2607-60562-603956 byl dodavatel MS dne 26. 8. 2020 zveřejněn v registru plátců DPH jako nespolehlivý plátce, nemá webovou stránku s prezentací ekonomické činnosti, má virtuální sídlo, žádnou provozovnu, na zveřejněných účtech nemá žádné finanční prostředky, písemnosti od správce daně jsou mu doručovány fikcí, nereaguje na výzvu správce daně k zahájení daňové kontroly. Dodavateli MS bylo doměřeno DPH za uvedená zdaňovací období. Ohledně dodavatele DF: Podle Úředních záznamů správce daně o shromáždění podkladů k dodatečnému stanovení DPH za zdaňovací období duben 2018 ze dne 1. 9. 2020 č. j.: 1239436/20/2607-60562-603956 a květen 2018 ze dne 1. 9. 2020 č. j.: 1239458/20/2607-60562-603956 byl dodavatel DF dne 31. 10. 2019 zveřejněn v registru plátců DPH jako nespolehlivý plátce, nemá webovou stránku s prezentací ekonomické činnosti, má virtuální sídlo, žádnou provozovnu, na zveřejněných účtech nemá žádné finanční prostředky, písemnosti od správce daně jsou mu doručovány fikcí, nereaguje na výzvu správce daně k zahájení daňové kontroly. Dodavateli DF bylo doměřeno DPH za uvedená zdaňovací období. Z citovaného a uvedeného se nelze ztotožnit s tvrzením žalobkyně, jelikož ze spisu jednoznačně vyplývá, že ani jeden z deklarovaných dodavatelů povinnosti vůči správcem daně za předmětná zdaňovací období neplnil a daň neuhradil.
84. K dalšímu tvrzení žalobkyně uplatněnému u ústního jednání, že odběratelé nezpochybnili provedení prací, soud konstatuje, že žalobkyni se ničím nepodařilo doložit, který konkrétní subjekt jako plátce deklarované práce skutečně provedl. Soud se ztotožňuje s argumentací žalovaného, že není vyloučeno, že deklarované práce provedla i sama žalobkyně. Podle

evidence správy sociálního zabezpečení dodavatel MS měl jen 1 zaměstnance, dodavatel DF dokonce neměl žádného, oproti tomu žalobkyně měla v kontrolovaném období 93 až 150 zaměstnanců, což lze považovat za dostatečný počet zaměstnanců, jejichž prostřednictvím by fakturované „úklidové práce“ mohla provést. Takové dedukci by odpovídalo i Sdělení o dosavadním výsledku kontrolního zjištění správce daně ze dne 13. 7. 2021 č. j. 1033919/21/2607-60562-603956, podle kterého „*pracovníkům obchodní korporace Mörk stav, s.r.o. bylo poskytováno pracovní oblečení s označením REIWAG a ostatní pracovní pomůcky potřebné pro výkon činnosti. Daňový subjekt se zavázal svému zákazníkovi, že pracovníci budou mít oblečení s označením obchodní korporace daňového subjektu*“. Obdobné to bylo i u pracovníků dodavatele DF, kdy „*pracovníkům dodavatele bylo poskytováno pracovní oblečení s označením REIWAG a ostatní pracovní pomůcky potřebné pro výkon činnosti. Daňový subjekt se zavázal svému zákazníkovi, že pracovníci budou mít oblečení s označením obchodní korporace daňového subjektu*.“ Oba dodavatelé ve smlouvách o dílo se přesto zavázali, že práce provedou toliko svými zaměstnanci. Jelikož žalobkyně a její dodavatelé uvedené smluvní ujednání ve smlouvách o dílo si sami dobrovolně sjednali a akceptovali jej, je zřejmé, že se jednalo o důležité ustanovení jako podmínku smluvního vztahu. Soud proto uvádí, že v takovém případě si žalobkyně mohla kdykoli a jakýmikoli prostředky ověřit dodržování smluvního ujednání, že u ní pracují „jen“ zaměstnanci dodavatelů. Byť nastolená otázka, kdo fakticky práce provedl, zůstala v rovině tvrzení, na výsledek nemá vliv, jelikož žalobkyně správci daně deklarovala provedení prací deklarovanými dodavateli jako plátci v deklarovaném období. Žádný jiný plátc, než deklarovaný dodavatel pak nebyl zjištěn.

85. K poukazu žalobkyně na aktuální judikaturu, a to rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2024 č. j. 7 Afs 20/2023-37 (Milan Bálint), soud uvádí, že není příhodná, jelikož v daném případě rozsah zdanitelného plnění nebyl v daném případě spolehlivě ničím prokázán. I když finanční prostředky žalobkyně hradila na zveřejněné účty deklarovaných dodavatelů, soud zdůrazňuje, že bezprostředně poté byly všechny vybírány v hotovosti na pobočkách bank či prostřednictvím bankomatů, tedy zmizely tzv. z oběhu v rámci dohledatelné ekonomické činnosti. Z ničeho tudíž nevyplývá, že by sloužily další ekonomické činnosti dodavatelů, popř. že by se nemusely vrátit i např. do dispozice žalobkyně. Dále žalobkyně zmínila rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2022 sp. zn. 4 Afs 89/2021 (Kolasol), ten se také nejeví jako příhodný, protože žalobkyně nedoložila žádné podklady, z nichž by identita deklarovaného dodavatele jako plátce byla zřejmá, a to ani po vrácení věci žalovaným správci daně, který žalobkyni k doložení deklarovaného dodavatele prostřednictvím Výzvy 2 vyzval. Formální obecné a nspecifikované doklady ještě neznamenají, jakým způsobem skutečně došlo k faktickému naplnění tvrzeného deklarovaného obchodu, který žalobkyně neosvědčila. Podvod na DPH, který žalobkyně zmiňovala u jednání, správce daně žalobkyni nekladl za vinu. Z ničeho též nevyplývá, že by byl rozsah plnění stanoven „úkolem“, jak tvrdila žalobkyně u jednání, když podle smlouvy o dílo s DF je cena díla 90-130 Kč/hod., a podle smlouvy o dílo s MS je cena díla 120-125 Kč/hod. Dále žalobkyně zmínila usnesení SDEU ze dne 9. 1. 2023 ve věci A. T. S. 2003 (C-289/22). Toto usnesení nelze aplikovat, protože v dané věci nedošlo k odhalení existence fiktivního fakturačního řetězce.
86. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
87. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně

vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 25. říjen 2024

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu