



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **BESY – CZ SECURITY, s.r.o.**, IČO: 25614592
sídlem Podnikatelská 553, 190 11 Praha 9
zastoupené advokátem JUDr. Jindřichem Vítkem, Ph.D.
sídlem Šafaříkova 201/17, 120 00 Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 1. 2023,
č. j. 2904/23/5300-21444-711869,

takto:

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

Odůvodnění:

- I. Předmět řízení

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 30. 3. 2023 ke Krajskému soudu v Brně domáhala přezkumu rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 23. 1. 2023, č. j. 2904/23/5300-21444-711869 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně podané proti dodatečným platebním výměřům, vydaným dne 9. 3. 2021 Finančním úřadem pro hlavní město Praha (dále jen „správce daně“) pod č. j. 1636976/21/2009-52522-110470, č. j. 1637337/21/2009-52522-110470, č. j. 1637625/21/2009-52522-110470, č. j. 1637716/21/2009-52522-110470, č. j. 1637817/21/2009-52522-110470, č. j. 1637916/21/2009-52522-110470, č. j. 1638093/21/2009-52522-110470, č. j. 1638189/21/2009-52522-110470 a č. j. 1638339/21/2009-52522-110470, jimiž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v celkové výši 2 806 587 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále, a to za zdaňovací období leden 2019 až září 2019 (dále jen „dodatečné platební výměry“), a dodatečné platební výměry potvrdil.
2. Správce daně přistoupil k doměření daně na základě výsledku daňové kontroly za předmětné zdaňovací období, v rámci které neuznal nárok žalobkyně na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společnosti VIVINS s. r. o., DIČ: CZ24242331 (od 20. 2. 2019 VIVINS s. r. o. v likvidaci) (dále jen „VIVINS“) v celkové výši 2 806 587 Kč, neboť žalobkyně neprokázala, že k přijetí předmětných plnění od VIVINS či jiného plátce DPH došlo.
3. Krajský soud v Brně podanou žalobu usnesením ze dne 14. 4. 2023, č. j. 62 Af 13/2023-175, postoupil v souladu s § 7 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) místně příslušnému Městskému soudu v Praze (dále též „soud“).

II. Napadené rozhodnutí

4. Proti dodatečným platebním výměřům podala žalobkyně v zákonné lhůtě (dne 6. 4. 2021) odvolání. *První odvolací námitkou* žalobkyně namítala, že správce daně hodnotil předložené důkazy záměrně v její neprospěch. Žalobkyně dále konstatovala, že závěry správce daně jsou neopodstatněné a ve světle předložených důkazních prostředků a svědeckých výpovědí nemohou obstát. Žalobkyně uvedla, že závěr správce daně o neexistenci obchodního vztahu mezi VIVINS a žalobkyní je chybný, neboť jejich spolupráce započala již před zdaňovacím obdobím a VIVINS dle informací žalobkyně za předešlé období příslušnou DPH uhradila.
5. *Ve druhé odvolací námitce* žalobkyně rozporovala hodnocení svědecké výpovědi jednatele VIVINS Marcela Hajného (dále jen „jedenatel VIVINS“) a poukazovala na nevěrohodnost této svědecké výpovědi. Žalobkyně dále namítala neprovedení opakované svědecké výpovědi jednatele VIVINS a neprovedení svědecké výpovědi likvidátora společnosti VIVINS Mgr. Milana Edelmana (dále jen „likvidátor VIVINS“). V této souvislosti žalobkyně navrhla provedení svědecké výpovědi J. D. (dále jen „J. D.“) k potvrzení, že jedenatel VIVINS přebíral hotovost od žalobkyně.
6. *Ve třetí odvolací námitce* žalobkyně konstatovala, že se správce daně nevypořádal se všemi námitkami uvedenými ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a rovněž neprovedl navržené důkazy, zejména svědecké výpovědi. Na zjištění správce daně, že VIVINS neměla ve zdaňovacím období zaměstnance, žalobkyně namítala, že VIVINS mohla předmětná plnění poskytnout prostřednictvím pracovníků tzv. „na dohodu“. Dále žalobkyně uvedla, že pokud správce daně vyhodnotil, že některé předložené doklady jsou nečitelné, měl si tyto doklady vyžádat v originále, namísto konstatování, že je neměl k dispozici.

7. *Čtvrtou odvolací námitkou* žalobkyně namítala, že tvrzení správce daně o neúčinnosti podaných kontrolních hlášení VIVINS je účelové, neboť tuto skutečnost uvedl až ve Zprávě o daňové kontrole č. j. 1243295/21/2009-60564-109536 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“), přičemž žalobkyni utvrzoval v tom, že kontrolní hlášení jsou v pořádku a vazba mezi oběma subjekty je nesporná.
8. Žalobkyně dále v *páté odvolací námitce* vyjádřila nesouhlas se skutečností, že informace o tom, že VIVINS je nespolehlivým plátcem, byla zveřejněna dne 8. 4. 2018 a namítala, že správce daně ji na skutečnost, že společnost VIVINS je nespolehlivým plátcem, neupozornil.
9. Závěrem odvolání žalobkyně navrhla, aby žalovaný dodatečné platební výměry zrušil a řízení zastavil.
10. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 30. 1. 2023. K *první odvolací námitce* žalovaný předně uvedl, že žalobkyně nespécifikovala, které důkazní prostředky správce daně hodnotil záměrně v její neprospěch, a v čem konkrétně spatřuje jeho namítané pochybení. Dále žalovaný odkázal na vypořádání jednotlivých důkazních prostředků a shrnul, že předloženými a provedenými důkazními prostředky oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH žalobkyně neprokázala. Žalovaný následně uvedl, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH a byla proto povinna prokázat oprávněnost tohoto nároku, tj. splnění zákonných podmínek dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro zdaňovací období (dále jen „ZDPH“), což však nenastalo. Tvrzení žalobkyně o předchozí spolupráci s VIVINS či úhradě DPH VIVINS za blíže nespécifikované předešlé období není relevantní pro posouzení oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH za zdaňovací období.
11. Ke *druhé odvolací námitce* žalovaný poukázal na skutečnost, že podstatné je, že výpovědi jednatele VIVINS oprávněnost žalobkyní uplatněného nároku na odpočet DPH prokázána nebyla. Ve zdaňovacím období již byla VIVINS v likvidaci a jejím statutárním zástupcem byl likvidátor VIVINS, nikoliv jednatel VIVINS. Ohledně neprovedení opakované svědecké výpovědi jednatele VIVINS se žalovaný ztotožnil se správcem daně a návrhu žalobkyně na provedení této opakované svědecké výpovědi nevyhověl. Žalovaný v napadeném rozhodnutí rovněž uvedl, že žalobkyně nevyužila svého práva a u provedení svědecké výpovědi nebyla přítomna, přičemž o konání svědecké výpovědi byla řádně vyrozuměna. Žalobkyně se neúčastí u provedení svědecké výpovědi jednatele VIVINS sama připravila o možnost na vyjádření svědka reagovat a klást mu otázky, kdy mohla svědka konfrontovat i s jeho, dle tvrzení žalobkyně, lživými vyjádřeními ohledně jejich spolupráce.
12. K navrženému provedení svědecké výpovědi svědka J. D. žalovaný uvedl, že požadovanou svědeckou výpověď se, ani přes maximální snahu správce daně, nepodařilo zajistit, a to ani za součinnosti Policie České republiky. K provedení svědecké výpovědi likvidátora VIVINS žalovaný uvedl, že tento byl řádně proveden a požadavku žalobkyně bylo vyhověno. Likvidátor VIVINS uvedl, že v průběhu činnosti likvidátora zjistil, že v této době někdo za VIVINS podával daňová přiznání, ve kterých vykazoval významné hodnoty, bez vědomí a souhlasu likvidátora VIVINS, a proto podal v dané věci trestní oznámení. Žalovaný nepovažoval provedenou svědeckou výpověď likvidátora VIVINS za nevěrohodnou. Konečně, k poslední části této námitky žalovaný uvedl, že ve Zprávě o daňové kontrole na str. 20 stojí, že likvidátor VIVINS byl do Veřejného rejstříku zapsán ke dni 20. 2. 2020, což není pravdivá informace, neboť likvidátor VIVINS byl zapsán ke dni 20. 2. 2019. Uvedení

data 20. 2. 2020 je zcela zjevná chyba v psaní (na dalších třech místech napadeného rozhodnutí je datum uvedeno správně).

13. Ke *třetí odvolací námitce* žalovaný uvedl, že ze spisového materiálu vyplývá, že VIVINS neměla ve zdaňovacím období zaměstnance, neměla technické vybavení a sídlo VIVINS vykazovalo znaky tzv. virtuálního sídla, což jsou znaky, které přispívají k pochybnostem o poskytnutí předmětných plnění ze strany VIVINS, avšak nejsou důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH. Správce daně se tedy k námitce žalobkyně vyjádřil. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně si uplatnila nárok na odpočet DPH z předmětných plnění, přičemž tvrdila, že tato plnění jí byla poskytnuta VIVINS a byla proto povinna tuto skutečnost prokázat. Žalobkyně však žádné relevantní důkazní prostředky k prokázání přijetí předmětných plnění od VIVINS, a tím i oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH nepředložila.
14. K žalobkyní tvrzenému neprovedení důkazů žalovaný uvedl, že ze spisového materiálu neprovedení jiných důkazů, než navržených svědeckých výpovědí nevyplývá. Ohledně neprovedení opakované svědecké výpovědi jednatele VIVINS se správce daně ve Zprávě o daňové kontrole vyjádřil. Svědecká výpověď likvidátora VIVINS byla v rámci odvolacího řízení provedena. Žalovaný dále k tvrzení žalobkyně, že nebyla vyzvána k doložení čitelných verzí předložených faktur, uvedl, že vyzvána byla, avšak je nepředložila.
15. Ke *čtvrté odvolací námitce* žalovaný konstatoval, že ze spisového materiálu nevyplývá závěr správce daně, že obchodní spolupráce v případě předmětných plnění mezi VIVINS a žalobkyní je nesporná. Správce daně naopak vyslovil důvodné pochybnosti ohledně poskytnutí předmětných plnění a ze Zprávy o daňové kontrole vyplývá, že tyto pochybnosti nebyly žalobkyní odstraněny. Ze spisového materiálu rovněž nevyplývá, že by správce daně žalobkyni „utvrzoval“ v tom, že kontrolní hlášení VIVINS jsou „v pořádku“. V tomto případě se jedná o nepodložená tvrzení žalobkyně. Žalovaný uvedl, že informaci ohledně neúčinnosti kontrolních hlášení VIVINS nelze označit za účelovou, neboť tato kontrolní hlášení byla správcem daně místně příslušným VIVINS posouzena jako neúčinná [§ 74 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „DŘ“)] a jedná se o fakt, který správce daně uvedl ve Zprávě o daňové kontrole v reakci na předložení kontrolních hlášení společnosti VIVINS žalobkyní.
16. K *páté odvolací námitce* žalovaný uvedl, že žalobkyní tvrzené datum je dle registru plátců DPH datem, kdy byla zveřejněna informace, že společnost VIVINS je nespolehlivou osobou, nikoliv nespolehlivým plátcem. Informace, že je nespolehlivým plátcem, byla zveřejněna již dne 8. 4. 2018. Žalovaný dále uvedl, že správce daně není povinen upozorňovat žalobkyni na okolnosti týkající se jejích obchodních partnerů. V dané věci je zřejmé, že si žalobkyně nezajistila relevantní důkazní prostředky k prokázání uplatněného nároku na odpočet daně a nemohla být proto ani v dobré víře ohledně toho, zda následně unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku.
17. Závěrem žalovaný uvedl, že se ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobkyně neprokázala přijetí předmětných plnění od VIVINS, a nadto dospěl k závěru, že nebyl prokázán ani rozsah daných plnění.

III. Žaloba

18. V podané žalobě žalobkyně v *první žalobní námitce* uvedla, že již v průběhu daňového řízení opakovaně namítala, že prokázala ve smyslu § 92 odst. 3 DŘ všechny skutečnosti, které je

povinna uvádět v daňovém tvrzení. Dle žalobkyně naopak správce daně neprokázal dostatečným a přezkoumatelným způsobem existenci důvodných pochybností, které by vyvracely věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost důkazů předložených žalobkyní, tedy, že by došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni. Dle žalobkyně nelze bezpodmínečně trvat na tom, že veškeré daňové doklady budou obsahovat podrobný popis rozsahu a specifikace plnění, místa poskytnutí apod. Dále žalobkyně nesouhlasila s vyhodnocením předložených daňových dokladů jako pochybných na základě snížené důvěryhodnosti VIVINS z důvodu virtuálního sídla, absence provozovny a absence zaměstnanců. Rovněž žalobkyně konstatovala, že skutečnost, že platby byly prováděny v hotovosti, nemůže sama o sobě založit nedůvěryhodnost takové platby, neboť se jedná o způsob platby plně v souladu s právními předpisy.

19. Dle tvrzení žalobkyně, uvedeného ve *druhé žalobní námitce*, měl správce daně vyhodnotit jednatele VIVINS jako nevěrohodného svědka. Žalovaný uzavřel, že jednatel VIVINS při svědecké výpovědi lhal ohledně jeho výkonu trestu odnětí svobody, proto musel mít správce daně pochybnosti i o pravdivosti dalších částí jeho tvrzení, zejména o způsobu převodu obchodních podílů VIVINS i o vztahu s žalobkyní. Žalovaný měl, dle názoru žalobkyně, brát při hodnocení výpovědi v potaz, že se jednatel VIVINS snažil skrývat ekonomické toky ve VIVINS a podával kontrolní hlášení, tedy jednatel VIVINS jednal za VIVINS i po vstupu do likvidace a vyvíjel s VIVINS ekonomickou aktivitu, k čemuž měl žalovaný přihlídnout.
20. Ve *třetí žalobní námitce* žalobkyně namítala, že žalovaný měl vyvinout větší aktivitu ve snaze k nalezení svědka J. D., neboť jeho nepředvedení mělo za následek nesprávné a nedostatečné zjištění skutkového stavu a s tím související nesprávné a nezákonné rozhodnutí ve věci. Obzvláště v situaci důkazní nouze, ve které se žalobkyně nacházela, mohl a měl žalovaný využít prostředků, které má k zajištění předvedení navrženého svědka k provedení svědecké výpovědi k dispozici.
21. Závěrem žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k novému rozhodnutí.

IV. Vyjádření žalovaného

22. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 16. 6. 2023 odkázal na napadené rozhodnutí a nad jeho rámeček k *první žalobní námitce* zdůraznil, že dle § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH musí daňový doklad obsahovat údaj o rozsahu a předmětu plnění. Jestliže je rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost jej prokázat. Prokázání skutečného průběhu deklarovaných plnění za takového skutkového stavu představuje povinnost žalobkyně, která si na základě obecně formulovaných daňových dokladů nárokuje odpočet DPH.
23. K námitce přenesení důkazního břemene žalovaný uvedl, že k němu v projednávané věci došlo uvedením konkrétních pochybností správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 DR ve výzvě č. j. 6465286/20/2009-60564-109536 ze dne 14. 8. 2020. V této výzvě správce daně řádně specifikoval své pochybnosti, zejména že plnění byla na daňových dokladech vymezena pouze obecně, kdy nebyl zřejmý rozsah plnění, konkrétní poskytnuté služby, místo plnění apod., úhrady faktur byly prováděny v hotovosti ve velkém finančním objemu, VIVINS vykazovala nestandardní znaky (virtuální sídlo, absence provozovny, absence zaměstnanců). Kromě toho vyvolalo pochybnosti správce daně také sdělení likvidátora VIVINS, že mu

nebylo předáno účetnictví VIVINS ani žádné doklady či informace ke spolupráci s žalobkyní. Pochybnosti správce daně plynuly rovněž z informací poskytnutých jednatelem VIVINS v rámci jeho svědecké výpovědi, který zcela popřel spolupráci s žalobkyní a sám se označil za osobu, která fakticky neměla s podnikatelskou činností VIVINS nic společného a ve společnosti figuroval pouze formálně. Žalovaný dále uvedl, že v bodech [24] až [35] napadeného rozhodnutí hodnotil všechny důkazy, přičemž důkazy předložené žalobkyní nevedly k závěru o unesení jejího důkazního břemene, neboť již ze své podstaty nebyly způsobilé prokázat uskutečnění zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu dodavatelem VIVINS.

24. Ke *druhé žalobní námitce* žalovaný poukázal na skutečnost, že svědecká výpověď jednatele VIVINS byla hodnocena tak, že neprokazuje přijetí předmětných plnění, ani rozsah předmětných plnění od VIVINS žalobkyní. Vzhledem k obsahu svědecké výpovědi bylo z pohledu otázky unesení důkazního břemene žalobkyní zcela bezpředmětné dále zkoumat, zda svědek lhal či nikoliv. Jednatel VIVINS nepotvrdil poskytnutí předmětných zdanitelných plnění, natož aby se vyjádřil k podrobnostem včetně např. jejich rozsahu.
25. Ke *třetí žalobní námitce* žalovaný konstatoval, že správce daně na realizaci navrhované svědecké výpovědi svědka J. D. vynaložil maximální možné úsilí. Správce daně uvedeného svědka dvakrát bezvýsledně předvolal, a to zásilkou zaslanou na adresu, kterou označila žalobkyně v odvolání. Bezvýsledný byl také následný pokus o předvedení svědka, neboť svědek se na uvedené adrese nezdržoval, ani ho tam nikdo neznal. Pokus o zastížení svědka na adrese jeho trvalého bydliště, kterým je Úřad městské části Praha 1, byl pak automaticky neúspěšný, neboť na této adrese se J. D. nezdržoval, jelikož se jedná pouze o úřední adresu. Správce daně tímto svým postupem vyčerpal své zákonné možnosti, jak zajistit požadované provedení svědecké výpovědi, a nelze po něm v této souvislosti požadovat větší aktivitu.
26. K návrhům důkazů žalovaný uvedl, že provádění nových důkazů, které mohly být provedeny již v rámci daňového řízení, je v rozporu s koncentrační zásadou dle § 115 odst. 4 DR, a proto nemohou být v rámci soudního řízení provedeny.
27. Žalovaný závěrem svého vyjádření navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

V. Jednání před soudem

28. Při jednání konaném dne 26. 2. 2025 setrvali účastníci řízení na svých procesních stanoviscích.
29. Žalobkyně odkázala na podanou žalobu a zdůraznila, že napadené rozhodnutí je nezákonné, zejména proto, že daňové orgány nepřihlédly ke všemu, co vyšlo v řízení najevo, a dále pro jednostranné hodnocení žalobkyní předložených podkladů. Napadené rozhodnutí je dle žalobkyně rovněž nepřezkoumatelné a nesrozumitelné. Závěrem žalobkyně zopakovala, že došlo k nepřipustnému přenosu důkazního břemene na žalobkyni.
30. Žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí, spisový materiál a na vyjádření k žalobě, na jejichž obsahu a důvodech setrval.
31. Žalobkyně v podané žalobě a v doplnění ze dne 6. 6. 2023 navrhovala provedení řady důkazů. K předloženým důkazům žalovaný uvedl, že byly předloženy až v rámci správní žaloby a navrhl jejich zamítnutí.
32. Žalobkyní navržené důkazy soud neprovedl, neboť se zčásti jednalo o listiny, které jsou součástí správního spisu, z něhož soud při přezkumu napadeného rozhodnutí obligatorně

vycházel [rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 2904/23/5300-21444-711869 (elektronicky podepsáno dne 23. 1. 2023), kontrolní blášení žalobkyně za rok 2019 včetně daňových příznání, knihy vystavených faktur, výzvy k doložení dokladů a odpovědi na výzvu]; správním spise se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008–117, č. 2383/2011 Sb. NSS; dále se jednalo o návrhy důkazů, které shledal soud pro posouzení věci nadbytečnými (výpisy z obchodního rejstříku společností VIVINS, AREÁL D1 s.r.o., AREÁL NÁCHODSKÁ s.r.o., AREÁL PŘÁTELSTVÍ s.r.o., DAP. a.s., VANS CENTRE s.r.o. a žalobkyně, výslech L. D.) a konečně se jednalo o návrhy nových důkazů, které mohly být provedeny již v rámci daňového řízení a jejich provedení by bylo v rozporu s koncentrační zásadou dle § 115 odst. 4 DŘ (výpisy odpracovaných hodin pracovníků VIVINS za únor, březen a červen 2019 pro subdodávky pro žalobkyni, kontrolní zápisy o zjištěných závadách na objektu / u ostrahy objektu, výslech P. B., B. K., V. H., J. K., P. L., M. L., J. Š., L. M., J. D., P. Bl., M. N. a čestná prohlášení P. Bl., M. N. a L. M.).

33. V rámci závěrečných řečí žalobkyně navrhla napadené rozhodnutí zrušit. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

34. Žaloba byla podána včas ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a to v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
35. Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud následující pro rozhodnutí relevantní skutečnosti.
36. Předmětem ekonomické činnosti žalobkyně bylo v předmětném zdaňovacím období poskytování služeb spočívajících v ostraze majetku a osob.
37. Žalobkyně podala dne 24. 2. 2019 příznání k DPH za leden 2019, dne 25. 3. 2019 příznání k DPH za únor 2019, dne 25. 4. 2019 příznání k DPH za březen 2019, dne 23. 5. 2019 příznání k DPH za duben 2019, dne 24. 6. 2019 příznání k DPH za květen 2019, dne 23. 7. 2019 příznání k DPH za červen 2019, dne 26. 8. 2019 příznání k DPH za červenec 2019, dne 25. 9. 2019 příznání k DPH za srpen 2019 a dne 24. 10. 2019 příznání k DPH za září 2019.
38. K jednotlivým příznáním bylo přiloženo vždy několik faktur, na kterých se opakovaly položky např.: „[f]akturujeme Vám za úklidový servis v měsíci prosinec (leden, únor, březen, ...)“; dále „[f]akturujeme Vám za TOI buňky dle Vaší objednávky“; „[f]akturujeme Vám za zajištění ostrahy – Praha 8, Praha 9 (Praha 4, Praha 10)“; „[f]akturujeme Vám za mobilní kanceláře včetně dopravy na místo určení“; „[f]akturujeme Vám za zajištění ostrahy objektu – Praha 4, Praha 10 (Praha 8, Praha 9, Praha 1 - náplavka)“. Tři faktury byly správcem daně označeny jako nečitelné.
39. Dne 13. 2. 2020 bylo žalobkyni doručeno Oznámení o provedení daňové kontroly ze dne 12. 2. 2020, č. j. 1051588/20/2009-60564-109536, za předmětné zdaňovací období. Dne 24. 2. 2020 byla za předmětné zdaňovací období zahájena daňová kontrola na DPH. O zahájení daňové kontroly bylo vedeno ústní jednání zaznamenané v Protokolu ze dne 24. 2. 2020, č. j. 1141872/20/2009-60564-109536. V rámci daňové kontroly byla správcem daně

prověřována přijatá zdanitelná plnění od společnosti VIVINS, ze kterých si žalobkyně za zdaňovací období uplatnila nárok na odpočet DPH v celkové výši 2 806 587 Kč.

40. Správce daně zaslal VIVINS dne 25. 2. 2020 Výzvu k poskytnutí informací ohledně žalobkyně, konkrétně, zda VIVINS vystavila pro žalobkyni ve výzvě uvedené daňové doklady. Na uvedenou výzvu reagoval dne 3. 3. 2020 likvidátor VIVINS s informací, že mu doposud nebyla poskytnuta ze strany VIVINS součinnost, a tedy nedisponuje účetnictvím VIVINS.
41. Žalobkyně doložila správci daně dne 21. 3. 2020 vzájemnou komunikaci mezi žalobkyní a VIVINS, kopie dokladů z evidence úpadců a nespolehlivých plátců, výpis z insolvenčního rejstříku, potvrzení o podání kontrolních hlášení VIVINS za zdaňovací období a dopis správci daně ze dne 15. 6. 2019, na základě kterého se měla žalobkyně dozvědět, že VIVINS platí DPH pouze zálohově. Uvedené dokumenty žalobkyně doplnila dne 27. 3. 2020 o smlouvy se dvěma společnostmi, pro které zajišťovala žalobkyně ostrahu. Dne 28. 3. 2020 žalobkyně správci daně sdělila, že není aktuálně možné (z důvodu probíhající epidemie) zaslat kopie tří faktur, které byly dle správce daně nečitelné.
42. Dne 28. 5. 2020 bylo správcem daně zasláno jednateli VIVINS předvolání ke svědecké výpovědi ze dne 26. 5. 2020, č. j. 4461790/20/2009-60564-109536, na 26. 6. 2020 v 8:00 hodin. O předvolání jednatele VIVINS byla vyrozuměna žalobkyně. Předvolání ze dne 26. 5. 2020, č. j. 4461790/20/2009-60564-109536, se jednateli VIVINS nepodařilo doručit, proto byl opakovaně vyzván předvoláním ze dne 24. 6. 2020, č. j. 5048353/20/2009-60564-109536 ke svědecké výpovědi na den 20. 7. 2020 v 8:00 hodin. Opakovaná výzva byla jednateli VIVINS doručena dne 15. 7. 2020. O předvolání jednatele VIVINS včetně termínu plánované svědecké výpovědi byla opět vyrozuměna žalobkyně.
43. Jednání, jehož předmětem byla svědecká výpověď jednatele VIVINS, proběhlo 20. 7. 2020 a byl o něm sepsán protokol č. j. 5041381/20/2009-60564-109536. V rámci výpovědi jednatel VIVINS opakovaně uvedl, že žalobkyni nezná, že nikdy nepodnikal a společnost na něj byla převedena za dohodnutou částku, kterou potřeboval. O obchodní činnosti VIVINS nic nevěděl a uvedl, že podpisy na fakturách a účetních dokumentech nejsou jeho.
44. Správce daně zaslal žalobkyni dne 14. 8. 2020 pod č. j. 6465286/20/2009-60564-109536 výzvu k prokázání skutečností ve smyslu § 92 odst. 4 DŘ, neboť měl pochybnosti o skutečném dodavateli předmětných plnění, resp. o faktickém přijetí deklarovaných plnění na žalobkyní předložených daňových dokladech, neboť žalobkyně dosud neprokázala, že předmětná plnění skutečně přijala.
45. Žalobkyně se k výzvě č. j. 6465286/20/2009-60564-109536 vyjádřila podáním ze dne 25. 8. 2020, v rámci kterého uvedla, že pokud by jí fakturované služby nebyly poskytnuty, nebylo by za ně zapláceno. Požadavek VIVINS na platby v hotovosti není dle žalobkyně protizákonný. Dále žalobkyně uvedla, že VIVINS nebyla vedena jako nespolehlivý plátec. Žalobkyně trvala na uvedených skutečnostech a byla přesvědčena, že doložila vše potřebné.
46. Dne 11. 11. 2020 bylo žalobkyni zasláno Sdělení ve věci projednání zprávy o kontrole DPH za zdaňovací období, č. j. 8268614/20/2009-60564-109536. Na uvedené Sdělení č. j. 8268614/20/2009-60564-109536 reagovala žalobkyně žádostí o poskytnutí lhůty k vyjádření, které bylo vyhověno a lhůta byla stanovena do 18. 12. 2020.
47. Žalobkyně zaslala správci daně dne 18. 12. 2020 vyjádření ke Sdělení č. j. 8268614/20/2009-60564-109536 a návrh na jeho doplnění. Žalobkyně uvedla, že se s vyslovenými závěry

neztotožňuje a že jsou postaveny na lživém tvrzení jednatele VIVINS. Dále žalobkyně uvedla, že likvidátorovi VIVINS musí být spolupráce žalobkyně s VIVINS známá a navrhla jeho svědeckou výpověď. Dále bylo žalobkyní vymezeno, že skutečnosti zjištěné o VIVINS (absence zaměstnanců a technického vybavení, virtuální sídlo) jsou irelevantní. Žalobkyně následně konstatovala, že VIVINS byla označena jako nespolehlivá osoba až 14. 10. 2022. Žalobkyně rovněž vymežila skutečnosti ukazující na lživost tvrzení jednatele VIVINS a navrhla opětovné provedení jeho svědecké výpovědi. K vyjádření ke Sdělení č. j. 8268614/20/2009-60564-109536 žalobkyně doložila kontrolní hlášení VIVINS za leden 2019 až srpen 2019; výpis o subjektech DPH vztahující se k VIVINS; čestné prohlášení společnosti Areál D1 s. r. o.; čestné prohlášení DAP a. s.; potvrzení pracovníka klienta žalobkyně společnosti Areál D1 s. r. o.; dopis VIVINS ze dne 5. 1. 2019 a notářský zápis ze dne 25. 9. 2017.

48. Daňová kontrola za předmětné zdaňovací období byla ukončena dne 22. 2. 2021 doručením Oznámení o ukončení daňové kontroly č. j. 1243376/21/2009-60564-109536, ke kterému byla přiložena Zpráva o daňové kontrole. Správce daně na základě provedeného dokazování v rámci daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že předmětná plnění přijala. Správce daně se ve Zprávě o daňové kontrole vyjádřil k písemnostem, které předložila žalobkyně. Správce daně neprovedl navržené svědecké výpovědi, neboť likvidátor VIVINS se již vyjádřil, že mu doposud nebyly postoupeny příslušné dokumenty. K opětovné výpovědi jednatele VIVINS správce daně uvedl, že žalobkyně měla možnost se zúčastnit jeho svědecké výpovědi v rámci jednání dne 20. 7. 2020, což neučinila.
49. Následně správce daně vydal dodatečné platební výměry, proti kterým podala žalobkyně odvolání, jak je již uvedeno shora.
50. V rámci odvolacího řízení správce daně provedl doplnění (jež mu bylo uloženo žalovaným pod č. j. 37789/21/5300-21444-711869), spočívající v provedení důkazu svědeckou výpovědí likvidátora VIVINS, která je zaznamenána v protokole č. j. 806662/22/2009-60564-109536.
51. Správce daně se pokusil rovněž provést důkaz svědeckou výpovědí J. D., který se měl účastnit jednání žalobkyně s jednatelem VIVINS. Označený svědek J. D. se přes opakované předvolání na adrese uvedené žalobkyní nedostavil a nepodařilo se jej předvést ani Policií České republiky, proto nebyla svědecká výpověď J. D. provedena.
52. S ohledem na provedení dalšího dokazování v rámci odvolacího řízení zaslal žalovaný žalobkyni seznámení se zjištěnými skutečnostmi, spolu s výzvou k vyjádření se v rámci odvolacího řízení č. j. 43670/22/5300-21444-711869 ze dne 24. 11. 2022, na kterou však žalobkyně nereagovala. Následovalo vydání napadeného rozhodnutí.
53. Soud o věci uvážil následovně.
54. V první řadě soud ověřil, zda napadené rozhodnutí netrpí některou z vad, jejichž existenci je povinen zkoumat z úřední povinnosti ve smyslu § 76 s. ř. s. Nadto žalobkyně namítala neprovedení jí navrhovaných důkazů a nevypořádání se s její argumentací v první žalobní námítce.
55. Nepřezkoumatelností zákon rozumí buď nesrozumitelnost, nebo nedostatek důvodů rozhodnutí, přičemž argumentace žalobkyně směřuje ke druhému důvodu nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.
56. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména tehdy, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (srov. rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 21. 12. 2006, č. j. 2 As 37/2006 - 63, č. 1112/2007 Sb. NSS) nebo se nevypořádá se všemi odvolacími námitkami (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008 - 71).

57. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007-84, „[z] odůvodnění rozhodnutí musí být zřejmé, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů.“ Z právní věty výše uvedeného rozhodnutí zároveň vyplývá, že nevypořádá-li se správní orgán v rozhodnutí o opravném prostředku se všemi námitkami, které v něm byly uplatněny, způsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí zpravidla spočívající v nedostatku jeho důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].
58. Požadavek přezkoumatelnosti odůvodnění správního rozhodnutí však neznamena, že je správní orgán povinen jednotlivě reagovat na každé dílčí tvrzení účastníka řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je namístě jen tehdy, pokud správní orgán opomene podstatnou námitku účastníka řízení vypořádat zcela (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, a ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2022, č. j. 10 As 404/2020-28, „[z]rušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů nelze klást nepřiměřeně vysoké požadavky. Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013 č. j. 1 Afs 92/2012-45, bod 28).“
59. Žalobkyně v žalobní námitce první namítala, že správce daně neprokázal dostatečným a přezkoumatelným způsobem existenci důvodných pochybností, které by vyvracely věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost důkazů předložených žalobkyní.
60. Předně je nutno poukázat, že dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je správní řízení „ovládáno zásadou jednotnosti řízení. Tato zásada znamená, že řízení představuje jeden celek až do vydání rozhodnutí a pojímá se dohromady (ve svém komplexu). Jako jeden celek jsou vnímána též všechna rozhodnutí vydaná v jednotlivých fázích řízení (srov. např. rozsudek ze dne 15. 3. 2017, čj. 5 Azs 270/2016-39). V zásadě tedy není vyloučeno, aby odvolací správní orgán napravit vady řízení před správním orgánem prvního stupně. Jak vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 10. 2004, čj. 5 Afs 16/2003-56, a rozsudky ze dne 28. 12. 2007, čj. 4 As 48/2007-80, ze dne 26. 3. 2008, čj. 9 As 64/2007-98, či ze dne 29. 11. 2012, čj. 4 Ads 97/2012-66), případné nedostatky odůvodnění prvostupňového rozhodnutí mohou být napraveny druhostupňovým rozhodnutím, jelikož rozhodnutí správních orgánů prvního a druhého stupně tvoří jeden celek. To platí tím spíše, když odvolací orgán vychází ze stejného spisového materiálu, resp. stejných skutkových zjištění jako správní orgán prvního stupně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2017, čj. 7 Azs 86/2017-33)“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2019, č. j. 1 Azs 459/2018-26).

61. V projednávané věci soud z obsahu předloženého spisového materiálu ověřil, že správce daně vymezil jednotlivé, žalobkyní předložené důkazní prostředky na str. 6-7 Zprávy o daňové kontrole a následně se s nimi na str. 14–23 vypořádal. Žalovaný v rámci napadeného rozhodnutí rovněž vymezil žalobkyní doložené doklady a ke každému z nich se na str. 8–15 napadeného rozhodnutí vyjádřil a uvedl, z jakého důvodu daný důkazní prostředek neprokázal poskytnutí předmětných plnění a rozsah poskytnutých služeb, a tedy dostatečně odůvodnil své pochybnosti.
62. Následně se soud zabýval posouzením, zda se správce daně (a následně žalovaný) skutečně vypořádal se všemi žalobkyní předloženými důkazními prostředky či nikoli (jak tvrdí žalobkyně).
63. Konkrétně žalobkyně předložila spolu s podanými přiznáními k DPH za předmětné zdaňovací období vždy faktury a k nim navazující příjmové pokladní doklady. Čísla jednotlivých daňových dokladů na fakturách a ceny na nich uvedené souhlasí s příslušnými příjmovými pokladními doklady. Z faktur lze zjistit, že se jedná například o úklidový servis, TOI buňky, zajištění ostrahy, mobilní kanceláře včetně dopravy na místo určení nebo zajištění ostrahy objektu.
64. Správce daně se k jednotlivým fakturám a pokladním příjmovým dokladům vymezil na str. 16-19 Zprávy o daňové kontrole a žalovaný na str. 8 napadeného rozhodnutí. Žalovaný se poté v bodech [24] a [27] napadeného rozhodnutí věnoval daňovým dokladům. Uvedl, že *„[z] daňových dokladů tak nelze seznat (vyjma ostrahy) konkrétní druhy poskytnutých prací, jejich rozsah ani způsob stanovení ceny či cenu za měrnou jednotku poskytnuté služby. Z předložených daňových dokladů tak nelze k deklarovaným plněním dovodit žádné bližší informace.“*
65. Následně žalobkyně v průběhu daňové kontroly předložila dne 21. 3. 2020 komunikaci mezi žalobkyní a VIVINS od roku 2017 do roku 2019, kopie dokladů z evidence úpadců a nespolehlivých plátců, výpis z insolvenčního rejstříku, komunikaci s finančním úřadem pro Prahu 9, potvrzení o podání kontrolního hlášení VIVINS za období 1-9/2019. S těmito důkazy se správce daně (na str. 19-20 Zprávy o daňové kontrole) a žalovaný (v bodech [25], [26] napadeného rozhodnutí) vypořádali. V rámci vypořádání bylo dle žalovaného podstatné, že *„ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet DPH z daných plnění bylo povinností odvolatele za vyslovených pochybností prvostupňového správce daně [...] prokázat, že předmětná plnění přijal od dodavatele VIVINS a rovněž prokázat rozsah daných plnění, což však, jak je uvedeno výše, tyto důkazní prostředky žádným způsobem neprokazují, neboť pouze formálně deklarují obchodní spolupráci společnosti VIVINS s odvolatelem (či její ukončení), avšak k předmětným plněním neobsahují žádné konkrétní informace.“*
66. Dále byly žalobkyní dne 27. 3. 2020 správci daně předloženy smlouvy o poskytování strážních a bezpečnostních služeb uzavřené mezi žalobkyní a odběrateli DAP a. s. a AREÁL D1 s. r. o., ke kterým se správce daně vyjádřil na str. 20-21 Zprávy o daňové kontrole a žalovaný v rámci bodu [28] napadeného rozhodnutí. Správce daně i žalovaný ke smlouvám konstatovali, že tyto neprokazují, že předmětná plnění přijala žalobkyně od VIVINS, neprokazují ani rozsah daných plnění, ani účast VIVINS.
67. Žalobkyně správci daně doložila dne 18. 12. 2020 další důkazní prostředky, kterými navrhovala doplnit výsledek kontrolního zjištění, a to: kontrolní hlášení VIVINS za období leden 2019–srpen 2019; Výpis – Údaje o subjektech DPH vztahující se k VIVINS; Čestné prohlášení klienta Areál D1 s.r.o.; Čestné prohlášení klienta DAP a.s.; Potvrzení pracovníka klienta Areál D1 s.r.o.; Dopis od VIVINS ze dne 5.1.2019 a Notářský zápis ze dne 25. 9. 2017

vedený pod NZ 517/2017. Dále žalobkyně navrhla novou svědeckou výpověď jednatele VIVINS a svědeckou výpověď likvidátora VIVINS. K těmto důkazním prostředkům se správce daně vyjádřil na str. 28-29 Zprávy o daňové kontrole. Vypořádání uvedených důkazních prostředků je obsaženo rovněž v napadeném rozhodnutí v rámci bodu [29], [34], [35]. Opakované provedení svědecké výpovědi jednatele VIVINS realizováno nebylo. Správce daně i žalovaný její neprovedení přezkoumatelným způsobem odůvodnili (str. 33 Zprávy o daňové kontrole a bod [31] napadeného rozhodnutí). K výpovědi likvidátora v rámci daňové kontroly správce daně nepřistoupil, přičemž svůj postup náležitě odůvodnil (str. 31 Zprávy o daňové kontrole); výpověď likvidátora však byla provedena následně v rámci odvolacího řízení (viz bod [32] napadeného rozhodnutí). Ani tyto důkazní prostředky ovšem dle správce daně a žalovaného neprokazovaly existenci a rozsah posuzovaných plnění. Dle žalovaného „[z] prohlášení nevyplývá rozsah prací, které měly být subdodavately poskytnuty a ani to, o jaké subdodavatele se mělo jednat. Je třeba uvést, že uvedené prohlášení blíže neurčené osoby je zcela obecné, bez jakýchkoliv konkrétních informací a samo o sobě tak rozhodné skutečnosti v dané věci prokázat nemůže.“ Dále žalovaný vymezil, že „informace o tom, že společnost VIVINS je nespolehlivým plátcem, byla zveřejněna již 8. 4. 2018 a odvolatel tudíž měl možnost tuto informaci zjistit. Současně je třeba uvést, že informace o tom, že společnost VIVINS se stala nespolehlivým plátcem není pro posouzení oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH rozhodná.“

68. Jak již bylo shora konstatováno, důkaz svědeckou výpovědí likvidátora VIVINS byl doplněn na základě žalobkyní podaného odvolání. Výpověď žalobkyní označeného svědka J. D. nemohla být provedena z důvodu jeho nekontaktnosti a nemožnosti jeho předvedení. Další důkazní prostředky žalobkyně (ani přes výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení č. j. 43670/22/5300-21444-711869 ze dne 24. 11.2022) nedoložila.
69. Ze shora uvedeného je zřejmé, že se správce daně i žalovaný vypořádali se všemi žalobkyní předloženými důkazy. Důkazy byly hodnoceny jak jednotlivě, tak ve svém souhrnu. K důkazům, které nebyly provedeny (výpověď J. D., opakovaná výpověď jednatele VIVINS), bylo přezkoumatelným, náležitým a zcela dostačujícím způsobem vymezeno, proč se tak stalo. Soud proto nedostatečné zjištění skutkového stavu neshledal.
70. Rovněž vypořádání s odvolací argumentací žalobkyně na str. 15–18 napadeného rozhodnutí je zcela dostačující. Dle městského soudu představuje odůvodnění napadeného rozhodnutí logické a přezkoumatelné vypořádání klíčových, žalobkyní uplatněných odvolacích námitek. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zjevné, na základě jakých úvah dospěl žalovaný k závěrům v rozhodnutích uvedeným a jaké skutečnosti jej k nim vedly. Ve Zprávě o daňové kontrole (a následně i v napadeném rozhodnutí) jsou odpovídajícím a zcela dostačujícím způsobem vymezeny důvody, pro které nedošlo dle správce daně k unesení primárního důkazního břemene žalobkyní – tj. prokázat ve smyslu § 92 odst. 3 DŘ všechny skutečnosti, které je daňový subjekt povinen uvádět v daňovém tvrzení. Ze strany správce daně došlo k uvedení konkrétních pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 DŘ. Správce daně tyto své pochybnosti dostatečně odůvodnil [plnění byla na daňových dokladech vymezena pouze obecně, kdy nebyl zřejmý rozsah plnění, konkrétní poskytnuté služby, místo plnění, úhrady faktur byly prováděny v hotovosti, ve velkém finančním objemu, společnost VIVINS vykazovala nestandardní znaky (virtuální sídlo, absence provozovny, absence zaměstnanců)] a napadené rozhodnutí proto není nepřezkoumatelné ani z tohoto důvodu.
71. První části první žalobní námítky proto soud nepřisvědčil.

72. Jelikož soud neshledal důvody pro to, aby zrušil napadené rozhodnutí pro jiné vady řízení, které by bránily jeho přezkoumání v rozsahu namítaných žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009–84), přikročil k vlastnímu meritornímu přezkumu rozhodnutí v mezích žalobkyní uplatněných námitek.
73. První žalobní námitkou žalobkyně dále namítala, že došlo k nezákonnému přenosu důkazního břemene, neboť dostatečně prokázala všechny skutečnosti požadované DŘ, a naopak správce daně neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost žalobkyní předložených důkazních prostředků.
74. Dle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ *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.*
75. Soud předesílá, že daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak sám daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní) v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, či rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7Afs 238/2017-25).
76. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. Ve vztahu k uplatnění nároku na odpočet daně konkrétně z § 72 odst. 1 ZDPH. Dle tohoto ustanovení musí daňový subjekt při uplatnění nároku na odpočet daně tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že toto následně použil pro uskutečňování své ekonomické činnosti.
77. Co se týče povinnosti důkazní, z obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou (např. rozsudky ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, bod 27, a ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Afs 96/2016-28, bod 14). Tato skutečnost vyplývá též z ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, podle něhož musí plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně mít daňový doklad. K tomu, aby mohl daňový doklad sloužit jako důkaz k prokázání nároku na odpočet daně, musí obsahovat všechny náležitosti stanovené v ustanovení § 29 ZDPH, tedy mimo jiné dle písm. a) označení osoby, která uskutečňuje plnění, dle písm. b) daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění, a dle písm. f) rozsah a předmět plnění.
78. Současně je však Nejvyšším správním soudem zdůrazňováno, že je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním (např. výše uvedené rozsudky č. j. 9 Afs 57/2013-37 a č. j. 1 Afs 96/2016-28). Nárok na odpočet daně totiž nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (např. rozsudky NSS ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, nebo ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 125/2017-27, bod 24). Jak vyplývá např. z nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, a ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu.
79. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi však nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (viz např. rozsudky NSS ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 91/2013-38, ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72). Vzniknou-li tedy správci daně

pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu předloženém daňovým subjektem k prokázání nároku na odpočet, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 ZDPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (shora uvedený rozsudek č. j. 1 Afs 10/2010-71 či rozsudek ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61).

80. Ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu tíží správce daně důkazní břemeno. Dle ustanovení § 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. Prokázat nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost či nesprávnost účetnictví však dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu neznamena prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz např. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61 a výše uvedené rozsudky č. j. 9 Afs 30/2008-86 a č. j. 9 Afs 12/2013-30). Pokud správce daně prokáže vážné a důvodné pochyby o souladu záznamů předložených daňovým subjektem se skutečností, 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 (srov. např. rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66).
81. V daném případě z obsahu správního spisu jednoznačně plyne, že správce daně označil konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotil žalobkyní předloženou evidenci jako nevěrohodnou, neúplnou a neprůkaznou. Nejednalo se o jednotlivá pochybení, ale o celou řadu skutečností, jež v souhrnu tyto pochybnosti vyvolaly - plnění byla na daňových dokladech vymezena pouze obecně, kdy nebyl zřejmý rozsah plnění, konkrétní poskytnuté služby a místo plnění; úhrady faktur byly prováděny v hotovosti, ve velkém finančním objemu; společnost VIVINS vykazovala nestandardní znaky (virtuální sídlo, absence provozovny, absence zaměstnanců). 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“, což bylo v projednávané věci naplněno. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu proto došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni a bylo na ní, aby pochybnosti správce daně vyvrátila, tj. prokázala, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí. To však žalobkyně nečinila a své důkazní břemeno neunesla.
82. Soud se proto nemohl ztotožnit s tvrzením žalobkyně o nezákonném přenosu důkazního břemene, neboť (jak je již uvedeno shora), správcem daně bylo dostatečně vymezeno, že existuje řada celá řada skutečností, které založily jeho vážné a důvodné pochybnosti a soud se s uvedenými důvody zcela ztotožňuje.
83. Žalobkyně k podpoře svých tvrzení v rámci žaloby navrhla provedení řady důkazních návrhů, a to výpisu odpracovaných hodin pracovníků VIVINS za únor, březen a červen 2019 pro subdodávky pro žalobkyně a kontrolní zápisy o zjištěných závadách na objektu / u ostrahy objektu, dále provedení svědecké výpovědi P. B., B. K., V. H., J. K., P. L., M. L., J. Š., L. M., J. D., P. Bl., M. N. a čestná prohlášení P. Bl., M. N. a L. M.). Uvedené návrhy

důkazů však soud zamítl, neboť provádění nových důkazů v rámci soudního řízení, které mohly být provedeny již v rámci daňového řízení, je v rozporu s koncentrační zásadou dle § 115 odst. 4 DŘ. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 6. 2022, č. j. 7 Afs 208/2020-30 „je v rozporu s koncentrační zásadou ovládající daňové řízení (§ 115 odst. 4 daňového řádu) a vycházející z koncepce důkazního břemena ležícího na daňovém subjektu, aby žalobce vlastní liknavost při prokazování rozhodných skutečností „napravoval“ až v soudním řízení, mohl-li v tomto konkrétním případě důkazy předložit již v daňovém řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2019, č. j. 1 Afs 19/2019 - 30).“ Žalobkyni nic nebránilo, aby shora označené důkazní návrhy předložila již v daňovém řízení. Zejména v případě svědeckých výpovědí by jejich výpovědní hodnota byla jistě zásadně vyšší než s téměř pětiletým odstupem od dokazovaných skutečností.

84. Na základě shora uvedeného soud nevěšel ani na druhou část první žalobní námitky.
85. *Druhá a třetí žalobní námitka* se vztahovaly ke svědeckým výpovědím, kdy v rámci druhé žalobní námitky napadala žalobkyně nevěrohodnost výpovědi jednatele VIVINS a ve třetí žalobní námitce nedostatečnou snahu žalovaného a správce daně k uskutečnění svědecké výpovědi J. D.
86. Žalobkyně se předloženými důkazy snažila prokázat nevěrohodnost výpovědi jednatele VIVINS a dokázat existenci obchodní spolupráce mezi žalobkyní a VIVINS. Předložila dokumenty, které měly podpořit její tvrzení o tom, že mezi ní a společností VIVINS existoval obchodní vztah. Uvedené ovšem nebylo předmětem dokazování, protože správce daně vedl dokazování za účelem zjištění, zda k poskytnutí předmětných zdanitelných plnění skutečně došlo a v jakém rozsahu, což nebylo provedením svědecké výpovědi jednatele VIVINS prokázáno.
87. Soud dává žalobkyni za pravdu v tom, že samotná existence virtuálního sídla VIVINS, či například platby v hotovosti, automaticky neznamenají, že by k předmětným plněním nedošlo. Tyto skutečnosti samy o sobě nejsou dostatečné k tomu, aby bylo možné jednoznačně vyloučit existenci zdanitelného plnění. Soud však připomíná, že správce daně tyto skutečnosti posuzoval nikoli izolovaně, nýbrž ve vzájemném souhrnu s ostatními zjištěními, což již zcela jistě mohlo založit a založilo důvodné pochybnosti správce daně. Správce daně tedy na základě těchto pochybností a poté, co žalobkyně oprávněnost nároku neprokázala, dospěl k oprávněnému závěru, že nárok na odpočet DPH nebylo možno uznat.
88. Ve vztahu k výpovědi svědka J. D. soud konstatuje, že správce daně, jednající na základě pokynu žalovaného, opakovaně předvolával navrhovaného svědka a za součinnosti s Policií ČR se jej pokoušel předvést ke svědecké výpovědi. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně se snažil označeného svědka kontaktovat na adrese, kterou uvedla žalobkyně, avšak na této adrese danou osobu nikdo neznal. Dále bylo zjištěno, že svědek má adresu trvalého pobytu pouze formálně uvedenou na Úřadu městské části Praha, což znamená, že se na této adrese fakticky nezdržuje a ani zdržovat nemůže. Žalovaný tedy nemohl provést svědeckou výpověď, přestože použil všech zákonných prostředků k zajištění účasti J. D. na ústním jednání.
89. Soud proto uzavírá, že správce daně vyvinul veškeré úsilí k zajištění přítomnosti svědka a realizace jeho výpovědi v daňovém řízení, avšak bezúspěšně, což vedlo k tomu, že svědeckou výpověď J. D. nebylo možné provést. Soud proto neshledal důvodnou ani druhou a třetí žalobní námitku.

90. Nad rámec shora uvedeného soud k žalobním námitkám poznamenává, že tyto byly v zásadě žalobkyní uplatněny již v daňovém řízení, přičemž žalovaný se s těmito námitkami řádně a komplexně vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Jelikož soud považuje vypořádání zmíněných námitek ze strany žalovaného za věcně správné a zákonné, ve zbytku odkazuje na odůvodnění jeho rozhodnutí, neboť smyslem soudního přezkumu není stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 3. 2013, č.j. 2 Afs 37/2012-47, a ze dne 30. 6. 2014, č.j. 8 Azs 71/2014-49). Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59–60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10 a ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp. zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12 atd.).

VII. Závěr a náklady řízení

91. Na základě všech shora uvedených skutečností městský soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
92. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Ve věci byl úspěšný žalovaný, kterému však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení nevznikly.

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu

a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha 26. února 2025

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu