



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudce Vadima Hlavatého a soudkyně Pavly Klusáčkové ve věci

žalobkyně:

RPM Service s.r.o., IČO: 257 93 802
sídlem Moskevská 659, Praha 10
zastoupena advokátem Mgr. Ing. Janem Šelderem
sídlem Thámova 4, Praha 8

proti
žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 10. 2021, č. j. 39504/21/5300-21444-711275,

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu a dosavadní průběh řízení

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá zrušení napadeného rozhodnutí, kterým žalovaný potvrdil dodatečný platební výměr za daň z přidané hodnoty č. j. 6837869/20/2010-53522-110206 ze dne 27. 8. 2020 za zdaňovací období červenec 2017, dodatečný platební výměr za daň z přidané hodnoty č. j. 6837949/20/2010-53522-110206 ze dne 27. 8. 2020 za zdaňovací období srpen 2017 a dodatečný platební výměr za daň z přidané hodnoty č. j. 6837966/20/2010-53522-110206 ze dne 27. 8. 2020 za zdaňovací období září 2017. Žalobkyně současně navrhuje, aby soud zrušil spolu s napadeným rozhodnutím také vyjmenované dodatečné platební výměry za daň z přidané hodnoty a aby uložil žalovanému povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení.
2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, když neodstranila pochybnosti správce daně a neprokázala faktické přijetí zdanitelného plnění od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech (ZBIRSTAV) v deklarovaném rozsahu.
3. Nejvyšší správní soud uložil zdejšímu soudu v rozsudku ze dne 25. 7. 2025, č. j. 3 Afs 17/2024-65, aby soud přezkoumatelným způsobem vyhodnotil, zda žalobkyně poté, co na ni přešlo důkazní břemeno k rozptýlení pochybností vznesených správcem daně, důkazní břemeno unesla, a to v mezích žalobních bodů a existující judikatury.

II.

Obsah žaloby

4. Žalobkyně ve své žalobě uvádí, že dne 31. 8. 2020 obdržela platební výměr č. j. 6837949/20/2010-53522-110206, č. j. zprávy o kontrole: 3042711/20/3202-60563-806081 ze dne 27. 8. 2020, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za srpen 2017 ve výši 168 033 Kč a penále v částce 33 616 Kč. Dále obdržela platební výměr č. j. 6837869/20/2010-53522-110206, č. j. zprávy o kontrole: 3042711/20/3202-60563-806081 ze dne 27. 8. 2020, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za červenec 2017 ve výši 152 710 Kč a penále v částce 30 542 Kč, a platební výměr č. j. 6837966/20/2010-53522-110206, č. j. zprávy o kontrole: 3042711/20/3202-60563-806081 ze dne 27. 8. 2020, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za září 2017 ve výši 190 372 Kč a penále v částce 38 074 Kč.
5. Žalobkyně tvrdí, že žalovaný se dostatečně nevypořádal s argumentací žalobkyně v odvolání proti uvedeným platebním výměrům a stranil správci daně, jehož argumentaci bral za průkaznou a skutečnost určující. Tím se dle názoru žalobkyně dopustil krácení práv žalobkyně.
6. Žalobkyně je přesvědčena, že nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívá v tom, že oba správní orgány vycházely z nesprávného hodnocení důkazů a nesprávných závěrů, k nimž došel jak správce daně, tak žalovaný. Dalším důvodem je dle jejího názoru postup správce daně při daňové kontrole. Žalobkyně se domnívá, že správní orgán v rozporu s § 3 správního řádu nezjistil dostatečně skutkový stav, jeho závěry jsou založeny na nesprávném právním

hodnocení založeném na nedostatečně zjištěném skutkovém stavu a odůvodnění rozhodnutí je v části hodnocení důkazů nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Žalovaný dle názoru žalobkyně postupoval také v rozporu s § 50 odst. 3 správního řádu.

7. Žalobkyně dále namítá, že v rámci provedené finanční kontroly dospěl správce daně k nesprávným závěrům, když údajně zjistil skutečnosti, které obchodní transakce provedené deklarovaným dodavatelem zpochybnily, a to navzdory tomu, že žalobkyně zajistila, předložila a prokázala uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady, smlouvami, dodacími listy, svědeckými výpověďmi zaměstnanců, uskutečněnými platbami z účtu a výpovědí právní zástupkyně dodavatele.
8. Dle názoru žalobkyně dospěl správce daně nesprávným vyhodnocením předložených důkazních prostředků a nesprávným posouzením zjištěných skutečností k nesprávnému závěru, že žalobkyně ani po výzvě neunesla důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu, protože v předmětných případech neprokázala, že plnění vyplývající z přijatých dokladů bylo uskutečněno deklarovaným dodavatelem, tj. společností ZBIRSTAV, resp. že plnění uvedené na předmětných dokladech skutečně přijala od tohoto deklarovaného dodavatele. Správce daně proto nesprávně uzavřel, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH dle § 72 a 73 zákona o DPH. Žalovaný pak dle tvrzení žalobkyně nesprávně následoval závěr správce daně.
9. Nad rámec výše uvedeného žalobkyně podotýká, že společnost ZBIRSTAV CZ s.r.o. byla vždy řádně fungující společností, není v insolenci ani nebyla nespolehlivým plátcem. S touto společností spolupracovala žalobkyně od dubna 2016 a mezi stranami již byla osvědčena běžná obchodní praxe. Pokud jde o dokumenty nezaložené dodavatelem ve sbírce listin obchodního rejstříku, žalobkyně konstatuje, že tyto povinnosti správně neplní dvě třetiny všech společností. Žalobkyně poukazuje také na to, že zástupci dodavatele ZBIRSTAV CZ, s.r.o. potvrdili, že provedli dané plnění, toto plnění řádně vyfakturovali a vykázali a uhradili z něj daň z přidané hodnoty, což potvrdila při výslechu i právní zástupkyně zmíněného dodavatele. Z výslechu také vyplývá, že práce byly částečně provedeny prostřednictvím subdodavatele Cybernetic Solutions s.r.o., přičemž k tomuto byly doloženy i smlouvy mezi dodavatelem a subdodavatelem. Žalobkyně dále namítá, že správce daně neprovedl jí navrhovaný důkaz výslechem svědka Y. P., čímž omezil právo žalobkyně na navrhování důkazů, když výslech tohoto svědka by byl pro dané řízení důležitý.
10. Žalobkyně shrnuje, že prokázala, že jako plátce přijala od jiného plátce zdanitelné plnění, ze kterého jí vznikl nárok na odpočet DPH, a tento uplatnila na základě úplného daňového dokladu (faktury) v daňovém přiznání poté, co doklad od dodavatele obdržela. K výzvě správce daně žalobkyně dalšími důkazními prostředky doložila také uskutečnění tohoto plnění, když v rámci daňového řízení předložila smluvní dokumentaci s dodavatelem, dodací listy, které podpořily také výpovědi svědků, čímž dokázala skutečné provedení prací. Nakonec i výpisem z účtu prokázala, že proběhla platba za dodané plnění na správcem daně zveřejněný bankovní účet dodavatele. V neposlední řadě zástupkyně společnosti ZBIRSTAV s.r.o. toto potvrdila přímo správcem daně. To vše dle názoru žalobkyně prokazuje, že plnění nebylo fiktivním. Žalobkyně v té souvislosti cituje rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 23/2018-37 ze dne 16. 1. 2020, podle kterého: „*I v daňovém řízení je třeba vycházet*

z určité míry pravděpodobnosti a po daňovém subjektu nelze požadovat prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti.“. Žalobkyně má za to, že ani jednotlivé dílčí pochybnosti správce daně, které žalovaný aproboval, nemohou být v porovnání s řetězcem nepřímých důkazů, předložených žalobkyní v daňovém řízení, dostatečné k tomu, aby na jejich základě mohl být nárok na odpočet DPH žalobkyni odepřen.

11. K výše zmíněnému nepředvolání svědka Y. P. žalobkyně namítá, že jako nepodstatný, nezpůsobilý nebo nadbytečný nelze odmítnout důkaz, jímž mohou být v souvislosti s jinými důkazy prokázány skutečnosti podstatné pro rozhodnutí. Žalobkyně znovu upozorňuje, že výslech svědka Y. P. má souvislost s předmětem řízení a je způsobilý přinést nové a nepoznané skutečnosti. K tomu žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009 č. j. 7 Afs 29/2009-92, ze dne 26. 1. 2011 č. j. 5 Afs 24/2010-117 a ze dne 5. 8. 2016 č. j. 4 Afs 32/2016-36. Žalobkyně se domnívá, že žalovaný nevyvinul dostatečné úsilí k tomu, aby byl svědek vyslechnut. Tento postup dle jejího názoru zakládá vadu řízení a je důvodem pro zrušení napadených rozhodnutí. Žalobkyně podotýká, že žalovanému poskytují právní předpisy možnosti, např. předvedení svědka s pomocí bezpečnostních sborů.
12. Žalobkyně dále nesouhlasí s tvrzením správce daně, že jeho pochybnosti týkající se prokázání toho, že dodavatelem plnění a rozsahu jím provedených prací byla společnost ZBIRSTAV, nebyly žalobkyní vyvráceny, když dle tvrzení správce daně nekorespondovaly osoby, jež měly dle smluvních stran úklidové práce u konečných zákazníků provádět, a údajně žádná z osob uvedených smluvními stranami prokazatelně nepotvrdila provádění úklidových prací pro žalobkyni. K tomu žalobkyně uvádí, že nemá možnost kontrolovat osoby provádějící práce, a dodává, že měla uzavřenou řádnou obchodní smlouvu se společností ZBIRSTAV, na jejímž základě docházelo k řádnému plnění smlouvy. Žalobkyně také uvádí, že dle Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. 4. 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES není možné bez právního důvodu zpracovávat osobní údaje fyzických osob. Žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 180/2014-21 ze dne 7. srpna 2015, podle něhož nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu, a uvádí, že nicneříkající zjištění správce daně nelze považovat za kvalifikované pochybnosti.
13. Žalobkyně má za to, že nepřihlášení zaměstnanců dodavatele u Pražské správy sociálního zabezpečení ani u příslušné krajské pobočky Úřadu práce, a tedy i otázka, zda uskutečněná zdanitelná plnění byla fakticky provedena vlastními zaměstnanci dodavatele či prostřednictvím subdodavatele, nejsou způsobilá ke zpochybnění, že uskutečněná zdanitelná plnění byla poskytnuta deklarovaným dodavatelem. Nadto tyto skutečnosti nejsou ve sféře vlivu daňového subjektu, proto správce daně není oprávněn je přičítat k tíži žalobkyně. Žalobkyně doplňuje, že své námitky k neprovedení důkazu výslechem výše uvedeného svědka uplatňuje také na neprovedené výslechy svědků I. P., M. M., T. P., O. P. Dodává, že není přijatelné, aby to, že se nepodařilo zajistit výslech svědků, šlo v pochybnostech k tíži žalobkyně, když takový postup je v rozporu se zásadami daňového řízení.

14. Dle názoru žalobkyně lze uzavřít, že pokud s prověřovaným dodavatelem sjednala smlouvu o dílo, jejímž účelem bylo dosažení požadovaného výsledku – tedy úklid určitého prostoru, přičemž tento výsledek prokázala (předloženou smlouvou a dalšími důkazy), je pak irelevantní, jaké konkrétní osoby tyto práce realizovaly.
15. K tvrzení správce daně, že daňový subjekt nevysvětlil způsob stanovování výše uskutečněných zdanitelných plnění, která fakturoval odběrateli (žalobkyni), kdy z předložených smluv od žalobkyně vyplynulo, že rozhodujícím konečným zákazníkům, u nichž úklid probíhal, byly práce fakturovány za odpracované hodiny, přičemž společností ZBIRSTAV bylo daňovému subjektu účtováno za m², a že z předložených dodacích listů a přijatých faktur není zřejmý způsob výpočtu jednotlivých plnění v Kč, žalobkyně uvádí následující.
16. Žalobkyně uvádí, že se společností ZBIRSTAV spolupracuje od dubna 2016 a nikdy nevznikly pochybnosti o způsobu fakturace a jejího výpočtu, a proto jsou i na dodací listy kladeny nižší nároky než u jiných dodavatelů, a ani konečný odběratel si nestěžoval na provádění prací. Žalobkyně tak konstatuje, že rozsah plnění je mezi stranami zřejmý a nesporný, přičemž sporné není ani následné plnění vůči konečným odběratelům. Žalobkyně dále konstatuje, že na daném místě RPM Service CZ a.s. neprovádí vlastními pracovníky úklidové práce, to provádí pouze pracovníci RPM service s.r.o. a jejich dodavatelé.
17. Žalobkyně dále namítá, že hodnocení správce daně, že daňový subjekt nedostal svoji důkazní povinnost dle § 92 odst. 3 daňového řádu a neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona o DPH, je zcela v rozporu s provedeným dokazováním. Žalobkyně tvrdí, že prokázala, že plnění bylo provedeno, když to potvrdili jak její odběratelé RPM Service CZ a.s., tak koneční odběratelé, svědci i dodavatel. Uvádí, že doložila řádný daňový doklad od svého dodavatele i dodací listy potvrzující provedení prací, přičemž na všech dokumentech byla jako dodavatel uvedena společnost ZBIRSTAV. Dle názoru žalobkyně tak bylo doloženo, že práce byly provedeny, kdo je provedl a že dodavatel ZBIRSTAV řádně odvedl daň.
18. Žalobkyně namítá, že žalovaný i správce daně se nesprávně vypořádali s žalobkyní navrženou judikaturou Nejvyššího správního soudu (č. j. 5 Afs 65/2013-79, č. j. 5 Afs 129/2006-142, č. j. 9 Afs 18/2010-227, a sp. zn. 2 Afs 24/2007), a má za to, že daná judikatura na daný případ dopadá a potvrzuje nesprávnost rozhodnutí správce daně i žalovaného. Žalobkyně opětovně poukazuje na judikáty Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 65/2013-79, č. j. 5 Afs 129/2006-142, č. j. 9 Afs 18/2010-227, č. j. 2 Afs 24/2007 a č. j. 4 Afs 58/2017-78 a uvádí, že platební výměry a závěry kontroly provedené správcem daně jsou s uvedenými judikáty v rozporu. Žalobkyně doplňuje, že obdobně věc řeší rozsudky SDEU ve věci PPUH Stehcemp a ve věci Bonik EOOD ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013-23. Poměrně zásadní je dle názoru žalobkyně také nový rozsudek Evropského soudního dvora č. j. C-281/20.
19. Žalobkyně nesouhlasí s postupem žalovaného, který odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 58/2017-78 v odst. 71 rozhodnutí o odvolání odmítl v zásadě pouze proto, že jej daňová správa považuje za ojedinělý, a to, aniž by k argumentaci Nejvyššího správního soudu uvedené v tomto rozsudku v odůvodnění žalovaný cokoliv uvedl.

20. Žalobkyně navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a aby spolu s ním zrušil také dodatečný platební výměr za daň z přidané hodnoty č. j. 6837869/20/2010-53522-110206, ze dne 27. 8. 2020 za zdaňovací období červenec 2017, dodatečný platební výměr za daň z přidané hodnoty č. j. 6837949/20/2010-53522-110206, ze dne 27. 8. 2020 za zdaňovací období srpen 2017 a dodatečný platební výměr za daň z přidané hodnoty č. j. 6837966/20/2010-53522-110206, ze dne 27. 8. 2020 za zdaňovací období září 2017. Žalobkyně také navrhuje, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k podané žalobě a další související vyjádření

21. Žalovaný ve vyjádření k žalobě rekapituluje dosavadní průběh řízení a dále uvádí, že veškerá shromážděná skutková zjištění, jakož i jejich právní hodnocení, jsou komplexně popsána v odůvodnění napadeného rozhodnutí, na něž odkazuje.
22. K žalobní námitce, týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů, žalovaný uvádí, že žalobkyně svou výtku blíže nespecifikuje a neuvádí, která jeho odvolací námitka měla zůstat nevypořádána, ani který z provedených důkazů nebyl řádně hodnocen apod. Žalovaný má za to, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, že se věci obšírně zabýval, když v odst. 23 až 46 rozhodnutí o odvolání přezkoumal závěry správce daně, tedy závěry, které byly vyvozeny z provedení dokazování, načež navázal vypořádáním odvolacích námitek, přičemž reagoval na veškerou argumentaci žalobkyně. Žalovaný také zdůrazňuje, že spornou zde byla otázka unesení důkazního břemena, a proto bylo podstatou vlastního posouzení věci žalovaným přezkoumáním závěrů, které vyplynuly z provedení dokazování a hodnocení důkazů. Dle názoru žalovaného zaměňuje žalobkyně nepřezkoumatelnost rozhodnutí a nevypořádání námitek s nesouhlasem se stanoviskem žalovaného k dané problematice. Uvádí, že žalobkyně nyní sporuje správnost věcného posouzení a nemůže se tak z logiky věci jednat o posouzení absentující.
23. K žalobní námitce, týkající se nedostatečně zjištěného skutkového stavu, žalovaný uvádí, že správní řád se při správě daní nepoužije, jak vyplývá z § 262 daňového řádu, a neuplatní se tedy ani vyhledávací zásada, kdy by povinnost zjišťovat co nejpřesněji skutkový stav ležela plně na správci daně. Dodává, že správce daně je povinen při hodnocení důkazů vzít v potaz vše, co při správě daní vyšlo najevo. Samotné důkazní břemeno je pak rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně. Dle tvrzení žalovaného správce daně i žalovaný svým povinnostem plynoucím z daňového řádu dostáli.
24. K žalobní námitce, týkající se unesení důkazního břemene žalobkyně, žalovaný uvádí, že při zahájení daňové kontroly žalobkyně předložila přijaté daňové doklady (na nichž byl jako dodavatel uveden ZBIRSTAV), dodací listy, kupní smlouvy se společností ZBIRSTAV, výpisy z bankovních účtů, seznam zaměstnanců společnosti ZBIRSTAV, jež měli realizovat předmětné práce, a smlouvy s odběrateli žalobkyně. Žalovaný stejně jako správce daně konstatoval, že těmito listinnými důkazními prostředky žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno, které je prvotně záležitostí dokladovou. Žalovaný nicméně zdůrazňuje, že pro uplatnění nároku na odpočet DPH musí daňový subjekt mít daňový doklad obsahující určité formální náležitosti a musí odpovídat skutečnému stavu, neboť nárok na odpočet daně plyne ze samé existence zdanitelného plnění. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tak nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže

správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Právě identifikací konkrétních okolností, z nichž správci daně vyplývají vážné a důvodné pochybnosti, pak správce daně přenáší důkazní břemeno zpět na daňový subjekt.

25. Žalovaný shrnuje, že v dané věci není sporu, že žalobkyně předložila daňové doklady se související dokumentací, které měly formálně přijetí zdanitelných plnění dokladat. Z těchto listin a dalších zjištěných okolností však správci daně vyplynuly vážné a důvodné pochybnosti a bylo na žalobkyni, aby je rozptýlila. Žalovaný zdůrazňuje, že z předložených podkladů a předávacích protokolů nelze zjistit, jaký byl rozsah plnění a žádné odpovědi v tomto směru neposkytovala ani předložená smluvní dokumentace. Pokud jde o zjištění dodavatele, plynuly zde dle názoru žalovaného pochybnosti zejména z tvrzeného počtu zaměstnanců, kteří měli předmětné práce provést, přičemž tyto osoby nebyly hlášeny u příslušné pobočky Úřadu práce. U Pražské správy sociálního zabezpečení bylo zjištěno, že v její evidenci jsou u společnosti ZBIRSTAV vedeny jako zaměstnanci tři osoby, avšak žádná z nich na předloženém seznamu nefigurovala. Popsané skutečnosti dle názoru žalovaného odůvodňují pochybnosti o tom, kdo předmětné služby poskytl.
26. Žalovaný dále upozorňuje na to, že již v napadeném rozhodnutí zmínil, že argument zavedenou a dlouhodobou praxí mezi stranami, který žalobkyně v žalobě opakuje, může být do určité míry a v určitých ohledech pochopitelný. Žalovaný však nepovažuje za běžné a akceptovatelné, aby bylo s odkazem na dlouhodobou praxi rezignováno na náležitosti daňových dokladů a související podklady, jimiž mají daňové subjekty doložit, že se plnění uskutečnilo. Pokud žalobkyně namítá, že její tvrzení měly prokazovat také svědecké výpovědi právní zástupkyně společnosti ZBIRSTAV a zaměstnanců žalobkyně, pak žalovaný uvádí, že jednání, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly u společnosti ZBIRSTAV se účastnila právní zástupkyně této společnosti jako její zmocněný zástupce a při tomto jednání nepodávala svědeckou výpověď, ale výslovně uvedla, že sama žádnou povědomost o okolnostech a průběhu obchodních transakcí společnosti ZBIRSTAV nemá a během jednání pouze komentovala obsah předávaných dokladů a listin. K navrhovaným výpovědím zaměstnanců žalobkyně žalovaný uvádí, že tito neposkytli žádné informace a neuměli potvrdit správnost žalobkynin předložených seznamů.
27. K žalobní námitce, týkající se nepřiměřeně vysokého důkazního standardu, žalovaný uvádí, že na žalobkyni nebyl kladen požadavek na doložení totožnosti a osobních údajů konkrétních pracovníků, když žalobkyně měla pouze prokázat, od koho přijala předmětné plnění a v jakém rozsahu. Žalovaný vysvětluje, že k prověřování konkrétních pracovníků správce daně přistoupil v reakci na žalobkynin předložené seznamy, a to za účelem ověření jejich věrohodnosti a výpovědní hodnoty.
28. K žalobní námitce, týkající se neunesení důkazního břemene správcem daně, žalovaný uvádí, že je přesvědčen o tom, že správce daně identifikoval zcela relevantní a významné okolnosti, které kritérium vážnosti a důvodnosti pochyb plně naplňují. Dodává, že tyto pochybnosti se nezakládají pouze na nesrovnalostech v předložených seznamech pracovníků, ale byly posíleny zejména dalšími zjištěnými nesrovnalostmi v poskytnutých dokladech a související dokumentaci (nejasné určení rozsahu plnění na daňových dokladech, formálnost smluvní dokumentace). Tvrzení žalobkyně, že má správci daně postačit předložení smlouvy a to, že

úklid byl proveden, a žádné pochybnosti mu vzniknout nemohou, žalovaný odmítá jako značně zjednodušující a nerespektující samotný systém DPH.

29. V souvislosti se smlouvou uzavřenou žalobkyní se společností ZBIRSTAV žalovaný upozorňuje, že žalobkyně sice ve své žalobě tvrdí, že byla sjednána smlouva o dílo ve smyslu smlouvy o výsledku, kterým měl být provedený úklid jako celek, ale toto tvrzení skutečnému znění uzavřené smlouvy neodpovídá. Uvádí, že z části IV. smlouvy ze dne 1. 6. 2013 plyne, že smluvní cena bude sjednána dohodou ve výši dle počtu metrů uklizených ploch, dle četnosti a typu úklidu a dle počtu odpracovaných hodin podle ceníku. Dle názoru žalovaného je zřejmé, že smlouva sama rozsah prací nevymezovala a toto záleželo na dalších okolnostech, které měly být zachyceny v následně zpracovaných podkladech pro fakturaci (dodacích listech).
30. Žalovaný uzavírá, že požadavek na doložení dodavatele a rozsahu přijatých plnění tak byl za stavu existujících vážných a důvodných pochybností zcela legitimní a žalobkyně uvedené nedoložila a neprokázala, tedy pochybnosti správce daně neodstranila. Žalovaný dodává, že si je vědom recentního rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 334/2017-208 ze dne 23. 3. 2022 a souvisejícího rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-154/2020 ze dne 9. 12. 2021, v souladu s nimiž je nutno zohlednit, zda skutečný dodavatel plnění musel být v postavení osoby povinné k dani. Žalovaný vysvětluje, že v tomto případě k takovému závěru dospět nelze.
31. K žalobní námitce, týkající se obezřetnosti žalobkyně v rámci předmětné obchodní spolupráce, žalovaný uvádí, že považuje za nutné dát zejména námitku významu nezakládání účetních závěrek do obchodního rejstříku do kontextu odvolacího řízení, kdy to byla právě žalobkyně, kdo ve svém odvolání namítala, že si svého obchodního partnera řádně ověřila, a to zřejmě jen náhledem do registru plátců.
32. K žalobní námitce, týkající se nevyslechnutí svědka (osoby jednatele společnosti ZBIRSTAV), žalovaný uvádí, že své snahy svědka vyslechnout a k tomu směřující provedené úkony podrobně popsal v odst. 38 a 39 napadeného rozhodnutí a tyto zde opakuje. Žalovaný shrnuje, že je zcela zjevné, že správce daně využil jak možnost předvolání (opakovaně, celkem 4x), tak i možnost předvedení a není pak zřejmé, jaký postup má žalobkyně na mysli, když uvádí, že správce daně a žalovaný všechny zákonem dané možnosti nevyužili. Pokud jde o návrhy na výslech dalších svědků, žalovaný uvádí, že i v těchto případech byly vyčerpány všechny zákonem předvídané možnosti a správci daně tak nelze vytýkat, že by zatížil řízení vadou. Žalovaný také doplňuje, že vzhledem k tomu, že tyto svědecké výpovědi nebyly provedeny, nebyly také nijak hodnoceny. K tvrzení žalobkyně, že správce daně a žalovaný dovodili, že tyto osoby neprováděly předmětné práce, jen žalovaný uvádí tuto nesprávnou interpretaci na pravou míru tak, že správce daně a žalovaný museli vycházet z toho, že tyto osoby nelze vyslechnout, a tudíž nemohou žádnou šetřenou okolnost dosvědčit.
33. K žalobní námitce, týkající se relevantní judikatury, žalovaný uvádí, že se žalobkyní zmíněnou judikaturou zabýval již správce daně ve zprávě o daňové kontrole a také žalovaný v odst. 70 a 71 napadeného rozhodnutí. Žalovaný dále vysvětluje důvody, pro které považuje žalobkyní uváděné odkazy na judikaturu za nepřipadné.

34. Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu zamítl a žalobkyni nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.
35. Žalobkyně reagovala na vyjádření žalovaného replikou, ve které v zásadních bodech setrvala na své žalobní argumentaci; a následně ve druhé replice rozšířila svou argumentaci týkající se nerespektování judikatury Nejvyššího správního soudu.

IV.

Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

36. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
37. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně i žalovaný s tímto postupem souhlasili, resp. nevyjádřili nesouhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání. Veškeré podklady a listiny, z nichž soud vycházel, a jichž se dovolávaly i procesní strany ve svých podáních, jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Zároveň nebylo navrženo provedení důkazních prostředků, které by nebyly součástí správního spisu předloženého žalovaným.
38. Žaloba není důvodná.
39. Při vlastním posouzení žaloby vyšel soud z následující právní úpravy.
40. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování* a) *zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 7 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.*
41. Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH, *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad, b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem, c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad, d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.*

42. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*
43. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, *správce daně prokazuje c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
44. Soud předně uvádí, že v projednávaném řízení je sporné unesení důkazního břemene žalobkyně a správce daně [§ 92 odst. 3 a odst. 5 písm. c) daňového řádu] a vznik nároku na odpočet DPH. Přezkoumávané rozhodnutí bylo vydáno v daňovém řízení postupem podle zákona o DPH a daňového řádu, který v § 262 výslovně uvádí, že *při správě daní se správní řád nepoužije*. Ačkoliv je možné žalobkyni přisvědčit v tom, že v souladu s § 177 správního řádu se *základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až 8 se použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije*, je zde potřeba zdůraznit, že to platí pouze pro případ, že *sám zvláštní zákon úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje*. V projednávaném případě proto nelze odkazovat na správní řád ani ve smyslu naznačené argumentace, protože daňový řád své zásady upravuje, konkrétně vyhledávací postupy správce daně jsou obsaženy v § 78 a násl. daňového řádu a úprava důkazního břemene daňového subjektu, respektive správce daně, je obsažena v § 92 daňového řádu. Námitka žalobkyně spočívající ve tvrzení, že správce daně postupoval v rozporu s § 3 a 50 správního řádu, je proto irelevantní a soud se jí dále nezabýval.
45. Soud úvodem neshledal důvodnou námitku nepřezkoumatelnosti, ani námitku, že se žalovaný nevypořádal s odvolací argumentací žalobkyně, když napadené rozhodnutí obsahuje detailní odůvodnění jednotlivých závěrů žalovaného, přezkum závěrů správce daně, je vnitřně soudržné a logicky odůvodněné. V bodě 50 a následujících se žalovaný podrobně vypořádává s jednotlivými odvolacími námitkami žalobkyně.
46. Pokud jde o samotné přenesení důkazního břemene, vyšel soud z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, podle které je *„daňové řízení postaveno na zásadě, dle níž má každý daňový subjekt povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, a dále povinnost toto své tvrzení doložit. Uvedené důkazní břemeno daňový subjekt unese tehdy, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a odpovídají-li údaje uvedené na dokladech zjištěnému skutkovému stavu. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a v dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu), případně i ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (§ 92 odst. 4 daňového řádu).“* (např. rozsudek NSS ze dne 2. 2. 2017 č. j. 7 Afs 200/2016-21, rozsudek NSS ze dne 28. 6. 2018 č. j. 7 Afs 219/2017-27, rozsudek ze dne 12. 3. 2020 č. j. 7 Afs 523/2018-35).
47. V projednávaném případě vychází rozsah povinnosti tvrzení žalobkyně z ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, konkrétně z jeho § 72 odst. 1. Ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu (žalobkyně) pak důkazní břemeno nese podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně.
48. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 22. 10. 2008 č. j. 9 Afs 30/2008-86, který je aplikovatelný i na aktuálně účinný daňový řád, *„správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány*

v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající ze zákona.“ (Shodně také NSS ve svém rozsudku ze dne 26. 9. 2012 č. j. 8 Afs 14/2012-61.) K tomu doplnil NSS ve svém rozsudku ze dne 12. 9. 2013 č. j. 9 Afs 12/2013-30, že „unes-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím deklarovaných obchodních případů se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.“

49. Z obsahu správního spisu se podává, že správce daně zaslal žalobkyni výzvu k prokázání skutečností ze dne 22. 8. 2018 č. j. 3032170/18/3202-60561-806081, která byla téhož dne doručena žalobkyni. V této výzvě správce daně žalobkyni poučil o tom, jaké skutečnosti má prokázat, aby unesla své důkazní břemeno, a z jakých důvodů má pochybnosti o správnosti tvrzení žalobkyně. Konkrétně žalobkyni vyzval, aby prokázala jednak rozsah přijatých zdanitelných plnění, podmínky uskutečňování úklidových služeb, počty reklamací apod., identifikační údaje pracovníků dodavatele (společnosti ZBIRSTAV) a veškeré evidence a písemnosti, jež byla povinna společnost ZBIRSTAV žalobkyni předložit, ale také skutečnost, že předmětná plnění přijala od dodavatele ZBIRSTAV. Vzhledem k průběhu dalšího dokazování zaslal správce daně žalobkyni další výzvu k prokázání skutečností ze dne 30. 1. 2020 č. j. 34218/20/3202-60563-806081, která byla žalobkyni doručena dne 5. 2. 2020. V této výzvě správce daně upřesnil své důvodné pochybnosti o rozsahu přijatých plnění od dodavatele ZBIRSTAV a žalobkyni vyzval, aby prokázala, že deklarované plnění přijala v uvedeném rozsahu od dodavatele ZBIRSTAV.
50. V projednávané věci došlo k tzv. přenesení důkazního břemene, tj. nejprve bylo na správci daně, aby prokázal nevěrohodnost žalobkyní uváděných hodnot základu daně a daně samotné. Soud konstatuje, že v tomto případě správci daně postačí, když identifikuje konkrétní skutečnosti, na jejichž základě se domnívá, že doklady předložené daňovým subjektem nejsou dostatečné k prokázání jeho tvrzení. V projednávaném případě došlo k situaci, kdy správce daně provedl u žalobkyně daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období červenec, srpen a září 2017 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Správci daně vznikly pochybnosti o rozsahu přijatých zdanitelných plnění a také o otázce, zda byla tato plnění přijata od dodavatele ZBIRSTAV. Závěrem daňové kontroly bylo, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, když neprokázala, že plnění vyplývající z přijatých daňových dokladů bylo uskutečněno deklarovaným dodavatelem ZBIRSTAV a že bylo přijato v deklarovaném rozsahu.

51. Dosavadní konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, přičemž nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, ale je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným, a k důvodům pro tyto pochybnosti identifikovat konkrétní skutečnosti. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, 9 Afs 152/2013 - 49).
52. K tomu soud také dodává, že důkazní břemeno daňového subjektu je třeba vykládat v souladu s konstantní judikaturou NSS, který např. ve svém rozsudku ze dne 27. 2. 2012 č. j. 8 Afs 44/2011-103 uvedl, že: „[...] 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, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007 - 84).“
53. Soud shrnuje, že pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Soud také upozorňuje na to, že z obsahu správního spisu je zřejmé, že v nyní projednávaném případě vyjádřil správce daně pochybnosti nejen o tom, od jaké osoby žalobkyně zdanitelná plnění přijala, ale zejména o jejich rozsahu (konkrétně zpochybňoval, zda mohly být práce provedeny zaměstnanci dodavatele, jak byly fakturovány a jak byla vypočítávána jejich cena), čímž zpochybnil zdanitelné plnění jako takové. K podpoře neaplikovatelnosti žalobkyní uváděných závěru soud odkazuje také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2019 č. j. 6 Afs 305/2018-43, ze dne 13. 8. 2020 č. j. 7 Afs 194/2019-43.
54. Žalobkyně v podané žalobě argumentovala mimo jiné tím, že má s dodavatelem ZBIRSTAV osvědčenou obchodní praxi a s ohledem na to také kladla nižší požadavky na předkládané doklady a uzavírané smlouvy. V tomto případě se soud ztotožňuje s argumentací žalovaného uvedenou v odst. 64 napadeného rozhodnutí, a tedy i se závěrem, že by kontrolní mechanismy daňového subjektu neměly klesnout pod určitou hranici, pod kterou by již daňový subjekt nedostal požadavku péče řádného hospodáře, a že je věcí daňového subjektu, aby byl daňově relevantní okolnosti své obchodní činnosti schopen prokázat i zpětně, a to po dobu, po níž je možno daň doměřit. Nadto soud dodává, že žalobkyně měla k výzvě doložit faktické provedení zdanitelného plnění, proto již v této fázi není podstatné, jak

odůvodňuje neúplnost daňových dokladů, které vedly správce daně k pochybnostem o poskytnutí deklarovatelného zdanitelného plnění.

55. Pokud jde o námitku žalobkyně týkající se nemožnosti kontroly jednotlivých pracovníků dodavatele, soud zdůrazňuje, že samotné nepředložení seznamu pracovníků nebylo důvodem pro odepření odpočtu DPH. Podstatou problému je, že žalobkyně nepředložila důkazy, na základě kterých by správce daně mohl bez důvodných pochybností uzavřít, že dodavatel žalobkyni deklarované plnění v deklarovaném rozsahu dodal. Žalobkyni lze jistě přisvědčit v tom, že nemusí sama vést evidenci všech zaměstnanců svých dodavatelů. Žalobkyně se snažila prokázat uskutečnění předmětných zakázek pomocí následujících důkazů:
- a) Výslechem Mgr. V. H., manažera žalobkyně pro oblast Prahy,
 - b) Výslechem I. L., manažerky úklidu žalobkyně,
 - c) Výslechem advokátky Mgr. O. R., zástupkyně společnosti ZBIRSTAV,
 - d) Prohlášením svědka Y. P., tehdejšího jednatele a společníka společnosti ZBIRSTAV.
56. Svědek Mgr. V. H. dle protokolu ze dne 21. 11. 2019, č. j. 3904758/19/3202-60563-806081, neuvedl ve své výpovědi žádné konkrétní skutečnosti, které by byly s to blíže doložit, že byly uskutečněny shora uvedené úklidové práce. Svědek neměl přehled, které konkrétní osoby měly objednané práce vykonat, nepoznal žalobkyní dodaný seznam pracovníků společnosti ZBIRSTAV, kteří měli vykonat objednané práce, a uvedl, že dodací listy, ze kterých by mělo být možné zjistit rozsah vykonané činnosti, již nejsou k dispozici. Uvedená svědecká výpověď tudíž nijak nepřispěla k objasnění, zda byly žalobkyní vykázané objednané činnosti skutečně vykonány, v čemž se soud ztotožňuje s hodnocením provedeným žalovaným.
57. Svědkyně I. L. dle protokolu ze dne 21. 11. 2019, č. j. 3904934/19/3202-60563-806081 ve své výpovědi uvedla určité podrobnosti ohledně zajišťování úklidových služeb – konkrétně že jako manažerka úklidu komunikovala s konečnými zákazníky žalobkyně, resp. s dodavatelem společností ZBIRSTAV. Nepoznala ovšem přehled pracovníků společnosti ZBIRSTAV dodaný žalobkyní, resp. na něm rozpoznala pouze několik křestních jmen, jelikož dle svých slov znala osoby pouze na základě obličejů a eventuálně křestního jména. To by samo o sobě nemuselo působit nevěrohodně, ovšem svědkyně jmenovitě zmínila, že úklid prováděla osoba označená jako „V.“ *[zdrobnělina jména byla soudem anonymizována pro účely zveřejnění]*, což by dle seznamu zaměstnanců předloženém žalobkyní mohla být pouze V. R., státní občanka Rumunska. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 17. 8. 2020, č. j. 3042711/20/3202-60563-806081 uvedla V. R. u výsledku v rámci jiného daňového řízení, že nezná společnost ZBIRSTAV, jejího jednatele Y. P., ani žalobkyni, resp. že nemohla podepsat dohodu o provedení práce se společností ZBIRSTAV, protože tou dobou pracovala a pobývala v Dannenbergu v Německu (to odpovídá rovněž informacím poskytnutým od Pražské správy sociálního zabezpečení ze dne 8. 10. 2019, č. j. 42013/784520/19/513/005/Mas, podle které nebyla V. R. evidována jako zaměstnankyně společnosti ZBIRSTAV). Svědkyně dále nevěděla, zda pracovníci byli zaměstnanci či subdodavateli společnosti ZBIRSTAV, či uvedla, že nekontrolovala, zda společnost ZBIRSTAV při své činnosti využívá nelegální práci. Ochranné pomůcky poskytovala všem

pracovníkům žalobkyně (s výjimkou pracovníků na letišti). Svědkyně také nebyla schopna odpovědět, jakou formou byly subdodavatelským pracovníkům žalobkyně předávány doklady o školení BOZP. Svědkyně uvedla, že na základě komunikace se společností ZBIRSTAV a konečnými zákazníky byly vyhotovovány dodací listy. Z uvedené svědecké výpovědi vyplývá, že svědkyně měla vcelku jasný přehled o tom, jak probíhaly úklidové práce zajišťované žalobkyní. Svědkyně ovšem odpovídala neurčitě, popř. vůbec na dotazy správce daně týkající se podrobností ohledně subdodavatelsky vykonávaných úklidových prací společností ZBIRSTAV. Za průkazné ani nelze považovat, že svědkyně jménem označila osobu, která ale pro společnost ZBIRSTAV v daném časovém období pracovat nemohla. Z uvedené výpovědi tudíž vyplývá, že žalobkyně vykonávala úklidové práce v předmětných objektech (což nebylo sporné), nevyplývá z ní ovšem jednoznačně, že část úklidových prací byla vykonána subdodavatelsky pomocí společnosti ZBIRSTAV.

58. Advokátka Mgr. O. R. nebyla dle protokolu o zahájení daňové kontroly 6. 11. 2017, č. j. 3426348/17/3202-60561-806081 ze dne 14. 8. 2018, č. j. 2999896/18/3202-60561-803713 vyslechnuta jako svědkyně, nýbrž odpovídala v pozici zástupkyně daňového subjektu ZBIRSTAV. Zde skutečně uvedla, že společnost ZBIRSTAV poskytovala úklidové služby žalobkyni, ovšem z protokolu rovněž vyplývá, že advokátka nebyla schopna správci daně sdělit jakékoliv faktické podrobnosti (např. jaké konkrétní osoby vykonávaly práci pro žalobkyni, kdo stanovoval rozsah a přiděloval práci pracovníkům, vydával pomůcky atp.), u čehož vždy uvedla, že danou otázku zodpoví pan jednatel, protože ona tuto informaci není s to sdělit. Advokátka tudíž nesdělila žádné informace, které by přesahovaly formální doklady doložené žalobkyní (resp. společností ZBIRSTAV), proto její vyjádření nebylo způsobitelné rozptýlit pochyby o tom, zda se objednané práce skutečně uskutečnily.
59. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobkyně dodala správci daně podepsané prohlášení pana Y. P. ze dne 18. 6. 2020, ve kterém uvedl, že vykázané úklidové služby byly fakticky uskutečněny. Zde soud navazuje vypořádáním se s argumentací žalobkyně týkající se neprovedení výsledku svědka Y. P. Podle § 100 odst. 2 daňového řádu *v případě, že se předvolaná osoba bez dostatečného důvodu nedostaví ani po opakovaném předvolání, může správce daně vydat rozhodnutí o předvedení a požádat o její předvedení příslušný bezpečnostní sbor, který má pravomoc k předvedení podle jiného právního předpisu.* Ze správního spisu se podává, že správce daně při pokusech o předvedení vyčerpал všechny své zákonné možnosti, a to včetně neúspěšného pokusu nechat svědka předvést orgány bezpečnostních sborů. Průběh tohoto procesu shrnuje také žalovaný v napadeném rozhodnutí, a to konkrétně v bodě 38, 39. Z obsahu spisu vyplývá, že žalovaný se pokoušel zmíněného svědka předvolat i v průběhu odvolacího řízení, ani v tomto případě se však nepodařilo svědka vyslechnout. To žalovaný popisuje v bodech 53, 54 a 55 napadeného rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že žalovaný (resp. správce daně) využil veškeré dosažitelné možnosti k provedení výsledku daného svědka, nepovažuje soud námitku žalobkyně spočívající v tvrzení, že správce daně svévolně výsledek svědka neprovedl, za důvodnou. Zároveň je třeba dodat, že citované prohlášení nebylo nijak způsobitelné doložit, že se vykázané úklidové služby uskutečnily, protože se jedná pouze o tvrzení v rozsahu několika málo vět, které nijak nerozvíjí formálně vykázané skutečnosti, které zároveň byly správcem daně i žalovaným zpochybněny.
60. Skutkové okolnosti lze tudíž shrnout tak, že provedené svědecké výpovědi nijak nepodložily, že se vykázané úklidové práce uskutečnily, žalobkyní předložené seznamy

pracovníků nebyly průkazné, protože existují pochybnosti, zda uvedené osoby vůbec kdy pracovaly pro společnost ZBIRSTAV (viz výpověď V. R., další uvedené osoby pak nebyly evidovány jako zaměstnanci společnosti ZBIRSTAV, viz sdělení Pražské správy sociálního zabezpečení ze dne 8. 10. 2019, č. j. 42013/784520/19/513/005/Mas), a konečně ze správy o daňové kontrole ze dne ze dne 17. 8. 2020, č. j. 3042711/20/3202-60563-806081 vyplývá, že na předložených dodacích listech nekorespondují daňově vykázané ceny plnění s deklarovanými cenami za jednotku práce a množstvím práce v hodinách. Lze proto uzavřít, že správce daně, resp. žalovaný prokázali důvodné pochyby o tom, zda se vykázané úklidové práce uskutečnily, které žalobkyně nijak nerozptýlila.

61. Žalobkyně v souvislosti se svými žalobními body odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Část těchto odkazů byla pouze v podobě prostého odkazu na č. j. či sp. zn. uvedených rozsudků a uvedení, že dodatečné platební výměry byly vydány v rozporu s uvedenou judikaturou. Žalobkyně tak ale učinila bez jakéhokoli rozvedení, jak má být tato judikatura relevantní pro toto řízení, proto se nejedná o způsobilý žalobní bod.
62. Žalobkyně blíže rozvedla, že na základě rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, a ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013-23, potažmo rozsudků Soudního dvora EU ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14 a ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11 nelze odepřít daňovému subjektu daňový odpočet, ač by nebylo možné určit subjekt, který plnění daňovému subjektu poskytl. V obdobné souvislosti žalobkyně odkázala rozsudky Soudního dvora EU ze dne 11. 11. 2021 ve věci C-281/20, ze dne 13. 2. 2014 ve věci C-18/13, popř. na usnesení ze dne 10. 11. 2016 ve věci C-446/15, či usnesení ze dne 3. 9. 2020 ve věci C-611/19. Konečně žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2025, č. j. 6 Afs 16/2025-58, ve kterém se dle žalobkyně jednalo o skutkově obdobnou situaci.
63. V kontextu uvedeného soud poukazuje na to, že žalobkyní odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017 č. j. 4 Afs 58/2017-78 se vztahuje na situaci, kdy došlo pouze ke zpochybnění skutečnosti, že bylo předmětné zdanitelné plnění přijato od deklarovaného dodavatele, nikoliv na situaci, kdy bylo zpochybněno přijetí zdanitelného plnění jako takového. Tak je tomu v projednávaném případě, kdy, jak již soud popsal výše, vyjádřil správce daně pochybnosti o rozsahu přijatého plnění, a tedy o jeho přijetí jako takovém. Soud konstatuje, že s ohledem na obsah správního spisu považuje pochybnosti správce daně o rozsahu zdanitelného plnění za zcela důvodné a došlo tak k přenesení důkazního břemene na žalobkyni. V této fázi řízení tedy bylo na žalobkyni, aby prokázala faktické přijetí deklarovaného plnění v deklarovaném rozsahu. Na okraj lze dodat, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 7. 2025, č. j. 3 Afs 17/2024-65 žalobkyni zpravil o tom, že závěry jí citovaného rozsudku byly minimálně dílem překonány rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208. Z obdobných důvodů není přílehlavý odkaz na rozsudky Soudního dvora EU ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, a ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11. Oba uvedené rozsudky totiž uzavírají, že nelze odepřít odpočet DPH, bylo-li vykázané plnění na základě objektivních důkazů poskytnuto, ovšem odpočet byl odepřen z důvodu, že dodavatel nebyl znám, nebo neexistoval, pokud si daňový subjekt nebyl vědom toho, že je účasten na daňovém podvodu. Ve zde řešené věci se ovšem nejedná o tuto situaci, protože je sporné již samotné uskutečnění zdanitelného plnění – uvedené rozsudky přitom nelze vykládat tak, že správce daně musí

vyhovět jakémukoliv formálně vykázanému zdanitelnému plnění, je-li jeho existence sporná. Obdobně nejsou relevantní odkazy na usnesení Soudního dvora EU ze dne 10. 11. 2016 ve věci C-446/15, ze dne 3. 9. 2020 ve věci C-611/19, a ze dne 13. 2. 2014 ve věci C-18/13 protože ty se rovněž týkají situací, kdy není zpochybňováno uskutečnění zdanitelného plnění, ale pouze osoby příslušných dodavatelů. V obdobné souvislosti není relevantní odkaz na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 11. 11. 2021 ve věci C-281/20, který se týká nepřiznání odpočtu DPH v režimu přenesené daňové povinnosti, bylo-li zdanitelné plnění stíženo daňovým podvodem.

64. Není zřejmé, proč žalobkyně zmiňuje v souvislosti se shora uvedenými rozsudky Soudního dvora EU i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013-23, protože uvedený rozsudek se nijak netýká odpočtu DPH v případě neurčitosti dodavatele či nejednoznačnosti poskytnutí vykázaného zdanitelného plnění, nýbrž toho, jak soukromoprávní jednání ovlivňuje možnost daňových odpisů, což nijak nesouvisí se zde řešenou věcí.
65. Konečně není přílehlavý odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2025, č. j. 6 Afs 16/2025-58. V něm se sice také jednalo o spor ohledně naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik odpočtu DPH, tím ale srovnatelnost obou případů končí. V odkazovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud neshodl s finanční správou a správním soudem v závěru, že nebylo dostatečně prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění, protože dle Nejvyššího správního soudu byly předloženy důkazy, které nebyly toliko formálního charakteru, tj. v dané věci daňový subjekt unesl své důkazní břemeno ohledně doložení splnění hmotněprávních podmínek pro odpočet DPH. V této věci ovšem – jak bylo rozvedeno výše – soud uzavřel, že žalobkyně toto břemeno neunesla. Odkaz proto není přílehlavý, protože byť se týká obdobného právního problému, skutkové okolnosti jsou v obou případech odlišné.
66. Závěrem soud shrnuje, že kompetence správce daně přenést důkazní břemeno na daňový subjekt podléhá řadě podmínek, které podporují zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti, to znamená, že správce musí šetřit práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní a používat takové prostředky, které vedou k dosažení cíle správy daní, ale současně co nejméně zatěžují daňové subjekty. Správce daně může vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně za splnění dvou podmínek. Zaprvé je rozhodný stav probíhajícího řízení, resp. že v probíhajícím daňovém řízení nastala důkazní situace vyžadující objasnění skutečností ohledně konkrétní daňové povinnosti daňového subjektu v příslušném zdaňovacím období. Tuto podmínku považuje soud v projednávaném případě za splněnou, protože v daňovém řízení vznikly pochybnosti ohledně žalobkyní tvrzené výše zdanitelných plnění, když žalobkyně neprokázala, že přijala deklarované zdanitelné plnění v deklarovaném rozsahu od deklarovaného dodavatele. Zadruhé může správce daně vyzvat daňový subjekt k doplnění pouze takových skutečností, které nemůže získat z vlastní úřední evidence. Ze správního spisu vyplývá, že v projednávaném případě se jednalo o skutečnosti, které správce daně neměl možnost bez spolupráce s žalobkyní doplnit sám. I tato podmínka tak byla v projednávaném případě splněna.
67. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 9. 10. 2007 č. j. 9 Afs 81/2007-60 uvedl, že: „*Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše zdanitelného plnění i ohledně jeho*

účelu nese daňový subjekt. Proto pokud tento subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevychází, přičemž tato okolnost umožňuje správci daně uložit mu povinnost zaplatit daň ve vyšší částce, než by odpovídalo údajům jím uvedeným v daňovém přiznání. Je tak zcela na daňovém subjektu, který se domáhá svého nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty v jím prokázané výši, aby tento svůj nárok prokázal.“

68. S ohledem na výše uvedené posoudil soud všechny zákonné podmínky pro přenesení důkazního břemene za splnění a uzavírá, že z obsahu správního spisu je zřejmé, že žalobkyně nedoložila skutečnosti požadované správcem daně a své důkazní břemeno neunesla.

V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

69. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
70. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost, jen je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.].

V takovém případě je třeba kasační stížnost podat ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení písemného vyhotovení rozsudku. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

Praha 26. září 2025

Milan Tauber v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.