



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Kateřiny Kozákové a Mgr. Ondřeje Hrabce ve věci

žalobkyně: **KAKM GROUP s. r. o.**, IČO: 06697453
se sídlem Kaprova 42/14, Praha 1 – Staré Město
zastoupená JUDr. Jiřím Fílou, advokátem
se sídlem Závodní 391/96, Karlovy Vary

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2025, č. j. 10190/25/5300-22444-713386,

takto:

- I. Žaloba **se z a m í t á**.
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 14. 3. 2024, č. j. 1769464/24/2001-52524-110729, 1769753/24/2001-52524-110729, 1769826/24/2001-52524-110729, 1769948/24/2001-52524-110729, 1770055/24/2001-

52524-110729, 1770112/24/2001-52524-110729 a 1770187/24/2001-52524-110729, doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen 2020 až březen 2021 a za měsíc červenec 2021 v celkové výši 2 571 471 Kč a současně žalobkyni uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 514 297 Kč. Proti shora uvedeným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, o němž rozhodl žalovaný tak, že odvolání žalobkyně zamítl a platební výměry potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného brojí žalobkyně nyní podanou žalobou.

2. Finanční úřad pro Ústecký kraj zahájil dne 30. 5. 2022 daňovou kontrolu na DPH, a to za zdaňovací období říjen 2020 až březen 2021 a červenec 2021, jejímž předmětem bylo mimo jiné prověření žalobkyní uplatněných nároků na odpočet DPH z deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od společností KUBISOL s. r. o., DIČ: CZ28738501, BARNISA s. r. o., DIČ: CZ05497418, M. a B. Industries s. r. o., DIČ: CZ03486192, ComAfa s. r. o., DIČ: CZ08918651, ACC Office s. r. o., DIČ: CZ09987096, Organization trade s. r. o., DIČ: CZ07237057, IZMIR COMPANY s. r. o., DIČ: CZ03008479, HALATION COMPANY s. r. o. v likvidaci, DIČ: CZ07879105 a Central City Scale s. r. o. v likvidaci, DIČ: CZ08536554. Na základě provedeného šetření dospěl Finanční úřad pro Ústecký kraj k závěru, že žalobkyně neprokázala, že přijatá zdanitelná plnění byla skutečně dodána uvedenými společnostmi či jiným náhradním dodavatelem, případně osobou nebo osobami v postavení plátce DPH. Dále žalobkyně neprokázala faktické přijetí zdanitelných plnění od společností KUBISOL s. r. o. a BARNISA s. r. o. a současně neprokázala, že došlo k uskutečnění tohoto plnění pro R. M., dále neprokázala přijetí zdanitelných plnění od společnosti Organization trade s. r. o. a ComAfa s. r. o. a že tato plnění uskutečnila pro J. H., dále neprokázala přijetí zdanitelných plnění od společnosti Organization trade s. r. o. a že došlo k uskutečnění těchto plnění pro společnost MARCADOR spol. s r. o. (dále také jen „deklarovaní dodavatelé“). Zároveň žalobkyně nepředložila daňové doklady č. 02-000117 a č. 05-000001 a neprokázala, že fakticky uskutečnila plnění uvedená na daňových dokladech č. 01-050221 a č. 01-030321 pro odběratele Mamelom s. r. o. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly neunesla své důkazní břemeno ohledně oprávněnosti jejího nároku na odpočet DPH u uvedených přijatých zdanitelných plnění, vydal správce daně odvoláním napadené platební výměry.

II. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

3. **Žalobkyně** v podané žalobě předně namítá nepřezkoumatelnost a nezákonnost napadeného rozhodnutí a jeho rozpor se zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, ve znění účinném do 30. 6. 2025, a zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2024. Žalobkyně má za to, že se ze strany žalovaného a správce daně jedná o libovůli a nezákonný procesní postup, když v rámci daňové kontroly doložila veškeré dostupné a oprávněně požadované doklady, jež vyvracejí pochybnosti správce daně, a naopak potvrzují přijatá plnění od jednotlivých deklarovaných dodavatelů. Žalobkyně je proto přesvědčena, že splnila své povinnosti vyplývající jí z § 92 odst. 3 daňového řádu a doložila oprávněnost svého nároku na odpočet DPH. Stejně tak žalobkyně dostala i všem skutečnostem uvedeným v bodech 17, 18, 21 a 23 napadeného rozhodnutí.
4. Žalobkyně má dále za to, že v nyní posuzované věci byl nedostatečně a nesprávně zjištěný skutkový stav, a to především v souvislosti s nesprávným hodnocením důkazních prostředků, jež jsou uvedeny ve zprávě o daňové kontrole ze dne 15. 2. 2024, č. j. 257162/24/2507-60562-505706 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Ke kontrolním

Shodu s prvopisem provedla S. K.

zjištěním uvedeným pod body 1.1. až 1.9. zprávy o daňové kontrole žalobkyně uvedla, že z jednotlivých důkazů, zejména pak z jednotlivých žalobkyní doložených listin a svědeckých výpovědí jednoznačně vyplývá, že deklarovaní dodavatelé žalobkyni poskytli plnění a žalobkyně za tato plnění uhradila buď v hotovosti nebo bankovním převodem jednotlivá finanční plnění uvedená ve zprávě o daňové kontrole. Zejména u plateb uskutečněných bankovním převodem pak o těchto nemůže být pochyb. Stejně tak z důkazních prostředků jednoznačně vyplývá, že žalobkyně v daném období poskytovala služby v podobě dodávek materiálů, prací a služeb svým obchodním partnerům, kteří jí za tyto dodávky hradili jednotlivá peněžitá plnění s tím, že žalobkyně prokázala, že plnění ve prospěch svých zákazníků uskutečňovala mimo jiné prostřednictvím deklarovaných dodavatelů jakožto svých subdodavatelů. Žalobkyně rovněž v rámci daňové kontroly doložila další listinné dokumenty prokazující splnění formálních podmínek pro odpočet DPH v podobě fotografií, výkazů práce a dalších, jež faktické poskytnutí služeb prokazují. Z jednotlivých podkladů současně vyplývá, že žalobkyně by nebyla schopna jednotlivá plnění ve prospěch svých zákazníků poskytnout bez pomoci svých subdodavatelů, neboť je zřejmé, že nedisponovala zaměstnanci. Žalobkyně odkázala na body 105 a 172 napadeného rozhodnutí s tím, že plnění ve prospěch svých zákazníků musela provést prostřednictvím třetích osob, neboť by plnění mohl stěží fakticky zajistit toliko jednatel žalobkyně. V této souvislosti žalobkyně uvádí, že jí nemůže být přičítáno k tíži neposkytnutí součinnosti a nekomunikace ze strany deklarovaných dodavatelů.

5. **Žalovaný** ve vyjádření k žalobě předně v plném rozsahu odkázal na napadené rozhodnutí a nad rámec uvedl, že žalobkyně sice unesla primární důkazní břemeno, nicméně pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet DPH bylo v nyní posuzované věci nutné zabývat se tím, zda byly naplněny hmotněprávní podmínky pro uplatnění tohoto nároku. Ze zjištění správce daně vyplynulo, že deklarovaní dodavatelé měli zpravidla virtuální sídlo, případně se v sídle uvedeném v obchodním rejstříku nenacházeli, nedisponovali žádnými zaměstnanci, nebyli registrováni jako vlastníci vozidel, případně dodavatel vlastníkem vozidla byl, ale nebyl registrován k silniční dani a nepodával k této dani ani daňová přiznání, neměli žádnou provozovnu, žádné webové stránky pro prezentaci své ekonomické činnosti, nezveřejňovali účetní závěrky, nekomunikovali se správcem daně, neplnili své daňové povinnosti (nepodávali daňová přiznání, případně je podali, ale daň neuhradili), jsou nespolehlivými plátcí, u některých dodavatelů byl zahájen proces zrušení korporace, finanční prostředky představující platby za plnění nacházející se na účtech deklarovaných dodavatelů byly obratem vybírány v hotovosti a další. Nad rámec žalovaný dodal, že ani žalobkyně se nenacházela na adrese svého sídla zapsaného v obchodním rejstříku, na adrese provozovny, která nebyla označena, nebyl nikdo zastižen, nedisponovala žádnými zaměstnanci, předložila neúplný účetní deník a soupis hmotného a nehmotného majetku nebyl předložen vůbec. K úhradě závazků ze strany žalobkyně pak docházelo zpravidla až po zaplacení faktur jejími odběrateli. Co se týče výsledků svědků, z těchto plyne, že žalobkyně daná plnění uskutečnila. Žalobkyně nicméně svou ekonomickou činnost uskutečňovala tak, že nejprve uzavřela smlouvu s odběratelem a až následně hledala subdodavatele, o předmětných plněních fakticky moc nevěděla a u části svých dodavatelů ani nevěděla, s kým jednala. I s ohledem na zjištění ohledně deklarovaných dodavatelů tak nebyly pochybnosti o tom, kdo předmětná plnění žalobkyni fakticky poskytl, vůbec rozptýleny. Kromě toho samotná povaha poskytnutého plnění (pomocné práce, čištění a údržba stokové sítě, dodání materiálu aj.) je ze své podstaty dělitelným plněním. Mohla tak

Shodu s prvopisem provedla S. K.

být žalobkyni poskytnuta více subdodavateli bez nutnosti překročení zákonem stanoveného obratu pro postavení plátce DPH.

6. K námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu a nesprávného hodnocení důkazních prostředků žalovaný uvedl, že daňové orgány vycházely ze všech jim dostupných důkazních prostředků a informací, přičemž žalobkyni byl dán dostatečný prostor k tomu, aby zjištěné pochybnosti vyvrátila. Žalovaný nesouhlasí s žalobkyní, že z jí předložených listin a ze svědeckých výpovědí přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů vyplývá. Žalobkyně však nevyvrátila pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění tak jak je deklarováno. Stejně tak samotná platba sama o sobě neprokazuje, zda za tuto platbu bylo fakticky poskytnuto rovněž protiplnění v podobě deklarovaného zdanitelného plnění. Žalovaný dále poukázal na zjištění od konečných odběratelů s tím, že některá plnění žalobkyně fakticky neuskutečnila, neboť buď nebyly součástí plnění nebo je provedl jiný dodavatel. Co se týče žalobkyní předložených fotografií, již v bodu 173 napadeného rozhodnutí žalovaný k totožné námitce uvedl, že z nich nebylo možné poznat, kde a kdy byly pořízeny, kdo je pořídil, není na nich označen žádný zaměstnavatel, zachycují jiné než deklarované práce, případně byly pořízeny v plném vegetačním období, kdy měly prokazovat plnění za období říjen 2020 až březen 2021.
7. K námitce týkající se pasivity deklarovaných dodavatelů žalovaný zdůraznil, že důvodem, pro který žalobkyni nebyl přiznán nárok na odpočet DPH, byla skutečnost, že neprokázala přijetí předmětných plnění od deklarovaných dodavatelů, či jiných osob v postavení plátce DPH, a nikoliv nesoučinnost deklarovaných dodavatelů. Jejich pasivita toliko dokreslila podrobnosti v nyní posuzované věci, nebyla však důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH, kterým bylo neunesení důkazního břemene.
8. Ohledně námítky nezákonnosti žalovaný odkázal na bod 167 napadeného rozhodnutí a dodal, že v napadeném rozhodnutí vypořádal všechny námítky a přezkoumal zákonnost dodatečných platebních výměrů i nad rámec žalobkyní uplatněného rozsahu. Libovůli v postupu daňových orgánů pak dle žalovaného nelze spatřovat v tom, když vyhodnotí předložené důkazní prostředky jinak než žalobkyně. Konečně, za nedůvodnou považuje žalovaný rovněž v obecné míře vznesenou námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť závěry uvedené v napadeném rozhodnutí se opírají o zjištěný skutkový stav a mají odraz ve správním spise.

III. Posouzení žaloby

9. Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobkyní vymezených námítek, vycházel při tom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného, a shledal, že žaloba není důvodná.
10. Městský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně i žalovaný s tímto postupem souhlasili, resp. nevyjádřili nesouhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání. Veškeré podklady a listiny, z nichž městský soud vycházel, a jichž se dovolávaly i procesní strany ve svých podáních, jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

Shodu s prvopisem provedla S. K.

11. Městský soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem dalšího hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení. Žalobkyně blíže nespecifikovala, v čem konkrétně nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí spatřuje. K tomu městský soud uvádí, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tedy jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Městský soud pro úplnost uvádí, že *„zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.“* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2023, č. j. 2 Afs 60/2022-47). S ohledem na zásadu jednotnosti správního řízení je pak nutné napadená rozhodnutí posuzovat jako celek (viz přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47). Konečně, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2024, č. j. 7 As 176/2023-33, *„nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).“*
12. Městský soud napadené rozhodnutí přezkoumal optikou výše uvedené judikatury a uzavírá, že napadené rozhodnutí netrpí takovými nedostatky, které by měly za následek jeho nepřezkoumatelnost, je dostatečně zdůvodněné, úvahy v něm jsou logické a městský soud je nepovažuje za nepřezkoumatelné. Odůvodnění napadeného rozhodnutí je z hlediska jeho struktury koncipováno tak, že nejprve žalovaný vymezil skutkový stav projednávané věci, následně shrnul odvolací námitky vznesené žalobkyní, vymezil právní základ posuzované věci a následně posoudil skutkový stav vzhledem k argumentaci žalobkyně. Z napadeného rozhodnutí pak vyplývá jednoznačný závěr o tom, které skutečnosti nebyly žalobkyní vyvráceny, přičemž žalovaný přehledným a srozumitelným způsobem popsal zjištění učiněná v rámci daňové kontroly a žalobkyni osvětlil, jaké skutečnosti považuje za sporné. Žalovaný rovněž výslovně reagoval na veškeré žalobkyní vznesené námitky a komplexně se zabýval otázkou týkající se prokázání toho, zda přijatá zdanitelná plnění byla dodána deklarovanými dodavateli či jiným dodavatelem, případně osobami v postavení plátce DPH (viz body 25 až 174 napadeného rozhodnutí). Městský soud je proto přesvědčen, že žalobkyně nemohla pochybovat o důvodech, pro které jí byla daň doměřena, neboť odůvodnění a závěry žalovaného jsou konzistentní a srozumitelné. To je v souladu s výše uvedenou judikaturou a soud proto nemohl přisvědčit obecně vznesené námitce žalobkyně ohledně nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.
13. Stěžejní námitkou žalobkyně je, že unesla své důkazní břemeno a byly to naopak daňové orgány, které neúplně zjistily skutkový stav a nesprávně vyhodnotily důkazní prostředky, z nichž následně dospěly k nesprávným skutkovým a právním závěrům. V této souvislosti městský soud poukazuje na to, že žalobkyně nenapadá konkrétní závěry správce daně, nikterak nezpochybňuje jeho jednotlivá skutková zjištění a ani nijak nevyvrací jeho pochybnosti ohledně oprávněnosti uplatněných zdanitelných plnění.

Shodu s prvopisem provedla S. K.

Žalobkyně pouze v obecné rovině tvrdí, že unesla své důkazní břemeno a že jednotlivé předložené listiny včetně fotografií či výkazů práce a svědecké výpovědi byly průkazné. Současně přitom žalobkyně ani nenabízí vlastní alternativní zhodnocení správcem daně, resp. žalovaným zjištěného skutkového stavu a se závěry daňových orgánů nikterak nepolemizuje. Soud na tomto místě považuje za nezbytné upozornit, že daňové orgány neuznaly nárok na odpočet nikoliv proto, že by se žalobkyní tvrzená plnění reálně vůbec neuskutečnila. Správce daně dospěl k závěru o nepřipustnosti nároku na odpočet daně z důvodu, že se žalobkyni nepodařilo vyvrátit daňovými orgány opakovaně vyjadřované pochyby ohledně dodání těchto plnění deklarovanými dodavateli.

14. Městský soud na tomto místě předně zdůrazňuje, že podle § 75 odst. 2 s. ř. s. je soud oprávněn a povinen přezkoumávat žalobou napadené rozhodnutí pouze v mezích žalobních bodů. Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobkyně, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobkyni žalobní argumentaci dotvářel. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta jedné ze stran sporu (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2132/2011 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2022, č. j. 8 Afs 94/2022-30). Ve vztahu k žalobním námitkám městský soud předesílá, že tyto žalobkyně přenesla v takřka shodném znění do žaloby ze svého odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Žalobkyně v důsledku toho v podané žalobě vůbec nereagovala na závěry, které žalovaný vyslovil k identickým odvolacím námitkám v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Městský soud připomíná, že nereprezentuje-li žalobkyně v žalobních bodech dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128). Městský soud se tak mohl věnovat žalobkyní uváděným skutečnostem pouze v míře obecnosti, v jaké je sama žalobkyně vznesla (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015-31). Soud proto s přihlédnutím k naposledy uvedeným judikturním východiskům za dané situace předesílá, že se ztotožnil s argumentací, kterou již dříve, v návaznosti na námitky žalobkyně uvedl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Soud uvádí, že dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu není vadou rozhodnutí soudu, když v podrobnostech odkáže na rozhodnutí správního orgánu, panuje-li mezi názorem soudu a odůvodněním napadeného rozhodnutí shoda (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47, nebo ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022-239).
15. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 4 citovaného ustanovení dále platí, že *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*.

Shodu s prvopisem provedla S. K.

16. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně naopak prokazuje *skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.
17. Uplatní-li plátce nárok na odpočet DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění, která správce daně následně zpochybní, je na plátcí, aby v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázal splnění nejen formálních, ale i hmotněprávních podmínek odpočtu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2008, č. j. 7 Afs 112/2007-40, č. 1836/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79).
18. Formální podmínkou uplatnění nároku na odpočet DPH je především existence daňového dokladu vystaveného plátcem podle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Dle ustanovení § 29 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj označující osobu, která uskutečňuje plnění. Hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet pak vyplývají z § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, podle něhož nárok na odpočet na vstupu vzniká plátcí, který zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti (viz rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2023, č. j. 4 Afs 174/2022-40). Pro uznání nároku na odpočet DPH přitom nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předložených a řádně zaúčtovaných dokladů, ale i stav faktický, tedy faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k uskutečnění zdanitelných plnění daňovým subjektem. Z konstantní judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokázání daňově uznatelného výdaje či nároku na odpočet je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH nebo samotné výše DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Nebylo-li zdanitelné plnění uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně úplného, daňového dokladu [srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (N 73/22 SbNU 131), rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013-45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32].
19. Klíčovou otázkou v daných sporech pak často bývá rozložení důkazního břemene. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Stane-li se tak, je pak na správci daně, aby prokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně současně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „*vážné a důvodné pochyby*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tedy aby setrval na svých

Shodu s prvopisem provedla S. K.

původních tvrzeních a doložil, že i přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36, ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod [23], či ze dne 22. 3. 2022, č. j. 1 Afs 345/2021-49, bod [25]). K přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (či naopak) může dojít i opakovaně. Vzniknou-li tedy na základě předložených důkazů správci daně další pochybnosti, nic mu nebrání v tom, aby daňový subjekt opětovně vyzval k prokázání rozhodných skutečností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2021, č. j. 1 Afs 49/2021-39). V této souvislosti městský soud dodává, že „i v případě, kdy daňový subjekt neprokáže, že mu zboží dodal deklarovaný dodavatel, nýbrž ze skutkových okolností případu vyplýne, že mu zboží dodal jiný skutečný dodavatel, lze daňovému subjektu odeprít odpočet DPH na vstupu jen tehdy, pokud není zřejmé, jestli skutečný dodavatel byl osobou povinnou k dani“ (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, a na něj navazujícího rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, a dále rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45). Daňový subjekt proto nutně nemusí prokazovat, že zdanitelné plnění skutečně přijal od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu, to však pouze za situace, kdy ze skutkových okolností případu vyplýne, že skutečný dodavatel (tedy jiný než deklarovaný) měl postavení osoby povinné k dani. V případě, že ze skutkových okolností případu nebude možné zjistit skutečného dodavatele s postavením osoby povinné k dani, je nutno daňovému subjektu nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu odeprít (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-43).

20. Ze správního spisu a ze zprávy o daňové kontrole, v níž správce daně provedl důkladný rozbor důkazních prostředků, vyplývá, že správce daně po obdržení listin v návaznosti na výzvu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 622511/22/2507-60562-505706, a v rámci své vyhledávací činnosti zjistil, že deklarovaní dodavatelé mají v obchodním rejstříku uvedeno virtuální sídlo, v němž nesídlí, neměli v šetřené době žádné zaměstnance, nebyli a nejsou v registru vozidel evidováni jako provozovatelé nebo vlastníci motorového vozidla, jak by odpovídalo běžné podnikatelské činnosti v oblasti tvrzených plnění, v živnostenském rejstříku neměli zapsanou žádnou provozovnu, případně již tato neexistovala, nemají vlastní webové stránky, nezveřejňují své účetní závěrky způsobem stanoveným v § 21a a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, někteří jsou nespolehlivými plátcí (vyjma společností M. a B. Industries s. r. o. a HALATION COMPANY s. r. o.), nejsou registrováni k dani ze závislé činnosti ani ke srážkové dani (ComAfa s. r. o., ACC Office s. r. o.), a nepodávají daňová přiznání nebo je podávají, ale daňovou povinnost neuhradí. Z výpisů z bankovních účtů deklarovaných dodavatelů (vyjma společnosti M. a B. Industries s. r. o., u níž docházelo k úhradám v hotovosti) pak správce daně zjistil, že částky představující platby od žalobkyně byly vzápětí z účtů těchto společností v hotovosti vybírány. Žádný z deklarovaných dodavatelů rovněž nereagoval na výzvy správce daně k poskytnutí součinnosti (viz body 1.1. až 1.9. na stranách 2 až 17 zprávy o daňové kontrole). Ani žalobkyně pak dle zjištění správce daně neměla vlastní webové stránky, na adrese sídla zapsaného v obchodním rejstříku fakticky nesídlila, na adrese provozovny zapsané v živnostenském rejstříku měla sice pronajatu kancelář, avšak ta nebyla nijak označena a v době konání místního šetření se na uvedeném místě nenacházela žádná osoba, která by zajišťovala chod této provozovny. V dotčené době žalobkyně neměla ani žádné zaměstnance

Shodu s prvopisem provedla S. K.

a ve většině případů docházelo k úhradě daňových dokladů deklarovaným dodavatelům až po zaplacení daňových dokladů odběrateli žalobkyně (viz bod 1.10. na stranách 18 a 19 zprávy o daňové kontrole). Na základě těchto zjištění vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda žalobkyně fakticky přijala plnění tak jak jsou deklarována a rovněž zda plnění dále fakticky uskutečnila pro své odběratele. Výzvou ze dne 21. 9. 2022, č. j. 1989019/22/2507-60562-505706, proto správce daně vyjádřil své pochybnosti a vyzval žalobkyni k prokázání uplatněného nároku a k předložení nebo navržení dalších důkazních prostředků. Na uvedenou výzvu žalobkyně nereagovala. Následně přistoupil správce daně k doplnění dokazování, a to výsledkem svědků P. B., V. Č., M. Č., D. K., V. B., Bc. J. K., V. D., Ing. J. Z., P. B., Mgr. H. Z. T., Ing. P. W., P. V., J. S., Ing. M. Č., S. E., J. K., Ing. T. H., R. D., L. A., K. K., K. K., R. P., P. N., M. M., M. B. a B. V. Telefonicky pak správce daně kontaktoval Bc. J. P. a J. T.. Vyslechnout se správci daně nepodařilo jednatelku společnosti KUBISOL s. r. o. L. F. a jednatelku společnosti Central City Scale s. r. o. V. F. Dále správce daně zajistil další listiny, a to od Generálního ředitelství cel související se zadržením P. B. a listiny známé správci daně z jeho úřední činnosti. Jednotlivé svědecké výpovědi a doplněné dokumenty jsou shrnuty na stranách 32 až 40 zprávy o daňové kontrole. Ve vztahu k deklarovaným dodavatelům správce daně uzavřel, že jednatelé deklarovaných dodavatelů nejsou kontaktní, v některých případech se jedná o osoby s drogovou a kriminální minulostí. Ti, které se správci daně podařilo zkontaktovat, tedy P. B., D. K. a V. Č., neměli faktické povědomí o předmětných službách, shodně vypověděli, že činnosti pro ně prováděl subdodavatel bez toho, aby ho byli schopni identifikovat a předat na něj kontakt. Ze svědeckých výpovědí ostatních svědků dále vyplynulo, že u většiny poskytnutých služeb se jednalo o poskytnutí pracovní síly většinou osobami s cizí státní příslušností, které práci vykonávaly v místě výrobních závodů na zařízeních odběratelů žalobkyně, práci jim zadávali přímo tito odběratelé, kteří současně vedli evidenci jejich docházky. Není tak zřejmé, kdo fakticky tyto osoby poskytl (viz strana 41 zprávy o daňové kontrole). V návaznosti na tato další zjištění správce daně výzvou ze dne 26. 9. 2023, č. j. 2023986/23/2507-60562-505706, žalobkyni opět podrobně sdělil své pochybnosti a vyzval ji k prokázání, že nárok na odpočet daně na vstupu uplatnila v souladu se zákonem a že jí byla zdanitelná plnění skutečně dodána deklarovanými dodavateli či jiným dodavatelem v postavení plátce DPH. Na uvedenou výzvu reagovala žalobkyně dne 29. 10. 2023 zasláním sady fotografií, k nimž uvedla, že mají prokazovat přijaté plnění od deklarovaných dodavatelů, a to konkrétně čištění kanalizací v Hradci Králové, Kladně, Mělníku a okolí, paličské práce, zpracování kovu, pomocné práce třídění a zpracování plastů. Tyto správce daně vyhodnotil se závěrem, že neprokazují realizaci plnění od deklarovaných dodavatelů a pochybnosti správce daně tak nebyly odstraněny (viz strana 47 a 48 zprávy o daňové kontrole). Žalovaný pak do napadeného rozhodnutí vtělil závěry učiněné správcem daně a popsal, v čem správce daně spatřoval nejasnosti, které ho vedly k závěru o neoprávněnosti žalobkyní uplatněných nároků.

21. Městský soud po prostudování spisového materiálu a přezkumu úvah daňových orgánů dospěl k závěru, že pochybnosti ohledně uskutečnění plnění mezi žalobkyní a deklarovanými dodavateli byly oprávněné. Dle městského soudu žalobkyně dostatečně neprokázala dodání zdanitelného plnění od deklarovaných společností, jak tvrdila svými daňovými doklady, a současně z okolností nyní posuzované věci nevyplynuly indicie, které by ukazovaly na existenci jiného (skutečného) dodavatele, který by byl osobou povinnou k dani. Co se týče listinných důkazních prostředků, žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno, které ji tížilo ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť svá tvrzení týkající se uplatněného odpočtu daně na vstupu prokazovala formálně bezvadnými daňovými doklady

Shodu s prvopisem provedla S. K.

včetně objednávek, předávacími protokoly, dodacími listy, smlouvami o spolupráci, příjmovými pokladními doklady a doklady o úhradách bankovním převodem. To ostatně konstatoval rovněž žalovaný v bodu 116 napadeného rozhodnutí. Jak nicméně vyplývá z judikatury správních soudů uvedené v bodu [18] tohoto rozsudku, pro uznání nároku na odpočet nejsou rozhodné formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tedy faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k dosažení obrátu na zdanitelná plnění daňového subjektu. Proto i za situace, kdy 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 účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Prokáže-li správce daně tyto skutečnosti, je povinností daňového subjektu, který výdaj zanesl do účetnictví a následně do daňového přiznání, aby prokázal že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz rozsudky rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, nebo ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007-60). Žalobkyně tedy byla povinna prokázat i to, že toto plnění uskutečnila osoba s postavením plátce daně, která je jako poskytovatel plnění uvedena v dokladu, jež k prokázání svého tvrzení předložila (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63). Není totiž vyloučena situace, že správce daně neuzná nárok na odpočet daně, přestože nebude sporné, že plnění bylo uskutečněno, neboť daňový subjekt selže v prokázání jiných skutečností. Judikatura správních soudů pak dovozuje, že ke vzniku důvodných pochybností správce daně o tom, zda předložené doklady odůvodňují uplatnění nároku na odpočet DPH, může vést i to, že není zřejmé, kdo byl konečným dodavatelem plnění pro daňový subjekt, když uskutečnění takového plnění není možné ověřit u dodavatele (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61). Právě taková situace nastala i v nyní posuzované věci.

22. Oprávněnost nároku žalobkyně na odpočet DPH totiž nepotvrdily ani svědecké výpovědi provedené v rámci daňové kontroly. Žalovaný v bodu 172 napadeného rozhodnutí výslovně uvedl, že z předložených listin a provedených svědeckých výpovědí bylo prokázáno uskutečnění šetřených plnění pro většinu odběratelů žalobkyně. Nebylo nicméně prokázáno a není zřejmé, kdo tato plnění provedl. Sama žalobkyně pak v podané žalobě zdůrazňuje, že neměla v šetřené době žádné zaměstnance a je tedy nepochybné, že musela přijmout plnění od deklarovaných dodavatelů. Nastala-li však obchodní transakce za jiných okolností, než jak je deklarováno na daňovém dokladu, musí daňový subjekt objasnit a prokázat, za jakých okolností se tak skutečně stalo. Dle městského soudu se nelze spokojit toliko s tvrzením, že to museli být deklarovaní dodavatelé, kdo dané plnění poskytl, když ze zjištění správce daně včetně svědeckých výpovědí vyplývá opak. Ze správního spisu soud zjistil, že ve vztahu k deklarovaným dodavatelům se správci daně podařilo zajistit výslechy svědků P. B. (jednatel společnosti KUBISOL s. r. o. a jednatel a společník společnosti ACC Office s. r. o.), V. B. (společnice společnosti KUBISOL s. r. o.), V. Č. (jednatel společnosti ComAfa s. r. o. a zaměstnanec společnosti Organization trade s. r. o.), M. Č. (zaměstnankyně společnosti Organization trade s. r. o.) a D. K. (jednatel společnosti BARNISA s. r. o. a společnice společnosti BARNISA s. r. o.). Z výslechů svědků P. B. (protokol o výslechu svědka ze dne 15. 3. 2023, č. j. 467730/23/2507-60562-505706), V. Č. (protokol o výslechu svědka ze dne 16. 3. 2023, č. j. 468002/23/2507-60552-505706) a M. Č. (protokol o výslechu svědka ze dne

Shodu s prvopisem provedla S. K.

17. 4. 2023, č. j. 872773/23/2507-60562-505706) vyplynulo, že předmětem činnosti společností KUBISOL s. r. o., ACC Office s. r. o., ComAfa s. r. o. a Organization trade s. r. o. bylo dodávání pracovní síly, vlastní zaměstnance však tyto společnosti neměly. Ty měla jmenovaným společnostem subdodavately dodávat osoba jménem S., k němuž však vyslechnutí svědci nebyli schopni uvést cokoliv bližšího. Na základě informací vyplynuvších z výsledků správce daně v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že jediný identifikovatelný subdodavatel, společnost timegent s. r. o., neměla v letech 2020 a 2021 žádné zaměstnance a na výzvu správce daně nereagovala. Následně správce daně vyslechl svědka D. K. (protokol o výsledku svědka ze dne 4. 4. 2023, č. j. 767421/23/2507-60562-505706, a ze dne 27. 4. 2023, č. j. 1119358/23/2507-60562-505706), který shodně s předchozími svědky uvedl, že společnost BARNISA s. r. o. žádné zaměstnance neměla a pracovníky zajišťovala subdodavately, jména subdodavatelů si však nepamatoval. Rovněž uvedl osobu jménem S., bližší podrobnosti ohledně obchodní činnosti si nepamatoval. Z výsledku svědkyně V. B. se pak podává, že tato byla ve společnosti KUBISOL s. r. o. pouze formálně zapsána za odměnu 10 000 Kč měsíčně, o činnosti jmenované společnosti však nic nevěděla. Uvedená svědkyně rovněž neměla vědomost o tom, že v období od 1. 6. 2020 do 20. 9. 2021 byla společnící ve společnosti BARNISA s. r. o. L. F. (jednatelka společnosti KUBISOL s. r. o. v období od 28. 7. 2020 do 6. 1. 2021) se na opakovaná předvolání ke správci daně nedostavila a nebylo možné ani její předvedení policejním orgánem z důvodu neznámého místa pobytu. Stejně tak se správci daně nepodařilo vyslechnout svědkyni V. F. (jednatelka společnosti Central City Scale s. r. o. v období od 23. 12. 2021 do 1. 7. 2021 a v období od 23. 2. 2021 do 19. 2. 2022 rovněž i společníce jmenované společnosti), neboť se jedná o drogově závislou a trestanou osobu, o níž nebylo možné zjistit, kde se fakticky zdržuje. Ze shora uvedených svědeckých výpovědí ať už statutárních orgánů nebo zaměstnankyně v případě svědkyně M. Č. má městský soud za to, že tyto nepřinesly takové informace, které by dodání plnění žalobkyni dostatečně prokázaly. Jednotlivá plnění svědci nebyli schopni konkretizovat a současně potvrdili, že deklarované společnosti neměly v šetřené době žádné vlastní zaměstnance. Svědci sice shodně uvedli, že pracovní síly předmětné společnosti byly zajišťovány subdodavately, nicméně za subdodavatele označili toliko osobu S., k němuž nebyli schopni uvést žádné bližší informace. Jediný identifikovatelný subdodavatel společnost timegent s. r. o., jež vyplynula z výpovědi svědka V. Č., pak dle zjištění správce daně rovněž nedisponovala vlastními zaměstnanci (viz úřední záznam ze dne 27. 9. 2023, č. j. 1980906/23/2507-60562-505706). Co se týče svědeckých výpovědí Bc. J. K., V. D., Ing. J. Z., Ing. P. W., Ing. T. H., R. D., L. A., K. K., K. K., M. M., P. B. Mgr. M. Č., Bc. J. P., J. T., R. P., S. E., J. K., J. S., P. N., Mgr. H. Z. T., M. B., P. V. a B. V., uvedené svědky správce daně vyslechl jakožto konečné odběratele plnění od žalobkyně. Ti shodně vypověděli, že jim nebylo známo subdodavatelské provedení prací od žalobkyně a společnosti představující deklarované dodavatele či jejich zástupce neznali. Správce daně proto na straně 40 zprávy o daňové kontrole uzavřel, že nemá pochybnost o tom, že žalobkyně dodala plnění konečným příjemcům, nemá však za prokázané, že žalobkyně poskytla plnění prostřednictvím deklarovaných dodavatelů. Přestože žalobkyně byla s těmito a dalšími souvisejícími skutečnostmi zjištěnými správcem daně opakovaně seznámena (viz výzva ze dne 26. 9. 2023, č. j. 2023986/23/2507-60562-505706, i s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění ze dne 22. 1. 2024, č. j. 80254/24/2507-60562-505706), nikterak na ně nereagovala a nepředložila ani nenavrhlala žádné důkazní prostředky. Současně žalobkyně v nyní podané žalobě nikterak neozřejmila, jaké konkrétní výsledky svědků prokazují, že jí plnění dodávali deklarovaní dodavatelé a daňové orgány je tak při hodnocení nesprávně vyhodnotily. Městský soud ze

Shodu s prvopisem provedla S. K.

správního spisu ověřil obsah podaných svědeckých výpovědí a dospěl k závěru, že správní orgány tyto důkazní prostředky hodnotily řádně a závěry z nich vyvozené odpovídají učiněným zjištěním. Zejména soud souhlasí s tím, že tyto výpovědi neodstraňují pochybnosti ohledně faktického uskutečnění dodávky deklarovanými dodavateli a správce daně postupoval správně, pokud za takové situace vyzval žalobkyni k předložení dalších důkazních návrhů. Soud souhlasí rovněž s tím, že svědecké výpovědi osob – statutárních orgánů deklarovaných dodavatelů či jejich zaměstnanců (paní M. Č.), a další navazující zjištění pochybnosti správce daně ještě více prohloubily. Nedisponovali-li totiž deklarovaní dodavatelé s výjimkou paní Č. žádnými zaměstnanci a zároveň nebyli schopni identifikovat své tvrzené subdodavatele, případně jediný zjištěný subdodavatel rovněž žádné zaměstnance neměl, nelze mít za prokázané, že právě tyto subjekty dodaly žalobkyni plnění, když je objektivně nebyly schopny poskytnout. Dodavatele žalobkyně pak neznali ani její koneční odběratelé. Za této situace proto bylo na žalobkyni, aby předložila další důkazy, které by oprávněnost jejího nároku potvrdily. Obecnou výtku žalobkyně ohledně nesprávného hodnocení provedených důkazních prostředků tak soud neshledává přílehavou.

23. Přisvědčit pak nelze ani námitce žalobkyně, že pochybnosti ze strany správce daně rozptýlila dodatečně předloženými fotografiemi. Obsahově totožnou námitkou se žalovaný zabýval v bodu 173 napadeného rozhodnutí. Žalovaný uvedl, že z předložených fotografií nebylo nikterak zřejmé, kdy byly pořízeny, kým byly pořízeny a o jaké osoby se jedná, neboť tyto neměly označení svého zaměstnavatele. V bodech 107 až 109 napadeného rozhodnutí pak žalovaný shrnul zjištění učiněná správcem daně ve zprávě o daňové kontrole. Na stranách 47 a 48 zprávy o daňové kontrole správce daně k sadě 35 fotografií, jež mají prokazovat čištění kanalizací v Kladně, Mělníku a okolí, paličské práce a zpracování kovu, uvedl, že z nich není možné identifikovat, kde a kdy byly tyto fotografie pořízeny, ani kdo je pořídil. Dále osoby zachycené na fotografiích nemají žádné označení svého zaměstnavatele, vyobrazený sací vůz oranžové barvy s registrační značkou X žalobkyně vlastní až od 2. 2. 2021. Současně byly fotografie pořízeny v plném vegetačním období (stromy mají zelené listy), proto nemohou prokazovat plnění za období říjen až prosinec 2020 a leden až březen 2021. Konečně, na fotografiích jsou zachyceny jiné čisticí práce, než byly fakturovány za období červenec 2021 deklarovanými dodavateli společností ACC Office s. r. o. a Central City Scale s. r. o. Předmětem fakturace společnosti ACC Office s. r. o. bylo čištění retenční nádrže ČOV Stochov a dále čištění odlehčovacích komor, a dle fakturace společnosti Central City Scale s. r. o. mělo být prováděno čištění ČOV Kozárovice a ČOV Mělnické Vtelno a čištění kanalizační sítě v obci Řepín a v obci Býskovice. Na další sadě 24 fotografií jsou pak zachyceny areály sběrných surovin společnosti KOVODEMONT CZECH s. r. o. v Litvínově a Třebušicích, přičemž na některých fotografiích jsou rovněž zachyceny osoby třídící a upravující odpad. Z těchto fotografií však není zřejmé, kdy a kdo je pořídil, ani o jaké osoby se jedná, když tyto nemají označení žádného zaměstnavatele. Žalobkyně správci daně dále zaslala sadu celkem 75 fotografií, jež mají prokazovat čištění kanalizací v Hradci Králové a pomocné práce při třídění a zpracování plastů. Po jejich vyhodnocení správce daně uvedl, že na sadě 56 fotografií zachycujících čištění kanalizací není možné identifikovat, kde, kdy a kým byly fotografie pořízeny a osoby na nich zaznamenané nemají označení žádného zaměstnavatele. Současně na nich není zachycena ani žádná technika, která by se dala identifikovat. K sadě 19 fotografií zaznamenávajících halu na zpracování plastového odpadu pravděpodobně u společnosti CHINTex, s. r. o., správce daně vyhodnotil, že na nich sice jsou zachyceny osoby provádějící manuální práce v podobě obsluhy linky a manipulace s odpadem. Není z nich nicméně zřejmé, o jaké osoby se jedná, neboť nemají označení svého

Shodu s prvopisem provedla S. K.

zaměstnavatele. Na tomto místě městský soud upozorňuje, že žalobkyně byla s uvedenými skutečnostmi seznámena již v dosavadním výsledku kontrolního zjištění ze dne 22. 1. 2024, č. j. 80254/24/2507-60562-505706, v němž správce daně podrobně popsal svá zjištění, a to včetně vyhodnocení předložené fotodokumentace. Přestože žalobkyni byla dána možnost se k předmětným zjištěním vyjádřit, nikterak se o to nepokusila, v přípise ze dne 6. 2. 2024 vyjádřila toliko nesouhlas s výsledkem kontrolního zjištění a předložené fotografie označila za dostačující k prokázání toho, že byly práce provedeny. K doplnění svých tvrzení pak žalobkyně nepřistoupila ani v rámci odvolacího řízení, v němž již s ohledem na závěry uvedené ve zprávě o daňové kontrole a v seznámení se s výsledky kontrolního zjištění měla možnost předestřít alespoň nějaké konkrétnější indicie svědčící o tom, že přijala plnění od deklarovaných dodavatelů. Ani v nyní podané žalobě pak žalobkyně na závěry správce daně nikterak nereaguje a svou argumentaci v tomto ohledu adekvátně nepřizpůsobuje například tím, že by se pokusila předložit další doplňující okolnosti či předložit důkazní prostředky, na základě nichž by bylo možné hovořit alespoň o minimální pravděpodobnosti, že jí byla plnění dodána deklarovanými dodavateli. Městský soud přitom ze správního spisu ověřil, že z žalobkyní předložených fotografií nebylo možné jednoznačně ověřit, že k plnění došlo právě prostřednictvím deklarovaných dodavatelů. Trvá-li žalobkyně na tom, že jsou fotografie k prokázání plnění dostačující, muselo by z nich být nepochybně patrné, že k realizaci plnění skutečně došlo způsobem, jaký žalobkyně tvrdí. Obsahují-li však tyto důkazní prostředky nikoliv ojedinělé a ani bagatelní nesrovnalosti, jak byly správcem daně popsány (fotografie neobsahují údaje o místě a čase jejich zhotovení, zachycují jiné období, než které bylo předmětem kontroly, sací vůz je označen registrační značkou, kterou v kontrolovaném období nedisponovalo, osoby zachycené na fotografiích nejsou označeny žádným zaměstnavatelem), přičemž současně k těmto fotografiím žalobkyně ani nesdělila ničeho konkrétního, jsou pochyby správce daně, resp. žalovaného zcela na místě. Stejně tak je oprávněný závěr správce daně, resp. žalovaného, že předmětné fotografie nejsou způsobilé prokázat předmětná plnění od deklarovaných dodavatelů ani uskutečněná plnění žalobkyně vykázaná v kontrolovaných zdaňovacích obdobích.

24. Poukazuje-li pak žalobkyně na to, že za plnění uhradila ve prospěch deklarovaných dodavatelů vyfakturované platby, což má prokazovat faktické uskutečnění zdanitelného plnění a přijetí zdanitelného plnění od deklarovaných dodavatelů, k tomu městský soud uvádí, že nepovažuje za rozhodné, komu a jakým způsobem byly faktury propláceny, neboť nevypovídají ničeho o tom, zda bylo zdanitelné plnění deklarovanými dodavateli fakticky uskutečněno či nikoliv. Jak totiž uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 21. 2. 2025, č. j. 2 Afs 54/2024-50, *„způsobilým důkazním prostředkem k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění se doklad o úhradě může stát v situaci, kdy je celý průběh deklarované transakce osvědčen dalšími přesvědčivými důkazními prostředky, o nichž není pochyb, a existuje spolehlivá vazba mezi daňovým dokladem a těmito důkazními prostředky. Daňový doklad nelze v procesu dokazování pojímat jako zcela samostatný izolovaný dokument. Váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které vytváří ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby a jsou přesvědčivé ve svém celku a provázanosti. Tvoří pak spolehlivou auditní stopu, zdokumentovaný tok plnění, kterou daňový subjekt zajistí především tím, že bude uschovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samotného počátku transakce.“* Žalobkyně doklady o úhradách prokázala toliko finanční tok, nikoliv však splnění materiální podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně.

Shodu s prvopisem provedla S. K.

25. Namítá-li žalobkyně, že jí nemůže být přičítána k tíži nekomunikace a neposkytnutí součinnosti ze strany deklarovaných dodavatelů, k tomu městský soud uvádí, že tyto skutečnosti pouze vyvolaly ve správci daně pochybnosti ohledně uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je žalobkyně deklarovala v daňových dokladech. Uvedené vyplývá rovněž z výzvy ze dne 26. 9. 2023, č. j. 2023986/23/2507-60562-505706, která jednoznačně vyzývá žalobkyni, aby prokázala, že přijala plnění od deklarovaných dodavatelů, či od jiného dodavatele v postavení plátce DPH. Daňové orgány tak nepostavily své závěry na tvrzení o nekontaktnosti deklarovaných dodavatelů, na tyto skutečnosti správce daně upozornil pouze jako na další z indicií svědčících o nestandardnosti deklarovaných obchodů. Samotná nekontaktnost totiž „*sice sama o sobě nemůže vést k neuznání nároku na odpočet DPH[...] může však být zdrojem pochybností o tom, že se plnění uskutečnilo tak, jak stěžovatelka deklaruje, neboť správce daně nemá možnost ověřit tvrzené skutečnosti z jiného zdroje*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2022, č. j. 9 Afs 295/2020-57). Klíčovou skutečností pro neuznání nároku na odpočet DPH v nyní posuzované věci bylo, že žalobkyně neprokázala přijetí předmětných plnění od deklarovaných dodavatelů, nikoliv absence součinnosti deklarovaných dodavatelů.
26. V návaznosti na shora uvedené závěry pak považuje soud za nepřipadné tvrzení žalobkyně, že jednotlivá plnění svým zákazníkům nebyla schopna bez pomoci dodavatelů poskytnout, čímž je současně i prokázáno dodání plnění ze strany deklarovaných dodavatelů. Již správce daně na straně 48 zprávy o daňové kontrole (žalovaný pak v bodu 110 napadeného rozhodnutí) vyjádřil svou úvahu, že samotná povaha plnění je ze své podstaty plněním dělitelným a může být poskytováno vícero dodavateli. Z uvedeného plyne, že případní skuteční dodavatelé vůbec nemuseli překročit zákonem stanovený obrat pro postavení plátce DPH. Městský soud k uvedenému dodává, že v rámci daňového řízení se nepodařilo prokázat přijetí předmětných plnění od deklarovaných dodavatelů ani jiných osob v postavení plátce DPH, přičemž poskytnutí plnění konečným odběratelům žalobkyně nic nevypovídá o tom, zda toto bylo fakticky uskutečněno právě deklarovanými dodavateli či nikoliv. Žalobkyně, přestože byla na uvedené nesrovnalosti v daňovém řízení opakovaně upozorněna, nenabídla správci daně ani žalovanému jiné vysvětlení, kdo byl skutečným dodavatelem plnění, proto nebylo možné nárok na DPH uznat. Jak již uvedl městský soud v bodu [22] tohoto rozsudku, nelze se spokojit toliko s tvrzením, že to museli být deklarovaní dodavatelé, kdo dané plnění poskytl, když takovému závěru žádná zjištění nesvědčí.
27. S ohledem na shora uvedené městský soud uvádí, že správce daně žalobkyni své pochybnosti sdělil a dal jí možnost pochybnosti stran dodavatele předmětných plnění rozptýlit (viz výzvy k prokázání skutečností dne 21. 9. 2022, č. j. 1989019/22/2507-60562-505706, a ze dne 26. 9. 2023, č. j. 2023986/23/2507-60562-505706, a dosavadní výsledek kontrolního zjištění ze dne 22. 1. 2024, č. j. 80254/24/2507-60562-505706), což se však žalobkyni nepodařilo. Žalobkyně v průběhu daňového řízení neposkytla ani nenavrhla žádné přesvědčivé důkazy, které by prokazovaly, že předmětné plnění dodal žalobkyni jeden či více skutečných dodavatelů v postavení plátce DPH, přičemž taková informace nevyvstala ani z okolností zjištěných daňovými orgány. Důkazní břemeno tížící žalobkyni přitom nelze přenášet na správce daně. Neprokáže-li žalobkyně v daňovém řízení tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a neučiní-li tak, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007-84; obdobně též rozsudek ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 151/2006-63).

Shodu s prvopisem provedla S. K.

28. Městský soud proto uzavírá, že daňové orgány dostaly své povinnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázaly existenci vážných a důvodných pochyb ohledně faktického dodání plnění deklarovanými dodavateli podle předložených daňových dokladů. V rámci daňového řízení pak správní orgány rovněž dospěly ke správnému závěru, že žalobkyně neprokázala skutečného dodavatele šetřených plnění a z okolností posuzovaného případu současně nevyplynulo, že by tato dodala žalobkyni jiná osoba povinná k dani. V takovém postupu daňových orgánů městský soud nespatřuje žádnou žalobkyní namítanou libovůli či v obecnosti tvrzený rozpor s daňovým řádem a zákonem o dani z přidané hodnoty. Ze zjištěných okolností totiž nevyplyvá, kdo žalobkyni plnění dodal, případně který jiný dodavatel či dodavatelé žalobkyni předmětná plnění ve skutečnosti poskytl, nebylo proto možné ani ověřit, zda se jednalo o plátce DPH. Současně se jednalo o plnění, která mohla být poskytnuta více osobami. Z tohoto důvodu nebylo možné žalobkyní uplatněný nárok na odpočet DPH uznat.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

29. Městský soud neseznal žádnou ze vznesených námitek důvodnou, proto z výše uvedených důvodů žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
30. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně úspěch v řízení neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak právo na náhradu nákladů řízení měl, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úřední povinnosti, proto mu soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha dne 26. 5. 2026

Shodu s prvopisem provedla S. K.

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem provedla S. K.