



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **COVERTIA, a. s.**, IČO: 24252255
sídlem Londýnská 674/55, 120 00 Praha 2 – Vinohrady
zastoupená advokátem JUDr. Danielem Honzíkem
sídlem Londýnská 674/55, 120 00 Praha 2 – Vinohrady

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČO 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno – město

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2023, č. j. 39248/23/5300-21442-711458,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení shora označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti 7 dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 3. 2022, č. j. 1648961/22/2002-52521-110877, č. j. 1656359/22/2002-52521-110877, č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

1658108/22/2002-52521-110877, č. j. 1658211/22/2002-52521-110877, č. j. 1658274/22/2002-52521-110877, č. j. 1658612/22/2002-52521-110877 a č. j. 1659201/22/2002-52521-110877 (dále také „dodatečné platební výměry“).

2. Dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben až říjen 2017 v souhrnné výši 487 222 Kč a penále v souhrnné výši 97 436 Kč, jelikož prvostupňový správce daně dospěl k závěru, že ze strany žalobkyně nebyly splněny hmotněprávní podmínky dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) pro vznik nároku na odpočet daně z přijatých plnění, neboť žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala, že k uskutečnění zdanitelných plnění od dodavatelky Holenburg, s. r. o., IČO 03781631, (dále jen „Holenburg“ či „dodavatelka“) došlo tak, jak je na dokladech deklarováno, ani nebylo možné jednoznačně identifikovat osoby, které měly plnění vykonávat.
3. Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání.

II. Napadené rozhodnutí

4. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí vyšel ze zjištění správce daně, že daň byla žalobkyni doměřena na základě daňové kontroly zahájené dne 5. 2. 2020, v rámci níž správce daně požadoval po žalobkyni objasnění některých konkrétních skutečností týkajících se deklarovaných plnění od dodavatelky, která byla označena za nespolehlivého plátce daně.
5. Žalovaný po přezkoumání věci, vypořádání námitek žalobkyně a zhodnocení rozložení důkazního břemene, výpovědní hodnoty vyslechnutých svědků a skutečností zpochybňujících plnění od deklarovaného dodavatele v předmětu a rozsahu plnění přisvědčil závěru správce daně, že žalobkyně neprokázala, že předmětná plnění přijala od dodavatelky Holenburg či jiného dodavatele v postavení plátce daně, a to v deklarovaném předmětu plnění a jeho rozsahu. Proto žalovaný odvolání žalobkyně zamítl.
6. Nejprve žalovaný přestřel právní základ případu, kdy s odkazem na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále také jen „NSS“) a také Ústavního soudu (dále také jen „ÚS“) uvedl, jak je v daňovém řízení rozložena důkazní povinnost mezi správce daně a daňový subjekt. Pojednal o zásadách důkazního břemene, které prioritně tíží daňový subjekt a je záležitostí dokladovou, nicméně nemá základ jen ve formálním dokladu, ale i v existenci zdanitelného plnění. Poukázal také na důkazní povinnosti správce daně prokázat případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí účetních záznamů, jakož i dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, tedy o povinnosti správce daně prokázat, že existují vážné pochybnosti, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak tvrdí daňový subjekt, tj. o souladu daňového tvrzení se skutečností. Vycházel z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, že pokud daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení daňového řádu, které stanoví důkazní povinnost správce daně dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat. Daňový subjekt je povinen v řízení prokázat nejen to, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, ale v jakém rozsahu se tak stalo, ale také i to, že mu toto plnění poskytl plátce daně, neboť aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně, musí poskytovatel plnění být plátcem daně z přidané hodnoty (dále také „DPH“). V tomto směru odkázal na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ve věci *Kemwater* a související judikaturu Nejvyššího správního soudu. Výjimkou je situace, kdy sám správce daně disponuje údaji potřebnými k ověření toho, že

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

dodavatel měl postavení plátce DPH a kdy je dána povinnost prokazovat statut plátcovství skutečného dodavatele ze strany správce daně, ale to v případě, kdy ze skutkových okolností případů a údajů, které má správce daně k dispozici s jistotou vyplývá, že tento skutečný dodavatel postavení plátce DPH nutně měl. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudky č. j. 2 Afs 177/2006–61, č.j. 1 Afs 103/2009-232 a č.j. 7 Afs 44/2021-29 žalovaný také poukázal na nezbytnost určité obezřetnosti daňového subjektu spočívající v tom, že si měl ve svém zájmu zajistit důkazy, kterými by byl schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat. Volba důkazních prostředků je přitom na daňovém subjektu. Nezajistí-li si daňový subjekt dostatek důkazních prostředků k prokázání nároku na odpočet daně, nemůže být v dobré víře ohledně toho, zda v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku.

7. Žalovaný následně v části napadeného rozhodnutí, týkajícího se aplikace právního základu na daný skutkový stav představil konkrétní pochybnosti správce daně o přijetí některých zdanitelných plnění, na jejichž odpočet žalobkyně uplatnila nárok. Jednalo se o plnění „pomocné práce a ostraha“ doložené 7 daňovými doklady. Následně v průběhu daňové kontroly žalobkyně dodala i hlavní knihu a evidenci pro účely DPH za předmětná zdaňovací období, stejně tak i „Smlouvu o zajištění úklidových prací, pomocných prací a služeb s tím spojených“ uzavřenou dne 1. 12. 2016 (dále jen „Smlouva“) a Oznámení o platnosti Smlouvy podepsané novým jednatelem dodavatelky Holenburg, panem G. M. Pochybnosti správce daně plynuly ze zjištěných nesrovnalostí informací uvedených ve Smlouvě a tvrzení daňového subjektu v průběhu daňové kontroly ohledně vybavení pracovníků ochrannými pomůckami, z nedoložení seznamu zaměstnanců dodavatelky Holenburg, nedoložení dokumentů o proškolení pracovníků o bezpečnosti práce, nedoložení způsobu objednávek a určování rozsahu prováděných pomocných prací a ostrahy. Nadto k pochybnostem správce daně přispěla i hotovostní povaha provedených plateb, nekontaktnost dodavatelky Holenburg a menšího počtu jejích zaměstnanců oproti počtu, který by odpovídal rozsahu plnění tvrzených žalobkyní (detailně viz bod 23 napadeného rozhodnutí). Dne 4. 4. 2018 byla dodavatelka Holenburg prohlášena nespolehlivým plátcem DPH a v únoru 2020 jí byla zrušena registrace k DPH. Dodavatelka Holenburg sídlí na virtuální adrese, nemá provozovnu ani nemovitosti, neplní své zákonné povinnosti, od svého vzniku nezveřejnila ve Sbírce listin žádnou účetní závěrku, od února 2018 nemá žádného jednatele, její předmět podnikání neodpovídá plněním tvrzených žalobkyní. Dřívější jednatel G. M. neprochází žádnou cizineckou evidencí, rumunská daňová správa sdělila, že tuto osobu není možné identifikovat z důvodu nedostatku informací. Žalovaný uvedl, že tyto skutečnosti jsou podle judikatury NSS legitimním zdrojem pochybností ohledně věrohodnosti předložených daňových dokladů, přičemž dostupné údaje vykázané v kontrolních hlášeních a daňových přiznáních lze považovat za toliko formální tvrzení, která nejsou náhledem žalovaného způsobila prokázat faktickou stránku věci, což žalovaný dokládá odkazem na rozsudek krajského soudu v Brně ze dne 8. 6. 2021, č. j. 31 Af 69/2019-51.
8. Sama žalobkyně podpořila tyto pochybnosti, když její akcionáři Zdeněk Dřevíkovský a JUDr. Daniel Honzík v rámci svých svědeckých výpovědí uvedli, že za dodavatelku komunikoval a odpovídal M. K. (jinde a dále také „M. K.“), který se představoval jako manažer dodavatelky, ale neměl na dodavatelku Holenburg žádnou vazbu, dle jeho vlastní výpovědi byl konzultantem firmy bez právního vztahu a nároku na odměnu a jednal pouze s účtárnou, nikdy se nesešel s jednatelem. Několikrát nesl hotovost od žalobkyně na účtárnu dodavatelky Holenburg. Paní D. L. byla jednatelkou dodavatelky Holenburg od 8. 2. do 2. 3. 2018, dle její výpovědi se jí stala bez jejího vědomí, ohledně spolupráce

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

se žalobkyní nic neví a nikoho nezná. I další důkazní prostředky a vyjádření žalobkyně zjištěné pochybnosti dále prohloubily. Z výpovědi 2 zaměstnankyň společnosti Holenburg paní O. S. a M. K. sice vyplynulo, že pro žalobkyni pracovaly a denně se kontrolovala docházka, tuto evidenci však žalobkyně nedoložila. Nesrovnalost spočívala také v tom, že tyto zaměstnankyně měly jednat s panem M. K., který však nebyl oprávněn jednat za žalobkyni a uvedl, že smlouvy se společností Holenburg nepodepisoval. Dle žalovaného plnění tedy uskutečněna byla, ale nebylo prokázáno, že byla poskytnuta tvrzenou dodavatelkou Holenburg a v tvrzeném rozsahu. Z dokladů není zřejmé, jak byla stanovena cena za plnění, nebyla předložena žádná evidence docházky ani důkazy ohledně domluvy na provedení konkrétních prací, odsouhlasení počtu odpracovaných hodin, atd. I za tvrzeného použití telefonické komunikace, provedené práce by měly být evidovány pro následnou fakturaci. U části pokladních dokladů byly odlišné částky plateb, rozdělené tak, aby nedošlo k překročení hranice povolené výše hotovostních plateb. Podpisy G. M. na Smlouvě a Oznamení o platnosti Smlouvy se velmi liší. Žalovaný shrnul, že jádro pochybností tkví v neobjasnění spolupráce žalobkyně s panem M. K., který nebyl oprávněn za dodavatelku Holenburg jednat, což si žalobkyně ani neověřovala, přestože měla, a to obzvláště, když chtěla z předmětných plnění uplatnit nárok na odpočet daně. Podle rozsudku Kemwater by bylo možné odpočet uznat i v případě, že by vyšlo najevo, že plnění dodal jiný subjekt než tvrzený, pokud by bylo zřejmé, že byl v postavení plátce DPH. To však v posuzovaném případě žalobkyně neprokázala.

9. Žalovaný následně vypořádal odvolací námítky žalobkyně.
10. Žalobkyně v odvolání namítala, že dodavatelka Holenburg byla za nespolehlivého plátce označena až od února 2020, přičemž žalobkyně s ní vstoupila do obchodního vztahu již v roce 2016, tudíž o neplnění povinností dodavatelkou nemohla v té době vědět. K tomu žalovaný uvedl, že nespolehlivé mohou být i osoby, které v evidenci správce daně nejsou, a že mohla žalobkyně ověřit novou dodavatelku i jinak. Navíc označení dodavatelky za nespolehlivého plátce nebylo důvodem odepření odpočtu daně, správce daně tuto informaci použil podpůrně pro dokreslení pochybností ohledně předmětných transakcí. Žalobkyně rovněž namítala, že ve Zprávě o daňové kontrole absentoval tzv. vědomostní test nezbytný pro vznik ručení. Žalovaný uvedl, že neuznání odpočtu a ručení představují dva samostatné instituty v jiných fázích daňového řízení, a proto zde nebyl tento test třeba a tuto námítku má tedy v obou tvrzeních za nedůvodnou.
11. Žalobkyně upozorňovala, že není z dodatečných platebních výměrů zřejmé, na základě jakého konkrétního ustanovení je správce vydal. Žalovaný reagoval, že odůvodnění i odkaz na konkrétní ustanovení zákona jsou uvedeny na str. 54 a 55 Zprávy o daňové kontrole.
12. Žalobkyně tvrdila, že je trestána za selhání kontrolní činnosti státu. Žalobkyně je přesvědčena, že nemůže nést odpovědnost za činnost dodavatelky Holenburg. Žalovaný konstatoval, že žalobkyně není trestána za neplnění povinností ze strany dodavatelky Holenburg, jelikož ty nejsou ani předmětem řízení. V řízení se zjišťovalo splnění podmínek pro odpočet daně ze strany žalobkyně. Správce daně se nemůže vyjadřovat k e kontrole státu ohledně dodržování předpisů v jiných oblastech (veřejné rejstříky, pracovněprávní vztahy). Žalobkyně v rámci této námítky upozornila, že správce daně ignoroval návrh žalobkyně na vyžádání policejního spisu ohledně prověřování dodavatelky Holenburg. K tomu žalovaný uvedl, že správce daně se s návrhem vypořádal na stranách 33 a 34 Zprávy o daňové kontrole v souladu s požadavky judikatury, tudíž ho neignoroval. Žalobkyně v tomto návrhu ani neuvedla důvod pro provedení tohoto důkazního prostředku.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

13. Žalobkyně namítala, že vyslechnutí svědci potvrdili vykonání prací dodavatelkou Holenburg. Žalovaný reagoval, že si žalobkyně měla ověřit osobu M. K., jehož jednáním mohla být skryta identita skutečného dodavatele. I kdyby žalovaný přistoupil na to, že vyslechnutou zaměstnankyní uváděný „M.“ mohl být M. K., stále nebyl prokázán rozsah provedených prací. Navíc z důvodu chybějících měsíčních přehledů vyměřovacích základů pojistného zaměstnanců nelze určit, zda byly vyslechnuté svědkyně skutečnými zaměstnankyněmi dodavatelky Holenburg i v období od května do října 2017. Žalobkyně rovněž namítla, že jednatel dodavatelky je rumunské národnosti, u jejíchž příslušníků se nevyžaduje souhlas Cizinecké policie s výkonem prací a podnikáním na území České republiky, a stejně tak i další navržené svědci mohli být rumunské národnosti, a proto nemuseli být v cizineckých evidencích dohledatelní. Žalovaný upozornil, že i občané členských států Evropské unie mají povinnost se do 30 dnů od příjezdu do České republiky zaregistrovat u cizinecké policie, tudíž by v evidenci být měli.
14. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně neprokázala naplnění podmínek předestřených v ustanovení § 72 zákona o DPH, které jsou nezbytným předpokladem pro vznik nároku na odpočet daně, a že odvolací námitky žalobkyně jsou nedůvodné. Nárok žalobkyně na odpočet daně nelze uznat, proto žalovaný nezrušil dodatečné platební výměry a potvrdil je.

III. Žaloba

15. Žalobkyně v podané žalobě namítala *délku správního řízení* (od 5. 2. 2020 do 24. 11. 2023, o odvolání žalovaný rozhodl po 20 měsících), která jí s ohledem na to, že šlo o doměření daně z roku 2017, výrazně oslabila možnosti tvrzené skutečnosti prokazovat pro personální změny, což podle žalobkyně nemůže jít k její tíži. Správce daně měl daňovou kontrolu zahájit hned po podání kontrolního hlášení dodavatelky za měsíc duben 2017; žalobkyně i nadnesla otázku, k čemu se kontrolní prohlášení podávají, když se jimi správce daně další 3 roky nezabývá. Žalobkyně uvedla, že kontrolní hlášení byla zavedena právě za účelem včasného odhalení daňových podvodů.
16. Ke spolehlivosti dodavatelky Holenburg žalobkyně uvedla, že pouze spoléhala na údaje, které poskytoval ve veřejně přístupné databázi sám žalovaný, který ji také měl za spolehlivého plátce daně až do roku 2020. Dodavatelka Holenburg v rozhodném období řádně a včas vystavovala faktury se všemi náležitostmi požadovanými právními předpisy. Platby v hotovosti vyžadovala dodavatelka prostřednictvím M. K. pod pohružkou zastavení dodávání pracovníků, jelikož byla žalobkyně s platbami v prodlení. Bez pracovníků od dodavatelky by nebylo možné zajistit vícesměnný provoz prodejny žalobkyně, respektive bylo pro žalobkyni ekonomicky výhodnější poptat pracovníky od dodavatelky, než aby je zaměstnávala sama žalobkyně. Spolupráci s dodavatelkou žalobkyně ukončila v závěru roku 2017 z důvodu klesající kvality i spolehlivosti dodávaných zaměstnanců.
17. K ověření oprávnění fyzické osoby jednat za dodavatele žalobkyně namítla, že to není v jejích možnostech. Označila naopak za neobezřetného žalovaného, když označil dodavatelku za nespolehlivého plátce daně tak pozdě. Jelikož byly jednatele dodavatelky státními příslušníky členských států Evropské unie, nic žalobkyni nenasvědčovalo k tomu, že by šlo o podezřelý subjekt. Judikatura, kterou uváděl žalovaný v napadeném rozhodnutí, se podle žalobkyně vztahuje k jiným situacím a nelze závěry z ní mechanicky přejímat, stejně jako nelze citovat pouze pasáže, které jsou pro žalovaného výhodné. Kontrola byla zahájena v době, kdy byl vydán pokyn „zakleknout“ k pozornosti na některé daňové subjekty a bylo to opakovaně medializováno ve sdělovacích prostředcích. Žalobkyně má za to, že i přes

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

důkazní nouzi předložila dostatek důkazních prostředků, které potvrdily, že dodavatelka vysílala na provozovnu žalobkyně pracovníky. Obě vyslechnuté zaměstnankyně potvrdily, že pracovaly pro dodavatelku a byly jí vyslány na provozovnu žalobkyně, což nakonec potvrdila i výpověď svědka M. K. a dalších.

18. Žalobkyně uvedla, že dodatečné platební výměry je na místě zrušit z důvodu, že žalobkyně vždy včas a řádně plnila veškeré své daňové povinnosti, plnění vyžadují dodavatelé potravin hned a v hotovosti, proto se žalobkyně dostávala do prodlení, žádné informace z veřejných zdrojů nenasvědčovaly tomu, že by Holenburg měla být právně závadovým subjektem, žalobkyni není ani doteď známo, proč je s ní vedeno trestní řízení, dodavatelka Holenburg zajišťovala pracovníky i pro jiné společnosti, někteří pracovníci zemřeli, nebo jsou nekontaktní, a přesto výpovědi 3 svědků potvrdily dodávky služeb. Žalobkyni žalovaný ani nesdělil, co měla učinit, aby byla více obezřetná. Částka, kterou má správci daně žalobkyně uhradit z důvodu penále, pro ni bude již pravděpodobně likvidační. Správce daně i přes to, že došlo k plnění z uzavřené smlouvy, se rozhodl zaměřit na zpochybňování formálních náležitostí těchto dodávek, požadoval doložit po více než 4 letech skutečnosti, které se takto dlouho neevividují. Pan K. potvrdil, že jednal za dodavatelku. Žalobkyně nerozumí, proč má jít k její tíži, že pan K. nebyl u dodavatelky zaměstnán, nebo to, že bývalý rumunský jednatel je nyní nevyhledatelný nebo že dodavatelka zaměstnávala pracovníky „načerno“. Důkaz policejního spisu podle žalobkyně (na základě informací od pracovníků dodavatelky) nechtěl žalovaný provést, protože by z něj bylo zjištěno, že podobné dodávky realizovala dodavatelka i pro jiné subjekty, a je proto otázkou, zda vůči nim žalovaný postupoval stejným způsobem.
19. Z těchto důvodů žalobkyně soud požádala, aby zrušil napadené rozhodnutí i všech 7 dodatečných platebních výměrů.

IV. Vyjádření žalovaného

20. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že žalobkyně v ní opakovala své rozkladové námítky, které žalovaný již vypořádal v napadeném rozhodnutí. Přesto žalovaný dodává následující.
21. Žalovaný setrvává na názoru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, když ke sporným plněním nepředložila žádné výkazy a přehledy, které by měly obsahovat identifikaci konkrétních osob, jež by měly vykazovat vztah k deklarovanému dodavateli. Zopakoval nesrovnalosti, které provázely průběh dotčených transakcí a nedostatky prokázání skutečností existujících jak na straně dodavatele, tak i žalobkyně. Doplnil, že dle žalobkyně mělo jít i o některé práce v potravinářství, kde konkrétní osoby musí mít např. i potravinářský průkaz. Předmětem řízení nebyl daňový podvod na DPH a případná účast žalobkyně na něm, rozhodné je unesení důkazního břemene žalobkyní. Nestandardní okolnosti pouze založily pochybnost správce daně a měly za následek přenos tohoto důkazního břemene.
22. K časovému odstupu mezi daňovou kontrolou a realizací kontrolovaných transakcí pak žalovaný konstatoval, že v zákoně kromě obecné prekluzivní lhůty dle ust. § 148 odst. 1 daňového řádu není stanoveno, v jaké lhůtě lze provádět daňovou kontrolu transakcí. V projednávané věci přitom byla daňová kontrola zahájena ve lhůtě dle ust. § 148 odst. 1 daňového řádu.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

23. To, zda byla dodavatelka Holenburg vedena jako nespolehlivý plátce daně není podle žalovaného rozhodné pro unesení důkazního břemene žalobkyně. Navržený důkaz trestním spisem je rovněž pro věc žalobkyně nepodstatný, když transakce dodavatelky a jiných subjektů nejsou podstatné pro předmět řízení. Proto žalovaný soudu navrhl, aby žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

24. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) v mezích žalobních bodů, jimiž je soud vázán, přičemž vycházel ze skutkového a právního vztahu, který tu byl v době rozhodování (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s ust. § 51 s. ř. s., když žádný z účastníků nařízení ústního jednání nepožadoval a soud takový postup neshledal nezbytným ani účelným.
25. Žaloba není důvodná.
26. V dané věci spor mezi účastníky řízení spočívá v posouzení zákonnosti aplikace právního rámce daného zákonem o DPH, daňovým řádem a četnou judikaturou správních soudů i Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) na skutkový stav, tj. konkrétně, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno a prokázala oprávněnost svého nároku na odpočet DPH za zdaňovací období měsíců dubna až října 2017 na základě daňových dokladů vystavených na plnění, která měla od dodavatelky Holenburg přijmout na základě Smlouvy.
27. Soud vyšel z následující vnitrostátní právní úpravy a pravidel dokazování nároku na odpočet DPH:
28. Podle § 72 odst. 1 ZDPH, ve znění účinném v rozhodné době je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění.
- Podle § 73 odst. 1 ZDPH ve znění účinném v rozhodné době mezi podmínky nároku na odpočet daně náleží povinnost daňového subjektu mít daňový doklad.
- Podle § 73 odst. 5 ZDPH ve znění účinném v rozhodné době neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem.
29. Posouzení nároku žalobkyně na odpočet DPH se odvíjí od způsobu prokazování skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, tedy i ověření správnosti žalobkyní uváděných údajů v daňovém přiznání a oprávněnosti vystavených daňových dokladů. Prokazování nároku v daňovém řízení se řídí zásadami důkazního břemene vymezenými v § 92 a násl. daňového řádu.
30. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném v rozhodné době daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
- Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu ve znění účinném v rozhodné době 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

31. Podle ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném v rozhodné době správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.
32. Podle citovaných ustanovení zákona o DPH, směrnice 2006/112 i dle stávající správní judikatury je k uplatnění nároku na odpočet DPH nutno splnit podmínky jak hmotněprávní tak formální povahy. Hmotněprávní podmínky jsou splněny, pokud daňový subjekt, který je plátcem daně, přijal zboží nebo služby jemu poskytnuté rovněž osobou povinnou k dani a na výstupu je použil pro účely uskutečnění jeho zdanitelných plnění. Hmotněprávní podmínky nároku se prokazují zásadně daňovým dokladem. Uvedení dodavatele na faktuře týkající se zboží nebo služeb, ve vztahu, k nimž je uplatňován nárok na odpočet DPH, je formální podmínkou uplatnění tohoto nároku, má však svůj význam, neboť je obvykle výchozím podkladem ke zjištění, co bylo předmětem zdanitelného plnění a v jakém rozsahu, vedoucí případně i k ověření, jak byla stanovena cena plnění jako základ pro odpočet DPH a zda je tato cena, alespoň rámcově odpovídající. Jestliže není pochyb o tom, že jsou splněny jak hmotněprávní, tak formální podmínky nároku na odpočet daně, nelze nárok na odpočet daně odepřít. Jinak tomu může být v případě, kdy formálně předložené doklady nejsou dostatečně průkazné nebo se vyskytnou okolnosti, které skutečnosti v dokladech uvedené zpochybňují, a není dostatečně prokázáno, že formální daňové doklady jsou podloženy reálným plněním, které je hmotněprávní podmínkou nároku.
33. Správci daně tak někdy může, ale někdy *nemusí* postačovat jen vystavená faktura a další listiny, ale zohledňuje i další poznatky a okolnosti, které plnění provázejí, a může tak vést dokazování potřebné pro ověření nároku na odpočet daně Soud přezkum napadeného rozhodnutí k žalobním námitkám, týkajícím se v podstatě hodnocení důkazů, vedl směrem k posouzení, zda skutkový stav zjištěný správcem daně byl podroben náležitému hodnocení důkazů a právnímu posouzení v souladu se zásadou rozložení důkazního břemene dle zákona a četné judikatury soudů..
34. Správní soudy včetně Nejvyššího správního soudu aplikaci důkazního břemene v daňovém řízení judikovaly již v řadě svých rozhodnutí. Vyložily, že prokázání daňových tvrzení (zde nárok žalobkyně na odpočet DPH) *je předně na daňovém subjektu*. Plátce je povinen podat daňové přiznání a prokázat nárok na odpočet DPH příslušným daňovým dokladem. Tím je zahájeno řízení vyměřovací, v němž je správce daně nejen oprávněn, ale i povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je za tímto účelem oprávněn ověřovat přiznanou daňovou povinnost, její správnost a reálnou podloženost v rámci údajů uvedených v daňovém přiznání, za jejichž správnost ovšem v daňovém řízení nese odpovědnost daňový subjekt. Správce daně v případě, kdy nemá pochybnosti o správnosti daňového přiznání, vyměří daň podle údajů daňového přiznání, aniž by se musel obracet na daňový subjekt s výzvou k prokázání údajů v daňovém přiznání, nebo užít jiných prostředků ověřování či prověřování daňové povinnosti daňového subjektu. V takovém případě mu postačují listinné podklady (daňové tvrzení, daňové doklady, případně jiné listiny k němu připojené). Nicméně v případech, kdy správci daně vzniknou pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání, jako tomu bylo v tomto případě, je oprávněn i povinen ověřovat správnost přiznané daňové povinnosti, přičemž tak činí prostředky a postupy, které mu zákon stanoví, tj. zejména vyhledávací činností, místním šetřením či daňovou kontrolou. V souzené věci se tak stalo v rámci daňové kontroly zahájené správcem daně, při které vznikly na základě dokladů předložených

žalobkyní pochybnosti správce daně o tom, zda zdanitelná plnění proběhla tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech.

35. Námitky žalobkyně spočívaly ve výhradách vůči posouzení důkazních prostředků, jimiž dle jejího názoru, žalobkyně prokázala nárok na odpočet daně. V této rovině jde o opakující se a obecné námitky uplatněné již v odvolání, aniž by žalobkyně postavila konkrétní opONENTURU proti správcem daně provedeným důkazům.
36. Jak v této věci vyplývá ze Zprávy o daňové kontrole i dodatečných platebních výměrů i napadeného rozhodnutí, pochybnosti správce daně vznikly u plnění na vstupu, když správce daně zjistil například nesrovnalosti v osobě, se kterou žalobkyně jednala, a osobami skutečně oprávněnými za dodavatelku jednat, nesrovnalosti v pokladních záznamech, podle kterých byly patrně uměle rozdělovány platby tak, aby nepřekročily limit pro hotovostní transakce a absence evidence skutečně dodaných služeb pro účely fakturace, která by mohla prokázat skutečný rozsah poskytnutého plnění.
37. Soud ze správního spisu ověřil, že daňové doklady předložené za zdaňovací období duben 2017 až říjen 2017 byly žalobkyni vystaveny společností Holenburg jako dodavatelem na základě Smlouvy o zajištění úklidových prací, pomocných prací a služeb ze dne 1. 12. 2016 ve spojení s Oznaměním o platnosti smlouvy ze dne 1. 3. 2017, které byly podepsány jménem bývalého jednatele dodavatelky, G. M. Soud se seznámil s protokoly o výslechu svědků, na obsahu jejichž výpovědí správce daně a žalovaný rovněž založily ověřování daňové povinnosti žalobkyně, ohledně plnění na vstupu. Obsah svědeckých výpovědí, zejména ohledně hlavní osoby jako „zprostředkovatele“ či „externího konzultanta“ dodávky služeb p. K. a v té době údajných zaměstnankyň tvrzeného dodavatele žalobkyně nikterak nerozporovala. Skutková argumentace z nich vyvozená žalovaným konkrétně v napadeném rozhodnutí na str. 10-11 je v souladu se zjištěním soudu, že ani obsah výpovědí nepřesvědčil o náležitých kontaktech žalobkyně a společností Holenburg z hlediska sjednávání služeb, naplňování právě uvedené Smlouvy a fakturace služeb dle předmětných daňových dokladů ze strany výlučně dodavatele Holenberg a o rozsahu plnění.
38. Soudu nezbyvá, než souhlasit s následujícími zjištěními. V rozhodném období lze z podkladů rozhodnutí, zejména z výpovědi svědků usuzovat, že v rozhodném období byly žalobkyni dodávány pracovníci, a že v jejich dodávání figuroval pan K., nebylo však prokázáno v jakém „oprávněném“ postavení. Především z důvodu absence vztahu pana K. k dodavatelce Holenburg však nelze dále dovodit, že to byla ve skutečnosti právě společnost Holenburg, která všechny tyto pracovníky žalobkyni dodávala, když ohledně pracovníků dodavatele nebyly zjištěny konkrétní časové ani věcné rozsahy a jejich pracovní úvazky právě v rozhodném období od dubna 2017 nebyly doloženy měsíčními přehledy vyměřovacích základů, nadto jak bylo zhodnoceno, jejich poskytnutí pro výkon práce neodpovídal ani personálním možnostem dodavatele, přičemž společnost Holenburg ani nedisponovala oprávněním poskytovat agenturní pracovníky. Poměry té doby se pro nekontaktnost nepodařilo ověřit u bývalého jednatele společnosti Holenburg a další jednatelka D. L. do protokolu ze dne 17. 7. 2021 uvedla, že nevěděla, že byl ustavena jako jednatelka společnosti Holenburg od 8. 2. 2018 a o této společnosti se dozvěděla až na internetu s tím, že tato společnost „dělá chlebičky“ Nevěděla také nic o vztazích se žalobkyní ani o osobách, které v nich měly figurovat.
39. Správce daně, jehož tížilo důkazní břemeno, jak bylo výše vyloženo, svou důkazní povinnost splnil. V naprosté dostatečnosti zjištěných skutečností prokázal své pochybnosti o žalobkyní

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

přijatých plnění v deklarovaném rozsahu a od deklarované dodavatelky Holenburg. Už vůbec pak nebylo možné určit skutečný rozsah dodaných služeb, když ani pokladní doklady neodpovídaly fakturovaným částkám a nebyly dodány žádné evidence docházky ani jiné dokumenty prokazující, kolik jakých služeb, prostřednictvím jakých pracovníků, kdy a za jakou cenu bylo poskytnuto.

40. Z uvedeného vyplývá, že o poskytovateli úklidových a pomocných prací dle Smlouvy a dle daňových dokladů, které by měly potvrzovat reálně poskytnutá plnění od žalobkyní deklarovaného dodavatele, existovaly vážné pochybnosti, které se v průběhu daňové kontroly k výzvě správce daně k prokázání skutečností k jednotlivým daňovým dokladům uvedeným v tabulce výzvy ze dne 13. 7. 2020 nepodařilo žalobkyni odstranit. Je toliko míněním žalobkyně nerelevantním pro prokázání nároku na odpočet daně, že tento nárok měl být uznán jen vzhledem k tomu, že plnění bylo poskytnuto, práce (bez ohledu na jejich specifikaci a rozsah) byly provedeny a že nelze vycházet jen z formálních dokladů. Přesto sama namítá přihlídnutí ke kontrolním hlášením, které, stejně jako daňové doklady mohou být (při neprokázání reálného rozsahu plnění plátcem daně) rovněž jen formálním splněním účetní povinnosti. Již výše v rozsudku bylo vyloženo, jaký význam mají formální doklady pro přiznání nároku na odpočet daně *v určité výši* dle prokázané a ověřitelné ceny plnění, pro ověření základu daně, avšak *vždy ve spojení* s hmotněprávními předpoklady, jímž je reálný a adresný rozsah zdanitelného plnění.
41. Na žalobkyni nebyly požadovány skutečnosti jiné, než které o přijetí zdanitelných plnění znala ona sama (druh plnění, čas, místo a rozsah a osobu dodavatele). Žalobkyně nebyla zatěžována vyžadováním nadměrného důkazního standardu nad rámec jí předložených listin a neobvykle po 4 letech běžné podnikatelské praxe, jak namítá v žalobě. Stran namítané délky řízení nezbyvá soudu než souhlasit s žalovaným, že nedošlo k překročení žádné zákonné lhůty pro zahájení daňové kontroly, vydání dodatečných platebních výměrů ani pro rozhodnutí o odvolání proti nim. Žalobkyni dle zákona tíží břemeno důkazu a pro účely případného osvědčení její daňové povinnosti je jen v jejím zájmu, aby si zajistila a podržela určitou důkazní stopu pro účely prokázání svého daňového tvrzení. Nepřesvědčuje ani její námítka ověření spolehlivosti tvrzené dodavatelky Holenburg z veřejných rejstříků, když si z něj žalobkyně ani neověřila, že jedná s osobou k tomu oprávněnou. Nedostatek zájmu či prokázaná neopatrnost žalobkyně, s kým jedná při převzetí smluvních závazků, svědčí o nevážném přístupu k obchodním podmínkám a potažmo k daňovým souvislostem. Soudní judikatura ustáleně vyslovuje, že je na daňovém subjektu, aby zachovával určitou obezřetnost, a to nejen pro účely nároku na odpočet daně, ale také ve vlastním podnikatelském zájmu kontroly fakticity a rozsahu plnění, které přijímá, a jeho ceny, kterou za to platí.
42. Dále soud posuzoval, zda z podkladů nebylo možné dojít alespoň k závěru, že dodavatel předmětných plnění, byť by byl odlišný od tvrzené dodavatelky Holenburg, musel být alespoň plátcem DPH. I zde soud přisvědčí žalovanému, že nic takového ze shromážděných podkladů neplyne. Navíc žalobkyně ani neuváděla jiný dodavatelský subjekt, a ve své oponentuře trvala na plnění od společnosti Holenburg a ze spisu nevyplývá jiný možný dodavatel.
43. Soud se tedy ztotožňuje se žalovaným, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, jelikož nepředložila relevantní důkazní prostředky, které by prokazovaly, že jí byly fakturované služby poskytnuty v tvrzeném rozsahu tvrzenou dodavatelkou Holenburg, nebo případně i jinými dodavateli, kteří by byli DPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

44. Soud jen doplňuje to, o čemž pojednal v rozhodnutí i žalovaný, a sice, že z důvodů okolností případu žalobkyně nelze na danou věc aplikovat ani rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProCHemie C 154/20*, v níž SDEU, v jehož sledu následně Nejvyšší správní soud v rozšířeném senátu č. j. 1 Afs 334/2017-208 ze dne 23. 3. 2022 judikoval, publ. v právní větě, že „*Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně.*“
45. Uvedená judikatura nedopadá na předmětný skutkový stav, když z okolností tvrzených žalobkyní a zjištěných žalovaným nepřicházelo z důvodu neprokázání jiného dodavatele žalobkyně ani prověření, zda je případně jiný dodavatel žalobkyně plátcem daně. Žalobkyně žádné jiné dodavatele, kromě deklarovaného na daňových dokladech ve vztahu k předmětným plněním neoznačila a neuvedla a žalovanému z průběhu dokazování nevyplynuly žádné údaje, které by správce daně samotného měly vést k ověřování plátcovství daně u jiných dodavatelů. Řízení v této věci se tak ocitlo toliko v situaci důkazní nouze k průkazu faktického přijetí zdanitelného plnění od dodavatelky Holenburg a jeho rozsahu.
46. V souzené věci je z napadeného rozhodnutí zcela zřejmé a bylo srozumitelně vyhodnoceno, z jakých konkrétních (nikoliv paušálních) zjištění žalovaný po doplnění dokazování vycházel, jak tyto důkazy zhodnotil pro účely posouzení zákonných podmínek nároku na odpočet daně. Neprovedení důkazu policejním spisem žalovaný odůvodnil a soud to považuje za dostatečné i vzhledem k tomu, že žalobkyně skutečně ani netvrdila, jak by měly informace o jiných subjektech obchodujících s tvrzenou dodavatelkou pomoci osvětlit hlavní nejasnost projednávané věci, tedy zda plnění dodala deklarovaná dodavatelka v deklarovaném rozsahu.
47. Žalobkyně tedy nesplnila požadavky ustanovení § 72 zákona o DPH, které jsou nezbytným předpokladem pro vznik nároku na odpočet daně. Tento nárok jí tedy nevznikl, a proto správce daně postupoval správně, když vydal dodatečné platební výměry, stejně jako žalovaný, když zamítl odvolání proti nim poté, co žalobkyně ani v rámci odvolacího řízení splnění těchto podmínek neprokázala.
48. Z uvedených Městský soud v Praze podanou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s., jako nedůvodnou zamítl, jak je uvedeno ve výroku I. tohoto rozsudku.
49. Výrok II. o nákladech řízení odpovídá neúspěchu žalobkyně ve věci dle § 60 odst. 1 s. ř. s.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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. 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.

Praha 26. září 2025

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.