ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **UNIVERS, spol. s r.o.**, IČO 64825370
sídlem Cvikovská 379/4, 190 00 Praha 9
zastoupená advokátkou JUDr. Ivanou Žilinčíkovou
sídlem U Prašné brány 1079/3, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2025 č. j. 4205/25/5300-22441-713288,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný potvrdil osm rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „*správce daně*“) ze dne 13. 10. 2023, a to: č. j. 7958069/23/2009-52523-401449, č. j. 7958156/23/2009-52523-401449, č. j. 7958189/23/2009-52523-401449, č. j. 7958359123/2009-52523-401449, č. j. 7958396/23/2009-52523-401449, č. j. 7958432/23/2009-52523-401449, č. j. 7958469/23/2009-52523-401449, a č. j. 7958505/23/2009-52523-401449 (dále též souhrnně „*dodatečné platební výměry*“). Těmito dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni podle

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*ZDPH*“) doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „*DPH*“) za zdaňovací období listopad 2020 až červen 2021 v celkové výši 2 354 899 Kč a zároveň stanovena povinnost uhradit penále v celkové výši 470 982 Kč. Důvodem doměření DPH bylo neuznání nároku žalobkyně na odpočet daně z přijatého plnění od dodavatelů J. F., sídlem X (dále též „*J. F.*“), A.B.Z. AKTIV s. r. o., IČO 29011868, sídlem Žitavského 588, 156 00 Praha 5 (dále též „*A.B.Z.*“), Easy Happy Way CZ, s. r. o., IČO 05375673, sídlem Černokostelecká 1806/123, 100 00 Praha 10, (dále též „*Easy*“) a Flavoil-Bohemia, s. r. o. v likvidaci, IČO 06427847, sídlem Chudenická 1059/30, 102 00 Praha 10 (dále též „*Flavoil*“) (souhrnně též „*dodavatelé*“). Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že poskytnutá plnění přijala od deklarovaných dodavatelů či od jiných plátců DPH, ani neprokázala jejich přijetí v deklarovaném rozsahu a předmětu podle předložených daňových dokladů ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH.

2. Proti napadenému rozhodnutí brojí žalobkyně podanou žalobou.

3. Žalobkyně v žalobě namítá, že nárok na odpočet DPH za období listopad 2020 až červen 2021 byl oprávněný, neboť odebrala plnění od dodavatelů a doloží správné faktury s náležitostmi daňových dokladů v případě J. F. Nemůže jít k tíži žalobkyně, že původně vystavené faktury za období listopad 2020 až červen 2021 neobsahovaly náležitosti daňového dokladu. Žalobkyně řádně prokázala, že plnění od dodavatelů odebrala a odměnu za ně uhradila v hotovosti.

4. Podle žalobkyně správce daně nemůže neuznat nárok na odpočet DPH jen pro nesplnění formálních požadavků, tj. např. z důvodu absence daňových dokladů. Správce daně proto nepostupoval podle § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*daňový řád*“), jelikož nedbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Správce daně nepostupoval ani podle § 8 odst. 1 daňového řádu, jelikož nepřihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

5. Žalobkyně uvádí, že správce daně neuznal nárok na odpočet DPH, jelikož žalobkyně neprokázala skutečné odebrání plnění od dodavatelů, i když měl k dispozici přijaté faktury prokazující poskytnutí plnění od deklarovaných dodavatelů, výslechy svědků a zástupců samotných dodavatelů (zejména J. F. několikrát ústně potvrdil správci daně při svém výslechu, že plnění žalobkyni skutečně dodal), smlouvy mezi dodavateli a žalobkyní o dodání služeb, svědecké výpovědi zástupců dodavatelů o úhradách odměny za jejich plnění žalobkyní v hotovosti, fotografie z míst plnění poskytovaných dodavateli, sezamy pracovníků, prostřednictvím kterých dodavatelé poskytli plnění žalobkyni, a potvrzení ze strany generálního dodavatele ECO PRIM, s.r.o., IČ: 28446674, sídlem Tupolevova 469, 190 00, Praha 9 (dále též „*ECO PRIM*“), který jako dodavatel určený v zadávacím řízení reálně dodával služby pro dopravní podniky a činil tak i prostřednictvím žalobkyně a jejích subdodavatelů. Na základě těchto informací a doložených důkazních prostředků má za prokázané, že deklarovaná zdanitelná plnění byla použita v rámci ekonomických činností žalobkyně pro uskutečňování plnění podle § 72 odst. 1 písm. a) až e) ZDPH.

6. Žalobkyně za účelem plnění veřejné zakázky realizované hlavním dodavatelem společností ECO PRIM dodávala pracovní sílu formou subdodávky prostřednictvím deklarovaných dodavatelů. Dělo se tak v době pandemie COVID-19 z důvodu neschopnosti pracovníků ze strany žalobkyně, což správce daně nikterak nezohlednil, považoval to za pochybnost.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

Docházku přitom vedl generální dodavatel ECO PRIM, který dodání plnění od žalobkyně i jejích subdodavatelů dosvědčil.

7. Žalobkyně tvrdí, že v době zahájení spolupráce ověřila všechny své dodavatele, žádný z nich nebyl uveden v registru DPH jako nespolehlivý plátce a nebylo ohledně nich vedeno insolvenční či exekuční řízení. Žalobkyně v covidovém období potřebovala urgentně pracovní sílu za účelem realizace sjednaných plnění pro generálního dodavatele ECO PRIM. Byla v dobré víře, že všichni dodavatelé jsou spolehlivými subjekty a obchodními partnery a budou si řádně hradit své daňové závazky včetně odvodů pro VZP a ČSSZ.

8. Podle žalobkyně proto finanční orgány postupovaly v rozporu se zákonem č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*správní řád*"), judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále též „*SDEU*") i judikaturou Nejvyššího správního soudu, když se nezabývaly existencí dobré víry žalobkyně. Vzhledem k tomu, že daňový řád neobsahuje úpravu zásady ochrany dobré víry podle § 2 odst. 3 správního řádu, pak tato zásada se uplatní i v řízení daňovém, i přes výslovné znění § 262 daňového řádu. Správce daně je povinen přihlédnout k tomu, že subjekt nabyl určitá práva v dobré víře. Podle rozsudků SDEU ze dne 12. 1. 2006 C-354/03 ve věci Optigen, a ze dne 6. 7. 2006 C-439/04 ve věci Kittel, pokud správce daně má mít právo odmítnout nárok na odpočet, musí prokázat „zlou" víru na straně plátce, tj. prokázat, že kupující věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu. Zlá víra nebyla u žalobkyně finančními orgány prokázána. Správní orgány přitom konstatovaly, že žalobkyně plnění ve prospěch společnosti ECO PRIM poskytla, nejednalo se o fiktivní plnění. Žalobkyně k tomuto odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007 č. j. 9 Afs 81/2007-60, a ze dne 6. 10. 2010 č. j. 9 Afs 18/2010-227.

9. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. V odůvodnění konstatoval, že se s námitkami žalobkyně k tvrzené nesprávnosti závěrů stran neuznání uplatněného nároku na odpočet daně vypořádal v napadeném rozhodnutí. V jeho bodech [21] až [23] je konstatováno, že žalobkyně předložením dokladů splnila formální podmínku stanovenou ustanovením § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, a unesla své primární důkazní břemeno. Správci daně na základě provedeného dokazování však vznikly důvodné pochybnosti ohledně souladu sporných plnění se skutečností. Své pochybnosti a důvody k nim shrnul ve výzvách k prokázání skutečnosti ze dne 3. 8. 2022 č. j. 6632543/22/2001-62563-111267, ze dne 21. 6. 2023 č. j. 5639423/23/2001-62563-112053, a v seznámení s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění ze dne 12. 9. 2023 č. j. 7380001/23/2001-62563-111771. V nich konstatoval, že ani žalobkyní předložené a ani správcem daně shromážděné důkazní prostředky nejsou dostatečné k tomu, aby rozptýlily důvodné pochybnosti správce daně ohledně na daňových dokladech zcela nedostatečně deklarovaného předmětu a rozsahu sporných plnění a také toho, zda byla sporná plnění přijata od deklarovaných dodavatelů či od jiných dodavatelů jako plátců DPH. Správce daně setrval na těchto závěrech i v rámci Zprávy o daňové kontrole ze dne 11. 10. 2023 č. j. 7932966/23/2001-62563-112053 (dále též „*Zpráva o daňové kontrole*"). Ke shodném názoru dospěl také žalovaný v napadeném rozhodnutí, a sice že nebyly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně z přijatých daňových dokladů od dodavatelů. Žalobkyni tak není kladeno k tíži, že nepředložila daňové doklady, či že tyto neměly všechny náležitosti.

10. Žalovaný nesouhlasil, že správce daně nezohlednil, že se dodávání pracovníků prostřednictvím subdodavatelů bylo v rámci pandemie COVID-19 z důvodu neschopnosti žalobkyně dodat své pracovníky. Toto naopak považoval za pochybnost. Správce daně na

stranách 16, 17, 26 až 33 Zprávy o daňové kontrole provedl rozbor předložených důkazních prostředků týkajících se pracovníků poskytnutých subdodavateli žalobkyni k provedení úklidových a dalších prací. Z těchto důkazních prostředků vyplývají různé rozpory nejen ohledně jednotlivých pracovníků, kteří se údajně měli na poskytování sporných plnění podílet, ale také ohledně počtu hodin (resp. normohodin), které měli pracovat. Posouzení daných důkazních prostředků provedl žalovaný např. v bodech [31] až [34] napadeného rozhodnutí. Správce daně i žalovaný posoudili všechny skutečnosti tvrzené žalobkyní, i důkazní prostředky jí předložené i získané z úřední činnosti v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, a dospěli ke shodnému závěru, že správcem daně vyjádřené vážné pochybnosti byly důvodné, a žalobkyni se je nepodařilo vyvrátit.

11. Podle žalovaného byly v daném případě pochybnosti správce daně natolik vážné a důvodné, že ani případná aplikace zásady ochrany dobré víry by na hodnocení důkazních prostředků i závěrech správce daně a žalovaného ničeho nezměnila. Dobrá víra totiž nemůže zhojit, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že se předmětná plnění uskutečnila tak, jak je uvedeno na sporných daňových dokladech. Ke zkoumání daňového podvodu a s tím souvisejícího zkoumání případné zlé víry je možné přistoupit pouze tehdy, pokud jsou splněny veškeré hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH podle § 72 a 73 ZDPH. V nyní projednávané věci však žalobkyně neprokázala naplnění podmínek podle § 72 a 73 ZDPH. Správce daně ani žalovaný se proto nemohli zabývat otázkou, zda nedošlo k podvodnému jednání, o kterém žalobkyně měla nebo mohla vědět, kde by správce daně musel prokázat její zlou víru.

12. Žalobkyně v replice setrvala na své žalobní argumentaci. Doplnila, že žalovaný nepřihlédl k listinným důkazům prokazujícím nárok na odpočet DPH, které doložila. Důkazní břemeno unesla a prokázala skutečné dodání plnění deklarovanými dodavateli, a to svědeckými výpověďmi J. F., S. D. – zástupce ECO PRIM a listinnými důkazy. Žalobkyně, její poddodavatelé i odběratelé ECO PRIM, a České Dráhy a.s., doložili ve věci tyto důkazy: přijaté faktury prokazující poskytnutí plnění ze strany deklarovaných dodavatelů, Hotovostní úhrady 01-21.pdf, Hotovostní úhrady 02-21.pdf, Hotovostní úhrady 03-21.pdf, Hotovostní úhrady 04-21.pdf, Hotovostní úhrady 5-21.pdf, Hotovostní úhrady 6-21.pdf, Hotovostní úhrady 11-20.pdf, Hotovostní úhrady 12-20.pdf, Přehled plateb.pdf, průvodní dopis – scan dokladů.pdf, průvodní dopis – scan smluv.pdf, ECO PRIM.pdf – smlouva o spolupráci, J. F.pdf – smlouva o spolupráci, SINMETU.pdf – smlouva příkazní, evidence pracovní činnosti (MHD Praha, ČD Brno), místa plnění výkonu práce a vedoucí v provozních jednotkách DP Hl. m. Prahy, či písemný souhlas ECO PRIM. Dne 8. 6. 2022 dodavatel F. při výslechu dosvědčil, že plnění žalobkyni dodal i prostřednictvím jiných pracovníků. Dopravní podnik hlavního města Prahy doložil důkazy a tvrzení v odpovědi evidované pod č. j. 5969957/22/2001-62563-111267, k ní byl připojen seznam nazvaný Předané smlouvy úklid. V odpovědi evidované pod č. j. 5979999/22/2001-62563-111267 správci daně byly doloženy odpovědi na otázky uvedené ve výzvě. Dne 8. 7. 2022 obdržel správce daně odpověď evidovanou pod č. j. 6054628/22/2001-62563-111267, k níž byla přiložena smlouva o údržbě Zajištění údržby vozidel pražského metra M1 formou Full Service ze dne 31. 10. 2018 včetně příloh, a Smlouva o zachování mlčenlivosti mezi společností Dopravní podnik hlavního města Prahy a Siemens Mobility, s. r. o. ze dne 31. 10. 2018. Téhož dne Dopravní podnik hlavního města Prahy zaslal správci daně další odpověď evidovanou pod č. j. 6055235/22/2001-62563-111267, v níž byla přílohou: Smlouva o údržbě vozidel pražského metra 81-71M formou Full Service ze dne 9. 12. 2009 včetně

příloh. Dále České dráhy doložily Smlouvu o rozúčtování nákladů za provedené úklidové práce v železniční stanici Brno hlavní nádraží č. E263-S19/2 ze dne 3. 4. 2019, která byla uzavřena mezi korporací České dráhy, a.s. a korporací Brno New Station Development a. s. V odpovědi evidované pod č. j. 6062316/22/2001-62563-111267 doložil Dopravní podnik hlavního města Prahy dopis odpověď FÚ Praha 1, Škoda_Transportation_1132_00_09__full_services, školení BOZP+PO – Z. Š, Seznam-pracovníků-Z.-2, školení BOZP+PO – K. J. – 2022, V-Trade - aktuální seznam k 27.6.2022, 2022-11-15_byla doložena Přehled evidence výkonů.pdf – jedná se o průvodní dopis, v němž zástupce žalobkyně sděluje, že předkládá evidenci výkonů pracovníků, přehled evidence výkonů.pdf – obsahuje evidenci výkonů pracovníků žalobkyně a jejích poddodavatelů za jednotlivé měsíce pro společnost ECO PRIM jako subdodavatele společnosti V-TRADE s.r.o., hlavního dodavatele Českých drah a.s. a MHD Praha. Kromě jednotlivých pracovníků jsou zde uvedeny i vedoucí jednotlivých směn, Sestava 211 – hlavní kniha analytické evidence – podrobný popis účtu 211 Pokladna, potvrzení a přehled – potvrzení od korporace ECO PRIM o využití služeb žalobkyně, rámcovou smlouvu o poskytnutí subdodávky ze dne 24. 11. 2020 mezi žalobkyní a poddodavatelem J. F. Seznam daňových dokladů vystavených J. F. a uhrazených žalobkyní za kontrolované daňové období je specifikován na straně 18 a 19 Zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně doložila seznam dokladů o úhradách faktur J. F., fotografie z míst plnění poskytovaných dodavateli a sezamy pracovníků, prostřednictvím kterých dodavatelé poskytli plnění žalobkyni, potvrzení ze strany generálního dodavatele ECO PRIM, který jako dodavatel určený v zadávacím řízení reálně dodával služby pro dopravní podnik a činil tak i prostřednictvím žalobkyně a jejích subdodavatelů. Na základě uvedených informací a doložených důkazních prostředků žalobkyně má za prokázané, že přijatá zdanitelná plnění deklarovaná za období listopad 2020 až červen 2021 byla skutečně odebrána a použita v rámci jejích ekonomických činností pro uskutečňování plnění uvedených v § 72 odst. 1 písm. a) až e) ZDPH.

13. Žalobkyně v duplice žalobkyně nově namítá, že odmítnutí správce daně provést vizuální prohlídku jednotlivých míst plnění jako stěžejní důkaz bylo nezákonné. Doplnila tyto listiny: *„Rámcová smlouva, objednávka, EPV, seznam realizovaných veřejných zakázek, výpisy z OR, E-mail od ECO PRIM se zaslanými důkazy“*.

14. Žalovaný v triplice konstatoval, že výčet podkladů uvedený žalobkyní v replice je převzat ze Zprávy o daňové kontrole či jiných podaní žalobkyně, i s původním formátováním. Podle žalovaného je to nadbytečné, jelikož předmětné důkazní prostředky jsou obsaženy ve správním spise a jejich předložení správci daně, resp. žalovanému, vyplývá ze Zprávy o daňové kontrole i z napadeného rozhodnutí, včetně jejich podrobného hodnocení. Správce daně ve Zprávě o daňové kontrole i žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně zhodnotili všechny předložené důkazní prostředky, každý zvlášť i v jejich vzájemné souvislosti v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, přičemž dospěli k závěru, že žalobkyně svůj nárok na odpočet daně neprokázala. Z průběhu odvolacího řízení, a zejména z odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž je proveden podrobný rozbor daného případu i jednotlivých zdanitelných plnění (včetně hodnocení důkazních prostředků k nim se vztahujících a nesouladů mezi jednotlivými důkazními prostředky), je zřejmé, že žalovaný posuzoval všechny předložené důkazní prostředky, hodnotil je jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Žalovaný k duplice žalobkyně uvedl, že rámcová smlouva o poskytnutí subdodávky ze dne 23. 11. 2020 uzavřená mezi společností ECO PRIM a žalobkyní i přehledy EVP byly správci daně předloženy již v průběhu daňové kontroly, přičemž

přehledy EVP byly žalovanému opětovně doloženy i v rámci doplnění odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Tyto důkazní prostředky byly podrobeny hodnocení, a zejména z napadeného rozhodnutí je patrné, že rámcová smlouva neobsahuje žádné konkrétní informace o předmětu a rozsahu sporných plnění, či způsobu stanovení ceny. Přehledům EVP se žalovaný podrobně věnuje v bodech [34] a [40] napadeného rozhodnutí. Přiložené výpisy z obchodního rejstříku společností ECO PRIM a V-TRADE s. r. o., IČ: 25564188, sídlem Francouzská 346/30, 602 00 Brno (dále též „*V-TRADE*“) obsahují pouze údaje platné ke dni 23. 6. 2025 a nemají žádnou vypovídací hodnotu k prokázání nároku žalobkyně na odpočet daně. E-mailová komunikace pouze zachycuje komunikaci mezi žalobkyní a společností ECO PRIM. Obsahuje však důkazní prostředky, které správce daně a žalovaný měli k dispozici. Seznam veřejných zakázek je výpis veřejných zakázek, jejichž smluvní stranou byla společnost V-TRADE v průběhu předmětných zdaňovacích období, což nijak neprokazuje nárok žalobkyně na odpočet daně. K námitce nezákonného postupu správce daně, který odmítl provést vizuální prohlídku jednotlivých míst plnění, žalovaný uvedl, že místo plnění nebylo rozporováno, respektive nárok na odpočet daně nebyl žalobkyni uznán z důvodu neprokázání deklarovaného dodavatele a předmětu a rozsahu jednotlivých zdanitelných plnění. Provedení místního šetření na místech jednotlivých zdanitelných plnění by nemohlo prokázat, že bylo plnění dodáno deklarovanými dodavateli, či že bylo dodáno v deklarovaném předmětu a rozsahu.

15. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „*s. ř. s.*“), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Městský soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl o věci samé bez nařízení jednání, které účastníci řízení nepožadovali.

16. Soud neshledal podanou žalobu důvodnou.

17. Ze správního spisu vyplývají tyto rozhodné skutečnosti.

18. Podle oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 8. 9. 2021, č. j. 7344612/21/2001-62563-111267, doručeného žalobkyni dne 9. 9. 2021, zahájil správce daně daňovou kontrolu u žalobkyně na DPH za zdaňovací období listopad 2020 až červen 2021.

19. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 3. 8. 2022 č. j. 6632543/22/2001-62563-111267 (dále též „*Výzva I*“) vyzval správce daně žalobkyni k prokázání, že uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých plnění od dodavatelů ve zde uvedených zdaňovacích obdobích v souladu s § 72 a § 73 ZDPH.

20. Výzvou k prokázání skutečnosti ze dne 21. 6. 2023 č. j. 5639423/23/2001-62563-112053 (dále též „*Výzva II*“) vyzval správce daně žalobkyni k dalšímu prokázání, že uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých plnění od dodavatelů ve zde uvedených zdaňovacích obdobích v souladu s § 72 a § 73 ZDPH.

21. O průběhu daňové kontroly a o jejích závěrech sepsal správce daně Zprávu o daňové kontrole (ze dne 11. 10. 2023 č. j. 7932966/23/2001-62563-112053). Správce daně v ní dospěl k závěru, že žalobkyni nelze uznat nárok na odpočet DPH z přijatých daňových dokladů vystavených deklarovanými dodavateli, neboť neprokázala přijetí sporných plnění od těchto deklarovaných dodavatelů, ani od jiného dodavatele či dodavatelů jako plátců DPH, neprokázala jejich přijetí v deklarovaném rozsahu a předmětu, jak je uvedeno na daňových

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

dokladech, nesplnila proto podmínky stanovené pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 ZDPH.

22. Dodatečnými platebními výměry ze dne 13. 10. 2023 správce daně doměřil žalobkyni DPH, takto:
- č. j. 7958069/23/2009-52523-401449 za zdaňovací období listopad 2020 ve výši 181 734 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 36 347 Kč,
- č. j. 7958156/23/2009-52523-401449 za zdaňovací období prosinec 2020 ve výši 231 805 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 46 361 Kč,
- č. j. 7958189/23/2009-52523-401449 za zdaňovací období leden 2021 ve výši 348 350 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 69 670 Kč,
- č. j. 7958359123/2009-52523-401449 za zdaňovací období únor 2021 ve výši 344 421 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 68 885 Kč,
- č. j. 7958396/23/2009-52523-401449 za zdaňovací období březen 2021 ve výši 253 910 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 50 782 Kč,
- č. j. 7958432/23/2009-52523-401449 za zdaňovací období duben 2021 ve výši 331 843 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 66 369 Kč,
- č. j. 7958469/23/2009-52523-401449 za zdaňovací období květen 2021 ve výši 324 351 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 64 871 Kč a
- č. j. 7958505/23/2009-52523-401449 za zdaňovací období červen 2021 ve výši 338 485 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 67 697 Kč.
Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání.

23. Napadeným rozhodnutím žalovaný dodatečné platební výměry potvrdil. V odůvodnění konstatoval, že poté, co vyhodnotil veškeré zjištěné skutečnosti a důkazní prostředky, dospěl k závěru, že nebyly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně uplatněného daňovým subjektem z přijatých daňových dokladů od dodavatelů (ABZ, Easy, Flavoil a F.) za zdaňovací období listopad 2020 až červen 2021 v celkové výši základu daně 11 213 813 Kč a DPH v celkové výši 2 354 900 Kč, uplatněné na ř. 40 daňových přiznání, jelikož nebyly rozptýleny vážné a důvodné pochybnosti správce daně ohledně prokázání poskytnutí sporných plnění dodavatelem v postavení plátce DPH. Daňový subjekt neunesl důkazní břemeno v otázce prokázání předmětu a rozsahu sporných plnění, tudíž nesplnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z těchto plnění podle § 72 a § 73 ZDPH. K plnění od deklarovaného dodavatele J. F. žalovaný uvedl, že markantní nesoulady mezi jednotlivými důkazními prostředky, rozpory ve výpovědích svědků a nedostupnost důkazních prostředků adekvátní kvality dále prohloubily pochybnosti správce daně ohledně průběhu sporných plnění A1, A2 a A5. Ačkoliv žalovaný nemá pochybnosti o tom, že u provozovatelů dopravních služeb (dopravní podniky a České dráhy) docházelo k úklidu dopravních prostředků, tak je na základě shromážděných důkazních prostředků neprokazatelné, v jakém rozsahu a zda vůbec se na těchto činnostech prostřednictvím daňového subjektu podílel dodavatel J. F. Stejně nejasný zůstává i konkrétní předmět sporných plnění A1, A2 a A5. V případě sporných plnění A3 a A4 daňový subjekt neprokázal rozsah a předmět sporných plnění, ani to, že mu byla dodána jím deklarovaným dodavatelem J. F. K plnění od deklarovaného dodavatele ABZ žalovaný uvedl, že nebyly daňovým subjektem rozptýleny pochybnosti správce daně ohledně jeho konkrétního předmětu a rozsahu, ani to, že mu bylo dodáno jím deklarovaným dodavatelem společností ABZ. K plnění od deklarovaného dodavatele Easy žalovaný uvedl, že ani v případě sporného plnění C nebyly daňovým subjektem rozptýleny pochybnosti správce daně ohledně jeho konkrétního předmětu a

rozsahu, ani to, že mu bylo dodáno jím deklarovaným dodavatelem společností Easy. K plnění od deklarovaného dodavatele Flavoil žalovaný uvedl, že pochybnosti správce daně ohledně jeho konkrétního předmětu a rozsahu nejenže nebyly daňovým subjektem rozptýleny, ale naopak byly na základě dokazování prohloubeny, neboť rozsah sporného plnění D není uveden na žádném důkazním prostředku a předmět zdanitelného plnění, uvedený na sporném daňovém dokladu nekoresponduje ani se službami poskytnutými deklarovanému odběrateli společnosti ECO PRIM ani s tvrzením pana K., že sporné plnění D se týkalo subdodávky úklidových prací právě pro tuto společnost. Logickým je i závěr, že společnost Flavoil nemá ani vlastní zaměstnance ani dodavatele, jenž by plnění mohl zajistit, proto by toto plnění nebyla reálně schopna legálně poskytnout a její postavení jako deklarovaného dodavatele je tedy krajně nevěrohodné.

24. Městský soud v Praze vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění.

25. Podle § 72 odst. 1 ZDPH *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování*
a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,
d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo
e) plnění uvedených v § 13 odst. 7 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.

26. Podle § 72 odst. 2 ZDPH *daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona*
a) na zboží, které plátci bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta,
b) na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země, nebo
c) v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b).

27. Podle § 72 odst. 3 ZDPH *nárok na odpočet daně vzniká plátci okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.*

28. Podle § 72 odst. 5 ZDPH *plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.*

29. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*

30. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

31. Podle § 262 daňového řádu *při správě daní se správní řád nepoužije.*

32. Podle § 2 odst. 3 správního řádu *správní orgán šetří práva nabytá v dobré víře, jakož i oprávněné zájmy osob, jichž se činnost správního orgánu v jednotlivém případě dotýká (dále jen „dotčené osoby“), a může zasahovat do těchto práv jen za podmínek stanovených zákonem a v nezbytném rozsahu.*

33. Podle § 177 odst. 1 správního řádu *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, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.*

34. Podstatou sporu je, zda žalobkyně splnila podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH.

35. Soud připomíná, že daňové řízení je ovládáno zásadou, že daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „*vážné a důvodné pochyby*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008 č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010 č. j. 1 Afs 39/2010-124). Za tímto účelem může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby prokázal skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně (§ 92 odst. 4 daňového řádu).

36. Správce daně ověřuje oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH. Formální podmínky tohoto nároku upravuje § 73 ZDPH, ustanovení § 72 téhož zákona pak vymezuje hmotněprávní podmínky, jejichž naplnění přiznání nároku na odpočet daně podmiňuje. Podle § 72 odst. 1 ZDPH má plátce daně nárok na odpočet DPH, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Vznik nároku na odpočet DPH prokazuje plátce v prvé řadě daňovým dokladem ve smyslu § 73 ZDPH. Jak bylo opakovaně judikováno Nejvyšším správním soudem a Ústavním soudem, prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, současně je třeba respektovat soulad s faktickým stavem. Jak vyplývá např. z nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001 sp. zn. IV. ÚS 402/99, a ze dne 11. 2. 2008 sp. zn. I. ÚS 1841/07, důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. K unesení důkazního břemene proto nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnými prohlášeními a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, je na daňovém subjektu, aby prokázal existenci podmínek, za nichž vzniká nárok na odpočet DPH. Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že ani doklady se všemi požadovanými

náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění opravdu došlo (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010 č. j. 1 Afs 10/2010-71).

37. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 11. 2017 č. j. 6 Afs 8/2017-48 dovodil, že *„je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, k prokázání uskutečnění deklarované transakce proto nepostačí ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Pro případ vzniku pochybností o uskutečnění výdaje v tvrzené podobě je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení.“* V rozsudku ze dne 31. 8. 2016 č. j. 2 Afs 55/2016-38 pak konstatoval, že „[p]*ro uznání nároku na odpočet DPH tedy 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.*“

38. Jak vyplývá z připomenuté právní úpravy a judikatury, daňový subjekt tíží prvotní důkazní břemeno týkající se předložení povinných evidencí a dokladů. Následně může správce daně vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, tedy pochybnosti o splnění podmínek nároku na odpočet DPH, přičemž správce daně ve vztahu k těmto pochybám tíží důkazní břemeno. Správce daně tedy prokazuje toliko své pochybnosti, které musí být vážné a důvodné, o tom, zda daňovým subjektem doložené doklady jsou v souladu se skutečným stavem. Neprokazuje však, že nebyly splněny podmínky pro nárok na odpočet DPH. Povinnost prokázat, že podmínky pro uplatnění odpočtu DPH jsou dány, tíží daňový subjekt, na který přechází důkazní břemeno zpět poté, co správce daně prokáže vážné a důvodné pochybnosti o podobě uskutečněných plnění.

39. Žalobkyně v podané žalobě předně namítá, že správce daně nemůže neuznat nárok na odpočet DPH jen z důvodu nesplnění formálních požadavků, tj. např. z důvodu absence daňových dokladů. Taková žalobní námitka však není v projednávané věci přiléhavá. V daném případě bylo důvodem neuznání nároku na odpočet DPH nesplnění hmotněprávních podmínek pro daňový odpočet podle § 72 ZDPH, nikoli podmínek formálních podle § 73 ZDPH. Žalovaný pod bodem [72] na stranách 30 a 31 napadeného rozhodnutí konstatoval, že *„nebyly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně uplatněného odvolatelem z přijatých daňových dokladů uvedených v bodě [4] od dodavatelů ABZ, Easy, Flavoil a F. za zdaňovací období listopad 2020 až červen 2021 v celkové výši základu daně 11 213 813 Kč a DPH v celkové výši 2 354 900 Kč, uplatněný na ř. 40 příslušných daňových přiznání, konkrétně že nebyly rozptýleny vážné a důvodné pochybnosti správce daně ohledně prokázání poskytnutí sporných plnění dodavatelem v postavení plátce DPH. Odvolací orgán dále konstatuje, že odvolatel současně neunesl své důkazní břemeno ani v otázce prokázání předmětu a rozsahu sporných plnění“*. Naproti tomu formální podmínky nároku na odpočet DPH byly ve věci splněny, což žalovaný zcela jednoznačně deklaroval pod bodem [21] na stranách 10 a 11 napadeného rozhodnutí, kde uvedl: *„Odvolatel je primárně povinen v souladu s ust. § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH předložit daňové doklady se všemi jejich zákonnými náležitostmi. Odvolací orgán konstatuje, že odvolatelem byla předložením daňových dokladů vystavených jménem dodavatele F.* […] *jménem dodavatele ABZ* […] *jménem dodavatele Easy* […] *a jménem dodavatele Flavoil* […] *tato formální podmínka pro přiznání jím uplatněného nároku na odpočet daně ze sporných plnění splněna, čímž odvolatel unesl své primární důkazní břemeno.*“ Závěr ohledně splnění formálních podmínek nároku na daňový odpočet vyjádřil žalovaný také pod

bodem [73] na straně 31 napadeného rozhodnutí, a to v reakci na odvolací námitku žalobkyně shodující se s právě uplatněnou žalobní námitkou, že důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH nemůže být nesplnění formálních podmínek. Soud tedy ve shodě s žalovaným uzavírá, že předmětná námitka není důvodná, jelikož v dané věci byly formální podmínky nároku na odpočet daně v podobě předložení příslušných daňových dokladů splněny a důvodem pro nepřiznání daňového odpočtu byla absence podmínek hmotněprávních spočívající v neprokázání rozsahu a předmětu dotčených plnění, jakož i jejich dodavatele v postavení plátce DPH. Této skutečnosti si ostatně musela být vědoma i sama žalobkyně, když na stejné straně žaloby (v posledním odstavci na straně 3), na níž vznesla předmětnou námitku, uvedla, že „[s]*právce daně neuznal nárok na odpočet daně uplatněný na ř. 43 DAP DPH za listopad 2020 až červen 2021 na základě tvrzení, že Daňový subjekt neprokázal, že splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně dle ust. § 72 a 73 ZDPH* ***a to, že skutečně odebral plnění od dodavatelů*** *J. F., A.B.Z AKTIV, Flavoil-Bohemia a Easy Happy Way CZ ...* “ (zvýraznění doplnil soud).

40. Stěžejní část žalobní argumentace představuje tvrzení žalobkyně, že nárok na odpočet DPH za období listopad 2020 až červen 2021 byl oprávněný, neboť reálně odebrala plnění uskutečněná ze strany dodavatelů (J. F., A.B.Z, Flavoil a Easy).

41. Žalobkyně v této souvislosti předně uvádí, že doloží správné faktury s náležitostmi daňových dokladů v případě dodavatele J. F. a že skutečnost, že původně vystavené faktury neobsahovaly náležitosti daňového dokladu, nemůže jít k její tíži, když prokázala přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů a uskutečnění úhrady za ně. Soud k této žalobní námitce konstatuje, že absenci řádných náležitostí daňového dokladu v případě faktur vystavených dodavatelem J. F. správce daně uvedl jako jednu z pochybností týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, které správce daně vyjádřil ve Výzvě I a Výzvě II. Předmětnou vadu daňových dokladů vystavených dodavatelem J. F. tedy správce daně shledal v kombinaci s dalšími zjištěnými skutečnostmi důvodem k pochybnostem o podobě deklarovaných plnění. Uvedené ostatně vyplývá přímo z napadeného rozhodnutí, kde žalovaný na straně 12 a 13 k předmětným daňovým dokladům konstatoval následující: „*Na všech sporných daňových dokladech je přitom předmět plnění uveden na jedné straně jen ve velmi obecné rovině („čistící práce“, „úklidové práce“, „prodej lešení“) a na druhé straně z řetězení těchto obecných pojmů („čistící, úklidové a pomocné práce“) je patrné, že většina sporných plnění A ve skutečnosti představuje vnitřně strukturovanou množinu činností, o níž ale nejsou ať už na daňových dokladech nebo jinde prakticky žádné informace. Rozsah plnění a cena za jednotku na sporných daňových dokladech není uvedena vůbec a chybí i odkaz na přílohy* [...], *konkrétní objednávky či dílčí smlouvy, které by předmět a rozsah sporných plnění mohly konkretizovat* [...] *na sporných daňových dokladech není uveden den uskutečnění zdanitelných plnění, ale pouze datum jejich vystavení. Dle ust. § 29 odst. 1. písm. h) ZDPH je sice daňový subjekt povinen uvést na daňovém dokladu den uskutečnění zdanitelného plnění pouze v případě, že se toto liší ode dne vystavení daňového dokladu, nicméně za situace, kdy 30 % sporných daňových dokladů bylo vystaveno ve dny pracovního klidu (soboty a neděle), vzbudilo neuvedení data uskutečnění zdanitelných plnění oprávněné pochybnosti správce daně, že tyto dva údaje jsou totožné, zvlášť u vědomí, že odvolatel sám za den uskutečnění zdanitelného plnění označil „konec měsíce“* [...] *Vzhledem k tomu musí odvolací orgán v souladu s prvostupňovým správcem daně konstatovat, že sporné daňové doklady neobsahují řádné náležitosti daňového dokladu, které jsou dané ustanovením § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH* [...] *Jestliže je tedy rozsah a předmět zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu*

natolik obecným způsobem, že není seznatelné, co bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má daňový subjekt povinnost prokázat, o jaký předmět plnění se jednalo a v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno [...] *Správce daně je tedy plně oprávněn vyjádřit své pochybnosti ohledně toho, v jakém rozsahu se zdanitelné plnění, se kterým je nárok na odpočet daně spojen, opravdu uskutečnilo a jaký byl jeho konkrétní předmět* [...] *Odvolatel tak sice předložil primární důkazní prostředky potřebné k uplatnění nároku na odpočet daně, ty však neměly samy o sobě dostatečnou vypovídací hodnotu k tomu, aby rozptýlily důvodné pochybnosti správce daně ohledně souladu průběhu sporných plnění se skutečností, naopak tyto pochybnosti prohloubily. Vyjádřením těchto pochybností ve výzvách k prokázání skutečnosti (viz bod [23]) unesl správce daně své důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu, čímž došlo k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt a bylo na něm, aby pochybnosti správce daně rozptýlil, tj. prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí*". Soud se ztotožňuje s žalovaným, že uvedené, správcem daně zjištěné skutečnosti ohledně podoby předmětných daňových dokladů, spolu s dalšími zjištěnými okolnostmi vymezenými ve Výzvě I a Výzvě II, představují dostatečný základ pro pochybnosti správce daně ohledně deklarovaných plnění. Žalobkyně přitom tyto pochybnosti správce daně v podané žalobě nijak relevantně nevysvětluje. Bylo tak následně na žalobkyni, aby prokázala splnění podmínek pro přiznání daňového odpočtu. Žalobkyně přitom této své důkazní povinnosti nedostála, a správci daně nepředložila takové podklady, které by splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH prokazovaly, jak soud podrobněji uvede níže. Soud na tomto místě připomíná, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětného plnění skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace plnění je na jeho straně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007 č. j. 2 Afs 177/2006-61). Pokud žalobkyní předložené daňové doklady neobsahovaly všechny náležitosti a nebylo z nich tak možné zjistit předmět a rozsah plnění, a žalobkyně si přitom neopatřila dostatek důkazních prostředků, kterými by byla schopna prokázat, že se daná plnění uskutečnila tak, jak tvrdí, jde tato skutečnost výlučně k její tíži.

42. K tvrzení žalobkyně, že „*doloží správné faktury s náležitostmi daňových dokladů v případě J. F.*" soud uvádí, že žalobkyně správním orgánům ani soudu žádné správné faktury s náležitostmi daňových dokladů vystavené dodavatelem J. F. nepředložila. K žalobě připojila pouze příjmový pokladní doklad ze dne 20. 3. 2021 č. HV2021/092 a stvrzenku ze dne 9. 4. 2021 č. HV2021/093. K těmto dokladům neuvedla, co konkrétně by z nich mělo vyplývat a soud neshledal důvod provést je jako důkaz, ostatně žalobkyně to ani v žalobě nenavrhuje. Žalobkyně ani později daňové doklady vystavené dodavatelem J. F. soudu nedoložila, ačkoliv tak v podané žalobě deklarovala. K tomu soud dodává, že žalobkyně v soudním řízení netvrdila, natož doložila, co jí bránilo tyto podklady předložit již v rámci daňového řízení žalovanému, resp. správci daně.

43. Soud uzavírá, že správce daně ve Výzvě I a Výzvě II uvedl konkrétní podezřelé okolnosti (včetně vad daňových dokladů vystavených dodavatelem J. F.), na jejichž základě dospěl k důvodným pochybnostem ohledně vzniku nároku žalobkyně na odpočet DPH. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno, které jej tížilo podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Bylo následně na žalobkyni, aby k výzvě správce daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu doložila skutečnosti týkající se předmětných plnění a prokázala splnění podmínek pro

uplatnění nároku na odpočet DPH. Žalobkyně přitom v podané žalobě nijak nevyvrací a neobjasňuje podezřelé okolnosti uvedené správcem daně ve výzvách, ani nesporuje unesení důkazního břemene správcem daně, pouze tvrdí, že prokázala přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů a nárok na daňový odpočet byl oprávněný.

44. Žalobkyně v podané žalobě namítá, že prokázala přijetí deklarovaných plnění uskutečněných dodavateli (J. F., A.B.Z, Flavoil a Easy) a zaplacení odměny za tato plnění v hotovosti. Žalobkyně k takto obecným tvrzením neuvádí žádné podrobnější skutečnosti. Na jejich podporu uvádí pouze výčet podkladů (viz bod 5. tohoto rozsudku) s tím, že tyto dokumenty měl nepochybně k dispozici i správce daně. Konkrétně žalobkyně označuje následující podklady: - přijaté faktury, - výslechy svědků a zástupců samotných dodavatelů, - smlouvy mezi dodavateli a žalobkyní o dodání služeb, - svědecké výpovědi zástupců dodavatelů o úhradách odměny za jejich plnění žalobkyní v hotovosti, - fotografie z míst plnění poskytovaných dodavateli, - sezamy pracovníků, prostřednictvím kterých dodavatelé poskytli plnění žalobkyni, - potvrzení ze strany společnosti ECO PRIM. Žalobkyně pouze u některých z těchto podkladů, a jen v obecné rovině specifikuje, jaké konkrétní skutečnosti, z nich mají vyplývat, resp. jak konkrétně tyto dokumenty prokazují splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. U přijatých faktur pouze obecně uvádí, že prokazují poskytnutí plnění deklarovanými dodavateli, u svědeckých výpovědí uvádí, že svědek J. F. potvrdil dodání plnění žalobkyni, a k potvrzení společnosti ECO PRIM uvádí, že tato společnost jako dodavatel reálně dodávala služby pro dopravní podniky, i prostřednictvím žalobkyně. Soud připomíná, že kvalita žalobní argumentace předurčuje následné vypořádání soudem. Není úkolem soudu v listinách doložených žalobkyní či založených ve spisu dohledávat údaje, které by byly způsobilé být součástí žalobní argumentace, stavěl by se tak do pozice obhájce dané strany. Soud tedy vypořádal tuto skupinu žalobních námitek v rozsahu odpovídajícím jejich obecné formulaci.

45. Soud připomíná k tvrzení žalobkyně, že správce daně měl k dispozici přijaté faktury, které prokazují poskytnutí plnění deklarovanými dodavateli, a i když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010 č. j. 1 Afs 39/2010-124). Předložením daňových dokladů žalobkyně unesla pouze své prvotní důkazní břemeno, vzhledem k následně vyjádřeným pochybnostem správce daně bylo třeba, aby doložila pravdivost svých tvrzení jinými důkazními prostředky.

46. Otázkou, zda žalobkyní doložené podklady prokazují naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH se zabýval již žalovaný v napadeném rozhodnutí, konkrétně na stranách 10 až 31, na které soud v podrobnostech odkazuje. Žalovaný hodnotil předložené důkazní prostředky nejprve ve vztahu k jednotlivým dodavatelům samostatně, následně se vypořádal se společnými aspekty všech deklarovaných dodavatelů souhrnně. Soud z napadeného rozhodnutí ověřil, že žalovaný se zabýval i podklady označenými žalobkyní v žalobě. Svědecké výpovědi svědka J. F. se věnoval např. pod body [39], [43], [46] napadeného rozhodnutí. Žalobkyně v podané žalobě sice argumentuje vícero svědeckými

výpověďmi, tyto však, kromě svědka J. F., nijak konkrétně neoznačuje. Omezuje se toliko na obecný odkaz na *„výslechy svědků a zástupců samotných dodavatelů“*, aniž by tyto jakkoli specifikovala, ať již číslem jednacím protokolu o výslechu či označením svědka. Soud z napadeného rozhodnutí ověřil, že žalovaný se podrobně zabýval také výslechem svědka I. V. (viz protokol o výslechu svědka č. j. 2714371/23/2001-62563-112053), např. pod body [40], [50], [55]. K žalobkyní odkazovaným výslechům zástupců dodavatelů soud z napadeného rozhodnutí a doloženého spisového materiálu dále ověřil, že správce daně tyto zástupce kontaktoval, resp. měl snahu je předvolat k podání svědecké výpovědi, avšak neúspěšně (zástupce společnosti ABZ viz bod [50] napadeného rozhodnutí, zástupce společnosti Easy viz bod [55] napadeného rozhodnutí, zástupce společnosti Flavoil viz bod [61] napadeného rozhodnutí). Smlouvami mezi deklarovanými dodavateli a žalobkyní o dodání služeb se žalovaný zabýval např. pod body [28], [47], [48], [54], [60]. K fotografiím z míst plnění se žalovaný vyjádřil pod bodem [45] napadeného rozhodnutí, k seznamu pracovníků pak např. pod bodem [34]. Že vzal žalovaný v úvahu i potvrzení ze strany společnosti ECO PRIM, vyplývá z bodů [27], [30], [47], či [54] napadeného rozhodnutí.

47. Z výše uvedeného vyplývá, že žalovaný při svém rozhodování vzal v úvahu všechny žalobkyní označené podklady. Podle soudu se žalovaný těmito podklady dostatečně zabýval a řádně a srozumitelně vysvětlil, jaké na základě nich učinil závěry. Žalobkyně přitom závěry žalovaného vyjádřené v napadeném rozhodnutí ve vztahu k předmětným důkazním prostředkům nikterak nesporuje, vůbec na ně nereaguje. Žalobkyně se omezuje pouze na konstatovaní, že prokázala přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů, aniž by jakkoli konkrétně polemizovala s opačnými závěry žalovaného, které učinil na základě předmětných důkazu. Žalobkyně pouze odkazuje na předmětné podklady, aniž by konkretizovala skutečnosti, které podle ní z předmětných podkladů mají vyplývat a které podle ní mají prokazovat oprávněnost nároku na odpočet daně. Taková žalobní argumentace nemůže být důvodná.

48. K dílčímu tvrzení žalobkyně, že z podkladů označených v žalobě vyplývá použití sporných plnění pro ekonomickou činnost žalobkyně, soud uvádí, že v posuzované věci nebylo použití šetřených zdanitelných plnění pro ekonomickou činnost žalobkyně ze strany správce daně sporováno. Ve věci byly dány pochyby ohledně předmětu a rozsahu dotčených plnění a o tom, zda byla dodána deklarovanými dodavateli či jiným dodavatelem v postavení plátce daně. Použití pro ekonomickou činnost žalobkyně správce daně nezpochybnil. Naopak žalovaný pod bodem [71] napadeného rozhodnutí výslovně konstatoval, že *„má tedy za prokázané, že se sporná plnění v té či oné formě fakticky uskutečnila ať už subdodavatelsky, osobami samostatně výdělečně činnými nebo pracovníky bez oficiálního zaměstnavatele, tak zvaně „na černo“ a že se tak dělo v rámci ekonomické činnosti odvolatele.“*

49. K tvrzení žalobkyně, že prokázala úhradu šetřených plnění v hotovosti, soud v podrobnostech odkazuje na body [66] až [68] napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný touto otázkou podrobně zabýval, přičemž konstatoval, že *„úhrada jako taková není sama o sobě způsobilá prokázat, že příjemce platby uskutečnil pro jejího poskytovatele protiplnění a v žádném případě není schopna prokázat co bylo jeho obsahem a v jakém rozsahu se uskutečnilo“*. Zároveň žalovaný uvedl, že *„úhrady v hotovosti, na rozdíl od plateb bezhotovostních po sobě nezanechávají auditní stopu potvrzenou nezávislou třetí osobou (bankou), ze které by bylo zřejmé, že platba skutečně proběhla a komu bylo hrazeno* [...] *Pokud tedy odvolatel upřednostnil hotovostní platby přesto, že by pro něj bylo i administrativně jednodušší fakturovat celou zakázku současně a platbu provést bezhotovostně převodem, přivedl se tak on sám do důkazní nouze, neboť*

v případě nemožnosti zastihnout dodavatele sporných plnění, k jaké v tomto případě došlo, zůstal odvolatel odkázán pouze na ty důkazní prostředky, které měl k dispozici on sám". Následně se žalovaný zabýval příjmovými doklady doloženými žalobkyní a nesrovnalostmi z nich vyplývajícími. Pro úplnost správce daně ověřil i peněžní toky prostřednictvích bankovních účtů. Žalobkyně přitom se závěry žalovaného vyjádřenými ve specifikovaných bodech napadeného rozhodnutí opět nepolemizuje, pouze v obecné rovině tvrdí, že prokázala úhradu plnění v hotovosti. Taková argumentace nemůže být důvodná. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že prostřednictvím doložení příjmových dokladů nebyla žalobkyní prokázána oprávněnost nároku na daňový odpočet.

50. Žalobkyně v podané replice doplnila výčet podkladů uvedených v žalobě o další, které podle ní finanční orgány nezohlednily a které prokazují oprávněnost nároku na odpočet DPH (viz bod 12. tohoto rozsudku). Žalobkyně však opět nikterak nespecifikovala, jaké konkrétní skutečnosti mají z jednotlivých dokladů vyplývat. Jinými slovy, jak konkrétně mají tyto dokumenty prokazovat splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, resp. předmět a rozsah dotčených plnění a že předmětná plnění byla dodána deklarovanými dodavateli či jiným plátcem DPH. Žalobkyně se opět omezila pouze na zcela obecné konstatovaní, že tyto podklady prokazují oprávněnost nároku na odpočet DPH. Toliko v obecné rovině uvedla k dokumentu *2022-11-15_byla doložena Přehled evidence výkonů.pdf* , že se jedná o průvodní dopis, v němž zástupce žalobkyně sděluje, že předkládá evidenci výkonů pracovníků. K dokumentu *Přehled evidence výkonů.pdf* uvedla, že obsahuje evidenci výkonů pracovníků žalobkyně a jejích poddodavatelů za jednotlivé měsíce pro společnost ECO PRIM jako subdodavatele společnosti V-TRADE s.r.o., hlavního dodavatele Českých drah a.s. a MHD Praha. K dokumentu *Potvrzení a Přehled* uvedla, že se jedná potvrzení od korporace ECO PRIM o využití služeb daňového subjektu. Žalobkyně však nijak nepolemizovala se závěry správce daně, které ve vztahu k předmětným podkladům učinil, jelikož skutečnost, že měl správce daně uvedené podklady k dispozici a že z nich při svém rozhodování vycházel, vyplývá ze Zprávy o daňové kontrole. Správce daně na stranách 5 až 15 Zprávy o daňové kontrole nejprve shrnul průběh daňové kontroly, včetně podkladů, které mu byly v rámci ní doloženy, a následně tyto podklady podrobně zhodnotil na stranách 16 až 52 Zprávy, na které soud v podrobnostech odkazuje. Soud v této souvislosti opakovaně připomíná, že je povinností žalobkyně řádně formulovat žalobní body, této povinnosti se žalobkyně nemůže zprostit prostým odkazem na doložené podklady. Není úkolem soudu, aby v listinách, které jsou součástí spisu, dohledával skutečnosti způsobilé být součástí žalobní argumentace, stavěl by se tak do pozice obhájce dané strany. Bylo povinností žalobkyně žalobní body řádně vymezit. S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že takto koncipovaná námitka uvedená v replice není důvodná. Žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně vysvětlil, jakými úvahami se při hodnocení zjištěných skutečností řídil, stejně tak učinil i správce daně ve Zprávě o daňové kontrole, přičemž žalobkyně v podané žalobě nevznáší ve vztahu k těmto závěrům orgánů finanční správy žádnou relevantní oponenturu.

51. Žalobkyně v žalobě dále namítá, že žalovaný nikterak nezohlednil, že žalobkyně dodávala za účelem plnění veřejné zakázky realizované hlavním dodavatelem společností ECO PRIM formou subdodávky pracovní sílu prostřednictvím dodavatelů (J. F., A.B.Z, Flavoil a Easy), přičemž se tak dělo v době pandemie COVID-19 z důvodu neschopnosti pracovníků ze strany žalobkyně. Soud k této žalobní námitce odkazuje na bod [71] napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl, že *„na základě provedeného dokazování nelze konstatovat, že by se v*

případě sporných plnění jednalo o plnění fiktivní, která nebyla vůbec uskutečněna a byla skrze odvolatele fakturována ryze formálně. Všechny společnosti, které odvolatel označil jako přímé odběratele sporných plnění, potvrdily a dokladovaly přijetí zdanitelných plnění od odvolatele v reakci na výzvy k poskytnutí údajů, které jim byly zaslány v rámci daňové kontroly. Ostatně ani prvostupňový správce daně faktickou existenci zde řešených plnění nezpochybnil, neboť uskutečněná zdanitelná plnění pro výše uvedené odběratele odvolatele, se kterými souvisela plnění údajně přijatá od společností ABZ, Easy, a Flavoil a pana F., nevyloučil z řádku 1 daňových přiznání k DPH podaných odvolatelem za předmětná zdaňovací období. [...] *Odvolací orgán má tedy za prokázané, že se sporná plnění v té či oné formě fakticky uskutečnila ať už subdodavatelsky, osobami samostatně výdělečně činnými nebo pracovníky bez oficiálního zaměstnavatele, tak zvaně „na černo" a že se tak dělo v rámci ekonomické činnosti odvolatele."* Žalovaný tedy nikterak nezpochybnil, že žalobkyně dodávala plnění společnosti ECO PRIM. Na základě provedeného dokazování však dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, zda se tak dělo subdodavatelsky, resp. zda žalobkyně v této souvislosti přijala šetřená plnění od deklarovaných dodavatelů (J. F., A.B.Z, Flavoil a Easy) v deklarovaném předmětu a rozsahu. Žalovaný se zabýval předloženými důkazními prostředky ohledně pracovníků poskytnutých subdodavateli, např. pod bodem [34] napadeného rozhodnutí, přičemž dospěl k závěru, že tyto neprokazují oprávněnost nároku na odpočet DPH. Tedy neprokazují, že žalobkyně šetřená plnění přijala od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu a předmětu. Ani uvedená žalobní námitka tak není důvodná, orgány finanční správy se žalobkyní tvrzenou obchodní strukturou zabývaly.

52. Žalobkyně se v podané žalobě dovolává zásady ochrany dobré víry. Tvrdí, že byla v dobré víře, že všichni dodavatelé jsou spolehlivými subjekty a obchodními partnery a budou si řádně hradit své daňové závazky. Podle žalobkyně postupovaly finanční orgány v rozporu se správním řádem a judikaturou SDEU a Nejvyššího správního soudu, když se nezabývaly existencí dobré víry žalobkyně. Soud v obecné rovině souhlasí se žalobkyní, že zásada ochrany dobré víry podle § 2 odst. 3 správního řádu se uplatní i v daňovém řízení, a to i přes výslovné ustanovení § 262 daňového řádu. Podle znění § 262 daňového řádu se sice správní řád při správě daní nepoužije, Nejvyšší správní soud ovšem opakovaně dovodil, že základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v ustanoveních § 2 až § 8 správního řádu, tedy i zásada ochrany dobré víry podle § 2 odst. 3, se užijí všude tam, kde daňový řád sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje, nezávisle na tom, že při správě daní se správní řád nepoužije. Soud však neshledal v dané věci relevantním tvrzení žalobkyně, že byla v dobré víře, že všichni dodavatelé jsou spolehlivými subjekty a obchodními partnery a budou si řádně hradit své daňové závazky. Takové tvrzení žalobkyně nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, resp. neprokazuje, že byly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH. Soud připomíná, že důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet daně bylo neprokázání předmětu a rozsahu šetřených plnění, jakož i zda tato plnění byla dodána dodavatelem v postavení plátce DPH. V tomto ohledu tížilo důkazní břemeno žalobkyni, které jej však neunesla tím, že nedoložila správci daně takové podklady, které by shora uvedené skutečnosti ohledně šetřených plnění prokazovaly. Každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. V zájmu daňového subjektu je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval takové důkazy, které mohou přesvědčivě prokázat, že k uskutečnění předmětného plnění skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace plnění je na jeho straně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007 č. j. 2 Afs 177/2006-61).

Z hlediska posouzení splnění podmínek nároku na odpočet DPH je proto nerozhodné, zda byla žalobkyně v dobré víře ohledně svých dodavatelů, pokud si neopatřila takové důkazní prostředky, jimiž by byla schopna prokázat, že předmětná zdanitelná plnění přijala právě od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu a předmětu. Skutečnosti ohledně dodavatelů žalobkyně zjištěné správcem daně a popsané ve Zprávě o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí naopak svědčí o jisté neobezřetnosti žalobkyně. Je přitom hlavně věcí daňového subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů. Například ke společnosti ABZ správce daně zjistil, že *„společnost ABZ nijak nereprezentuje svou činnost ve veřejně dohledatelných zdrojích (viz č. j. 4584596/22/2001-62563-112053), dlouhodobě neplní své povinnosti uložené všem daňovým subjektům zákonem č. 536/1991 Sb., o účetnictví, tj. neukládá do sbírky listin příslušného rejstříkového soudu účetní závěrky a další související informace, a že se navíc dne 28. 2. 2021, tedy krátce po předmětném zdaňovacím období, stala nespolehlivým plátcem dle ust. § 106a ZDPH“* (viz bod [51] napadeného rozhodnutí). Ke společnosti Easy správce daně zjistil, že *„měla v předmětném zdaňovacím období v obchodním rejstříku uveden pouze jeden aktivní předmět podnikání, a to „pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor“, další předměty podnikání, jako byla „hostinská činnost“ a „prodej kvasného lihu, konzumního lihu a lihovin“, stejně jako velmi obecná „výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“, byly ukončeny k 6. 1. 2021. Společnost Easy sídlí v bytovém domě v Praze, ke kterému společnost Easy ani její jednatel a jediný společník pan K. nemá vlastnické právo. Společnost Easy také nemá žádnou registrovanou provozovnu a jediný záznam o ní ve veřejném prostoru, který správce daně dohledal, je uvedení názvu společnosti na webových stránkách reklamní agentury Evropská databanka (www.edb.cz) v souvislosti s hotelem Z. (viz č. j. 4584723/22/2001-62563-112053). Jak hotel, tak internetová doména s ním spojená (X) je ale ve vlastnictví společnosti PEMARA GROUP s. r. o., IČO: 26402939 (nahlizenidokn.cuzk.gov.cz) a nemá žádnou vazbu na zde projednávaný obchodní případ. Společnost Easy dlouhodobě neplní své povinnosti dané jí zákonem č. 536/1991 Sb., o účetnictví, tj. neukládá do sbírky listin příslušného rejstříkového soudu účetní závěrky a další související informace, a navíc se dne 23. 4. 2021, tedy krátce po skončení předmětného zdaňovacího období, stala nespolehlivým plátcem dle ust. § 106a ZDPH a poté, co jí ke dni 4. 5. 2022 byla zrušena registrace k DPH, nespolehlivou osobou“* (viz bod [56] napadeného rozhodnutí). Skutečnosti zjištěné správcem daně ohledně dodavatelů J. F., ABZ, Easy a Flavoil přitom zakládaly pouze pochybnosti o vzniku nároku žalobkyně na odpočet DPH, nikoliv důvod jeho neuznání. Bylo povinností žalobkyně prokázat splnění podmínek nároku na daňový odpočet, tj. v daném případě prokázat předmět a rozsah zdanitelného plnění a dodání dodavatelem v postavení plátce daně. Není důvodný požadavek žalobkyně, aby se žalovaný zabýval dobrou vírou žalobkyně, zda byli deklarovaní dodavatelé spolehlivými plátci, případně si plnili další své zákonné povinnosti, neboť ani případná dobrá víra žalobkyně ve spolehlivost deklarovaných dodavatelů nemá vliv na to, zda žalobkyně prokázala uskutečnění plnění tak, jak deklarovala na daňových dokladech. Pro úplnost soud dodává, že skutečnost, že se společnosti ABZ, Easy a Flavoil staly nespolehlivými plátci, žalovaný uvedl pouze k dotvoření celkového obrazu nedůvěryhodnosti těchto společností. Byl si i vědom toho, že jmenované společnosti se staly nespolehlivými plátci až po skončení předmětného zdaňovacího období, jak vyplývá např. z bodu [52] napadeného rozhodnutí.

53. Soud neshledal příléhavým odkaz žalobkyně na rozsudky SDEU ze dne 12. 1. 2006 C-354/03, ve věci Optigen a ze dne 6. 7. 2006 C-439/04 ve věci Kittel, neboť se jedná o judikaturu týkající se podvodů na DPH. V dané věci bylo důvodem nepřiznání nároku na

odpočet DPH nesplnění hmotněprávních podmínek nároku (neprokázání předmětu a rozsahu šetřeného plnění a jeho dodání deklarovanými dodavateli), nikoliv existence daňového podvodu, o němž daňový subjekt věděl či vědět měl a mohl. Tvrzení žalobkyně, které vyvozuje ze specifikované judikatury, že *„pokud správce daně má mít právo odmítnout nárok na odpočet, musí prokázat „zlou" (tj. nikoli dobrou) víru na straně plátce, tj. prokázat, že kupující věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu"* není k věci přiléhavé, správce daně totiž netvrdil, že by šetřená plnění byla zatížená podvodem na DPH.

54. Stejně tak nejsou k věci přiléhavé žalobkyní citované závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007 č. j. 9 Afs 81/2007-60 či ze dne 6. 10. 2010 č. j. 9 Afs 18/2010-227, které se týkají vědomosti daňového subjektu o zatížení transakce v řetězci dodávek daňovým podvodem. Žalobkyně se přitom v žalobě omezuje na citaci pasáží o existenci daňového podvodu a vědomosti daňového subjektu o něm, aniž by blíže specifikovala, v jakých konkrétních skutečnostech spatřuje podobnost s řešeným případem. Soud uzavírá, že argumentace žalobkyně zásadou ochrany dobré víry není s ohledem na shora uvedené důvodná.

55. Soud po přezkoumání napadeného rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních námitek dospěl k závěru, že žalovaný, resp. správce daně postupoval správně, když žalobkyni doměřil DPH. Správce daně unesl důkazní břemeno, které jej tížilo stran prokázání pochyb o podobě deklarovaných plnění, když tyto pochyby vyjádřil ve Výzvě I a Výzvě II. Byla to naopak žalobkyně, kdo v daňovém řízení následně neunesl své důkazní břemeno, když nepředložila správci daně takové podklady, kterými by prokázala předmět a rozsah šetřených plnění a že tato plnění přijala od deklarovaných dodavatelů, či jiných dodavatelů v postavení plátce DPH. V postupu žalovaného soud neshledal porušení § 92 odst. 2 daňového řádu, ani § 8 odst. 1 daňového řádu, která žalobkyně v podané žalobě tvrdí, aniž by specifikovala, v jakých skutečnostech mají porušení těchto ustanovení správcem daně spočívat. S ohledem na zásadu dispozitivnosti soudního řízení správního není možné, aby žalobkyně předmět soudního přezkumu vymezila jen nekonkrétními odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Soud je povinen vypořádat jednotlivé žalobní body, aby nezatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností, není ale povinen na základě vágních odkazů žalobní body či podpůrné argumenty dohledávat ve spisech či v zaslaných dokumentech. Opačný postup by porušoval popsanou dispoziční zásadu a zasahoval by do rovného postavení účastníků řízení (§ 36 odst. 1 s. ř. s.).

56. Soud uvádí, že i po rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C 154/20 *Kemwater ProChemie* (dále též *„rozsudek Kemwater ProChemie"),* je nutné pro uplatnění nároku na odpočet daně s jistotou prokázat, že daňový subjekt přijal deklarovaná plnění od jiného plátce DPH. Závěry rozsudku *Kemwater Pro Chemie* přehledně shrnul rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 23. 3. 2022 č. j. 1 Afs 334/2017-208, takto: *„Soudní dvůr tedy potvrdil to, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně. Určení, zda došlo k podvodu na DPH, je otázkou jinou, včetně odlišného rozložení důkazního břemene. Posuzovat to, zda došlo k podvodu na DPH, jako*

výjimečný důvod odepření nároku na odpočet DPH, totiž přichází z povahy věci v úvahu až tehdy, pokud by jinak nárok na odpočet DPH vznikl". V nynější věci žalobkyně neprokázala, že přijala předmětné plnění od dodavatelů J. F., ABZ, Easy a Flavoil, a současně ani neoznačila žádný jiný subjekt, který by jí mohl deklarované plnění dodat. Existence žádného takového, jmenovitě určeného subjektu, nevyplývá ani z obsahu správního spisu. Žalobkyně v průběhu řízení před finančními orgány, jakož i v podané žalobě toliko tvrdí, že předmětná plnění přijala od dodavatelů J. F., ABZ, Easy a Flavoil. Nic nesvědčí o tom, že by zde byl faktický (jiný) dodavatel v postavení plátce DPH. Žádná další tvrzení, ze kterých by postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH vyplývalo, žalobkyně neuvedla, a to ani v řízení před soudem, ačkoli byla zastoupena advokátem – právním profesionálem. V nyní posuzované věci zůstává sporná nejen osoba dodavatele, ale i rozsah a předmět poskytnutého plnění.

57. V duplice žalobkyně uplatnila námitku, že odmítnutí správce daně provést vizuální prohlídku jednotlivých míst plnění bylo nezákonné. Tato námitka představuje nové žalobní body a soud se jimi s ohledem na lhůtu podle § 72 odst. 1 s. ř. s. nemohl zabývat. Podle § 71 odst. 2 s. ř. s. platí, že rozšířit žalobu o další žalobní body může žalobce jen ve lhůtě pro podání žaloby, která podle § 72 odst. 1 s. ř. s. činí dva měsíce ode dne, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem. S ohledem na uvedené se tedy soud novými žalobními body uplatněnými v podané duplice nezabýval.

58. Žalobkyně v duplice dále uvedla, že „*doplňuje správní žalobu o listinné důkazy v příloze*". Tyto důkazy označila následovně: „*Rámcová smlouva, objednávka, EPV, seznam realizovaných veřejných zakázek, výpisy z OR Email od ECO-PRIM se zaslanými důkazy*". Soud z doložených příloh ověřil, že se jedná o tyto dokumenty: e-mail ze dne 20. 6. 2025 zaslaný společností ECOPRIM zástupkyni žalobkyně, celkem 8 přehledů evidence výkonů pracovníků (za měsíce listopad 2020 až červen 2021), rámcovou smlouvu o poskytnutí subdodávky ze dne 23. 11. 2020 uzavřenou mezi společností ECO PRIM a žalobkyní, excelovou tabulku nazvanou „*seznam relevantních veřejných zakázek V-TRADE*", výpis z obchodního rejstříku společnosti ECO PRIM ke dni 23. 6. 2025 a výpis z obchodního rejstříku společnosti V-TRADE, s.r.o. ke dni 23. 6. 2025. Žádný dokument, který by byl označen jako „*objednávka*" žalobkyně soudu nedoložila. Žalobkyně v duplice nikterak blíže nespecifikovala, jaké skutečnosti by měly z doložených listin vyplývat. Omezila se na pouhé jejich předložení. Jen k „*seznamu veřejných zakázek*" uvedla, že „[p]*ředmětem plnění daňového subjektu bylo zajištění úklidových služeb – vnitřních a vnějších prostor budov, dopravních prostředků MHD, úklid a čištění vlakových vagonů v prostorách společností Dopravní podnik hl. m. Prahy, akciová společnost, ČD Cargo, a.s., Ředitelství silnic a dálnic ČR, Správa železnic, státní organizace apod dle seznamu veřejných zakázek (dostupném na https://smlouvy.gov.cz/vyhledavani), získaných hlavním dodavatelem úklidových služeb společností VTRADE* […], *seznam veřejných zakázek, na kterých realizaci se podílel žalobce jako subdodavatel společnost ECO-PRIM s.r.o. dle pověření hlavního dodavatele V-TRADE, s.r.o. a Společnosti jako poddodavatelé*". Soud považoval návrh na provedení důkazu žalobkyní předloženými listinami za neodůvodněný. Soud též neshledal důvod provést důkaz nedatovanou tabulkou vytvořenou v excelu nazvanou „*seznam relevantních veřejných zakázek V-TRADE*", neboť ze shora citovaného tvrzení žalobkyně není zřejmé, jak by takový dokument mohl prokázat předmět a rozsah šetřeného plnění, jakož i jeho dodání deklarovanými dodavateli. Nadto soud uvádí, že žalobkyně měla možnost již v průběhu daňového řízení dotčený dokument předložit. Pokud tak neučinila,

nemůže svou pasivitu před správními orgány dohánět až v řízení před soudem, když soudu ani neuvedla žádný důvod, pro který nemohla daný dokument předložit již finančním orgánům. Soud neshledal důvod ani pro provedení důkazu e-mailem společnosti ECO PRIM zaslaným zástupci žalobkyně, neboť tento zachycuje pouze komunikaci mezi těmito subjekty ohledně důkazních prostředků, které měly být přiloženy v příloze e-mailu. E-mail byl však soudu doložen bez příloh. Soud nezjistil relevantní důvod provést důkaz výpisy z obchodního rejstříků, při přezkoumání rozhodnutí vychází ze stavu, který byl v době vydání napadeného rozhodnutí. Ani žalobkyně přitom v podané žalobě žádný bližší důvod pro provedení důkazu těmito výpisy, jež přitom nesporuje, neuvádí. K listinám, které jsou součástí správního spisu (rámcová smlouva a přehledy evidence výkonů pracovníků) soud důkaz neprovede, pro nadbytečnost.

59. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

60. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nepřísluší jí právo na náhradu nákladů, jak je uvedeno ve výroku II. tohoto rozsudku. Žalovanému pod výrokem III. tohoto rozsudku soud náhradu nákladů řízení přiznat nemohl, neboť neshledal, že by v projednávané věci přesáhly jeho běžnou administrativní činnost.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 29. září 2025

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.