



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Ing. Lenky Bursíkové a soudců Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., a JUDr. Davida Krysky, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **Statek Starý Kolín, s. r. o.**, IČO 26214431  
sídlem Hlízovská 376, Starý Kolín  
zastoupena advokátem JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D.  
sídlem Malé náměstí 124/15, Hradec Králové

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 18. 3. 2022, č. j. 10552/22/5300-22442-712600,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“)
  - za zdaňovací období září 2018 ve výši 625 873 Kč (platební výměr ze dne 8. 4. 2021, č. j. 1494441/21/2111-50523-201698),

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

- za zdaňovací období říjen 2018 ve výši 644 303 Kč (platební výměr ze dne 8. 4. 2021, č. j. 1494683/21/2111-50523-201698),
  - za zdaňovací období listopad 2018 ve výši 2 266 096 Kč (platební výměr ze dne 8. 4. 2021, č. j. 1494885/21/2111-50523-201698),
  - za zdaňovací období prosinec 2018 ve výši 1 848 742 Kč (platební výměr ze dne 8. 4. 2021, č. j. 1495410/21/2111-50523-201698) a
  - za zdaňovací období leden 2019 ve výši 947 692 Kč (platební výměr ze dne 9. 3. 2021, č. j. 898501/21/2111-50523-201698).
2. Ve všech případech správce daně neuznal nárok žalobkyně na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro jednotlivá zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Podle zpráv o daňové kontrole totiž žalobkyně neprokázala, že přijala zdanitelná plnění uvedená na dokladech vystavených společností STADOK, spol. s r. o. (nyní STADOK, spol. s r.o. v likvidaci; dále jen „Stadok“) tak, jak deklarovala, zejm. že je přijala od deklarovaného dodavatele (resp. dodavatelským způsobem) a v deklarovaném rozsahu.
  3. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně v záhlaví uvedeným rozhodnutím. Ztotožnil se se závěrem správce daně, podle kterého žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet.
  4. Úvodem žalovaný zrekapituloval zjištění týkající se deklarovaného dodavatele Stadok. Jednatel této společnosti byl od 14. 1. 2014 do 21. 6. 2017 R. K., od 21. 6. 2017 do 21. 2. 2018 D. Z. (dříve též od roku 1993 do 1. 7. 2013) a od 21. 2. 2018 je jednatelem opět R. K. D. Z. je jediným společníkem od roku 1991, přičemž jeho podíl je zatížen exekucí. Správce daně eviduje u společnosti S. nedoplatky v řádu desítek milionů Kč, které neúspěšně vymáhal. Od 8. 8. 2017 je tato společnost evidována jako nespolehlivý plátce a od srpna 2020 je v likvidaci. Se žalobkyní je propojena přes D. Z., který byl v šetřených obdobích zaměstnancem žalobkyně a aktuálně je jejím jednatelem. Společníkem žalobkyně a zároveň bývalou jednatelkou (jednatelekou v šetřených obdobích) je M. S., přítelkyně D. Z. Podle České správy sociálního zabezpečení měla společnost Stadok v kontrolovaných obdobích méně než 10 zaměstnanců. Současně ale deklarovala milionové měsíční obraty za poskytování služeb, které objektivně nemohla prostřednictvím těchto zaměstnanců uskutečnit. Poslední zveřejněnou účetní závěrku za rok 2017 doručila soudu až dne 2. 1. 2020. Podle výkazů zisků a ztrát v letech 2016 a 2017 neměla mzdové náklady, přestože podle svědků měla zaměstnance. Přiznání k dani z příjmů právnických osob podala naposledy v roce 2014. Podle obchodního rejstříku má sídlo na adrese Sokolská 1605/66, Praha 2, kde sídlí dalších více než 400 subjektů. Jedná se tak zjevně o virtuální sídlo. V kontrolních hlášeních nevykázala žádná plnění na vstupu, s výjimkou listopadu 2018, kdy vykázala základ daně 30 000 Kč a DPH 6 300 Kč, tedy plnění svou hodnotou a četností zcela nesrovnatelné s plněními, která měla poskytovat žalobkyni.
  5. Nestandardní a pochybné vztahy mezi žalobkyní a společností Stadok dokládají podle žalovaného také další důkazy. Z výslechu M. Z., který pracoval na dohodu u žalobkyně i u společnosti Stadok, vyplynulo, že obě společnosti byly propojené a že pracovníci přecházeli mezi společnostmi podle potřeby, takže bylo obtížné určit, zda konkrétní činnost vykonávali pro žalobkyni nebo společnost Stadok. Rovněž v případě pokynů D. Z., který fakticky působil v obou společnostech, nebylo možné určit, zda je činil jménem žalobkyně

nebo společnosti Stadok. Z těchto důvodů vznikla podle žalovaného pochybnost, proč společnost Stadok fakturovala žalobkyni řadu plnění, přestože si je žalobkyně mohla zajistit vlastními silami nebo mohla plně převzít pracovníky společnosti Stadok, kteří pro ni stejně čas od času pracovali. Vzhledem k personálnímu propojení, úzkým místním vazbám (obě společnosti fyzicky působily na statku ve Starém Kolíně) a propojení pracovníků je podle žalovaného zarážející, že žalobkyně od společnosti Stadok nepřevzala veškeré činnosti. Sama žalobkyně přitom uvedla, že takto postupovala u nákupu automobilů, a to právě kvůli problémům společnosti Stadok (např. statusu nespolehlivého plátce). Popsaný obchodní model naznačuje, že jediným cílem fakturovaných plnění bylo zajistit žalobkyni nárok na odpočet DPH.

6. Společnost Stadok v roce 2017 a částečně i v roce 2018 deklarovala plnění na výstupu převážně pro žalobkyni a několik plnění pro společnost ELSO cz s. r. o. (dále jen „Elso“), jejímiž jednatelem byli P. K. (který má trvalé bydliště na ohlašovně města Kladno a je bratrem jednatele společnosti Stadok R. K.) a N. K. Obchodní podíl v uvedené společnosti byl zatížen exekučním příkazem a od 18. 10. 2019 je vedena jako nespolehlivý plátce (*pozn. soudu*: s účinností od 24. 8. 2022 byla Elso vymazána z obchodního rejstříku z důvodu její likvidace). Společnosti Stadok a Elso jsou tedy propojeny a podle žalovaného nepůsobí spolehlivě. P. K. byl odsouzen za zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 a 2 písm. c) zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, a za pokus zvláště závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 a 3 písm. a) trestního zákoníku. Tyto trestné činy měl spáchat při obchodech se společností Stadok, za níž formálně vystupoval jeho bratr R., ale fakticky ji ovládal D. Z., což R. K. opakovaně potvrdil. D. Z. vystupoval i v obchodech, za které byl P. K. odsouzen. Trestná činnost se sice přímo netýkala obchodů společnosti Stadok se žalobkyní, ale dokládá nestandardní obchodní fungování společnosti Stadok a v důsledku personálního propojení přes D. Z. vzbuzuje pochybnosti i o fungování žalobkyně. Krom toho, z výpovědi P. K. vyplývá, že byl rovněž zaměstnancem společnosti Stadok a měl vykonávat plnění pro žalobkyni.
7. Pro nyní posuzovanou věc je podle žalovaného relevantní trestní stíhání D. Z., který fakticky ovládal žalobkyni i společnost Stadok, a to prostřednictvím R. K. jako bílého koně, což potvrdilo i usnesení o zahájení trestního stíhání. Z tohoto usnesení (zejm. sdělení dvou účetních společnosti Stadok) vyplývá, že D. Z. vědomě a úmyslně opakovaně uváděl v daňových priznáních již dříve uplatněné doklady. Žalovaný podotkl, že ctí presumpci nevinu, ale zároveň nemůže informace plynoucí z usnesení o zahájení trestního stíhání přehlížet. Skutečnosti vyplývající ze zmíněného usnesení odpovídají dalším zjištěním učiněným v rámci nynějšího řízení. Informace z usnesení o zahájení trestního stíhání tedy představují další dílčí okolnosti nasvědčující pochybnému fungování společnosti Stadok a podezřelému působení D. Z.
8. Výše popsané skutečnosti podle žalovaného vzbuzují značné pochybnosti, zda předložené daňové doklady odpovídají fakticky uskutečněným plněním. Věrohodnosti plnění nepřispívá ani skutečnost, že jedna osoba (D. Z.) jednala za obě strany určité transakce (tj. za společnost Stadok i za žalobkyni).
9. R. K., který byl jednatelem společnosti Stadok, při výslechu v rámci daňového řízení dne 17. 10. 2019 k dotazu, jakou činnost u společnosti Stadok vykonával, vypověděl: *„Jsou tam nějaké stavby, vytváří se nějaké faktury, ty se tvoří a vozí paní účetní. Nevím, jak to říct. Občas jsem šel do kanceláře. Některé věci jsem měl na starost jako jednatel, občas jsem šel na policii Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.*

podat vysvětlení. [...] Když přijela paní účetní, třeba 3x do měsíce, tak jsem šel do kanceláře, ta činnost byla konkrétní, dělaly se objednávky, když se nabromadily. Samozřejmě s nějakou součinností šéfa firmy. Jednání koordinoval majitel firmy.“ Za majitele a „šéfa“ společnosti Stadok opakovaně označil D. Z. Dále sice potvrdil spolupráci společnosti Stadok se žalobkyní, ale nedokázal ji konkretizovat: „Konkrétně teďka nevím, to je podle fakturací, co konkrétně. Ale asi se to dá dodat, když bude potřeba, co konkrétně. Já to takhle nemůžu říct. Já nevím, to se nedá říct.“ Na doplňující dotaz správce daně, jak ví, že společnost Stadok poskytla žalobkyni plnění, odpověděl: „Jak to vím, jo. Tak mi to asi řekli. Jak bych to mohl vědět, pracuji v té firmě Stadok. Byla to součást nějaké činnosti.“ Z výsledku dále vyplynulo, že bez předložení daňových dokladů nevěděl o plnění žádné podrobnosti.

10. Při dalším výsledku dne 12. 5. 2021 R. K. sdělil, že rezignoval na funkci likvidátora společnosti Stadok a ukončil pracovní poměr. Dále uvedl, že konkrétní činnost, kterou vykonával, si již nepamatuje, ale jednalo se o manuální činnost na statku. Dále vypověděl, že společnost Stadok měla 3 nebo 4 zaměstnance, byl tam zaměstnán i jeho bratr P. Dále zopakoval, že ve společnosti Stadok byl sice jednatelem, ale veškerou ekonomickou činnost ovládal D. Z., který přebíral i hotovost. Činnosti společnosti Stadok a žalobkyně se podle svědka prolínaly. Řadu činností podle něj vykonávali Ukrajinci („Těch tam jezdila spousta a spousta let, ti tam jezdili i na spousta měsíců.“), kterým práci zadával D. Z. Svědek nevěděl, zda byli zaměstnanci společnosti Stadok.
11. K výsledkům R. K. žalovaný dodal, že svědek před prvním výsledkem dne 8. 11. 2018 připustil, že předem konzultoval s D. Z., jak má vypovídat. Tato skutečnost spolu se způsobem, jakým vypovídal, podle žalovaného významně zpochybňuje věrohodnost jeho výpovědi. Svědectví R. K. prohlubuje také pochybnosti o obchodním fungování žalobkyně a společnosti Stadok, neboť přestože měl být jednatelem společnosti Stadok, neměl žádné bližší vědomosti o jejím fungování.
12. Ke třem výsledkům D. Z. žalovaný uvedl, že s ohledem na skutečnost, že fakticky ovládal žalobkyni i společnost Stadok (jak vyplynulo mimo jiné z výsledku R. K.), měl výrazný osobní zájem na tom, aby byly odstraněny pochybnosti související s plněními, u nichž si žalobkyně nárokovala odpočet daně. Tato skutečnost se odrazila i v instrukcích adresovaných R. K. před jeho výsledkem. O věrohodnosti výpovědi D. Z. lze podle žalovaného pochybovat. Protokol o výsledku je nepřehledný z důvodu mnoha otázek správce daně a čteného přerušování a pokládání doplňujících dotazů ze strany zástupce žalobkyně. V několika případech existuje podle žalovaného minimálně podezření, že se JUDr. S. L. (který vystupoval jako právní pomoc) snažil svědka šeptáním nabádat, jak odpovědět. Přestože se následně snažil vysvětlit, co svědkovi šeptal, zakládá to pochybnosti o standardnosti výsledku. Vzhledem k celkovému průběhu výsledku, personálnímu propojení žalobkyně a společnosti Stadok i faktickému ovládnutí obou společností D. Z. (z čehož lze dovodit osobní i finanční zájem na výsledku řízení) nepovažoval žalovaný výpověď tohoto svědka za věrohodnou a způsobilou odstranit pochybnosti. Tento závěr podle něj platí tím spíše, že se D. Z. fakticky podílel na obchodech, za které byl P. K. odsouzen, a že i on sám je trestně stíhán za daňovou kriminalitu.
13. Pochybnosti dále podle žalovaného vzbuzuje i úhrada plnění. Žalobkyně používala ke své činnosti čtyři bankovní účty vedené u ČSOB, a. s., a jeden u České spořitelny, a. s. Z účtů byly vybírány významné částky v hotovosti a byl udržován jen minimální zůstatek. Z pohybů na účtech nebyly zřejmé žádné úhrady faktur deklarovanému dodavateli Stadok. Důvod úhrad společnosti Stadok v hotovosti není zřejmý. Také svědek R. K. vypověděl, že Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

platby mezi společnostmi Stadok a žalobkyní se uskutečňovaly výhradně hotově. Zda se platby v hotovosti opravdu uskutečnily, ale není bez pochybností. Svědkyně M. S. uvedla, že úhrada probíhala v hotovosti a že vybrané peníze předávala R. K., ten ale vypověděl, že hotovost nepřebíral, protože to si organizoval D. Z. (partner M. S.).

14. Kromě těchto rozporů pak vzbuzuje pochybnosti i samotná hotovostní platba z důvodu výše placených částek. Za posuzovaných 5 měsíců činila hodnota plnění 24 634 771 Kč, přičemž k této částce je třeba ještě přičíst DPH. Hotovostní úhrada takto vysoké částky v relativně krátké době naráží na omezení stanovené v § 4 odst. 1 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, podle kterého je limit hotovostní platby 270 000 Kč. Podle předložených daňových dokladů řada plnění tuto částku převyšovala. Žalobkyně tak zákon buď porušovala, nebo obcházela dělením plateb na menší. Zároveň lze podle žalovaného poukázat na další skutečnosti dokreslující celkové pochybnosti o úhradách – hodnota plnění za listopad 2018 činila 9 276 588 Kč a DPH 1 948 084 Kč, tj. celkem 11 224 672 Kč. Pokud by se hotovostní úhrada uskutečnila každý den v měsíci, na každý den by vycházela částka 374 156 Kč. Popsané skutečnosti vzbuzují podle žalovaného pochybnosti, zda se deklarované úhrady opravdu uskutečnily a zda nedošlo pouze k vydání dokladů o úhradě bez fyzického předání hotovosti.
15. Dále žalovaný poukázal na to, že všechna plnění, která měla žalobkyně obdržet od společnosti Stadok a ve vztahu k nimž si nárokovala odpočet daně, byla v hodnotě několika stovek tisíc korun, a to včetně těch, která měla spočívat pouze v manuální práci jako např. navážení sena a slámy či odvoz hnoje. I tato skutečnost posílila pochybnosti daňových orgánů o splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, zejména rozsahu deklarovaného plnění. Neprokázaní rozsahu plnění žalobkyně v odvolání i v průběhu daňové kontroly zcela pomíjela.
16. Žalovaný shrnul, že neprůhledné a nedoložené financování, podivné personální vazby a jednatel dodavatele v pozici bílého koně ve spojení s vysokou hodnotou plnění neodpovídající faktické stránce plnění a navíc s možnými trestněprávními aspekty věci zakládají silné pochybnosti o věrohodnosti popsaného obchodního modelu. Další pochybnosti se pak vztahují k jednotlivým druhům plnění.
17. *Ke službám souvisejícím s motorovými vozidly* žalovaný připomněl, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet na základě pěti daňových dokladů z října až prosince 2018, podle nichž přijala od společnosti Stadok plnění v hodnotě celkem 1 369 073 Kč (+ DPH 287 505 Kč), které mělo spočívat v zajištění a přípravě motorových vozidel k prodeji nebo zprostředkování prodeje motorových vozidel. Daňové doklady však podle žalovaného nebyly přesné co do dotčených vozidel a rozsahu práce. Z předložených evidencí žalovaný zjistil, že žalobkyně pořídila návěsy především od německé společnosti Kögel Trailer GmbH & Co. (dále jen „Kögel“) a že odběratelem motorových vozidel a návěsů byla ve všech případech společnost LOSL s. r. o. (dále jen „Losl“). Na žádných dokladech nebylo uvedeno, jakou konkrétní službu deklarovaný dodavatel Stadok pro žalobkyni zajistil. Krom toho, svědek D. Z. si protiřekl, neboť sdělil, že v případě pořízení vozidel od dodavatele Kögel se jednalo vždy o nové návěsy, zatímco při zahájení daňové kontroly za únor a duben 2017 uvedl, že zajištění a příprava nákladních vozidel k prodeji zahrnovala dopravu zakoupených vozidel do Rakovníka a jejich opravu.
18. Podle zjištění správce daně společnost Stadok nedisponovala žádnými motorovými vozidly, která by mohla použít k přepravě jiných vozidel, a v kontrolovaných obdobích měla pouze

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

jednoho dodavatele, a to pouze v listopadu 2018 (plnění v základu daně 30 000 Kč + DPH 3 600 Kč). Nebylo tedy zjištěno, že by společnost Stadok měla dodavatele schopné realizovat deklarovaná plnění, ani že by byla schopna plnění uskutečnit vlastními prostředky. Na faktuře ani v seznamu vozidel nejsou upřesněna vozidla, jejichž prodej, oprava či přeprava měly být zajištěny, ani bližší podrobnosti plnění. Náklady na přepravu (pohonné hmoty, parkovné, mýtné v EU) evidovala ve svém účetnictví žalobkyně, přestože měla přepravu zajišťovat společnost Stadok. Mapy a fotografie nákladních vozidel a návěsů předložené D. Z. neprokázaly, že se jedná o vozidla, kterých se týkaly deklarované služby, ani že byly tyto služby provedeny. Provedení deklarovaných služeb společností Stadok neprokázaly ani faktury a objednávky vztahující se k prodeji vozidel.

19. Žalobkyně navrhla k vyvrácení pochybností o realizaci výše uvedených služeb, aby byli vyslechnuti její zaměstnanci a zaměstnanci společnosti Stadok, resp. u části výsledků souhlasila s použitím protokolů pořízených v souvislosti s jinými zdaňovacími obdobími. Výpovědi svědků však podle žalovaného pochybnosti neodstranily.
20. Svědek V. D., který byl od roku 2007 do roku 2017 zaměstnancem společnosti Stadok, vypověděl, že převážně čistil osobní vozidla ve Starém Kolíně a někdy také vyměňoval a doplňoval kapaliny. V roce 2017 připravil k prodeji dva až tři použité tahače. Kromě R. K. neznal jiné zaměstnance společnosti Stadok.
21. Svědek I. S., zaměstnanec společnosti Stadok, uvedl, že náplní jeho práce bylo „tipovat“ ojetá vozidla v autobazarech v cizině (Německu, Polsku, Pobaltí a na Slovensku) a posílat fotografie D. Z. nebo M. S. Neřešil však nákup a přepravu vozidel. Ze společnosti Stadok znal dále R. K., P. K., Z., K., F. a H., ale nevěděl, zda byli zaměstnanci uvedené společnosti. Pracovní úkoly mu zadávali D. Z. nebo R. K., kteří mu sdělili, jaká auta potřebují. On pak zavolal známým v Německu nebo jiných státech, kteří prohlédli bazary, dali mu pár tipů a poslali mu zprávu s adresou, kam má jet. Kromě popsání hlavní činnosti („tipování“ aut v zahraničí) připravoval ojeté automobily k prodeji tak, že je čistil a myl (osobní auta na statku ve Starém Kolíně a nákladní auta a návěsy v Rakovníku).
22. Ve vztahu k těmto plněním vypovídal i P. K. (byť byl v době posuzovaných zdaňovacích období v pracovní neschopnosti), který uvedl, že údržbu vozidel prováděli Ukrajinci, které zřejmě přivedl V. D. nebo I. S. (I. S. přitom ohledně neznámých Ukrajinců odkazoval na V. D., který však znalost zmíněných Ukrajinců popřel). K objasnění pochybností nepřispěla ani výpověď R. K., který uvedl, že u přípravy aut k prodeji nikdy nebyl.
23. M. S. uvedla, že je majitelkou, jednatelkou a zaměstnankyní žalobkyně, a k přípravě vozidel sdělila, že se vozidla kupují pro určitého zákazníka, kterého mají již před nákupem. Největšími odběrateli byly společnosti Losl a CZECH FINANCE, a. s. Další zákazníky zprostředkovává společnost Stadok. K vyhledávání vozidel v zahraničí na rozdíl od I. S. uvedla, že pomáhala společnosti Stadok vyhledat vozy, které byly vhodné k nákupu, a když se jí na internetu něco líbí, jede I. S. vozy prohlédnout.
24. Svědek T. N., zaměstnanec žalobkyně, uvedl, že dodavatelem vozidel byla např. německá společnost Kögel nebo belgická DEGROTE. Kamiony čistil, zajišťoval údržbu i drobné opravy a také pro ně jezdil. Na uvedených činnostech se svědkem spolupracovaly osoby ukrajinské národnosti, které blíže neztotožnil. Automobily většinou objednávala společnost Losl, přičemž prodej podle něj zařizovala M. S.

25. K nákupu automobilů se vyjádřil také svědek M. B., zaměstnanec společnosti Losl. Podle jeho vědomosti společnost Stadok zajišťovala pro žalobkyni opravy a přípravu vozidel. Žalobkyně byla jedním z dodavatelů společnosti Losl, z pracovníků žalobkyně znal D. Z., M. S. a T. N. Svědek přebíral automobily osobně od T. N. a pana „Z.“ (patrně myšleno od M. Z.), a to průměrně 5 až 10 vozidel měsíčně. Poměr nových vozidel k použitým byl zhruba jedna ku jedné, přičemž u návěsů převažovaly nové. Pokud se u vozidla objednala nějaká údržba navíc, pak tento požadavek řešila společnost Stadok. Svědek dále popsal přípravu vozidla (proces čištění a další kroky). Za zaměstnance společnosti Stadok označil Z., S. a K., kteří vždy spolupracovali s nějakými Ukrajinci. K tomuto výsledku žalovaný dodal, že svědek sice potvrdil, že společnost Stadok prováděla práce na automobilech, ale jako pracovníky společnosti Stadok označil pouze ty, kteří již byli vyslechnuti a z jejichž výpovědi byly dovozeny konkrétní pochybnosti. Výpověď svědka B. nemohla nahradit nedostatky a odstranit pochybnosti plynoucí z výpovědi zaměstnanců žalobkyně a společnosti Stadok.
26. Na základě shrnutých výpovědí žalovaný konstatoval, že bylo možné určité činnosti spojené s motorovými vozidly potvrdit, nebylo však možné potvrdit rozsah plnění. K rozsahu činnosti I. S. nebyly předloženy žádné záznamy a jeho výpověď se navíc rozchází s výpovědí M. S. Vzhledem k propojenosti žalobkyně a společnosti Stadok nebylo možné ani určit, zda D. Z. uděloval I. S. pokyny jménem žalobkyně nebo jménem společnosti Stadok. Ostatní svědci pak uvedli, že připravovali, drobně opravovali a umývali ojeté automobily, podle D. Z. a dalších zjištění se však mělo jednat o zcela nová vozidla, a proto není zřejmé, jaké práce na nich byly vykonávány. K ojetým vozidlům žalobkyně ani společnost Stadok nepředložily žádné záznamy, ze kterých by vyplynulo, kolika ojetých automobilů se opravy a mytí měly týkat. Nebylo ani zřejmé, kolik aut bylo ojetých a kolik nových. Nebyl tedy nijak doložen rozsah poskytnutých plnění.
27. Pochybnosti prohloubila i hodnota plnění, neboť žalobkyně nedoložila, proč byla ochotna platit za prosté umytí automobilů a drobné opravy statisíce korun. V případě faktury č. 20180187 měla zaplatit 142 877 Kč za práci tří pracovníků v součtu 492 hodin, což činí 290 Kč za hodinu práce spočívající v mytí aut a drobných opravách, tedy v manuálních úkonech nevyžadujících zásadní kvalifikaci nebo znalosti. Minimální hodinová mzda v roce 2018 přitom byla pro nejnižší skupinu 73,20 Kč a pro nejvyšší skupinu prací 146,40 Kč. V roce 2022 (tedy po dvou letech covidové pandemie a výrazné inflaci) je minimální hodinová mzda 96,40 Kč a u nejvyšší skupiny 192,80 Kč. Odvedená práce tedy markantně neodpovídala účtované ceně. Nadto, v případě nových automobilů není vůbec zřejmé, za co měla být takto vysoká částka vynaložena.
28. Obdobné částky byla žalobkyně podle daňových dokladů ochotna vynaložit i na nalezení a nákup automobilů v zahraničí. I pokud by veškeré vyhledávání automobilů činil I. S., byla by uvedená částka podezřele vysoká. Pokud naopak vyhledávání automobilů probíhalo tak, jak popsala M. S., tedy že vhodné vozidlo našla ona jakožto zaměstnanec žalobkyně a I. S. jej měl pouze fyzicky zkontrolovat a přivést, působí uvedená částka ještě více nestandardně. V této souvislosti žalovaný připomněl, že součástí doložení rozsahu deklarovaných plnění je i doložení, že uskutečněná plnění svým rozsahem odpovídala finanční hodnotě uvedené na daňových dokladech.
29. Na faktuře č. 20180171 je jako předmět plnění uveden pronájem 2x automobil, DH nakladač a vysokozdvih. Nebylo však jasné, co přesně společnost Stadok žalobkyni pronajala. K daňovému dokladu byla přiložena písemnost, na které byl uveden text: prodej movitých Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

věcí s razítkem společnosti Polar s. r. o. v likvidaci. Žalobkyní předložené ručně psané seznamy majetku byly zpochybněny, neboť je vytvořila účetní společnosti Stadok na základě dokladů předložených D. Z., aniž by ověřila či věděla, že zboží existovalo a že bylo ve vlastnictví společnosti Stadok. Doklady předložené D. Z. nelze podle žalovaného považovat za hodnověrné. Krom toho, předložené seznamy majetku jsou v rozporu s účetními závěrkami společnosti Stadok za roky 2016 a 2017, podle kterých neměla žádný majetek, a tedy nevlastnila ani automobily, které by mohla žalobkyni pronajímat. Svědek R. K. sice umístění techniky ve Starém Kolíně potvrdil, neznal ale jejího majitele ani nájemce. Tyto pochybnosti žalobkyně nevysvětlila.

30. *Ke službám souvisejícím s údržbou FVE* žalovaný připomněl, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet na základě osmi daňových dokladů ze září 2018 až ledna 2019, podle nichž přijala od společnosti Stadok plnění v hodnotě celkem 1 788 544 Kč (+ DPH 375 593 Kč), které mělo spočívat v údržbě, opravě a kontrole FVE a materiálu na sádrokartonové konstrukce.
31. Z předložených daňových dokladů a dodacích listů nebylo podle žalovaného zřejmé, jaké práce (služby) byly na jednotlivých FVE fakticky uskutečněny, nebyl zřejmý rozsah provedených služeb ani způsob jejich ocenění. Na daňovém dokladu č. 20190007 je uveden také sádrokarton, ale není zřejmé, čeho se měl týkat a proč je na dokladu týkajícím se FVE uveden. Z předložených dokladů a písemností dále nebylo zřejmé, jaké osoby za společnost Stadok měly práce na FVE provádět (s výjimkou T. N., který však byl zaměstnancem žalobkyně), jaké konkrétní práce vykonávaly, v jakých časech a jak dlouho na údržbě pracovaly. Žalobkyně nepředložila výkazy práce, přehledy odpracovaných hodin ani specifikace konkrétních činností. Nedoložila ani doklady o způsobu stanovení sazby za údržbu jednotlivých FVE ani údaje o spotřebě konkrétního materiálu při údržbě. D. Z. popsal služby, které měly být spojeny s údržbou FVE, pouze obecně a ke stanovení ceny uvedl, že společnost Stadok vyzkoušela, co bude potřeba a jak dlouho to bude trvat, a na základě toho dospěla k výši paušálu.
32. Žalobkyně navrhla k vyvrácení pochybností správce daně výsledkům svědků. Svědek V. D. vypověděl, že vozil 2 pracovníky na údržbu FVE a někdy sám s pracemi pomáhal. Pracovníci sekali trávu a dělali pomocné práce. Svědek L. F. sdělil, že kontroloval čísla týkající se výroby elektrické energie, ale nedělal to často. Svědek I. S. vypověděl, že údržbu FVE neprováděl. Podle něj na FVE pracovali Ukrajinci, které neznal a které podle jeho názoru „dodával“ V. D. (ten však toto tvrzení popřel a zmíněné Ukrajince neznal). Svědek M. Z. uvedl, že opravoval plot a sekal trávu. Zmínil také, že tam pracovalo 5 až 10 Ukrajinců, které však neznal.
33. Jednatelka a zaměstnankyně žalobkyně M. S. uvedla, že se na opravách a údržbě FVE podílela, k FVE však fyzicky nejezdila, ale domlouvala se s Ing. N. a T. N., kteří to měli na starosti.
34. Podle D. Z. zajišťoval údržbu FVE P. K. Z výpovědi P. K. ale vyplynulo, že byl v roce 2018 a na počátku roku 2019 v pracovní neschopnosti. Vypověděl nicméně, že do roku 2017 a od roku 2019 osobně prováděl údržbu FVE a že provedení údržby kontroloval Ing. N. Ten však vypověděl, že byl zaměstnancem společnosti Iris Ponte s. r. o. a v roce 2019 také zaměstnancem společnosti Stadok. V témže roce pro areál žalobkyně zajišťoval dodatečné stavební povolení a působil jako stavbyvedoucí. Žalobkyně Ing. N. vždy označovala za klíčovou osobu, která měla mít povědomí o údržbě FVE. Svědek však k této informaci sdělil: „*Za Stadok jsem o tom nikdy nejednal. Jednal jsem za Iris Ponte. Případně jsem řekl panu Z., co*

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

*je potřeba udělat. Předal jsem jim, co je potřeba udělat a jak to potom dělali, nevím.*“ Činnosti na FVE v průběhu šetřených zdaňovacích období nevykonával (pouze před deseti lety v roce 2011 a v roce 2019, nikoliv však v průběhu posuzovaných zdaňovacích období). Kontrolu podle něj fyzicky prováděl M. Z. O činnosti podle něj měly existovat protokoly, ale nevěděl, kde jsou.

35. T. N., zaměstnanec žalobkyně, vypověděl, že kontroloval FVE a že tato kontrola spočívala v kontrole plotu, panelů a konstrukcí, občas také sekal trávu a v zimě sundával sníh. Práci mu zadával D. Z., kterému také předával výkazy práce. Práci podle něj kontroloval Ing. N. (k tomu žalovaný odkázal na odlišnou výpověď Ing. N. shrnutou výše). Následně T. N. uvedl, že údržbu FVE prováděla společnost Stadok, čímž si podle žalovaného protiřečil, neboť předtím vypověděl, že kontrolu a řadu prací na FVE vykonával on sám. K dotazu na další pracovníky na FVE pak sdělil, že se tam občas vyskytoval pan K., který si tam občas někoho přivezl, ale nic bližšího o těchto osobách nevěděl, pouze jim otevřel vrata. P. K. naopak vypověděl, že T. N. nezná.
36. Žalovaný shrnul, že z výše popsaných zjištění vyplynulo, že na činnostech spojených s kontrolou a údržbou FVE se podíleli zejm. M. S. a T. N., tedy zaměstnanci žalobkyně, nikoliv deklarovaného dodavatele Stadok. Není proto zřejmé, proč byla žalobkyně ochotna hradit statisíce korun za služby, které vykonávala prostřednictvím vlastních zaměstnanců. Práce vykonával i M. Z., ale u něj panují pochybnosti, pro koho tak činil, neboť vypověděl, že pracoval jak pro žalobkyni, tak pro společnost Stadok. Žalobkyně za stěžejní postavu opakovaně označila Ing. N., ten ale vypověděl, že v průběhu šetřených zdaňovacích období činnost na FVE nevykonával a za Stadok v souvislosti s FVE nikdy nejednal. Ostatní svědci pak uvedli, že údržbu či kontrolu FVE nevykonávali často. Vzhledem k tomu, že žalobkyně ani společnost Stadok nepředložily žádné záznamy o kontrolách, nebyly vyvráceny pochybnosti, zda se kontroly a údržba uskutečnily v deklarovaném rozsahu a zda je žalobkyni skutečně poskytla společnost Stadok, či zda je žalobkyně zajistila prostřednictvím vlastních pracovníků.
37. Dále žalovaný doplnil, že svědci opakovaně odkazovali na ukrajinské pracovníky, avšak nebylo zjištěno, o jaké pracovníky se mělo jednat. Za situace, kdy ukrajinské pracovníky neznali zaměstnanci žalobkyně ani společnosti Stadok, kteří s nimi měli spolupracovat, neznal je ani R. K. (jednatel společnosti Stadok) a nebyl je schopen identifikovat ani D. Z., který působil v obou společnostech, působí výkon pracovních činností těmito pracovníky značně nevěrohodně.
38. Nebylo možné ani přehlédnout, že deklarované plnění mělo spočívat v běžné údržbě a kontrole, drobných úpravách, sekání trávy a odhazování sněhu, tedy v ryze manuálních činnostech, přičemž k většině z nich nebyla třeba žádná speciální kvalifikace či dovednosti. Nadto, část činností si žalobkyně zajišťovala sama. Přes právě uvedené ale byla ochotna platit za deklarované činnosti statisíce Kč. K poměru uskutečněného plnění a ceny se v průběhu daňového řízení nijak relevantně nevyjádřila, přestože na to bylo upozorněna, nerozptýlila tedy pochybnosti, zda se plnění fakticky uskutečnila v rozsahu odpovídajícím hodnotě na předložených dokladech.
39. *K plnění spočívajícímu v dodávkách materiálu* žalovaný připomněl, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet na základě 50 daňových dokladů ze září 2018 až ledna 2019, podle nichž přijala od společnosti Stadok plnění v hodnotě celkem 19 298 188 Kč (+ DPH 4 052 620 Kč), které mělo spočívat v dodávkách stavebního materiálu různého druhu.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

40. Na většině daňových dokladů nebyl materiál upřesněn (předmět plnění byl označen jako „*dodávka materiálu dle DL*“, „*odprodej inventáře dle soupisu*“ apod.). Také ve smlouvě o dílo uzavřené mezi žalobkyní a společností Stadok je pouze obecně uvedena dodávka nového a použitého materiálu. Deklarovaný dodavatel Stadok předložil pouze seznamy majetku (ručně psané nebo v MS Word), ručně psané skladové karty, několik let staré daňové doklady a dodací listy a dále také fotodokumentaci motorových vozidel, nářadí a vybavení dílny, které měly být podle sdělení D. Z. ve vlastnictví společnosti Stadok.
41. Účetní společnosti Stadok V. K. sdělila, že veškerý materiál prodaný žalobkyni byl pořízen předtím, než začala společnost Stadok účtovat. Seznamy majetku a evidenci zásob, které společnost Stadok předložila v průběhu daňového řízení, sestavila až v roce 2018, a to na základě dokladů, které jí dal D. Z. Připustila, že materiál fyzicky neviděla a že v současné době se ve skladu společnosti Stadok téměř žádný materiál nenachází. Účetní tedy vycházela z formálních podkladů, nikoliv z faktické existence zboží. V této souvislosti žalovaný také poznamenal, že D. Z. je trestně stíhán právě za manipulaci s daňovými doklady. Podle předloženého ručně psaného seznamu, měla společnost Stadok majetek odkoupit od společnosti ABET s. r. o. (dále jen „Abet“; jejímž jediným společníkem je nepravomocně odsouzený P. K.) a společnosti North Group s. r. o. (dále jen „North Group“; která je nespolehlivou nekontaktní společností).
42. Podle účetních závěrek za roky 2016 a 2017 neměla společnost Stadok v dispozici žádné zásoby ani materiál, ale najednou v roce 2018 a 2019 měla podle inventur žalobkyni dodat materiál, který měla získat před rokem 2016. Nadto, žalobkyně deklarovala nákup materiálu od společnosti Stadok v milionových hodnotách i v dalších zdaňovacích obdobích let 2018 a 2019 a stejně tak v letech 2016 a 2017. Pokud by tento majetek skutečně existoval, musela by společnost Stadok disponovat majetkem dosahujícím stovek miliónů korun, což ovšem nebylo nijak prokázáno a neodpovídá ani údajům z účetních závěrek.
43. V daňovém přiznání k DPH za leden 2019 společnost Stadok nevykázala žádná přijatá plnění a v průběhu roku 2018 v kontrolních hlášeních neidentifikovala buď žádného dodavatele, nebo uvedla dodavatele North Group, ale mělo se jednat o plnění z let 2015 a 2016.
44. Z výše uvedených důvodů se lze podle žalovaného domnívat, že předložené seznamy materiálu a skladové evidence byly vytvořeny účelově až pro účely daňového řízení (jejich vazba na existující materiál nebyla nijak prokázána), a proto je nebylo možné považovat za věrohodné.
45. K vyvrácení pochybností navrhla žalobkyně výslech svědků. Svědek V. D. uvedl, že pokud nakupoval a převážel materiál, jednalo se pouze o malé množství, které bylo možné přepravit dodávkou. Nakupoval v OBI, přičemž nakoupený materiál byl použit většinou na rekonstrukci statku ve Starém Kolíně. Tuto rekonstrukci měli provádět zaměstnanci Stadok na živnostenský list a dále nějací Ukrajinci. Ostatní svědci se k materiálu nevyjádřili, nebo jen stručně uvedli, že občas s materiálem manipulovali či jej převáželi v rámci areálu. Vzhledem k obecnosti jejich výpovědí nelze dovodit, zda hovořili o materiálu, který měla společnost Stadok prodat žalobkyni, nebo o materiálu, který byl využíván pro fungování statku. S ohledem na provázanost společností nelze ani dostatečně spolehlivě odlišit, kdy svědci pracovali pro žalobkyni, a kdy pro Stadok (např. M. Z. vypověděl, že pracoval pro obě společnosti). Zároveň lze ze svědeckých výpovědí dovodit, že převážení materiálu bylo pro svědky činností pouze okrajovou, nárazovou a malého rozsahu. Z těchto důvodů nebyly

výpovědi podle žalovaného způsobilé vyvrátit pochybnosti týkající se dodání materiálu v hodnotě cca 20 mil. Kč.

46. Svědci též opakovaně zmínili ukrajinské pracovníky, kteří se měli podílet na jednotlivých činnostech. Nebylo však nijak potvrzeno, zda ukrajinští pracovníci skutečně nakládali s materiálem, jehož se týkaly předložené daňové doklady, nebyla zjištěna jejich totožnost ani jménem koho a na čí účet vykonávali práci. Konkrétní ukrajinské pracovníky neznali ani zaměstnanci žalobkyně ani zaměstnanci společnosti Stadok.
47. Žalovaný shrnul, že ve vztahu k dodávkám materiálu od společnosti Stadok byla prokázána řada pochybností, které žalobkyně nevyvrátila.
48. *K plnění spočítavajícímu v pronájmu lešení* žalovaný připomněl, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet na základě 3 daňových dokladů ze září až prosince 2018, podle nichž přijala od společnosti Stadok plnění v hodnotě celkem 774 590 Kč (+ DPH 162 664 Kč).
49. Na předložených daňových dokladech je uveden počet dní a jednotková cena 5 270 Kč či 3 840 Kč. Není však zřejmé, kolik metrů lešení bylo pronajato, z kolika kusů se skládalo ani způsob stanovení jednotkové ceny. Z veřejně dohledatelných údajů na internetu vyplývá, že se současné ceny nájmu lešení pohybují v řádech stovek korun za den. Denní cena za pronájem ale byla v nyní posuzovaném případě v řádech tisíců korun. Pokud se nejednalo o rozsáhlé stavby, cena zjevně neodpovídala poskytovanému plnění. Žalobkyně neobjasnila stanovení jednotkové ceny, ani jaký objem lešení měl být předmětem plnění uvedených na dokladech. Nevysvětlila ani, proč byla ochotna platit za pronájem lešení statisícové částky personálně propojené společnosti, která měla být podle D. Z. vlastníkem 300 až 500 m lešení. V této souvislosti žalovaný dodal, že D. Z. tvrdil, že společnost Stadok měla lešení v evidenci, ale tuto evidenci ani nabývací doklady nepředložil. Tvzení o vlastnictví lešení společností Stadok neodpovídá ani zjištěním z účetních závěrek za roky 2016 a 2017, podle nichž uvedená společnost nedeclarovala vlastnictví žádného majetku.
50. Žalobkyní navržený svědek L. F. (zaměstnanec společnosti Stadok) vypověděl, že se zabýval sjednáváním obchodů, např. sjednal pronájem lešení. Za pronájem lešení nebyl zodpovědný, ale pouze sehnal někoho, kdo si chtěl lešení pronajmout, např. KesyBrod s. r. o., a sjednal množství, termín a cenu. Naopak montáž a fakturaci neřešil a nevěděl, komu lešení patří. Při své činnosti pro společnost Stadok „měl k ruce“ několik Ukrajinců. K této výpovědi žalovaný dodal, že svědek F. nepotvrdil, že se uskutečnil pronájem lešení ze strany společnosti Stadok vůči žalobkyni, sjednával totiž pronájmy lešení třetím subjektům. S ohledem na personální propojení žalobkyně a společnosti Stadok ovšem nebylo zapotřebí zprostředkování, neboť vše řídil D. Z. Ostatní svědci pronájem lešení buď vůbec neuvedli, nebo se pouze okrajově zmínili ve smyslu, že nějaké lešení viděli.
51. Na základě uvedených skutečností podle žalovaného nebyly vyvráceny pochybnosti o uskutečnění pronájmu lešení, resp. o jeho uskutečnění v deklarovaném rozsahu. Tyto pochybnosti nebyla způsobilá vyvrátit ani výpověď D. Z. (v důsledku osobního působení v obou společnostech a dalším skutečným zpochybňujícím jeho věrohodnost) ani R. K. (neboť byla zmatená a neurčitá a svědek dokonce přiznal, že společnost Stadok fakticky neřídil).
52. *K práci na statku Starý Kolín* žalovaný připomněl, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet na základě 8 daňových dokladů ze září 2018 až ledna 2019, podle nichž přijala od společnosti Stadok plnění v hodnotě celkem 1 404 376 Kč (+ DPH 294 918 Kč), jehož předmět byl

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

na daňových dokladech označen ve většině případů jako práce na stájích: navážení sena, slámy, odvoz hnoje (v jednom případě k tomuto popisu byly připojeny údaje 31 dní: F., S., H.), v jednom případě jako sláma a dřevo na zimu, nařezání, uskladnění, přeprava, v jednom případě jako hlídání objektů hal K. 60 dnů a v jednom případě jako práce S. 157h, F. 160h, Z. 168h.

53. S výjimkou dvou případů nebyl na předložených fakturách a dodacích listech uveden počet pracovníků, kteří měli uvedené práce vykonat. Předložené smlouvy uzavřené žalobkyní se společností Stadok byly pouze rámcové, bez uvedení konkrétního rozsahu, obsahu a ocenění prací. Žalobkyně v rámci písemné odpovědi na otázky správce daně uvedla, že o zvířata se stará její zaměstnankyně J. H. a že zaměstnanci společnosti Stadok jí pouze vypomáhali. Nesdělila však, kolik pracovníků práce provádělo, jak často a kolik hodin, ani jak byly stanoveny ceny za fakturované služby. Nepředložila žádné výkazy práce, mzdové listy, přehledy odvodů na sociální a zdravotní pojištění ani žádný důkaz o tom, že konkrétní osoby nějakou práci vykonaly a že za ni obdržely mzdu. Nepředložila ani doklady o přepravě, průkaznou skladovou evidenci či jiné podpůrné doklady. Předložené doklady neprokazovaly, že se služby uvedené na daňových dokladech fakticky uskutečnily v deklarovaném rozsahu.
54. K vyvrácení výše popsaných pochybností žalobkyně navrhla výslechy svědků, ty však vzniklé pochybnosti nerozptýlily.
55. Ze zaměstnanců společnosti Stadok byl vyslechnut svědek V. D., který uvedl, že na statku ve stájích pracoval pouze tehdy, pokud pro něj nebyla jiná práce. Dodal, že o zvířata se staralo asi 5 lidí, které neznal.
56. Svědek L. F. popsal svou práci tak, že když mu pan Z. nebo pan K. zavolali, odvezl balíky pro konírnu, nebo třeba nějaký catering, jednalo se o nárazovou činnost. Pro větší náklady zajistil nákladní vozidla. O těchto cestách podle něj existují stazky. Pracovní dobu měl volnou, průměrně jezdil třikrát týdně. Materiál vozil dodávkou společnosti Stadok a „měl k ruce“ větší množství Ukrajinců.
57. Svědek M. Z. uvedl, že není zaměstnancem společnosti Stadok, ale členem jezdeckého klubu Stadok a že má se společností uzavřenou dohodu o pracovní činnosti. Za práci nedostával finanční odměnu, ale mohl jezdit na koních a používat motorové vozidlo. Občas také dostal od pana K. peníze jako diety. Peníze svědka nezajímaly, pracoval z lásky ke zvířatům. V jezdeckém klubu je podle něj ještě asi 8 členů, třeba i děti. Pracovní činnost vykonával na statku ve Starém Kolíně a jednalo se hlavně o vykládku a nakládku materiálu a péči o koně v nepřítomnosti J. H. Vozil také ob den seno a slámu a každý den hnůj, a to cca 1 hodinu denně. Podílel se také na údržbě objektů. S prací mu pomáhaly další osoby – pan K. a asi šest Ukrajinců. Pracovní činnost ani docházku neevidoval. Práci mu přiděloval R. K. Kromě R. K. jiné zaměstnance společnosti Stadok neznal. Rovněž potvrdil, že jeho přezdívka byla „H.“ (toto jméno je uvedeno na jednom z daňových dokladů).
58. Svědek I. S. uvedl, že příležitostně pracoval u D. Z. a pomáhal mu např. u koní ve stájích nebo na statku. Jednalo se o nepravděpodobnou činnost, která nikdy nezahrnovala celý měsíc.
59. K pracím na statku M. S. uvedla, že společnost Stadok zajišťovala pro žalobkyni pracovníky mimo jiné pro práci ve stájích. Úhrada probíhala v hotovosti tak, že vybrala peníze a předala je R. K. (ten to však popřel). Dodala, že některé práce vykonávali Ukrajinci, ale kromě I. S. je neznala jménem.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

60. Svědkyně J. H., zaměstnankyně žalobkyně, o ekonomické činnosti žalobkyně ani její spolupráci se společností Stadok nic nevěděla. Náplní její práce bylo ošetřování zvířat. Měla volnou pracovní dobu a hrubý měsíční příjem cca 23 tis. Kč. O průběhu své práce a úkolech nevedla písemné záznamy. Chod stájí zvládala převážně sama, občas jí ale pomáhali pan Z. a pan K. a také členky jezdeckého klubu. Dále sdělila, že na statku byli také ukrajinští brigádníci. Nevěděla ale, či byli zaměstnanci. Svědkyně byla dříve zaměstnankyní společnosti Stadok, ale na výzvu D. Z. přešla k žalobkyni, neboť společnost Stadok měla zaniknout a koně měly přejít pod žalobkyni. Na statku slyšela řezání dřeva, byla tam nějaká dílna a viděla osobní i nákladní automobily. Vozidla opravoval podle ní nejspíše D. Z. Dodala, že na statku se manipulovalo s hnojem – denně nebo jednou za dva dny byl odvezen malý kontejner. Na statku se běžně pohybovalo asi 5 osob (svědkyně, pan Z., pan K. a např. 2 děvčata z jezdeckého klubu).
61. Výpověď svědkyně H. ve spojení s dalšími výpověďmi pochybnosti podle žalovaného neodstranila, ale naopak je posílila. Vyšlo totiž najevo, že většinu činností ve stájích zajišťovala svědkyně H., případně za pomoci děvčat z jezdeckého klubu. Občas jí pomáhal M. Z., který ale nebyl za svou práci placen, a pan K., který vypověděl, že činnost na statku vykonával ve svém volném čase. Činnost M. Z. („H.“) byla vykázána na daňových dokladech jako poskytnutí služby společností Stadok, přestože pracoval bez finančního ohodnocení. U ukrajinských brigádníků, kteří se měli na práci na statku také podílet, není zřejmé, o koho se jednalo a za jaký subjekt vykonávali činnost. Na základě popsanych skutečností je zřejmé, že činnost ve stájích byla zajištěna převážně zaměstnanci samotné žalobkyně a osobami, které ji vykonávaly dobrovolně za možnost členství v jezdeckém klubu. Podle žalovaného proto nezbyl prostor pro to, aby společnost Stadok poskytovala žalobkyni plnění spočívající v práci na statku v hodnotě statisíců Kč. Přestože se určité činnosti na statku vykonávaly, není zřejmé, k čemu žalobkyně potřebovala služby společnosti Stadok, jestliže značnou část zajišťovala prostřednictvím vlastních zaměstnanců. Z tohoto důvodu přetrvaly pochybnosti, zda fakturované činnosti skutečně zajišťovala společnost Stadok a zda rozsah deklarovaných přijatých plnění odpovídá hodnotám uvedeným na daňových dokladech.
62. Žalobkyně ani společnost Stadok dále nevysvětlily, podle jakého klíče určovaly hodnotu plnění. Například v případě daňového dokladu č. 20190004 za leden 2019 měla společnost Stadok poskytnout plnění v hodnotě 243 815 Kč vč. DPH, které spočívalo v manuálních činnostech (navážení sena, slámy, odvoz hnoje) a které měli realizovat tři pracovníci po 31 dní. Z uvedených údajů vyplývá, že hodinová mzda pracovníků činila 327 Kč. Nelze přitom očekávat, že všichni tři pracovníci byli na statku 31 dní, neboť určitě měli i dny volna. Zaměstnanci žalobkyně vypověděli, že jejich mzda byla od 16 do 23 tis. Kč. Podle žalovaného nelze očekávat, že by zaměstnanci personálně propojené společnosti Stadok měli řádově vyšší mzdy. Cena plnění tedy působí značně přemrštěně ve vztahu k rozsahu a obsahu poskytovaných prací, které představují ryze manuální činnost bez požadavku na vyšší kvalifikaci. Hodnota plnění je navíc v rozporu s výší tržeb z provozu statku. Za únor a duben 2017 byly tržby cca 150 000 Kč, nelze přitom očekávat, že by se v mezidobí zásadně zvýšily. Z popsanych důvodů přetrvaly pochybnosti, zda práce v uvedené hodnotě byly vůbec společností Stadok žalobkyni poskytnuty.
63. K plnění, které mělo spočívat v hlídání hal v Kšelech, žalovaný konstatoval, že daňový doklad č. 20180172 ani dodací list neuvádí konkrétní období, pracovníky či konkrétní hlídané objekty. Žalobkyně nevysvětlila, o jaké plnění se jednalo, a žádný ze svědků nezmínil, že by kdy hlídal nějaké haly či areál mimo statek Starý Kolín.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

64. *Ke všem deklarovaným přijatým plněním* žalovaný shrnul, že deklarovaný dodavatel Stadok je nespolehlivým plátcem a je personálně propojen se žalobkyní. Bratr jednatele dodavatele Stadok byl odsouzen za daňové trestné činy související s obchodní činností společnosti Stadok, přičemž v těchto transakcích figuroval D. Z., který je spojen se žalobkyní. Za této situace žalobkyně předložila daňové doklady deklarující plnění spočívající v ryze manuálních činnostech nevyžadujících vysokou kvalifikaci (např. sekání trávy, údržba statku či čištění aut), které byly oceněny statisíčovými částkami. Z výpovědí svědků vyplynulo, že se nějaké práce uskutečnily, ale žalobkyně nepředložila deníky práce či jiné podklady, ze kterých by bylo zřejmé uskutečnění prací v deklarovaném rozsahu. Z výpovědí bylo rovněž zřejmé, že svědci zjevně nemohli uskutečnit rozsah prací uvedený na daňových dokladech. Pokud totiž vypověděli, že nějakou činnost vykonávali jen občas nebo nárazově, nemohla jejich výpověď potvrdit opakované plnění či plnění v hodnotě stovek tisíc Kč. Svědci také opakovaně zmínili ukrajinské státní příslušníky, které ale nikdo neznal a nikdo nevěděl, za koho měli vykonávat činnost.
65. Skutečnosti, které vyplynuly z výpovědí svědků, ještě prohloubily pochybnosti o deklarovaných plněních, a to nejen pochybnosti, zda byla plnění uskutečněna společností Stadok v deklarovaném rozsahu, ale také o tom, zda fyzicky uskutečněná plnění odpovídala statisíčovým hodnotám uvedeným na daňových dokladech. Žalobkyně nijak nevysvětlila, proč byla ochotna vyplatit společnosti Stadok statisíkové částky (nadto lze do značné míry pochybovat i o tom, zda hotovostní úhrada v plné výši skutečně proběhla). Hodnota plnění zjevně neodpovídala deklarovanému rozsahu a podstatě plnění. Žalobkyně nevyvrátila ani pochybnosti o tom, že dodavatel disponoval materiálem a lešením v objemu odpovídajícím hodnotě uvedené na daňových dokladech. Žalovaný proto uzavřel, že správce daně identifikoval konkrétní pochybnosti o deklarovaných plněních, které žalobkyni sdělil, a tím na ni přenesl důkazní břemeno. Reakce žalobkyně a nově navržené důkazy však tyto pochybnosti neodstranily, ale naopak prohloubily.
66. *K odvolacím námitkám* žalovaný dodal, že žalobkyně v odvolání na pochybnosti správce daně buď nereagovala, nebo vyjádřila obecný nesouhlas. Zdůraznil, že pro splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH je nutné prokázat nejen to, že plnění byla nějak poskytnuta, ale také, že byla poskytnuta v deklarovaném rozsahu, přičemž uskutečněný rozsah musí odpovídat hodnotě na daňovém dokladu. Po doplnění dokazování žalovaný seznámil žalobkyni mimo jiné s pochybnostmi ohledně rozsahu plnění a jeho vazbě na hodnotu plnění. Žalobkyně tyto pochybnosti pouze paušálně odmítla, aniž by uplatnila jakoukoliv doplňující argumentaci.
67. Žalobkyně podle žalovaného dezinterpretovala obsah usnesení Soudního dvora Evropské Unie (dále též „SDEU“ nebo „Soudní dvůr“) ze dne 3. 9. 2020, C-610/19, *Vikingo*, dovodila-li, že si daňový subjekt může zvolit libovolný obchodní model a že mu lze odepřít nárok na odpočet pouze z důvodu účasti na podvodu na DPH. Soudní dvůr naopak opakovaně zdůraznil, že nejprve je třeba prokázat splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Pokud jsou prokázány, pak je možné nárok odepřít pouze na základě prokázání podvodu, o kterém daňový subjekt mohl a měl vědět. V nynější věci však nebyl dán důvod zabývat se podvodem, neboť žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek.
68. K námitce, že v řízení před správcem daně nebyl vyslechnut Ing. N., žalovaný uvedl, že v odvolacím řízení doplnil dokazování o protokol o výsledku tohoto svědka za jiné zdaňovací období. Žalobkyně s ním byla seznámena, přičemž nenavrhl zopakování výsledku podle § 93 odst. 3 daňového řádu. V reakci na seznámení s doplněním dokazování Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

žalobkyně tvrdila, že doplněné výpovědi svědků potvrzují poskytnutí zdanitelných plnění deklarovaným dodavatelem. S tímto názorem žalovaný nesouhlasil a odkázal na výše shrnuté úvahy, v nichž vysvětlil, že svědci sice obecně potvrdili nějaké práce, ale že jejich výpověďmi ani jinými důkazy nebyl prokázán deklarovaný rozsah plnění.

69. Návrhu na výslech R. L., jednatele žalobkynina odběratele Losl, který žalobkyně učinila v průběhu odvolacího řízení, žalovaný nevyhověl. Za společnost Losl byl již vyslechnut zaměstnanec M. B., který se podílel na realizaci plnění mezi žalobkyní a zmíněným odběratelem. Svědek sice uvedl, že práce na automobilech prováděla společnost Stadok, konkrétně pak ale označil pouze pracovníky Stadok, kteří již byli vyslechnuti. Jejich výpovědi jsou přitom více vypovídající, neboť popisovali činnosti, které sami vykonávali, zatímco svědek B. poskytl zprostředkovaný pohled třetí osoby. Pokud pak výsledky pracovníků žalobkynina dodavatele Stadok, ani zaměstnance žalobkynina odběratele Losl, pochybnosti nerozptýlily, tím spíše by je nemohl vyvrátit výslech jednatele odběratele, který se na sporných plněních fyzicky vůbec nepodílel. Výslech R. L. by proto nemohl přispět k objasnění obchodní spolupráce mezi žalobkyní a jejím dodavatelem Stadok ani rozhodných skutkových okolností, např. by nemohl přispět k vysvětlení nesouladu mezi fakticky deklarovanou prací a jejím finančním ohodnocením uvedeným na sporných daňových dokladech. Vzhledem k rozsahu a četnosti pochybností by výpověď tohoto svědka nemohla přinést nic zásadního, co by mohlo tyto pochybnosti vyvrátit.
70. Žalovaný nepřisvědčil ani námitce, podle níž nebyly skutečnosti plynoucí z trestních řízení způsobilé zpochybnit faktické uskutečnění ani rozsah deklarovaných plnění, ani z nich nebylo možné dovozovat podvod na DPH. Podvod na DPH správce daně ani žalovaný nedovožovali. Okolnosti plynoucí z trestních dokumentů představovaly dílčí pochybnosti dokreslující celkový charakter případu. Trestní stíhání osoby ovládající žalobkyni i společnost Stadok totiž vrhá stín pochybností i na daňové doklady týkající se nynější věci. Žalovaný nehodnotil skutečnosti vyplývající z trestních spisů osamoceně, ale vždy je dal do souvislosti s ostatními důkazy a zjištěnými skutečnostmi. Souhrn skutečností vytvářejících celkové pochybnosti o splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet žalobkyně nevyvrátila.
71. Závěrem žalovaný nesouhlasil s námitkou, podle níž představovalo kontrolní hlášení dodavatele Stadok klíčový důkaz o uskutečnění plnění. Žalovaný napravil vadu prvostupňového řízení a založil kontrolní hlášení do spisu, nově jej však nehodnotil, neboť hodnocení učinil již správce daně. Žalobkyně mylně dovozuje, že kontrolní hlášení prokazuje uskutečnění plnění. Může být naopak podáno i na fiktivní plnění, žalobkyně proto nesprávně vykládá jeho důkazní hodnotu. Lze jej přirovnat k daňovému dokladu, který sice má vypovídací hodnotu, ale je-li zpochybněn, je třeba prokázat faktické uskutečnění plnění. Přestože tedy dodavatel Stadok vystavil daňové doklady a podal kontrolní hlášení, následně byla zjištěna celá řada vzájemně provázaných pochybností, které žalobkyně nevyvrátila. Za této situace nelze považovat kontrolní hlášení za nezpochybněný důkaz o uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu deklarovaným dodavatelem.

## II. Obsah žaloby

72. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“).

73. Úvodem shrnula, že je se svým dodavatelem Stadok personálně propojena prostřednictvím D. Z., který je společníkem Stadok a od 21. 1. 2019 (tj. od závěru kontrolovaného zdaňovacího období) je také jednatelem žalobkyně, u níž byl předtím zaměstnán. Společnosti úzce spolupracují, neboť žalobkyně zajišťuje služby svým obchodním partnerům prostřednictvím společnosti Stadok. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet z přijatých plnění spočívajících v poskytnutých službách, které souvisely s dodávkami motorových vozidel (jednalo se o úplatu za zprostředkování a služby související s přípravou vozidel k prodeji), s údržbou FVE, výstavbou filmových dekorací a zámečnickými pracemi. Pro zajištění těchto služeb nedisponovala vlastními pracovníky, a proto využívala pracovníků společnosti Stadok a jí najatých spolupracovníků.
74. Žalovanému žalobkyně vytýká, že napadené rozhodnutí nezaložil na konkrétních pochybnostech vztahujících se k jednotlivým plněním, ale na obecných a paušalizujících úsudcích o osobách, které plnění uskutečnily, čímž porušil zásadu neutrality DPH. Právní argumentace žalovaného je nepřesvědčivá a nelogická. Za vnitřně rozpornou žalobkyně považuje již samotnou výchozí pozici žalovaného, podle níž transakce činí pochybnými personální propojení a nesrovnalosti ohledně společnosti Stadok, přitom ale nebylo prokázáno, že by v důsledku způsobu realizace transakcí došlo k úniku na dani. Žalobkyně uhradila DPH na vstupu v úplatě za přijaté služby.
75. V bodu 24 napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že *„[v]zhledem k personálnímu propojení, úzkým místním vazbám [...] a dokonce i propojení pracovníků je zarážející, že odvolatel od společnosti Stadok kompletně nepřevzal veškeré činnosti, když to dle vyjádření odvolatele učinil u nákupu automobilů, a to právě kvůli problémům společnosti Stadok (například status nespolehlivého plátce). Uvedený obchodní model tak naznačuje, že jediný cíl fakturovaných plnění bylo odvolateli zajistit nárok na odpočet daně, což opět přiživuje celkové pochybnosti a nenasvědčuje řádné podnikatelské aktivitě.“* Toto konstatování je důkazně zcela nepodložené. Dále pak v bodu 38 žalovaný znovu hodnotil personální propojení obou společností a tvrdil, že *„[o]statně problematické situace společnosti Stadok si byl odvolatel sám vědom, neboť v odvolání přímo uvedl, že v případě obchodů s auty odvolatel nahradil společnost Stadok, protože měla finanční problémy. V době posuzovaných zdaňovacích období byla společnost Stadok nespolehlivým plátcem, což byl další varovný ukazatel, který odvolatel zcela přehlížel.“* Toto tvrzení je podle žalobkyně nelogické a nepochopitelné.
76. Úvaha žalovaného, že žalobkyně přehlížela potíže společnosti Stadok, působí tak, jako by žalovaný vycházel z předpokladu, že zmíněná společnost byla žalobkyni neznámou. Vědomost žalobkyně o popsanych okolnostech sice mohla být za určitých okolností relevantní (např. v souvislosti s možným ručením za DPH), nemohla však sama o sobě zpochybnit splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH.
77. Pochybnosti o fakticitě uskutečněných zdanitelných plnění, na jejichž základě správce daně přenesl na žalobkyni důkazní břemeno, i konečné důvody, pro které žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet a že důkazní břemeno neunesla, nejsou založeny na konkrétních skutečnostech vztahujících se k jednotlivým plněním, ale pouze na nepřipustně zobecňujících a paušalizujících úsudcích. Z rozsudku SDEU ze dne 4. 6. 2020, C-430/19, C. F., přitom vyplývá, že správce daně nemůže nad rámec faktury požadovat další důkazy prokazující uskutečnění zdanitelného plnění.

78. V návaznosti na výše uvedené žalobkyně zdůraznila, že podstatná část skutečností, z nichž žalovaný dovodil pochybnosti o fakticitě plnění a nesplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, je založena na okolnostech, které jsou irelevantní. Žalovaný opakovaně argumentoval údajně nadhodnocenou výší úplaty, kterou žalobkyně společnosti Stadok uhradila, přitom mu ale nepřislušelo zkoumat, zda je sjednaná cena cenou obvyklou (srov. rozsudek SDEU ze dne 25. 11. 2020, C-334/20, *Amper Metal*). Závěry o domnělém předražení služeb jsou navíc důkazně nepodložené. Žalovaný měl hodnotit přiměřenost ceny v kontextu úplaty, kterou žalobkyně obdržela od svých odběratelů za služby, na nichž se podílela společnost Stadok.
79. Korektní není ani hodnocení podkladů souvisejících s trestními řízeními, které se žalobkyně přímo netýkají. Žalovaný odkázal na trestní stíhání D. Z. a pravomocné odsouzení P. K. za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, vyhodnotil je však v rozporu se zákonem. Podle žalobkyně nelze stavět napadené rozhodnutí na argumentech *ad personam*. Krom toho, tvrzení, podle kterého „*P. K. tedy spáchal trestné činy v daňové oblasti, na nichž se podílela i společnost Stadok*“, žalovaný opřel o závěrečný návrh státního zástupce, který ve svém přednesu zmínil D. Z. Odsuzující rozsudek však součástí spisu není. Nadto, jednatelem společnosti Stadok nebyl P. K., ale jeho bratr R. Hodnocení trestního stíhání D. Z. je v rozporu s presumpcí nevinu, neboť žalovaný vycházel z usnesení o zahájení trestního stíhání, aniž by vyslechl v něm uvedené svědky (účetní). Žalovaný tedy vycházel pouze ze zprostředkovaných informací, namísto toho, aby příslušné důkazy sám provedl. Navíc stavěl do popředí především samotnou skutečnost, že orgány činné v trestním řízení zahájily trestní stíhání D. Z. Přestože žalovaný formálně tvrdil, že respektuje presumpci nevinu, ve skutečnosti činil opak, neboť vůči D. Z. dovodil negativní závěry již na základě jeho trestního stíhání.
80. Dále žalobkyně namítá, že napadené rozhodnutí je založeno na nesprávném hodnocení důkazů a zatíženo četnými rozpory. Údajně nadsazený rozsah plnění žalovaný žalobkyni vytkl v souvislosti se službami týkajícími se dodávek automobilů a údržby FVE. V obou případech se ale jednalo o služby poskytované pro žalobkyniny zákazníky. Pokud žalovaný nezpochybnil hodnotu a rozsah služeb poskytnutých žalobkyní zákazníkům, není důvod o tomto rozsahu pochybovat ani ve vztahu k dodavateli žalobkyně. Žalovaný připustil, že fakturované práce byly přinejmenším v nějakém rozsahu provedeny a že se na nich podílelo větší množství ukrajinských dělníků. Jejich činnost ale podle žalovaného není možné přičítat ani žalobkyni, ani společnosti Stadok. Napadené rozhodnutí je proto založeno na neúplných skutkových zjištěních. Pokud by se jednalo o pracovníky dodavatele společnosti Stadok, tj. společnosti Elso, potvrzovalo by to argumentaci žalobkyně.
81. Dále žalobkyně namítla, že žalovaný nesprávně hodnotil kontrolní hlášení společnosti Stadok. Nelze akceptovat, že jej správce daně hodnotil, ale nezaložil do spisu. Tím byla žalobkyně zkrácena na svých procesních právech. Žalobkyně též nesouhlasí se závěrem žalovaného, že kontrolní hlášení mají pouze omezenou důkazní hodnotu, protože mohou obsahovat i fiktivní plnění. Žalovaný přehlíží, že kontrolní hlášení je povinnou evidencí daňového subjektu, jejíž věrohodnost musí správce daně kvalifikovaně zpochybnit v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.
82. Závěrem žalobkyně namítla, že daňové orgány porušily ústavní zásadu, podle které jsou oprávněny vykonávat svěřenou moc výhradně způsobem stanoveným zákonem. K porušení uvedené zásady došlo tím, že skutečnosti, které mohou mít za určitých okolností za následek ručení plátce za neodvedenou daň, žalovaný vyhodnotil tak, že se jedná o skutečnosti Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

zpochybnující fakticitu zdanitelných plnění, z nichž žalobkyně uplatnila nárok na odpočet. Žalovaný poukázal na nestandardní personální propojení (aniž je ovšem zřejmé, v čem má nestandardnost propojení spočívat), na označení dodavatele Stadok za nespolehlivého plátce DPH a na tvrzené předražení plnění (ovšem bez důkazů), nevedl však dokazování směrem ke zjištění existence ručitelské povinnosti, ale namísto toho tyto skutečnosti účelově označil za skutečnosti zpochybnující faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Žalobkyně je však přesvědčena, že tyto skutečnosti (které v závislosti na dalších okolnostech mohou, ale nemusí založit ručení) nemohou diskvalifikovat žalobkyní předložené důkazy.

### III. Vyjádření žalovaného

83. Žalovaný úvodem odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K námitce, v níž žalobkyně zdůrazňovala absenci úniku na dani, žalovaný připomněl, že žalobkyně nesplnila hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, a proto nezkoumal, zda došlo k podvodu. Na tom nic nemění ani skutečnost, že daňové orgány zohlednily mimo jiné okolnosti, které se často vyskytují i při prokazování daňového podvodu. I z nich mohou vyplynout pochybnosti, zda porízení zboží či služeb proběhlo tak, jak daňový subjekt deklaroval. Například neúměrné navýšení ceny a personální propojení společností může nasvědčovat závěru, že se plnění neuskutečnilo. Ustanovení § 95 odst. 2 a 5 písm. c) daňového řádu neomezují, na čem správce daně může založit své pochybnosti. Část žalobní argumentace se proto míjí s nosným důvody, na kterých správce daně a žalovaný založili svá rozhodnutí.
84. Správce daně postupoval podle žalovaného v souladu s judikatorními závěry týkajícími se důkazního břemene, přičemž své důkazní břemeno unesl prostřednictvím výzev k prokázání skutečností, v nichž označil a prokázal existenci konkrétních skutečností, které vedly ke vzniku jeho pochybností o věrohodnosti žalobkyniných tvrzení. Pochybnosti je přitom možné rozdělit do dvou skupin na pochybnosti, které se týkaly všech deklarovaných přijatých plnění (personální propojení žalobkyně s dodavatelem Stadok, vysoké daňové nedoplatky tohoto dodavatele a jeho status nespolehlivého plátce již v době spolupráce se žalobkyní, nedostatečné personální zázemí tohoto dodavatele a pouze formální výkon funkce jeho jednatele R. K., odsouzení P. K., platby vysokých částek v hotovosti atd.), a pochybnosti vztahující se k jednotlivým plněním. Žalovaný dále stručně připomněl pochybnosti vztahující se k jednotlivým typům plnění a dodal, že žalobkyně je v žalobě nijak konkrétně neobjasnila.
85. Žalovaný nesouhlasí s tím, že údajně vycházel pouze ze závěrečného návrhu státního zástupce. Na závěrečné návrhy odkázal pouze z důvodu dokreslení celkového pochybného personálního propojení žalobkyně se společností Stadok prostřednictvím D. Z. Jednalo se přitom jen o další z mnoha skutečností zakládajících pochybnosti. K námitce vytýkající, že součástí spisu nebyl trestní rozsudek, žalovaný dodal, že součástí spisu je protokol o hlavním líčení ze dne 19. 6. 2020 ve věci sp. zn. 41 T 14/2019, který obsahuje mimo jiné závěrečné řeči státní zástupkyně a obhájce P. K. a zejména pak přímo i vyhlášení rozsudku, popis prokázané trestné činnosti P. K., její právní kvalifikaci i odsouzení.
86. Odkaz žalobkyně na rozsudek Soudního dvora *Amper Metal* byl podle žalovaného nepřiléhavý, neboť se týkal DPH zaplacené na vstupu z reklamních služeb, což není případ žalobkyně. Sama skutečnost, že daňový subjekt zaplatil za poskytnuté plnění vysokou cenu, pochopitelně neopravňuje správce daně neuznat nárok na odpočet. V nynější věci však nebyla nadhodnocená cena plnění jedinou pochybností a krom toho nebylo ani prokázáno, Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

že žalobkyně deklarovanou cenu skutečně uhradila. Přílehlavý není ani odkaz žalobkyně na rozsudek Soudního dvora C. F., neboť žalobkyně přehlíží, že důkazní břemeno týkající se hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH tíží daňový subjekt. Judikatura Soudního dvora zapovídá pouze uložení dalších podmínek, které nejsou v souladu s cíli směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“).

87. Je pravdou, že správce daně ani žalovaný nezpochybnili žalobkyni vykázanou DPH z uskutečněných plnění, to ale neznamená, že přijatá plnění byla žalobkyni poskytnuta společností Stadok v deklarovaném rozsahu, kterému odpovídá deklarovaná cena. Žalobkyně také nedůvodně vytýká žalovanému narušení neutrality daně. K narušení neutrality DPH dochází naopak právě nedodržením hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet. Žalobkyně se tedy dovolává principu, který sama porušila.
88. Žalovaný shrnul, že ze skutečností zjištěných v průběhu daňového řízení vyplynuly vážné a důvodné pochybnosti o souladu tvrzeného skutkového stavu se skutečným stavem. Tyto pochybnosti přitom nebyly paušální či irelevantní, jak žalobkyně tvrdí, ale zjištěné skutečnosti představovaly dohromady celou mozaiku pochybností. Žalobkyně s nimi byla opakovaně seznámena a měla možnost na ně reagovat. Její vyjádření však pochybnosti nerozptýlila a žalobkyni se nepodařilo jednoznačně a transparentně prokázat průběh obchodních transakcí deklarovaných v předložených dokladech, a proto oba daňové orgány dospěly ke zcela oprávněnému závěru, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. V žalobě žalobkyně „vyzobává“ marginální část pochybností správce daně a zcela odhlíží od ostatních zjištěných skutečností. Zásadní nepoměr mezi odůvodněním napadeného rozhodnutí a obsahem žaloby je přitom zcela zřejmý.
89. Dále žalovaný poukázal na rozsudek ze dne 30. 8. 2021, č. j. 8 Af 18/2019-26, kterým Městský soud v Praze zamítl žalobu společnosti Stadok a potvrdil, že neunesla ani své primární důkazní břemeno, neboť nedisponovala daňovými doklady nutnými pro posouzení daňové povinnosti. Tento rozsudek je tak dalším střípkem v mozaice a dokresluje celkové pochybnosti.
90. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou vztahující se ke kontrolním hlášením. Přestože správce daně pochybil tím, že kontrolní hlášení společnosti Stadok nečinil součástí spisu, žalovaný toto pochybení napravil postupem předvídaným v § 115 odst. 2 daňového řádu a kontrolní hlášení do spisu založil. V kontrolních hlášeních společnost Stadok sice deklarovala uskutečnění nějakých plnění pro žalobkyni, vzhledem k množství pochybností se ale jednalo pouze o formální tvrzení, které nebylo způsobilé prokázat faktickou stránku věci. Krom toho, v této souvislosti nelze přehlédnout, že na straně společnosti Stadok i na straně žalobkyně vystupovala tatáž osoba (D. Z.).
91. Nedůvodná je podle žalovaného také námitka porušení zásady zákonnosti výkonu veřejné moci. Žalovaný má pravomoc posuzovat oprávněnost nároku na odpočet DPH. Řízení při placení daní je odlišným druhem dílčího daňového řízení a logicky může navazovat až po ukončení řízení nalézacího. Správce daně ani žalovaný nevedli v nyní posuzované věci řízení týkající se placení daně, ale vedli řízení vyměřovací, tj. řízení nalézací. Aplikovali přitom institut (odepření nároku na odpočet DPH), který svou povahou spadá právě do fáze nalézací. Žalobkyně se proto nedůvodně domáhá, aby správce daně aplikoval namísto odepření nároku na odpočet daně institut ručení. Procesní úpravu ručení obsahuje § 171 daňového řádu a § 109 zákona o DPH, jedná se tedy o institut, který z hlediska systematiky

spadá do fáze placení daní. Ručení je institutem zajišťovacím a akcesorickým, jehož základní podmínkou je existence platného závazku mezi věřitelem a dlužníkem. Lze jej tedy uplatnit pouze tehdy, pokud již byla daňová povinnost stanovena.

#### IV. Posouzení žaloby soudem

92. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 21. 3. 2022, žaloba byla podána v pondělí dne 23. 5. 2022), osobou k tomu oprávněnou a obsahuje všechny požadované formální náležitosti. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalovaný s tímto postupem souhlasil a žalobkyně nevyjádřila ve lhůtě stanovené soudem nesouhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

93. Žaloba není důvodná.

#### *Úvodní poznámky*

94. V posuzované věci je mezi účastníky řízení sporné, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno a prokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uznání jí uplatňovaných nároků na odpočet DPH vztahujících se k plněním, která měla přijmout od společnosti Stadok ve zdaňovacích obdobích září 2018 až leden 2019 a která měla spočívat v (1) zajištění a přípravě motorových vozidel k prodeji nebo zprostředkování jejich prodeje, (2) službách souvisejících s údržbou FVE, (3) plnění spočívajícím v dodávkách materiálu, (4) plnění spočívajícím v pronájmu lešení a (5) práci na statku Starý Kolín, zejm. práci ve stájích, navážení sena a slámy či odvozu hnoje (služby spojené s výstavbou filmových dekorací a zámečnické práce, které žalobkyně zmínila v žalobě, nebyly předmětem sporných plnění v nyní posuzovaných zdaňovacích obdobích).

95. Soud dále předesílá, že se daňovými povinnostmi žalobkyně ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím již zabýval. Rozsudkem ze dne 30. 5. 2023, č. j. 43 Af 19/2021-56, zamítl žalobkyninu žalobu týkající se zdaňovacích období měsíců říjen 2016 až leden 2017 [řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) zastavil unesením ze dne 6. 9. 2023, č. j. 7 Afs 162/2023-12, z důvodu nezaplacení soudního poplatku]. Žalobkyně byla naopak úspěšná se žalobou ve vztahu ke zdaňovacím obdobím únor 2017 a duben 2017 (rozsudek ze dne 23. 3. 2023, č. j. 54 Af 8/2020-51, přičemž kasační stížnost žalovaného Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 31. 1. 2024, č. j. 2 Afs 95/2023-42). Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím září a říjen 2017 soud řízení zastavil usnesením ze dne 13. 1. 2022, č. j. 51 Af 34/2021-37, protože žalobkyně nezaplatila soudní poplatek.

96. Zmíněné případy se však odlišují obsahem uplatněných žalobních námitek, z části také typem posuzovaných zdanitelných plnění (žalobkyně deklarovala rozdílná plnění od společnosti Stadok v závislosti na ročním období nebo požadavcích odběratelů) a rozsahem důkazů. V úspěšné žalobě soud shledal nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů ve vztahu k nezopakování svědecké výpovědi D. Z., v důsledku čehož panovala pochybnost o tom, zda byl řádně zjištěn skutkový stav věci. V nyní posuzované věci žalobkyně takovou námitku nevznesla a soud ani obdobnou vadu neshledal z úřední povinnosti (daňové orgány vycházely z celkem 3 výsledků D. Z. a žalobkyně se provedení dalšího výsledku nedomáhala). Nyní projednávanou věc proto soud posoudil nezávisle na zmíněných rozsudcích v mezích nyní uplatněných žalobních bodů s tím, že

dbal na to, aby při posuzování obdobných skutkových a právních otázek nevznikaly nedůvodné rozdíly.

97. S ohledem na obecnost žalobní argumentace, která jen minimálně reaguje na žalovaným popsané pochybnosti ohledně posuzovaných obchodních případů, soud připomíná, že správní soudnictví je ovládáno mimo jiné zásadou dispoziční. Od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tedy oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat na jeho místě vady napadeného správního aktu (není-li k jejich přezkumu vázán z úřední povinnosti). Žalobní bod je proto způsobilý projednání v té míře obecnosti, v níž je formulován. Míra precizace žalobních bodů pak do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobceho advokáta (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, body 31 a 32).

#### *Právní základ případu*

98. Soud předně zdůrazňuje, že podle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora týkající se vzniku a uplatňování nároku na odpočet DPH je nutné nejprve ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl (viz např. rozsudky NSS ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31, či ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, a judikaturu Soudního dvora tam citovanou). Soudní dvůr v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Tyto podmínky v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále to, že příslušná faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí o DPH (viz např. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, a další judikaturu citovanou v usnesení NSS ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35).
99. Hmotněprávní podmínky jsou stanoveny v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH následovně: a) daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet musí být osobou povinnou k dani; b) použil zboží nebo služby, s jejichž pořízením je spojován nárok na odpočet, pro účely zdanitelných plnění na výstupu; c) daň je splatná nebo je odvedena za služby nebo zboží, které byly nebo budou dodány; d) plnění bylo na vstupu poskytnuto jinou osobou povinnou k dani. Pro uplatnění nároku na odpočet je třeba podle čl. 178 písm. a) směrnice o DPH předložit fakturu, jejíž obsah je definován v čl. 226 téže směrnice (formální podmínka).
100. V českém právu pak uvedeným podmínkám odpovídají § 72 a § 73 zákona o DPH. Z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH plyne, že plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zákona o DPH plyne, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Náležitosti daňového dokladu pak stanoví § 29 zákona o DPH. Nesplní-li daňový subjekt zákonné podmínky pro přiznání odpočtu podle § 72 a § 73 zákona o DPH, nárok na odpočet daně mu vůbec nevznikne (viz např. rozsudek NSS ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31).
101. Soudní dvůr připustil, že zásada daňové neutrality vyžaduje, aby byl odpočet DPH přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (viz např. rozsudky SDEU ze dne 8. 5. 2008, *Ecotrade*, spojené věci C-95/07 a C-96/07, bod Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

63, ze dne 30. 9. 2010, *Uszodaépitő*, C-392/09, bod 39, nebo ze dne 9. 7. 2015, *Salomie a Oltean*, C-183/14, body 58 a 59). Jinak tomu může být nicméně tehdy, má-li porušení takových formálních požadavků za následek nemožnost předložení spolehlivého důkazu o splnění hmotněprávních požadavků (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 9. 9. 2021, C-294/20, *GE Auto Service Leasing*, bod 53). Jak bude dále podrobněji vysvětleno, napadené rozhodnutí je založeno na závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky hmotněprávní.

102. Zároveň Soudní dvůr v rozsudku ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater*, C-154/20, uznal, že i nesprávné uvedení osoby dodavatele na daňovém dokladu, nemusí vždy automaticky vést k odepření nároku na odpočet. Byť je postavení dodavatele jako osoby povinné k dani jednou z hmotněprávních podmínek, Soudní dvůr připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně (viz též rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, navazující na rozsudek Soudního dvora *Kemwater*).
103. Vzhledem ke skutečnosti, že daňové orgány zpochybnily nejen to, zda plnění žalobkyni dodala společnost Stadok, ale rovněž to, zda žalobkyně vůbec obstarala fakturované plnění dodavatelským způsobem a rozsah deklarovaného plnění, a soud se s tímto hodnocením ztotožnil, jak bude podrobně vysvětleno níže, neposuzoval soud věc optikou judikatorního obratu, jenž nastal po vydání zmíněných rozsudků ve věci *Kemwater*. Tato judikatura totiž cílí na situace, kdy není sporu o tom, že plnění bylo obstaráno dodavatelským způsobem, ale sporná je pouze osoba dodavatele (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 6. 2023, č. j. 7 Afs 245/2021-48, bod 19). Naopak ohledně otázky prokazování rozsahu a předmětu plnění nadále platí, že rozsah a předmět skutečně přijatého plnění musí odpovídat předmětu a rozsahu uvedenému na daňových dokladech, o které daňový subjekt nárok na odpočet opírá.
104. K otázce důkazního břemene v daňovém řízení lze obecně konstatovat, že daňový subjekt v řízení prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Naopak správce daně v daňovém řízení prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
105. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, viz také např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).
- Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

106. Přestože daňový subjekt předloží i formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.
107. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval. V této fázi je povinností daňového subjektu prokázat *pravdivost* svých tvrzení. Nepostačuje tak, že *není vyloučeno* uskutečnění plnění podle jeho tvrzení (viz např. rozsudky NSS ze dne 22. 4. 2024, č. j. 2 Afs 221/2021-79, bod 76, nebo ze dne 22. 5. 2025, č. j. 1 Afs 244/2024-51, bod 15).
108. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, nebo z poslední doby usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133). Je na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
109. Pokud pak jde konkrétně o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, tedy z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 téhož zákona, podle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad (viz např. rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31). Podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice o DPH). Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je nutno vykládat v souladu s judikaturou tak, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“* (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103).
110. Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i konkrétní rozsah přijatého zdanitelného plnění (viz např. rozsudky NSS ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, bod 32, a ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 15). Neprokázání rozsahu přijatého plnění přitom samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (viz např. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2023, č. j. 2 Afs 176/2022-50).

111. Také Soudní dvůr opakovaně konstatoval, že nárok na odpočet naučtované DPH je obecně spojen s uskutečněním zdanitelného plnění (viz rozsudek ze dne 11. 11. 2021, *Ferimet*, C-281/20, bod 30 a judikaturu tam citovanou), a tedy rovněž podmíněn předložením důkazu o uskutečnění plnění (srov. rozsudek ze dne 25. 5. 2023, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie*, C-114/22, bod 31 a judikaturu tam citovanou). Pokud tedy nedošlo ke skutečnému dodání zboží nebo poskytnutí služeb, respektive pokud uskutečnění těchto zdanitelných plnění nebylo prokázáno, nemůže vzniknout nárok na odpočet (tamtéž, body 33 a 34). Soudní dvůr také konstantně judikuje, že důkazní břemeno v tomto směru nese osoba povinná k dani, která je povinna předložit objektivní důkazy, že zboží nebo služby jí byly skutečně dodány nebo poskytnuty na vstupu jinou osobou povinnou k dani pro účely jejich plnění podléhajících DPH, z nichž skutečně odvedla DPH (rozsudky ze dne 21. 11. 2018, *Vădan*, C-664/16, bod 44, či ze dne 16. 2. 2023, *DGRFP Cluj*, C-519/21, bod 100). Daňové orgány „*mohou od samotné osoby povinné k dani vyžadovat doklady, které považují za nezbytné pro posouzení otázky, zda je třeba přiznat požadovaný daňový odpočet, či nikoliv*“ (rozsudek SDEU ze dne 11. 11. 2021, C-281/20, *Ferimet*, bod 38).
112. Daňové orgány se od výše popsaných základních právních východisek neodchýlily. Souhrn shora uvedené vnitrostátní i evropské judikatury naopak v zásadě vyvrací veškerou žalobkyninu argumentaci týkající se výkladu důkazního břemene a požadavků správce daně na předložení důkazních prostředků.
113. Žalobkyně z rozsudku Soudního dvora C. F. mylně dovozuje, že správce daně nemůže nad rámec faktury požadovat další důkazy prokazující uskutečnění zdanitelného plnění. Takový závěr Soudní dvůr neučinil (srov. též judikaturu Soudního dvora uvedenou výše v bodu 111, která intepretaci žalobkyně spolehlivě vyvrací). Ke zmíněnému rozsudku C. F. je pak třeba zdůraznit, že se týkal fiktivních plnění, přičemž podezření daňové správy, že plnění byla fiktivní, nebyla podložená. Za této situace Soudní dvůr dospěl k závěru, že zásada daňové neutrality a zásada právní jistoty, musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby byl v případě pouhého nepodloženého podezření vnitrostátní daňové správy ohledně toho, zda skutečně došlo k hospodářským plněním, na jejichž základě byla vystavena daňová faktura, odepřen osobě povinné k dani, která je příjemcem této faktury, nárok na odpočet DPH, pokud tato osoba není schopna předložit kromě uvedené faktury další důkazy, které dokládají, že k hospodářským plněním skutečně došlo. V nynější věci však podezření správce daně nebyla nepodložená, ale naopak vyplývala z řady vzájemně se doplňujících a důkazně dostatečně podložených skutečností (k tomu viz dále body 118 a násled.).
114. V takovém případě bylo v souladu se shora citovanou judikaturou na žalobkyni, aby naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet doložila dalšími doklady nebo navrhla provedení důkazů způsobilých objasnit rozhodné skutečnosti. Právem správce daně naopak bylo předložení takových podkladů požadovat. Předložení faktury se všemi požadovanými náležitostmi je pouze jednou z podmínek pro vznik nároku na odpočet [viz čl. 178 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH], a to podmínkou formální; nelze ovšem pomíjet, že kromě požadavků formálních je třeba prokázat i naplnění podmínek hmotněprávních [čl. 168 písm. a) směrnice o DPH viz výše bod 99]. Jak vyplývá ze shora shrnuté judikatury, existenci nároku daňového subjektu na uplatnění odpočtu DPH nelze dovozovat z pouhé skutečnosti, že daný subjekt má v držbě a správci daně předloží daňové doklady, byť by byly formálně bezvadné. Zároveň je totiž nezbytné, aby daňovým dokladem deklarovaný skutkový stav byl v souladu se stavem faktickým. Ačkoliv je tedy pozornost při prokazování správnosti vykázané daně soustředěna primárně na daňový doklad, ztrácí takový doklad

důkazní sílu v případě, je-li ze strany správce daně zpochybněn (viz rozsudek NSS ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). Názor žalobkyně, že postačovalo předložit pouhé formální doklady o sporných zdanitelných plněních navzdory odůvodněným pochybnostem správce daně, respektive žalovaného, je proto mylný.

115. Obdobné závěry pak platí pro kontrolní hlášení. Žalobkyni lze přisvědčit pouze potud, že kontrolní hlášení má zásadní význam pro zachování neutrality DPH. To ovšem nic nemění na skutečnosti, že kontrolní hlášení jsou pouze formálním důkazním prostředkem (prakticky jde o daňové tvrzení jiného daňového subjektu, jehož věrohodnost a správnost také může být zpochybněna). Tyto listiny prokazují pouze to, že deklarovaný dodavatel Stadok plnil daňové povinnosti v tom směru, že tvrdil uskutečnění nějaké ekonomické činnosti pro žalobkyni a přijetí platby od žalobkyně, nejedná se však bez dalšího o důkaz o faktickém uskutečnění plnění ani o provedení plnění v deklarovaném rozsahu. Správce daně nebyl povinen postavit najisto, že samotné kontrolní hlášení společnosti Stadok je nepravdivé nebo nevěrohodné, ale v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu byl povinen prokázat existenci skutečností zakládajících *vážné a důvodné pochybnosti* o tom, že se deklarovaná přijatá plnění uskutečnila tak, jak žalobkyně tvrdí (srov. výše bod 106). Kontrolní hlášení společnosti Stadok pak hodnotil v tom smyslu, zda mohlo k odstranění pochybností přispět. Jak přitom vyplývá již z výše uvedeného, kontrolní hlášení k prokázání *faktického* průběhu transakcí z povahy věci přispět nemohlo. Existovaly-li zde důvodné pochybnosti o faktickém průběhu obchodních transakcí (jejich rozsahu a uskutečnění dodavatelským způsobem), byla tím důvodně zpochybněna i daňová tvrzení společnosti Stadok učiněná v kontrolním hlášení.
116. Skutečnost, že správce daně pochybil nezaložením kontrolních hlášení do spisu, byl oprávněn napravit žalovaný, neboť daňové řízení je třeba posuzovat v zásadě jako jeden celek, vady rozhodnutí prvního stupně lze proto zpravidla odstranit i v řízení odvolacím (viz např. rozsudky NSS ze dne 19. 12. 2017, č. j. 8 Afs 78/2012-45, bod 73, ze dne 19. 11. 2009, č. j. 1 Afs 88/2009-48, či ze dne 4. 5. 2011, č. j. 1 Afs 16/2011-55). Odvolací řízení má totiž nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením orgánu prvního stupně (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007-48, body 46 a 51, č. 1865/2009 Sb. NSS). Žalovaný vyrozuměl žalobkyni o založení kontrolních hlášení společnosti Stadok do spisu v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 24. 11. 2021, v němž svůj postup zdůvodnil a vyjádřil se také k nezpůsobivosti kontrolních hlášení prokázat fakticitu plnění. Žalobkyně se tedy mohla se zmíněnými kontrolními hlášeními seznámit a vyjádřit se k jejich obsahu, stejně tak mohla i polemizovat s argumentací žalovaného o jejich důkazní hodnotě. Nebyla tak zkrácena na svých procesních právech, jak v žalobě tvrdí. Ve vyjádření ze dne 20. 12. 2021 ovšem pouze obecně tvrdila, že se jedná o klíčový důkaz prokazující rozsah poskytnutých plnění ze strany dodavatele, neboť jím dodavatel potvrdil, že fakturu skutečně vystavil a současně deklaroval, že byl dodavatelem žalobkyně. K mylnosti této domněnky se soud již vyjádřil v předchozím odstavci.
117. Pro úplnost lze dodat, že ze správního spisu vyplývá, že společnost Stadok i přes deklaraci uskutečnění plnění pro žalobkyni v kontrolních hlášeních, související daň na výstupu neuhradila (a měla dlouhodobě vůči správci daně značné daňové nedoplatky). Tato skutečnost však v posuzované věci nebyla rozhodná, neboť důvodem pro vyměření daňové povinnosti napadenými platebními výměry bylo neprokázání hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet ze strany žalobkyně, nikoliv „chybějící daň“, která je jedním z typických znaků daňových podvodů. Ze shora citované judikatury Soudního dvora Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

i Nejvyššího správního soudu přitom jasně vyplývá, že se nejprve zkoumá, zda byly splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet daně. Pokud nikoliv, nárok na odpočet vůbec nevznikl, a v takovém případě není třeba se zabývat otázkou, zda byla sporná plnění zasažena podvodem na DPH.

*K námitkám nekonkrétnosti pochybností a personálnímu propojení žalobkyně a Stadok*

118. Žalobkyně namítla, že pochybnosti, na jejichž základě na ni správce daně přenesl důkazní břemeno, i konečné důvody, pro které žalovaný dospěl k závěru o nesplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet, nejsou založeny na konkrétních skutečnostech vztahujících se k jednotlivým plněním, ale pouze na nepřípustně zobecňujících a paušalizujících úsudcích. Těmto námitkám soud nepřisvědčil.
119. Správce daně sdělil žalobkyni své pochybnosti vztahující se ke zdaňovacím obdobím září až prosinec 2018 ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 12. 5. 2020 a ke zdaňovacímu období leden 2019 ve výzvě ze dne 22. 5. 2020. V obou výzvách vyjádřil nejprve souhrnné pochybnosti týkající se všech deklarovaných plnění od společnosti Stadok a následně pak pochybnosti spojené s jednotlivými typy plnění, která rozčlenil do několika tabulek. Vzhledem k obecnosti žalobkyniny námitky soud nepovažuje za nezbytné opakovat veškeré skutečnosti, jimiž správce daně odůvodnil své pochybnosti na str. 5 až 17 výzvy za září až prosinec 2018, resp. na str. 3 až 11 výzvy za leden 2019, a v podrobnostech na ně odkazuje.
120. Stručně lze nicméně shrnout, že správce daně poukázal na to, že veškeré platby za sporná plnění byly deklarovány jako platby v hotovosti. Dále pak popsal zjištění k deklarovanému dodavateli Stadok (vysoké daňové nedoplatky, od 8. 8. 2017 status nespolehlivého plátce, nedostatečné personální zázemí v poměru k deklarovaným plněním v řádech milionů Kč, zapsané virtuální sídlo apod.). K výzvám správce daně společnost Stadok předložila seznamy majetku obsahující pouze obecné názvy nebo technické zkratky bez uvedení ocenění a nabývacích dokladů, bez data zařazení do evidence a vazby na účetnictví, bez podpisu a razítka, ručně vyplněné skladové karty apod. V této souvislosti pak poukázal na propojení žalobkyně s deklarovaným dodavatelem prostřednictvím D. Z., který je jediným společníkem a bývalým jednatelem Stadok a současně zaměstnancem žalobkyně (od 21. 1. 2019 také žalobkyniným jednatelem), a na jeho výpověď v rámci jiných daňových řízení, v níž sice potvrdil spolupráci společnosti Stadok se žalobkyní, ale jeho výpověď byla vyhodnocena jako účelová a nevěrohodná. Z výpovědi zapsaného jednatele společnosti Stadok R. K. pak vyplynulo, že zmíněnou společnost fakticky řídil D. Z. V kontrolních hlášeních a daňových přiznáních společnost Stadok deklarovala pouze uskutečnění plnění pro žalobkyni, přijatá plnění nedeklarovala žádná s výjimkou jednoho plnění v listopadu 2018.
121. Správce daně odkázal také na výpovědi svědků s tím, že se jednalo buď o zaměstnance žalobkyně, jejichž činnost nemohla žalobkyni založit nárok na odpočet, nebo sice o osoby, které pracovaly pro společnost Stadok, ale nevykonávaly podstatnou část deklarovaných plnění, a navíc o jejich činnosti neexistovaly žádné písemné záznamy. Dále správce daně popsal dosavadní zjištění k jednotlivým plněním, např. nekonkrétní předmět a nejasný rozsah na některých fakturách a dodacích listech, pouze obecná smluvní ujednání, nejasný způsob kalkulace ceny, nejasný počet osob, které měly plnění vykonávat atd.
122. S ohledem na výše uvedené soud nesouhlasí s námitkou, podle které správce daně založil své pochybnosti pouze na nekonkrétních a paušálních úsudcích. Ve výzvách naopak podrobně a přehledně vysvětlil, v čem tkví podstata jeho pochybností a co je třeba prokázat, a plně tak Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

dostal požadavkům § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, čímž přenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni (srov. výše body 106 a 107). Konkrétní výhrady vůči obsahu výzev žalobkyně v žalobě nevznesla.

123. Obdobný závěr pak platí i pro obecnou námitku, podle níž měly být nekonkrétní a paušální také závěry žalovaného o nesplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet. V podrobnostech soud odkazuje především na shrnutí odůvodnění napadeného rozhodnutí výše v bodech 4 až 71 a dále se vyjádří k některým dílčím žalobkyniným výhradám vůči tomuto odůvodnění.
124. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že posuzované transakce činí pochybnými personální propojení a nesrovnalosti ohledně společnosti Stadok, a žalovanému vytýká, že rozhodnutí založil na paušalizujících úsudcích o osobách, které plnění uskutečnily.
125. Se žalobkyní lze souhlasit pouze potud, že její personální propojení se společností Stadok neznamená zákaz vzájemných plnění, ani samo o sobě nepředstavuje skutečnost způsobitou zpochybnit nárok na odpočet DPH. Nic takové však daňové orgány netvrdily.
126. Každé vzájemné propojení je nutné vnímat ve všech souvislostech konkrétního případu. V praxi je zajisté běžné, že spolu obchodují společnosti, které jsou členy téhož koncernu nebo jsou ovládány totožnou osobou či v nich uplatňují vliv spřízněné osoby atd. Takové obchodování nicméně musí splňovat zákonem stanovená pravidla, která mají za cíl zamezit zneužití vzájemného propojení společností k různým nepoctivým účelům; v kontextu daňového práva zejm. krácení daně. Zároveň je třeba zdůraznit, že byť by propojené společnosti nebyly vedeny nepoctivým úmyslem a z hlediska soukromoprávních vztahů by jim vyhovovala a dostačovala větší neformálnost vzájemných transakcí (nižší míra dokumentace transakcí, prolínání zaměstnanců či osob oprávněných jednat), z pohledu veřejného práva nelze rezignovat na požadavky daňových právních předpisů, včetně požadavků na prokázání formálních a zejména hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, pokud jej hodlají uplatňovat. Je přitom zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání (srov. např. rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2013, č. j. 3 Afs 257/2022-42, bod 42, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, nebo ze dne 4. 12. 2019, č. j. 4 Afs 282/2019-42).
127. Z důkazů provedených v daňovém řízení vyplynulo, že faktický průběh transakcí mezi žalobkyní a jejím dodavatelem Stadok nebyl řádně zdokumentován, panovaly nejasnosti o přičitatelnosti pracovní činnosti společností zúčastněným na transakcích i o faktickém rozsahu plnění. K tomu pak přistupovala skutečnost, že úhrada plnění měla probíhat v hotovosti. Za těchto okolností, k nimž se soud dále vyjádří podrobněji, bylo personální propojení žalobkyně s jejím dodavatelem (zejm. skrze D. Z., který obě společnosti fakticky ovládal) obzvláště relevantní. Žalobkyně proto nedůvodně daňovým orgánům vytýká, že k propojenosti společností vůbec přihlížely, a stejně tak neopodstatněně tvrdí, že tak činily paušálně.
128. Propojení se společností Stadok prostřednictvím D. Z. žalobkyně nepopírá, ale naopak jej sama v žalobě zmiňuje. Stejně tak žaloba neobsahuje konkrétní výhrady proti zjištění daňových orgánů, že R. K. vykonával funkci jednatele společnosti Stadok pouze formálně a že o podstatných otázkách týkajících se chodu této společnosti rozhodoval fakticky D. Z. (srov. výše body 9 a 10). Tato zjištění pak daňové orgány zasadily do kontextu řady Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

skutkových okolností, které činí personální propojení žalobkyně s jejím dodavatelem prostřednictvím D. Z. problematickým.

129. Daňové orgány založily své závěry mimo jiné na konkrétních svědeckých výpovědích, z nichž vyplynula důvodná pochybnost, zda veškerá deklarovaná plnění uskutečnili zaměstnanci společnosti Stadok, či zda plnění realizovali (přínejmenším zčásti) zaměstnanci samotné žalobkyně či dokonce jiné (blíže nezjištěné) osoby. V podrobnostech soud odkazuje na zprávy o daňové kontrole a napadené rozhodnutí, níže pak shrne pouze nejpodstatnější skutkové okolnosti.
130. V případě plnění, která měla spočívat v práci na statku, zejm. práci související se stájem, žalovaný poukázal mimo jiné na výslech J. H., která byla zaměstnankyní žalobkyně a která vypověděla, že chod stáji zvládala převážně sama, pouze občas jí pomáhali M. Z., R. K. a členky jezdeckého klubu. Odvoz hnoje spočíval podle ní v tom, že denně nebo jednou za dva dny byl odvezen malý kontejner (srov. výše bod 60). Tomu odpovídala i výpověď M. Z. (přezdívkou „H.“), který vypověděl, že ob den vozil seno a slámu a každý den hnůj, a to pouze cca 1 hodinu denně. Péči o koně pak vykonával pouze v nepřítomnosti J. H. Jeho pracovní činnost spočívala převážně ve vykládce a nakládce materiálu a údržbě objektů, přičemž mu s prací kromě R. K. pomáhalo asi šest Ukrajinců. Dále vypověděl, že měl uzavřenou dohodu o pracovní činnosti se společností Stadok i se žalobkyní (srov. výslech ze dne 2. 6. 2021, kdy uvedl: *„Když bylo potřeba pro Stadok, nakládal jsem pro Stadok, když bylo potřeba pro Statek, dělal jsem pro Statek. Byly to třeba 2 hodiny nebo 2 hodiny tak.“*). Za svou práci nedostával finanční odměnu, ale odměnou mu bylo členství v jezdeckém klubu (poplatek za členství nicméně činil pouze 1 000 Kč měsíčně a za chod v klubu podle vyjádření žalobkyně ze dne 28. 5. 2019 odpovídala žalobkynina zaměstnankyně a jednatelka M. S.) a možnost používat motorové vozidlo. Občas také dostával od R. K. „diety“ (srov. výše bod 57). Přičitatelnost jeho pracovní činnosti společnosti Stadok je tedy značně sporná a nebylo nijak prokázáno, co konkrétně mělo být jeho pracovní činností vykázanou na daňových dokladech vystavených Stadok, na nichž bylo uvedeno jeho jméno.
131. Ani další výpovědi, na které žalovaný poukázal, nepotvrdily, že se plnění uskutečnila tak, jak byla deklarována. L. F. a I. S., kteří byli na některých fakturách souvisejících s prací na statku (viz dále bod 132) jmenovitě zmíněni, sice potvrdili, že byli zaměstnanci společnosti Stadok a že vykonávali mimo jiné práce na statku v souvislosti s chodem stáji, tuto práci však charakterizovali pouze jako příležitostnou, nepravidelnou a nárazovou činnost, která podle I. S. nikdy nezahrnovala celý měsíc (srov. výše body 56 a 58).
132. Pokud žalobkyně v předložených daňových dokladech deklarovala plnění od společnosti Stadok, které bylo vymezeno pouze následujícím způsobem: *„zajištění chodu stáji, navážení sena, slámy, odvoz hnoje, vyvážení hnoje ze silážního žlabu a rozvoz na pastviny“* (faktura č. 20180158, září 2018, cena 239 942 Kč, shodný text je uveden i na dodacím listu), *„práce na stájích, navážení sena, slámy, odvoz hnoje“* (faktura č. 20180174, říjen 2018, cena 374 151 Kč, shodný text je uveden i na dodacím listu), *„zajištění slámy, dřeva na zimu. Dřevo s nařezáním a uskladněním.“* (faktura č. 20180180, listopad 2018, 200 073,50 Kč, dodací list obsahuje text: *„135bal sláma, 54 m3 dřevo, přeprava“*), *„zajištění chodu stáji, navážení sena, slámy, odvoz hnoje, vyvážení hnoje ze silážního žlabu na pastviny – listopad 2018“* (faktura č. 20180191, listopad 2018, cena 208 362 Kč, dodací list neobsahuje popis plnění, pouze je uvedeno „30 dní“), *„zajištění chodu stáji, navážení sena, slámy, odvoz hnoje, vyvážení hnoje ze silážního žlabu na pastviny – prosinec 2018“* (faktura č. 20180210, prosinec 2018, cena 215 307,40 Kč, dodací list neobsahuje popis plnění, pouze je uvedeno „31 dní“), „práce“ (faktura č. 20180213, prosinec 2018, Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

2018, cena 140 844 Kč, na dodacím listu je doplněno „157 hod S., 160 hod F., 168 hod Z.“), „naložení hnoje z deponky, práce na stájích, navážení sena a slámy – F., S., H.“ (faktura č. 20190004, leden 2019, č. 243 815 Kč, dodací list obsahuje text „31 dní, S., F., H. – práce na stájích, navážení sena, slámy“), jeví se ve světle výše popsaných skutečností pochybnosti o tom, zda plnění uskutečnila společnost Stadok a o jeho rozsahu, plně legitimní.

133. Z výše shrnutých výpovědí totiž vyplynulo, že chod stáji žalobkyně zajišťovala převážně prostřednictvím vlastní zaměstnankyně, již v blíže neurčeném (a žalobkyní nijak nedoloženém) rozsahu vypomáhali členky jezdeckého klubu (jejichž práce nebyla přičitatelná společnosti Stadok), M. Z. (který pracoval střídavě pro Stadok a pro žalobkyni, aniž by bylo možné zřetelně rozlišit, pro kterou ze společností určitou činnost vykonával, a který nebyl za práci ani finančně honorován, přesto je na některých fakturách účtována jeho práce v řádu desítek tisíc Kč měsíčně), R. K. (jednatel a zaměstnanec Stadoku) a L. F. a I. S. (kteří sice byli zaměstnanci Stadoku, ale jejich práce související se stájemi byla pouze příležitostná, a zjevně proto neodpovídala deklarovanému počtu hodin a deklarované ceně). Nebylo tedy vůbec zřejmé, jakou část prací souvisejících se stájemi vykonávala zaměstnankyně žalobkyně, jakou část zaměstnanci společnosti Stadok, jakou členky jezdeckého klubu a případně, zda se na těchto činnostech podíleli také ukrajinští „brigádníci“, o nichž se svědci zmínili, ale v průběhu daňového řízení je nebyl nikdo schopen blíže identifikovat.
134. Žalovaný také důvodně poukázal na to, že sama žalobkyně v rámci písemného vyjádření připustila, že se o zvířata starala její zaměstnankyně J. H. a že zaměstnanci společnosti Stadok jí pouze vypomáhali, ale o této výpomoci nebyla schopna doložit žádné podrobnosti ani podpůrné doklady (výkazy práce, mzdové listy, kdo práci vykonal, jak byla stanovena cena plnění apod.).
135. Ve světle těchto skutečností je pak relevantní, že výše zmíněné dodací listy podepsal za Stadok R. K., z jehož výpovědi vyplynulo, že je jednatelem uvedené společnosti pouze formálně a o jejím chodu neví žádné podrobnosti, a že obě společnosti fakticky řídil D. Z. Také ti ze svědků, kteří byli zaměstnanci společnosti Stadok, fakticky jednali na základě pokynů D. Z. (viz výše body 56 a 58).
136. Není tedy pravdou, že by žalovaný dovozoval pochybnosti z propojení žalobkyně a společnosti Stadok pouze paušálně a bez souvislosti s konkrétními skutkovými okolnostmi. Naopak žalobkyně žádné konkrétní výhrady vůči výše shrnutým zjištěním žalovaného nevznesla.
137. Zároveň je třeba dodat, že popsané okolnosti zpochybňují nejen, zda deklarovaná plnění byla přičitatelná deklarovanému dodavateli Stadok, ale i deklarovaný rozsah plnění, neboť nárok na odpočet mohla žalobkyně uplatňovat pouze ve vztahu k té části plnění, kterou uskutečnil její dodavatel. Krom toho, popis faktické činnosti svědky (např. odvoz malého kontejneru hnoje denně nebo jednou za dva dny; navezení sena a slámy a odvoz hnoje trvající cca 1 hodinu, viz výše bod 130) vzbuzoval důvodnou pochybnost o deklarovaném rozsahu plnění a jeho hodnotě, která měla činit několik set tisíc Kč měsíčně. Jak přitom vyplývá z výše shrnuté judikatury, neprokázání rozsahu přijatého plnění samo o sobě vede k nesplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně (viz výše bod 110).
138. Obdobná byla situace v případě plnění, která měla spočívat v údržbě FVE. Žalovaný vyjádřil pochybnost o poskytnutí tohoto plnění společností Stadok na základě dostatečně konkrétních zjištění, která souvisela mimo jiné i s prolínáním činností zaměstnanců Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

žalobkyně a zaměstnanců Stadoku a s nejasným rozlišením, zda D. Z. uděloval pokyny za žalobkyni nebo za Stadok.

139. Žalovaný poukázal zejména na výpovědi svědků, z nichž vyplynulo, že přinejmenším na některých činnostech se podíleli zaměstnanci žalobkyně a blíže neupřesnění ukrajínští pracovníci. Na opravách a údržbě FVE se organizačně podílela jednatelka a zaměstnankyně žalobkyně M. S. (viz výše bod 33) a práce spočívající v kontrole FVE (kontrola plotu, panelů a konstrukcí), sekání trávy a sundávání sněhu vykonával zaměstnanec žalobkyně T. N., kterému práci zadával D. Z. (viz výše bod 35). Přestože také M. Z. uvedl, že v areálech FVE opravoval plot a sekal trávu, nebyl zřejmý rozsah jeho činnosti a panovaly pochybnosti, pro kterou ze společností tak činil, neboť vypověděl, že pracoval jak pro žalobkyni, tak pro společnost Stadok (viz výše bod 130). Žalovaný také důvodně poukázal na to, že Ing. N., kterého žalobkyně označila za stěžejní osobu v souvislosti s údržbou FVE, vypověděl, že v průběhu šetřených zdaňovacích období činnost na FVE nevykonával a za Stadok v této souvislosti nikdy nejednal (viz výše bod 34). Svědci v souvislosti s FVE zmiňovali také práci ukrajinských občanů, o nichž však nikdo nebyl schopen poskytnout takové informace, z nichž by se dalo dovodit pro jaký subjekt pracovali. Zaměstnanci společnosti Stadok V. D. a L. F. potvrdili pouze občasné pomocné práce (viz výše bod 32). P. K., který byl mj. zaměstnancem společnosti Stadok a který se v minulosti podílel na údržbě FVE, byl v šetřených zdaňovacích obdobích v pracovní neschopnosti (viz výše bod 34).
140. Žalobkyně přitom nedoložila žádné výkazy práce či jiné doklady, z nichž by bylo možné identifikovat jakou část prací fakticky vykonali zaměstnanci deklarovaného dodavatele Stadok. K objasnění této otázky přitom nijak nepřispěly ani faktury či dodací listy, neboť pokud vůbec blíže definovaly plnění nad rámec obecného označení „údržba“, činily tak pouze prostřednictvím typové činnosti nebo rozpisu na jednotlivé FVE: „údržba FVE – dle SOD“ (faktura č. 20180165, září 2018, 288 525 Kč, bez dodacího listu, a faktura č. 20180178, říjen 2018, 255 195 Kč, dodací list uvádí rozpis ceny ve vztahu k 5 různým FVE), „oprava poškozených konstrukcí FVE vyrovnáním“ (faktura č. 20180176, říjen, 270 592 Kč, dodací list obsahuje shodný text a doplňuje údaj 418 ks), „vyrovnání konstrukcí vůči terénu – celoplošně pod fotovoltaickými panely“ (č. 20180177, říjen 2018, 258 867 Kč, dodací list obsahuje shodný text a doplňuje údaj 5630 m<sup>2</sup>), „oprava FVE Senomaty pč. X“ (faktura č. 20180185, listopad 2018, 245 142,37 Kč, dodací list obsahuje text „oprava poškozených nosných konstrukcí a vyrovnání, dotažení úchytů FV panelů a volných šroubů, celoplošná kontrola FVE panelů“ s rozpisem ceny na tyto tři položky), „údržba FVE – dle SOD – listopad 2018“ včetně rozpisu na 5 různých FVE (faktura č. 20180188, listopad 2018, 160 980,82 Kč, dodací list obsahuje stejné údaje jako faktura), „údržba FVE – prosinec 2018“ včetně rozpisu na 5 různých FVE (faktura č. 20180208, prosinec 2018, 169 784,78 Kč, dodací list obsahuje stejné údaje jako faktura), „zajištění údržby solárních elektráren a materiál dle Vaší objednávky 060119 – dodáno na statek Starý Kolín, Hlízovský 357“ (faktura č. 20190007, 515051,02 Kč s rozpisem na částku 214 932,30 Kč za „31 dní“ a částku 300 117,72 za materiál na sádkartonové konstrukce).
141. Za situace, kdy ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že se na údržbě FVE podíleli přinejmenším zčásti zaměstnanci samotné žalobkyně a zčásti ukrajínští pracovníci pracující pro neznámý subjekt, přičemž nebylo možné z žádných dokladů ani svědeckých výpovědí identifikovat, jakou část vykonávaly tyto osoby odlišné od zaměstnanců deklarovaného dodavatele, nemohly faktury a dodací listy obsahující výše popsání údaje postačovat jako důkaz o provedení prací deklarovaným dodavatelem Stadok ani o rozsahu plnění přijatého od tohoto dodavatele.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

142. I v tomto případě pak hraje významnou roli propojenost žalobkyně a deklarovaného dodavatele Stadok prostřednictvím D. Z., neboť jeho faktické vystupování za obě strany deklarované transakce v kombinaci s jeho vágním vysvětlením, jak byla stanovena cena za údržbu FVE (společnost Stadok podle něj dospěla k výši paušálu na základě vyzkoušení, co bude potřeba a jak dlouho to bude trvat, viz výše bod 31) a úhradou deklarované ceny v hotovosti prohlubuje pochybnosti o tom, do jaké míry se na údržbě FVE skutečně podílely zaměstnanci společnosti Stadok (z plnění vykonaných vlastními zaměstnanci si žalobkyně nárok na odpočet účtovat nemohla).
143. Nejinak tomu bylo v případě plnění, které mělo spočívat ve službách souvisejících se zajištěním a přípravou motorových vozidel k prodeji. Žalovaný v této souvislosti poukázal mimo jiné na rozporné výpovědi zaměstnance společnosti Stadok I. S. a zaměstnankyně (a jednatelky) žalobkyně M. S., které se lišily v tom, jakým způsobem mělo probíhat vyhledávání vozidel. I. Strilchuk sdělil, že na základě informace od D. Z. nebo R. K. o tom, jaká vozidla jsou potřebná, kontaktoval své známé v zahraničí (převážně v Německu), kteří mu poslali tipy na vozidla v bazarech, a on je jel následně prohlédnout, neřešil však nákup ani přepravu (viz výše bod 21). Naopak M. S. vypověděla, že vozy vhodné k nákupu vyhledávala na internetu a když se jí něco líbilo, jel I. S. vozy prohlédnout (viz výše bod 23). Mělo-li tedy být součástí deklarovaných plnění vyhledání vhodných vozidel, které žalobkyně dále přeprodovala svým zákazníkům, nebylo zřejmé, do jaké míry se na této části plnění podílel deklarovaný dodavatel Stadok a do jaké míry žalobkynina vlastní zaměstnankyně a jednatelka.
144. Obdobně nejasnou zůstala otázka, do jaké míry se deklarovaný dodavatel Stadok podílel na části plnění, která měla spočívat v čištění a drobných opravách vozidel. Přestože určitou část (čištění a výměnu kapalin) prováděl pravděpodobně zaměstnanec Stadoku V. D. (viz výše bod 20), čištění, údržbu a drobné opravy prováděl také zaměstnanec žalobkyně T. N., kterému měly s těmito činnostmi pomáhat osoby ukrajinské národnosti, které nedokázal blíže identifikovat. Krom toho T. N. pro vozidla také jezdil (viz výše bod 24). Jeho roli v rámci plnění souvisejících s prodejem motorových vozidel potvrdil také M. B. (zaměstnanec žalobkynina odběratele Losl), který vypověděl, že automobily přebíral osobně od T. N. a M. Z. (viz výše bod 25).
145. V situaci, kdy žalobkyně nebyla schopna předložit žádné doklady, z nichž by vyplývalo rozlišení činností provedených vlastními zaměstnanci (zejm. T. N.) a činností provedených zaměstnanci společnosti Stadok (a nadto pravděpodobně též třetími subjekty), nemohly pro prokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet postačovat faktury, z nichž vyplývalo pouze obecné typové označení plnění: „*zprostředkování nákupu a prodeje nákladních aut a návěsů a jejich příprava k prodeji – 11 ks*“ (faktura č. 20180179, říjen 2018, 378 403,30 Kč), „*zajištění prodeje a příprava návěsů a nákl. aut k prodeji – 11 ks*“ (faktura č. 20180190, listopad 2018, 355 377 Kč) a „*zprostředkování nákupu, prodeje a příprava návěsů dle Vaší objednávky č. 011118 – 15 ks*“ (faktura č. 20180209, prosinec 2018, 484 605 Kč).
146. Žalovaný zařadil do této skupiny plnění také fakturu č. 20180187, v níž je plnění označeno pouze jako „*práce na zajištění*“ s rozpisem „*160 hod S., 162 hod F., 170 hod H.*“ (listopad 2018, 142 876,80 Kč, dodací list obsahuje pouze stejný text jako faktura), u níž není zřejmé, zda souvisí se zajištěním nákupu a prodeje motorových vozidel. Právě tato nejasnost v kombinaci s absencí jakýchkoliv upřesňujících dokladů ovšem způsobuje, že podmínky nároku na odpočet zjevně nejsou splněny. Ostatně, i kdyby se jednalo o zajištění chodu stájí, platilo by vše výše uvedené v bodech 130 až 137).

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

147. I v případě plnění spojených s nákupem a prodejem motorových vozidel tak propojenost žalobkyně s deklarovaným dodavatelem prostřednictvím D. Z. významně přispívá k pochybnostem o tom, zda a v jakém rozsahu byla deklarovaná plnění provedena dodavatelským způsobem a zda je jejich uskutečnění přičitatelné společnosti Stadok. Hotovostní úhrada spolu s absencí vysvětlení a doložení kalkulace ceny pak tyto pochybnosti ještě významně prohlubují.
148. V případě faktury č. 20180172 z října 2018, podle které měla žalobkyně přijmout od společnosti Stadok plnění spočívající v „hlídání objektů hal – Kšely“ (v hodnotě 103 818 Kč), žalovaný poukázal na absenci konkrétních údajů o období, pracovnících a hlídáných objektech. Stejně tak žádný ze svědků nepotvrdil, že by se na plnění podílel. Ze správního spisu vyplývá, že podle M. S. měl do objektu FATOS Kšely jezdit M. Z. (viz výslech dne 10. 5. 2021). Ten však vypověděl, že FATOS Kšely „*mu nic neříká*“ (viz výslech dne 2. 6. 2021). Žalobkyní namítaná nekonkrétnost zjištění je tak především důsledkem jejího liknavého přístupu k dokumentaci tvrzených plnění.
149. Nedůsledná dokumentace se pak projevila také v případě deklarovaných dodávek materiálu. Žalovaný vysvětlil důvody, na nichž založil důvodnou pochybnost o tom, zda společnost Stadok vůbec disponovala majetkem v hodnotě cca 20 mil Kč, který měla žalobkyni v šetřených zdaňovacích obdobích odprodat (viz výše body 40 až 46). Evidence majetku a zásob předložená společností Stadok byla neprůkazná. Z vyjádření účetní zmíněné společnosti vyplynulo, že evidence nebyla vedena průběžně, ale sestavena *ex post* na základě dokladů předložených D. Z., aniž by měla účetní vědomost o faktické existenci deklarovaného majetku. K tomu se pak přidává skutečnost, že podle účetních závěrek za roky 2016 a 2017, tedy za období bezprostředně předcházející nyní šetřenému období, neměla žalobkyně žádné zásoby ani majetek, nebylo přitom dostatečně vysvětleno, jakým způsobem společnost Stadok nabyla materiál, který měla podle předložených dokladů žalobkyni prodat. Existenci materiálu, který měl být předmětem deklarovaných plnění nepotvrdili ani svědci. Soud proto sdílí podezření žalovaného, že evidence byla vytvořena až pro účely daňového řízení tak, aby odpovídala deklarovaným plněním, a nikoliv faktickému stavu. Poukázal-li žalovaný v této souvislosti na roli D. Z., nejednalo se o paušální úsudek o jeho osobě, jak tvrdí žalobkyně, ale o konkrétní pochybnost vyplývající ze skutečnosti, že D. Z. jakožto jediný společník společnosti Stadok a osoba, která tuto společnost fakticky řídila, musel vědět, jakým majetkem společnost Stadok disponuje a zda byla schopna fakticky dodat plnění, která deklarovala. Skutečnost, že fakticky řídil obě společnosti, pak vyvolává důvodnou pochybnost o tom, jaké převody majetku se fakticky uskutečnily a zda nebyly pouze formálně deklarovány, aniž by měly podklad v realitě.
150. Obdobná situace pak nastala i v případě plnění, které mělo spočívat v pronájmu lešení (faktury č. 20180159, 20180170 a 20180211 v celkové hodnotě 774 590 Kč + DPH). S ohledem na absenci řádné dokumentace plnění, nedoložení vlastnictví lešení deklarovaným dodavatelem (D. Z. tvrdil, že společnost Stadok měla lešení v evidenci, ale tuto evidenci ani nabývací doklady nepředložil) a deklaraci absence majetku společností Stadok v účetních závěrkách za předcházející roky 2016 a 2017 byly pochybnosti žalovaného o tom, zda společnost Stadok mohla deklarované plnění poskytnout, opodstatněné. Svědek L. F. (zaměstnanec Stadok) sice vypověděl, že se zabýval mimo jiné sjednáváním pronájmu lešení, ale jednalo se o pronájmy lešení třetím subjektům, nikoliv žalobkyni (srov. výše bod 50). Soud souhlasí s žalovaným, že role žalobkyně jakožto zprostředkovatele by v takovém případě byla nadbytečná, a to právě i s ohledem na skutečnost, že jak žalobkyni, tak Stadok

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

fakticky ovládal D. Z. Ani v tomto případě proto žalovanému nelze vytýkat, že by své odůvodnění založil na paušálních úsudcích o zúčastněných osobách.

151. Lze shrnout, že pokud žalovaný poukazoval na propojenost žalobkyně se společností Stadok a roli D. Z., který je obě fakticky ovládal, jednalo se o relevantní skutkové okolnosti, neboť D. Z. mohl právě ze své pozice na obou stranách deklarovaných transakcí reálně ovlivnit, jaká plnění budou formálně vykázána a v jakém rozsahu. Tomuto podezření mohla žalobkyně jednoduše zabránit tím, že by vedla o jednotlivých plněních řádnou dokumentaci. I pokud nebyla vedena nepoctivým úmyslem, musela si být vědoma, že v případě prolínání činností vykonávaných vlastními zaměstnanci a zaměstnanci (personálně propojeného) dodavatele bez řádné dokumentace rozlišující, kdo a jaké konkrétní práce vykonal, nebude schopna řádně splnit své daňové povinnosti.
152. Již výše popsané skutečnosti přitom plně postačovaly k existenci důvodných pochybností o tom, zda se plnění uskutečnila tak, jak byla deklarována (tedy zda se uskutečnila dodavatelským způsobem a v deklarovaném rozsahu). I pokud by proto soud zcela odhlédl od argumentace žalovaného trestním stíháním D. Z. a trestním odsouzením P. K., závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní by plně obstál. Žalobkyně v žalobě ani nepředestřela žádnou konkrétní argumentaci, z níž by vyplývalo, že popsané pochybnosti dostatečně vysvětlila. Namísto toho pouze vytrhla z kontextu body 24 a 38 napadeného rozhodnutí, o nichž tvrdila, že poukaz na personální propojení, který je v nich zmíněn, je nelogický a nepodložený (srov. žalobní argumentaci výše v bodech 75 a 76). Toto hodnocení žalobkyně soud nesdílí právě s ohledem na celkový kontext odůvodnění napadeného rozhodnutí, z něhož jsou význam jejího personálního propojení s deklarovaným dodavatelem a jeho důsledky zcela zřejmé a logicky odůvodněné.
153. K námitce nepřijatelnosti argumentace *ad personam* a porušení presumpce neviny lze nicméně dodat, že soud v obecné rovině nesouhlasí s žalobkyní, že by při posuzování pochybností ohledně uskutečnění zdanitelného plnění nebylo možné přihlédnout ke skutečnostem zjištěným o určité osobě a jejím předchozím jednání. V daňovém řízení platí zásada volného hodnocení důkazů (§ 8 daňového řádu), a proto pochybnosti správce daně mohou rozumně vzniknout i s přihlédnutím k osobám zúčastněným na obchodní transakci, pokud jsou tyto osoby prokazatelně nějakým způsobem problematické. Problematicčnost těchto osob může spočívat právě v předchozím pravomocném odsouzení za daňový trestný čin, prokazatelném dřívějším neplnění daňových povinností či obecně jiném významném porušení zákona apod. Současně je samozřejmě nutné respektovat presumpci neviny a vyhýbat se zjednodušujícím závěrům. Účast problematické osoby na daňovém případě by proto měla vést k pochybnostem správce daně zpravidla až ve chvíli, kdy se s ní pojí další nestandardní okolnosti vedoucí k oprávněným pochybnostem. Jak vyplývá z výše uvedené argumentace, v nynějším případě žalovaný právě na takovéto další nestandardní okolnosti poukázal, a proto mu nelze vytýknout, že by vycházel pouze z argumentů *ad personam*.
154. V případě D. Z. správní spis obsahuje usnesení Policie ČR, Krajského ředitelství policie hl. m. Prahy, odboru hospodářské kriminality, ze dne 27. 7. 2021, č. j. KRPA-185545-37/TČ-2020-000093-VK, o zahájení trestního stíhání pro pokračující zvlášť závažný zločin zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 odst. 1 a 3 písm. a) trestního zákoníku, přičemž skutek se týká právě obchodních případů společnosti Stadok (v jiných zdaňovacích obdobích). Odůvodnění usnesení o zahájení trestního stíhání je velice stručné a D. Z. je v něm vytýkáno především dvojí zúčtování starých faktur. Zahájení trestního stíhání sice Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

vytváří určitou pochybnost o dané osobě (např. v případě úředních osob má zpravidla za následek dočasné zproštění výkonu služby), nicméně nezprošťuje správce daně povinnosti provést vlastní dokazování. Usnesení o zahájení trestního stíhání není pravomocným rozhodnutím o předběžné otázce ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu, protože se nejedná o konečné rozhodnutí v trestní věci, ale o procesní rozhodnutí *sui generis*. Zahajuje druhou fázi přípravného trestního řízení, v níž orgány činné v trestním řízení provádějí další dokazování a závěry obsažené v usnesení o zahájení trestního stíhání tak mohou doznat i dost podstatných změn.

155. Žalovaný proto nepochybil tím, že zmínil trestní stíhání D. Z. coby další střípek do mozaiky pochybností. Je mu však třeba vytknout, že přímo z odůvodnění usnesení o zahájení trestního stíhání dovozoval, že D. Z. využíval jednatele společnosti Stadok R. K. jako bílého koně, neboť usnesení o zahájení trestního stíhání není pravomocným rozhodnutím ve věci samé. Tato chyba nicméně nemá za následek nesprávnost ani nezákonnost závěrů žalovaného, neboť v napadeném rozhodnutí rovněž na základě vlastních závěrů a na základě důkazů opatřených v daňovém řízení shledal, že R. K. fakticky nevykonával funkci jednatele společnosti Stadok, ale že tuto společnost ovládal její jediný společník D. Z. Žalobkyně tento závěr v žalobě nezpochybnila. K tvrzení žalobkyně, že měli být vyslechnuti svědci uvedení v usnesení o zahájení trestního stíhání, je třeba dodat, že žalobkyně neupřesnila, jaké skutečnosti by měly být tímto výsledkem zjištěny. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel z těch svědeckých výpovědí, které provedl správce daně v nynějším daňovém řízení či v souvisejících daňových řízeních, vypovídali-li o skutečnostech, které byly relevantní i pro nynější věc. S obsahem těchto výpovědí byla žalobkyně řádně seznámena a v žalobě proti nim nevznesla žádné námitky. Soud přitom má ve shodě s žalovaným za to, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně.
156. Nedůvodná je také námitka, podle které žalovaný hodnotil trestní odsouzení P. K. nekorektně. Odkaz žalovaného na trestní odsouzení P. K. byl v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí zmíněn jako dílčí okolnost dokreslující poměry ve společnosti Stadok (P. K. byl jejím zaměstnancem a byl odsouzen za daňové trestné činy spáchané v postavení jednatele společnost Elso při obchodech se společností Stadok). Informaci o odsouzení P. K. žalovaný čerpal z protokolu o hlavním líčení konaném u Městského soudu v Praze dne 19. 6. 2020 ve věci sp. zn. 41 T 14/2019, který obsahuje kromě závěrečných řečí také vyhlášení výroku rozsudku, z něhož vyplývá prokázaná trestná činnost P. K., její právní kvalifikace i odsouzení. S touto listinou žalovaný žalobkyni seznámil. Přestože spis neobsahuje samotný odsuzující rozsudek a ze spisu nelze ověřit, že se jedná o pravomocné odsouzení, žalobkyně nevysvětlila jaký by měly mít tyto skutečnosti dopad do zjištěného skutkového stavu. V napadeném rozhodnutí je trestní odsouzení P. K. zmiňováno spíše pro dokreslení situace (ostatně v průběhu nyní šetřených období byl P. K. v pracovní neschopnosti) a ani jeho případná nevinna by nemohla nijak narušit soudržný a vzájemně se doplňující soubor skutečností zakládajících důvodné a vážné pochybnosti o deklarovaných plněních, který byl zjištěn daňovými orgány, s jejichž závěry se soud ztotožnil z důvodů vysvětlených výše.

*K relevanci výše úplaty a souvislosti ceny s rozsahem plnění*

157. Žalobkyně dále namítla, že žalovanému nepřislušelo zkoumat, zda je sjednaná cena cenou obvyklou, a v této souvislosti odkázala na rozsudek SDEU *Amper Metal*.

158. Podle odkazovaného rozsudku může osoba povinná k dani „odpočíst daň z přidané hodnoty (DPH) zaplacenou na vstupu z reklamních služeb, pokud takové poskytnutí služby představuje plnění podléhající DPH ve smyslu článku 2 směrnice 2006/112 a pokud má přímou a bezprostřední souvislost s jedním nebo několika plněními zdanitelnými na výstupu nebo se všemi hospodářskými činnostmi osoby povinné k dani, z titulu jejích režijních nákladů, bez ohledu na okolnost, že cena účtovaná za takové služby je nepřiměřená ve vztahu k referenční hodnotě definované vnitrostátním daňovým orgánem nebo že tyto služby nevedly ke zvýšení obrátu této osoby povinné k dani“. Jinými slovy, skutečnost, že zaplacená cena je vyšší než tržní cena nebo případná referenční hodnota určená daňovou správou pro obdobné služby, nemůže sama o sobě odůvodnit odmítnutí nároku na odpočet.
159. Tyto závěry korespondují s judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž sama okolnost, že daňový subjekt zaplatil za poskytnuté plnění vysokou cenu, ještě nezakládá správci daně oprávnění neuznat nárok na odpočet. Takový postup je namístě až poté, kdy daňový subjekt k výzvě daňových orgánů uspokojivě nedoložil a neprokázal, že pro vynaložení tak značné částky existovaly racionální důvody (viz např. rozsudek ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 43/2013-52, bod 29).
160. V nynější věci se daňové orgány od citované judikatury neodchýlily. Žalovaný nepovažoval nepřiměřeně vysokou cenu dodávek od společnosti Stadok za jediný či hlavní důvod pro odmítnutí nároku na odpočet DPH, ale zohlednil ji jako jednu ze skutečností vzbuzujících pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu. U jednotlivých typů plnění poukázal zejména na to, že nepředstavovala vysoce náročné či specializované činnosti, ale běžné aktivity, ke kterým nejsou třeba zásadní schopnosti či vzdělání (např. mytí a drobné opravy vozidel, navezení sena a slámy, odvoz hnoje, sekání trávy pod FVE či odhazování sněhu z FVE apod.). Účtovaná cena v řádech statisíců měsíčně spolu s nedoložením konkrétní kalkulace ceny a nedoložením konkrétních provedených činností (prostřednictvím výkazů práce apod.) proto vzbuzovala oprávněné pochybnosti o uskutečnění plnění v deklarovaném rozsahu. K tomu nadto přistupovala skutečnost, že žalobkyně typově stejná plnění zajišťovala přinejmenším zčásti prostřednictvím svých zaměstnanců, přičemž nedisponovala dokumentací, na základě níž by bylo možné odlišit, které práce provedli její vlastní zaměstnanci a které zaměstnanci Stadok, příp. dokonce blíže nezjištěné osoby ukrajinské státní příslušnosti. V této souvislosti pak není bez významu ani hotovostní forma úplaty, která neumožňuje spolehlivě ověřit, jaké částky byly skutečně mezi žalobkyní a jejím deklarovaným dodavatelem hrazeny.
161. Pochybnosti o nepřiměřeně vysoké ceně tedy byly zasazeny do kontextu celé řady dalších okolností, které ve svém souhrnu budily podezření, zda deklarovaná cena měla podklad ve fakticky uskutečněných plněních, nebo zda byl formálně deklarován větší rozsah a větší cena, než které odpovídaly skutečnosti, a tím uplatňován vyšší nárok na odpočet, než jaký žalobkyni náležel. Tyto skutkové okolnosti podstatně odlišují nynější věc od případu řešeného Soudním dvorem v rozsudku *Amper Metal*.
162. Prokázání stanovení ceny tedy úzce souvisí s prokázáním rozsahu přijatých plnění. V této souvislosti je pak třeba připomenout, že „[j]estliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno vůbec, nebo je sporný jeho rozsah, či zda bylo uskutečněno dodavatelem uvedeným na dokladu, nemůže daňový doklad sám o sobě představovat relevantní důkaz“ (rozsudek NSS č. j. 6 Afs 8/2017-48). Určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné (č. j. 6 Afs 78/2015-42, viz výše bod 110). Vzhledem k tomu, že stanovení ceny zdanitelného plnění se odvíjí od rozsahu přijatých zdanitelných plnění, musí být každé Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

jednotlivé plnění identifikováno zejména datem jeho uskutečnění, předmětem a rozsahem provedených prací. Tyto skutečnosti pak představují požadavky na podrobnost rozpisů provedených prací, které měly být doloženy (srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 12. 2016, č. j. 15 Af 75/2015-57, nebo rozsudek ve věci žalobkyně č. j. 43 Af 19/2021-56). Požadavek žalovaného na prokázání rozsahu poskytnutého zdanitelného plnění, resp. jeho ceny byl proto zcela adekvátní a odůvodněný a nijak nerozšiřoval (zpětně přenesené) důkazní břemeno žalobkyně. Žalobkyně nepředestřela vlastní konkrétní argumentaci vysvětlující celý obchodní model jako standardní podnikání a soudu nepřisluší argumentaci za žalobkyni domýšlet.

163. Naopak cena, za kterou žalobkyně poskytla plnění svým odběratelům, ani rozsah těchto plnění nemohou být pro posouzení nynější věci rozhodné, neboť plnění uskutečněná žalobkyní bez dalšího nesvědčí o plněních, která přijala. Za situace, kdy se na plněních poskytnutých žalobkyniným odběratelům podíleli její vlastní zaměstnanci a třetí osoby, u nichž není zřejmé komu je možné výkon jejich práce přičítat, nemůže rozsah a cena plnění uskutečněných žalobkyní na výstupu prokázat rozsah přijatých plnění od společnosti Stadok. Daňové orgány proto nepochybily, pokud nevedly bližší dokazování k plněním uskutečněným žalobkyní. Rozsah ani cena žalobkyní uskutečněných plnění totiž nemohly s ohledem na pospané skutkové okolnosti k objasnění rozhodných sporných otázek nijak přispět.

*K námitce neúplného zjištění skutkového stavu*

164. Žalobkyně v žalobě namítla též neúplnost skutkových zjištění s tím, že pokud by blíže neztotožnění ukrajinskí pracovníci byli pracovníky společnosti Elso (dodavatele společnosti Stadok), potvrzovalo by to její argumentaci. Toto tvrzení je však zcela hypotetické, neboť ve správním spisu nejsou obsaženy indicie, které by svědčily pro takovou možnost. V posuzovaných obdobích Stadok nedeklarovala přijetí plnění od společnosti Elso a jednatel této společnosti P. K. v rámci výslechu dne 8. 11. 2019 vypověděl, že společnost Elso přestala v března 2018 fungovat a od té doby je nečinná. On sám byl v průběhu nyní šetřených zdaňovacích období v pracovní neschopnosti.
165. Žalobkyně nebyla schopna v průběhu daňového řízení ukrajinské pracovníky, které opakovaně zmiňovali svědci, ztotožnit ani k nim poskytnout takové informace, na základě nichž by bylo možné ověřit, komu je výkon jejich práce přičítatelný. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že daňové orgány po žalobkyni nepožadovaly ztotožnění konkrétních ukrajinských pracovníků nad rámec její zákonné důkazní povinnosti, ale absenci jakýchkoliv informací o těchto osobách dávaly do souvislosti s požadavkem na prokázání, že žalobkyně pořídila služby od společnosti Stadok skutečně v deklarovaném rozsahu. Pokud žalobkyně přijímala od těchto neznámých osob plnění, která byla typově shodná s plněními, u nichž si nárokovala odpočet, aniž by se zajímala, o koho se jedná a pro jaký subjekt pracují, jde taková liknavost plně k její tíži. S ohledem mimo jiné na opakovaně zmíněné faktické postavení D. Z. žalobkyně mohla a měla ověřit, zda se jedná o zaměstnance společnosti Stadok a zda je tedy jejich práce zahrnuta v plněních od zmíněného dodavatele. K faktické činnosti těchto osob však nebyla schopna poskytnout vůbec žádné podklady, přestože o jejich (nějaké) činnosti (včetně činnosti přímo na statku) není na základě shodných vyjádření svědků pochyb. Právě z absence dokladů o plnění od ukrajinských dělníků plyne nemožnost přičtení jejich práce společnosti Stadok. I tato skutečnost pak podstatně přispěla k závěru, že rozsah deklarovaných plnění zůstal neprokázaný, přičemž důkazní břemeno

spočívalo na žalobkyni (viz výše bod 122). Žalobkyně přitom netvrdí, že by k této otázce učinila nějaké důkazní návrhy, kterým nebylo vyhověno.

*K námitce, že žalovaný obchází institut ručení za DPH*

166. Závěrem soud nepřisvědčil ani námitce, podle které žalovaný nepřiznáním nároku na odpočet „obešel“ institut ručení plátce za neodvedenou daň, a uplatňoval tak svěřenou státní moc jiným než zákonem stanoveným způsobem.
167. Žalobkyně nepoukázala na konkrétní ustanovení zákona o DPH, měla však zřejmě na mysli ručení příjemce zdanitelného plnění podle § 109 zákona o DPH. Tento institut však v dané situaci nebylo možno využít. Institut ručení systematicky spadá do fáze placení daní, nikoli do fáze nalézací, což ostatně odpovídá i systematické daňového řádu, který povinnost ručení zmiňuje v § 171 coby zajišťovací institut placení daní zcela mimo úpravu nalézacího daňového řízení, na které navazuje právě placení daně. V rámci placení daní funguje ručení plátce za neodvedenou DPH jako akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady daně již stanovené jinému daňovému subjektu (srov. rozsudky NSS ze dne 10. 1. 2019, č. j. 4 Afs 211/2018-49, a ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017-33). Dalším znakem ručení je jeho subsidiární povaha; může nastoupit až v okamžiku, kdy dlužník nesplní svůj dluh (nebo jeho část), který je ručením zajištěn.
168. V nynější věci se daňové řízení nacházelo (teprve) ve fázi nalézací, nikoli ve fázi placení daní. Žalovaný proto nepochybil, pokud se možností ručení žalobkyně nezabýval.

**V. Závěr a náklady řízení**

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

**Poučení:**

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

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](http://www.nssoud.cz).

Praha 30. června 2025

**Mgr. Ing. Lenka Bursíková v. r.**  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.