

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaromíra Klepše, soudce JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a Mgr. Jany Jurečkové v právní věci

žalobkyně: **RPM Service s.r.o., IČ 25793802,**
sídlem Moskevská 659/63, 101 16 Praha 10,
zastoupená Mgr. Ing. Janem Šelderem, advokátem,
sídlem Thámova 402/4, 186 00 Praha 8

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 02. 2025, č. j.: 4855/25/5300-21443-713236

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

Odůvodnění

I. Předmět sporu

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu dne 28. 3. 2024 vydal

   - dodatečný platební výměr č. j. 2403476/24/2010-53522-110206, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období **listopad 2019** ve výši 277 405 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 55 481 Kč,
   - dodatečný platební výměr č. j. 2403629/24/2010-53522-110206, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období **prosinec 2019** ve výši 267 801 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 53 561 Kč,
   - dodatečný platební výměr č. j. 2403774/24/2010-53522-110206, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období **leden 2020** ve výši 273 624 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 54 725 Kč,
   - dodatečný platební výměr č. j. 2403882/24/2010-53522-110206, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období **únor 2020** ve výši 281 808 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 56 362 Kč (dále jen *„prvostupňová rozhodnutí“*).

2. Žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 2. 2025, č. j.: 4855/25/5300-21443-713236, odvolání žalobkyně zamítl a potvrdil prvostupňová rozhodnutí (dále jen *„napadené rozhodnutí“*).

3. Podstatou sporu je to, zda žalobkyni vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty podle §§ 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen *„zákon o dani z přidané hodnoty“*), z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelské společnosti BTS Real Estate s.r.o. (dále také *„BTS“*); šlo o úklidové práce na objektech konečných odběratelů. U části přijatých úklidových prací žalobkyně podle správce daně neprokázala jejich faktické přijetí, u zbývajících přijatých úklidových prací deklarovaných na předmětných daňových dokladech (tj. zdanitelných plnění mimo těch uvedených v předcházejícím odstavci) neprokázala rozsah těchto přijatých zdanitelných plnění a zda tato byla přijata od dodavatele, plátce daně, uvedeného na předmětných daňových dokladech, či od jiného, doposud i neznámého dodavatele v postavení plátce daně.

II. Žaloba

4. Žalobkyně podala k Městskému soudu v Praze proti napadenému rozhodnutí až extrémně rozsáhlou žalobu na 228 stranách.

5. Své námitky nejprve uplatnila k jednotlivým bodům a závěrům žalovaného rozhodnutí, s nimiž polemizovala – tj. k bodu 33, 36, 40, 41, 43, 44. Dále se neztotožnila se závěry správce daně a Odvolacího finančního ředitelství uvedené ve zprávě o kontrole č. 939740/24/3202-60562-804355 (dále také *„ZDK“*).

6. V prvním žalobním bodu žalobkyně namítla, nesprávné skutkové závěry ohledně přijetí zdanitelných plnění a rozsahu poskytovaných služeb. Uvedla, že během daňové kontroly byla povinna unést důkazní břemeno ohledně prokázání toho, že přijala zdanitelné plnění v deklarovaném rozsahu, obsahu a od osoby uvedené na daňovém dokladu. K tomuto účelu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

předložila důkazní prostředky. Z nich vyplývá, že skutečně obdržela zdanitelné plnění v rozsahu, jaký byl deklarován, že jí bylo účtováno za obvyklou cenu, a že toto plnění mělo přímý vztah k její ekonomické činnosti. Správce daně však tyto důkazy účelově bagatelizoval, ignoroval jejich souvislosti a dospěl k závěrům, které nemají oporu v provedeném dokazování. V rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 DŘ) byla vybraná jednotlivá tvrzení a domněnky vykládána proti žalobkyni, a to i přesto, že žádný přímý důkaz o neexistenci plnění neexistuje.

7. Dále v druhém žalobním bodu žalobkyně namítla formalistické posouzení dílčích nesrovnalostí v dokumentaci. Jedním z hlavních důvodů, pro které správce daně zpochybnil nárok na odpočet, byla údajná nedostatečná specifikace rozsahu úklidových prací. Tato pochybnost však vycházela ze zcela formalistického hodnocení dodacích listů, které někdy neobsahovaly výslovně uvedený údaj o četnosti úklidu. Žalobkyně tuto okolnost opakovaně vysvětlila jako důsledek běžné administrativní chyby, při níž při tisku formuláře vypadl jeden sloupec. Ani tato situace však neměla vést k odepření odpočtu daně – zejména v situaci, kdy všechny ostatní dokumenty (objednávky, faktury, reporty) obsahovaly informace o množství i četnosti prováděných prací. Judikatura (např. rozsudek SDEU ve věci C-438/09 Dankowski nebo C-80/11 Mahagében) přitom opakovaně zdůrazňuje, že formální nedostatky nelze automaticky považovat za překážku odpočtu, pokud je jinak prokázáno, že k plnění došlo. Pokud je prokázáno, že zdanitelné plnění bylo skutečně poskytnuto a příjemce jednal v dobré víře, nemůže být jeho nárok na odpočet DPH odepřen jen z důvodu nedostatků na straně dodavatele.

8. V rámci třetího žalobního bodu žalobkyně namítla zpochybnění osoby dodavatele bez skutkové opory. Prokázala, že úklidové služby jí poskytla společnost BTS Real Estate s.r.o., která byla v době plnění řádným plátcem DPH, registrovaným u příslušného správce daně. K prokázání této skutečnosti předložila nejen daňové doklady, ale i rámcovou smlouvu, objednávky, dodací listy a doklady o bezhotovostní úhradě plnění. Správce daně se přesto pokusil dovodit, že plnění mohla poskytnout jiná, blíže neurčená osoba – avšak bez jakéhokoli konkrétního důkazu o existenci takové osoby či o tom, že by skutečně došlo k poskytnutí plnění někým jiným než deklarovaným dodavatelem. Toto zpochybnění dodavatele je založeno výlučně na spekulacích o technicko-personálním zajištění společnosti BTS, které nebyly nijak podloženy reálnými zjištěními, a které zcela ignorují skutečnost, že žalobce obdržel plnění v deklarovaném rozsahu a kvalitě.

9. Ve čtvrtém žalobním bodu žalobkyně namítla nezákonnou konstrukci důkazní nouze a porušení zásady přiměřenosti. Závěr žalovaného, že důkazní břemeno žalobkyně neunesla, je však založen na nepřiměřeném standardu dokazování, který žalobkyni ukládá povinnost prokazovat okolnosti, jež objektivně nemůže ovlivnit – například jaké interní smlouvy uzavřela společnost BTS Real Estate s.r.o. se svými zaměstnanci, jak vedla docházku pracovníků, jakým způsobem organizovala směny, nebo kdo přesně jednotlivé úklidové práce fyzicky vykonával. Žalobkyně v této souvislosti odkázala na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 33/11 a rovněž na nález Soudního dvora EU ve věci C-439/04 Kittel, podle nichž je daňový subjekt chráněn, pokud jedná v dobré víře a nemá důvod domnívat se, že plnění neprovedl deklarovaný plátce. V posuzovaném případě nebyl daňovým orgánem prokázán podvod, nebylo zjištěno žádné fiktivní plnění, nebyl identifikován žádný alternativní dodavatel ani jiný podvodný mechanismus – a přesto je bez dostatečné opory v provedeném dokazování odepřen základní nárok na odpočet DPH, který jí náleží z titulu principu neutrality daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

10. V rámci pátého žalobního bodu žalobkyně dále namítla, že daňová kontrola byla vedena nepřiměřeně dlouho, v rozporu s principem hospodárnosti a efektivity správního řízení. Místo toho, aby správce daně po odstranění počátečních pochybností ukončil šetření, pokračoval v jeho svévolném rozšiřování a vytvářel další a další pochybnosti, často založené na hypotetických úvahách bez konkrétní skutkové opory. Tím došlo k neodůvodněnému prodloužení řízení a k nepřiměřenému zatížení žalobkyně, což je v rozporu se zásadou přiměřenosti podle § 5 daňového řádu a zásadou rovnosti zbraní v daňovém řízení. Namísto objektivního a nestranného vyhodnocení předložených důkazů docházelo k jejich účelové interpretaci výlučně v neprospěch žalobce. Veškeré nesrovnalosti byly posuzovány bez zohlednění souvislostí a bez přihlédnutí ke skutečnosti, že žalobkyně předložila dostatečný rámec listinných důkazů k prokázání přijetí zdanitelných plnění.

11. V rámci šestého žalobního bodu žalobkyně namítla porušení práva na spravedlivý proces a nerovnost při hodnocení důkazů. Zatímco důkazy předložené žalobkyní – včetně listinných dokumentů, smluv, faktur, bankovních výpisů, dodacích listů a svědeckých výpovědí osob bezprostředně odpovědných za realizaci zakázek – byly správními orgány systematicky zpochybňovány, bagatelizovány nebo bez adekvátního odůvodnění odmítány, důkazy předložené správním orgánem byly přijímány prakticky bez jakéhokoli kritického zhodnocení jejich věrohodnosti, relevance či úplnosti.

12. Typickým příkladem je postup správních orgánů při hodnocení výpovědi svědkyně H. Š., která měla pouze obecné a rámcové povědomí o provozu v daných objektech, a jejíž výpověď nebyla podložena žádnými konkrétními znalostmi ani dokumenty vztahujícími se k inkriminovaným plněním. Přesto byla její obecná tvrzení považována za dostatečná k tomu, aby správce daně a odvolací orgán zpochybnily věrohodnost komplexního souboru listinných důkazů předložených žalobcem. Výpovědi H. Š. však nebyly podrobeny dostatečnému kritickému hodnocení, zejména z hlediska její osobní účasti na konkrétních skutkových okolnostech, její role v rámci organizační struktury a míry její znalosti o faktickém provádění prací. Tím došlo k výraznému narušení rovnováhy mezi daňovým subjektem a správním orgánem. Žalobkyně tak byla fakticky vystavena nepřiměřenému důkaznímu břemenu, kdy její důkazy byly vykládány k jeho tíži, zatímco správce daně těžil z nekritického přejímání obecných tvrzení, která neměla potřebnou důkazní váhu.

13. Sedmým žalobním bodem žalobkyně namítla nepřezkoumatelnost rozhodnutí a porušení povinnosti řádného odůvodnění. Napadené rozhodnutí podle žalobkyně trpí vadou nepřezkoumatelnosti ve smyslu § 102 odst. 3 daňového řádu a § 68 odst. 3 správního řádu, neboť z jeho odůvodnění nelze jednoznačně zjistit, na základě jakých konkrétních důkazů a jakým způsobem dospěl odvolací orgán ke svým závěrům. Odvolací orgán se v rozhodnutí opakovaně omezil na mechanické přejímání závěrů správce daně, aniž by samostatně a věcně zhodnotil důkazy předložené žalobcem, případně se k nim jakkoli vyjádřil. Neprovedl ani vlastní hodnocení právní relevance jednotlivých okolností případu. V řadě případů, kdy žalobce předložil konkrétní důkazy k vyvrácení pochybností, zůstává zcela nejasné, zda tyto důkazy byly správními orgány vůbec zohledněny, a pokud ano, proč byly považovány za nedostatečné. Rozhodnutí postrádá analýzu toho, které konkrétní skutečnosti a v jaké vzájemné souvislosti byly vyhodnoceny jako podstatné, a proč předložené důkazy nebyly způsobilé odstranit pochybnosti správce daně. V této podobě tedy není rozhodnutí přezkoumatelné ani z hlediska skutkového, ani právního.

14. Odvolací orgán zejména neprovedl samostatné zhodnocení důkazního rámce, který žalobce vytvořil prostřednictvím smluv, faktur, plateb, svědeckých výpovědí a elektronické

komunikace; nevysvětlil, jaký důkazní standard uplatňuje, resp. proč byly žalobcem předložené důkazy považovány za nepostačující; nevypořádal se řádně s právními námitkami žalobce, které se opíraly o relevantní judikaturu NSS a SDEU; neposkytl logické a srozumitelné odůvodnění závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Z rozhodnutí tedy nevyplývá, jaký konkrétní skutkový základ odvolací orgán vzal za prokázaný, a jak k tomuto závěru dospěl.

15. V osmém žalobním bodu žalobkyně namítla neoprávněné nepřiznání odpočtu daně z přidané hodnoty i u nesporných a doložených položek. Uvedla, že v drtivé většině případů správce daně vyjádřil pochybnosti pouze k marginálním položkám na jednotlivých daňových dokladech – typicky šlo o drobné vícepráce jako například generální úklid toalet v hodnotě několika set korun – avšak na základě těchto jednotlivostí následně neuznal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vztahující se k celému daňovému dokladu, a to i v případech, kdy zbývající hlavní plnění bylo nepochybně doloženo a prokázáno. Tento postup je nejen neadekvátní, ale představuje i zjevné porušení zásady přiměřenosti (§ 5 odst. 3 DŘ) a zásady spravedlivého řízení.

16. Co se týče přijatých zdanitelných plnění, u nichž nemělo být prokázáno jejich skutečné přijetí, u **odběratele Accenture, místo plnění objekt Accenture Chodov**, namítla, že poskytla vyčerpávající důkazy o všem, co se týče plnění dle uzavřené smlouvy. Detailně předložil všechny relevantní daňové doklady, objednávky, a také samotnou smlouvu, čímž potvrdil svou pečlivost a transparentnost v obchodních transakcích. Navíc, autenticitu plnění doložil nejen svědeckými výpověďmi, ale i čestnými prohlášeními zapojených stran. Konečný odběratel bez jakýchkoliv výhrad potvrdil, že úklid byl skutečně proveden podle smluvených podmínek. V konkrétním případě došlo pouze k menší nepřesnosti mezi údaji uvedenými na objednávce a faktuře. Daňový subjekt následně fakturoval přijaté plnění svému dodavateli, a ten toto plnění účtoval konečnému odběrateli. V celém tomto procesu daňový subjekt důsledně a řádně odvedl daň z přidané hodnoty. Klíčová vada posouzení žalovaného pak podle žalobkyně spočívá v tom, že nesprávně ztotožňuje fakturací označený „úklid exteriérů“ výhradně s venkovními prostory, v interním technickém značení mezi smluvními stranami byl pojem „exteriér“ používán pro označení společných prostor mimo pronajaté kanceláře. Tyto prostory byly klientem (RPM CZ) skutečně převzaty a pravidelně uklízeny, což bylo doloženo důkazními prostředky. Tato terminologie byla používána z důvodu odlišení nižších sazeb (např. 0,15 Kč/m² oproti 0,60 Kč/m²) a nebyla určena k označení venkovních prostor. Správce daně vycházel výhradně z tvrzení svědkyně H. Š. bez dalších podpůrných objektivních důkazů, a navíc její výpověď interpretoval formalisticky a účelově. Podstatným pochybením správce daně a odvolacího orgánu je i to, že ačkoli správce daně zpochybnil pouze část obsahu plnění (např. exteriéry), neprovedl odpovídající rozlišení rozsahu a hodnoty plnění na daňovém dokladu a bez dalšího neuznal celé plnění fakturované na dokladu č. 2020023. Tento přístup je v rozporu se zásadou přiměřenosti a hospodárnosti (§ 5 a § 6 daňového řádu), neboť je možné oddělit nespornou část plnění od sporné a v rozsahu nesporného rozsahu nárok na odpočet daně přiznat (srov. rozsudek NSS č. j. 2 Afs 94/2005–58).

17. U **odběratele PORFIX, místo plnění objekt Porfix**, namítla, že také prokázala správnost způsobu účtování víceprací prostřednictvím čestných prohlášení. Co se týče víceprací, vždy byla cena dohodnuta jednorázově, a to zejména v případech jako je generální úklid, kde jsou náklady na metr čtvereční vyšší než u standardního úklidu. Například manipulace s nádobím ani nelze přepočítat na metr čtvereční. Stejně tak je úklid po vánočním večírku nákladnější

na čistící prostředky a lidskou práci na metr čtvereční než běžný úklid. Shrnula svůj procesní postoj a průběh dokazování v daňovém řízení. Má za to, že důkladně a podrobně dokázala správnost svého postupu ohledně účtování víceprací prostřednictvím čestných prohlášení a popisu situace. Správce daně se podle žalobkyně nesprávně opírá o výpověď jednoho svědka, která nebere v úvahu specifika jednotlivých situací. Vůči žalovanému namítla, že vícepráce – jako je manipulace s nádobím, generální úklid kuchyňky či úklid po vánočním večírku – nejsou ve své podstatě pravidelnými úklidovými pracemi, nýbrž jednorázovými činnostmi, které vznikají z aktuální potřeby, často na základě vizuální kontroly objektového manažera, bez formální objednávky ze strany konečného odběratele.

18. Skutečnost, že tyto vícepráce nebyly formálně objednány konečným odběratelem, nelze automaticky zaměňovat s jejich neexistencí. Naopak – tyto práce byly dle žalobkyně provedeny na základě pokynů příslušného objektového manažera RPM, což bylo doloženo výpověďmi svědků a rovněž čestnými prohlášeními. Tato svědectví a prohlášení potvrzují, že úklid skutečně proběhl a že vícepráce byly vyžádány v zájmu zajištění odpovídajícího hygienického standardu daného objektu. Není rovněž bez významu, že šlo o plnění v řádu stovek korun měsíčně, které nemělo reálný potenciál jakéhokoliv daňového zneužití, a žalobkyně tyto částky ani nepřefakturovával konečnému zákazníkovi. Odvolací orgán dále přisuzuje význam výpovědi T. H. ohledně kalkulace ceny víceprací na základě jednotkové sazby 0,60 Kč/m², avšak tato výpověď se netýkala specifických činností jako je manipulace s nádobím nebo úklid po večírku, jejichž cenu nelze objektivně stanovit jednotkovou sazbou za m². Jedná se o činnosti, u kterých se cena vždy stanovuje individuálně dohodou, což reflektuje nejen běžná praxe v odvětví, ale i běžná obchodní realita. Nesouhlasila rovněž s tím, že žalovaný zpochybnil přijetí celého plnění, aniž by odlišil sporné vícepráce, tvořící pouze menší část fakturované plochy, od standardního úklidu, který nebyl žádným způsobem zpochybněn.

19. U odběratele Sanofi, místo plnění objekt Sanofi, žalobkyně namítla, že objednávka vždy odpovídá fakturaci, počet metrů je vždy shodný 1366 m². Rozdíl je v četnosti úklidu. Pokud jde o vícepráce, tam vždy byla cena dohodou jednorázovou. Standardní úklid je úklid dle smlouvy s konečným odběratelem, konečný odběratel jej nikdy nerozporoval a také řádně uhradil faktury. Generální úklid – WC, úklid recepce – voda, sníh, vymytí zásuvek, skříněk i ploch nad 1,7 m v kuchyňkách byl proveden proto, že i po provedení běžného úklidu neodpovídal požadovanému standardu. Stejně tak v listopadu a prosinci dává smysl zvýšený úklid vody a sněhu a případně také na začátku jara a na podzim, pokud je nepříznivé či deštivé počasí, je třeba provést někdy i tzv. generální úklidy nebo jiné úklidy nad rámec běžného úklidu. S ohledem na zprůměrování cen za celý rok se tyto úklidy nepřefakturovávají konečnému zákazníkovi, pokud se vejdou do rozpočtu objektu. Pakliže správce daně ceny za vícepráce úklid recepce – voda, sníh, vymytí zásuvek, skříněk i ploch nad 1,7 m v kuchyňkách, přepočítává standardními cenami za m² běžného úklidu, tyto vícepráce jsou vždy za smluvní cenu, jde o časově náročnou práci. Tuto skutečnost žalobkyně doložila čestnými prohlášeními odpovědných zaměstnanců. Shrnula, že plnění bylo doloženo také výpověďmi svědků I. L., T. H. a M. S. Cena také odpovídá smlouvě za úklid daného objektu, plnění bylo přijato dle potvrzení konečného odběratele, vyplývá to jak ze smlouvy, z objednávky, tak i z dodacího listu, úklidy nad rámec standardního úklidu dokládá čestné prohlášením I. L.

20. Žalovaný podle žalobkyně považuje vícepráce za neprokázané pouze z toho důvodu, že společnost Sanofi tyto práce „nepotvrdila“ nebo je nenalezla ve svých evidencích. Tento

přístup však ignoruje běžnou komerční praxi, podle níž vícepráce v rámci nastaveného ročního paušálu, pokud nejsou samostatně přefakturovány, nemusí být vůbec vedeny v samostatných položkách u konečného zákazníka. Z povahy služeb, jakými jsou například vymytí zásuvek, generální úklid WC nebo zajištění čistoty recepce při sněžení, vyplývá, že jde o běžné provozní úkony, které jsou v dané chvíli nezbytné, a jejich provedení je logické a odůvodněné, nikoli spekulativní nebo fiktivní. Činnost typu „vymytí zásuvek, skříněk a ploch nad 1,7 m“ zjevně nemůže být hodnocena podle jednotkové sazby za m², neboť se jedná o ruční a časově náročnější práci, jejíž cena se logicky stanovuje individuálně – a byla sjednána smluvní dohodou mezi žalobcem a jeho dodavatelem. Žalovaný podle žalobkyně popírá celou fakturaci, aniž by provedl jakékoli přezkoumání oddělitelnosti jednotlivých položek faktury. Tento postup je v rozporu s § 92 a násl. daňového řádu i ustálenou judikaturou správních soudů, která opakovaně zdůrazňuje, že je nutné hodnotit každé zdanitelné plnění zvlášť a případné dílčí nedostatky nemohou vést k plošnému neuznání nároku na odpočet.

21. U **odběratele PULIRE, místo plnění objekt Amazon BLOX**, žalobkyně namítla, že správce daně rozporuje vícepráce a to konkrétně uskutečnění pravidelného úklidu exteriérů, popř. generálního úklidu. Rozsah víceprací však není v celkové fakturaci nijak zásadní položkou, přepočet částek za vícepráce na částky dle ceníku standardních prací odporuje dohodě stran. Tyto postupy byly potvrzeny skrze čestná prohlášení a detailní popis situace, svědectvími příslušných osob a přijetím plnění ze strany společnosti RPM Service CZ a.s. (dále také *„RPM CZ“*). V neposlední řadě byly potvrzeny i čestnými prohlášeními. Předložila k jednotlivým přijatým zdanitelným plněním komplexní důkazní řetězce, zahrnující smlouvy, objednávky, dodací listy, faktury, výpisy z účtů, provozní dokumentaci, svědecké výpovědi i souvztažnosti k výstupní fakturaci. Tvrzení odvolacího orgánu, že žalobce na výzvu správce daně nereagoval, není přesné – žalobce naopak opakovaně doplňoval důkazní návrhy, vysvětloval ekonomický smysl plnění a poukazoval na materiální stránku celé daňové transakce. Správce daně i odvolací orgán totiž hodnotili výlučně ty důkazy, které podporovaly jejich pochybnosti, zatímco důkazy svědčící ve prospěch žalobce byly systematicky zlehčovány nebo zcela ignorovány. Například svědecké výpovědi osob se znalostí provozu byly odmítnuty jen proto, že šlo o zaměstnance žalobce, přestože jejich výpovědi byly konkrétní, věrohodné a vnitřně konzistentní. Naproti tomu výpovědi osob s minimálním kontaktem na provoz byly považovány za zásadní. K tvrzení, že „žalobce nepředložil takové důkazní prostředky, které by odstranily pochybnosti správce daně“ namítla, že správce daně tyto pochybnosti nikdy transparentně a konkrétně nevymezil, resp. je vytvářel až ex post selektivním výkladem jednotlivých účetních nebo textových nesrovnalostí, které nemají vliv na samotné uskutečnění plnění.

22. U **odběratele Argo, místo plnění objekt ARGO**, žalobkyně namítla, že doložila cenu víceprací (generálního úklidu) jednorázovou dohodou čestnými prohlášeními zaměstnanců, kteří řeší konkrétní zakázky a objekty. Navíc to doložila i logickými argumenty. Pakliže žalobkyně obecně popsala zvýšenou potřebu úklidu v zimních měsících, podle správce daně tak učinila bez jakékoli návaznosti na předmětné doklady. Žalobkyně namítla, že na dokladech je účtován generální úklid v zimních měsících, je zcela logická návaznost toho, že v zimních měsících auta na kolech dovezou na parking mnohem více sněhu atd., napadne více sněhu. Obdobně popsaná zvýšená potřeba úklidu v zimě logicky navazuje na fakturaci za úklid sněhu a odstranění náledí. Plnění více prací doložila žalobkyně i čestnými prohlášení zaměstnanců odpovědných za dané objekty. Plnění je prokázáno i objednávkou a fakturou.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

Odvolací orgán podle žalobkyně nesprávně staví výhradně na tom, že společnost Argo výslovně nepotvrdila, že dané vícepráce objednala, přičemž zároveň připouští, že parkovací plochy byly součástí pravidelného úklidu a že provedení zimních úklidů (sníh, náledí) připadá až na únor a březen 2020. Tím si protiřečí – pokud má být parking pravidelně udržován čistý a firma Argo jej považuje za součást pravidelného úklidu, pak je naprosto logické, že objektový manažer zajistí jeho důkladné vyčištění tehdy, kdy standardní úklid nestačí – např. na podzim, kdy se na ploše hromadí listí a bláto, nebo v zimě, kdy je nutno zajistit bezpečnost odstraňováním náledí.

23. Dále žalobkyně poukázal na to, že cena za vícepráce byla sjednávána individuálně, jedná se o práce časově náročné a jiného charakteru než klasický každodenní úklid interiéru. Přepočet podle metráže a standardní sazby, je tak zcela nepřípadný. Pokud konečný zákazník uvedl, že úklid parkingu probíhal, ale domnívá se, že byl součástí paušálu, je zřejmé, že s úklidem počítal a ten byl zajištěn, potvrzuje to logiku tvrzení žalobkyně, že vícepráce byly hrazeny z rozpočtu objektu, a tudíž nebylo potřeba je samostatně přefakturovávat. Žalovaný přehlíží, že rozdíl mezi metráží uvedenou v objednávkách a fakturách je důsledkem zahrnutí víceprací, které byly do faktur dodatečně připočteny.

24. U o**dběratele Olympus, místo plnění objekt Olympus**, žalobkyně namítla, že společnost Olympus nemusela vědět o vícepracích. Žalobkyně v řadě případů, když je zjištěno, že je třeba pro dosažení požadované kvality úklid provést generální úklid, nebo úklid sněhu apod, tak objedná u subdodavatele generální nebo mimořádný úklid a to za podmínky, pokud se nepřekročí tzv. rozpočet objektu a daný objekt bude nadále ziskový. Cena za úklid je nastavena jako zprůměrovaná cena za celý rok. V létě tedy není třeba takový rozsah úklidu jako v zimních měsících. Proto je v zimní měsíce a případně také na začátku jara a na podzim, pokud je nepříznivé či deštivé počasí, třeba provést někdy i tzv. generální úklidy nebo jiné úklidy nad rámec běžného úklidu. S ohledem na zprůměrování cen za celý rok se tyto úklidy nepřefakturovávají konečnému zákazníkovi. Plnění těchto úklidových prací bylo řádně doloženo prostřednictvím svědectví a dokumentace, včetně smlouvy, objednávky a dodacího listu. Potvrzení plnění přijala i společnost RPM Service CZ a.s., což bylo podpořeno svědectvími T. H., M. S. a I. L. Není přitom podstatné, zda byly uvedené vícepráce fakturovány konečnému zákazníkovi (Olympus) – tento fakt nemá vliv na uznatelnost nároku na odpočet, pokud daňový subjekt prokáže, že plnění přijal, což se v tomto případě stalo. Správce daně i odvolací orgán se rovněž dopouštějí nesprávného přepočtu těchto víceprací na běžnou jednotkovou cenu za m² (0,60 Kč), čímž ignorují rozdílnou povahu těchto úklidových činností. Je nepochybné, že např. úklid po stavebních zásazích, malování, či stěhování je časově, fyzicky i technicky náročnější než každodenní úklid podlahy v kanceláři.

25. U **odběratele KONE, místo plnění objekt KONE**, žalobkyně sporovala závěr správce daně o neprokázané fakticitě úklidových prací, což měly prokázat bankovní výpisy o provedení bezhotovostní platby. Uvedla, že služby uhradila, nemá možnost sledovat další finanční toky u třetích stran, řádně uhradila faktury za služby na základě řádné objednávky. Žalobkyně plnění vyfakturované společností BTS dále fakturovala společnosti RPM Service CZ a.s. a ten konečnému odběrateli. Podle žalobkyně žalovaný a správce daně zaměňují faktické přijetí a realizaci víceprací s tím, zda byly tyto úkony písemně objednány koncovým odběratelem a následně jím samostatně přefakturovány. Tato představa však nekoresponduje s reálným fungováním trojstranných smluvních vztahů v oblasti úklidových služeb a s praxí v prostředí velkých komerčních budov, kde za zajištění provozních standardů odpovídá

prostředník (v daném případě RPM Service CZ a.s.), nikoliv konečný nájemce či vlastník prostor (společnost KONE). Veškeré sporné vícepráce byly skutečně provedeny, a to na základě rozhodnutí objektového manažera a potřeb vyplývajících z provozní situace v objektu – tedy např. po promo akci, při zvýšené potřebě hygienického standardu WC v zimním období, nebo v důsledku potřeby mytí nádobí v souvislosti se zvýšenou návštěvností. Tyto práce byly objednány, provedeny, zaevidovány, fakturovány a jejich provedení bylo doloženo. V dalším namítla nesprávný přepočet sporných víceprací podle standardní sazby 0,60 Kč/m², což je metodicky a věcně nesprávné, protože např. mytí nádobí nebo úklid po promo akci nelze kvantifikovat v m² a jejich nákladovost je zásadně odlišná. V těchto případech byla sjednána jednorázová cena, odpovídající skutečné náročnosti úklidu. Těžko si pak představit, že se na každou drobnou vícepráci bude dělat dohoda písemnou formou. A nelze ani udělat žádnou generální dohodu, protože jiné náklady má mytí obkladů, jiné úklid WC a podobně. Sporná plnění byla fakticky provedena, a to ve prospěch daňového subjektu. Plnění byla doložena smlouvou, objednávkou, fakturou, svědeckými výpověďmi i bankovními výpisy. Platby proběhly na účet zveřejněný u správce daně – tedy v dobré víře a plně v souladu se zákonem. Neexistuje žádný důkaz, který by prokazoval, že plnění nebylo uskutečněno, zatímco důkazy o uskutečnění existují a byly předloženy.

26. Podle žalobkyně správce daně přistoupil k absurdnímu závěru, že platba bankovním převodem na řádný účet registrovaný u správce daně, který byl navíc zveřejněn i dlouho po uskutečnění plnění, neprokazuje faktické poskytnutí plnění, a to jen proto, že peníze byly dále vybírány v hotovosti pro úhrady subdodavatelů. Tato argumentace je v přímém rozporu s judikaturou SDEU, která potvrzuje, že povinnost ověřovat daňové chování dodavatelů daňový subjekt nemá. Daňový subjekt v průběhu řízení doložil celou řadu důkazních prostředků, které společně tvoří uzavřený logický celek: smlouvy, objednávky, faktury, bankovní výpisy dokládající úhrady, čestná prohlášení osob odpovědných za jednotlivé objekty, jakož i výpovědi tří klíčových svědků – I. L., T. H. a M. S. Tvrzení odvolacího orgánu, že neexistuje vazba mezi daňovými doklady a smluvními vztahy s konečnými odběrateli, je vyvráceno již samotnou povahou vztahu mezi daňovým subjektem a RPM CZ, který sloužil jako mezičlánek, jenž koordinoval vztahy s jednotlivými vlastníky a nájemci objektů a žalobcem. V praxi byl objektový manažer RPM zodpovědný za to, aby byl zajištěn očekávaný standard úklidu, a proto byl také tím, kdo operativně rozhodoval o nutnosti mimořádných zásahů – tedy víceprací. Objednávky bývají rámcově připraveny předem s vědomím, že se plnění bude odehrávat v daném období – tedy v souladu s operativními potřebami, jejichž přesné okolnosti (např. znečištění WC po promo akci, náledí apod.) nelze dopředu plánovat, ale lze s nimi počítat. Případně pokud se koncem měsíce zjistí nutnost generální úklidu objedná se na následující měsíc apod.

27. Co se týče přijatých zdanitelných plnění, u nichž neměl být prokázán rozsah plnění, žalobkyně u **odběratele Olympus, místo plnění objekt Olympus**, namítla, že doložila způsob stanovení ceny víceprací čestným prohlášením I. L. Není zřejmé, jak blíže by měla uvést, že některé plochy vyčistit častěji, proto se dohodl vyšší rozsah prací. Rozporovaný úklid po stěhování divizí za leden 2020 představoval poměrně drobnou položku a těžko si lze představit, že by žalobkyně s odpovědnými pracovníky řešila předem navýšení fakturace o tento úklid. Vzhledem k celkové výši fakturace a dobrými vztahy s konečným klientem neúčtovala tyto práce jako práce navíc konečnému klientovi. Předmětné více práce byly žalobkyní řádně objednány a společností BTS provedeny. Následně byly společností BTS vyfakturovány a daňovým subjektem bezhotovostně uhrazeny na účet zveřejněný pro

platby společností BTS uhrazeny. To, že k daňovému plnění došlo, vyplývá jak ze smlouvy, z objednávky tak i z dodacího listu. Přijetí plnění potvrdila i společnost RPM Service CZ a.s. Dále tuto skutečnost potvrdili ve svých výsleších i svědci T. H., M. S. a I. L.

28. Žalovaný se podle žalobkyně dopustil několika zásadních pochybení při hodnocení přijetí zdanitelného plnění v objektu Olympus za měsíce únor, březen a duben 2020, fakturovaného daňovým dokladem č. 2020041, 2020080 a 2020107. Odvolací orgán vycházel z toho, že generální úklid parkingu nebyl fakturován konečnému odběrateli (Olympus). Podle žalobkyně byl generální úklid parkingu jednoznačně objednán daňovým subjektem od společnosti BTS (viz objednávka č. PA4/2020/02/007), prováděn dle interních provozních standardů, a je zahrnut do sjednané celkové ceny měsíčních úklidových prací, která zohledňuje sezónní výkyvy. Z přílohy č. 1 Dodatku č. 5 ke smlouvě se společností Olympus vyplývá, že tzv. „pravidelný úklid" zahrnuje veškeré služby nezbytné k dosažení hygienického standardu požadovaného klientem. V zimních měsících, kdy dochází k výraznému znečištění parkingu sněhem, solí a vodou, je logické, že za účelem dosažení požadovaného výsledku jsou prováděny úklidy intenzivnějšího rozsahu. Neexistence samostatné fakturace konečnému zákazníkovi tak není důkazem neprovedení plnění, ale projevem obchodní dohody, jejíž důsledkem je vyrovnané roční plnění při proměnlivé náročnosti úklidu.

29. Odvolací orgán formálně srovnává údaj z objednávky pro BTS (5 222 m²) s údajem z přílohy smlouvy s konečným odběratelem (4 942 m²), a z tohoto formálního rozdílu 280 m² činí závěr o neprovedení části plnění. Tento přístup je excesivně formalistický a neodpovídá judikatuře NSS (např. 1 Afs 59/2018). Rozdíl v uvedených údajích může být dán například zaokrouhlováním, započítáním technických prostor (např. schodišť, výtahových šachet apod.) nebo aktualizací plochy v čase. Rozdíl v rozsahu plochy činí přibližně 5,6 %, což je v úklidové praxi naprosto běžná odchylka. Často se zohledňuje skutečnost, že některé plochy je třeba uklidit dvakrát, a proto může být rozdíl v ploše fakturované dodavatelem a v ploše fakturované konečnému odběrateli. Odvolací orgán dovozuje pochybnost z toho, že společnost Olympus ve své odpovědi uvedla, že v dubnu 2020 došlo ke snížení rozsahu úklidu kvůli pandemii COVID-19, zatímco v dokladech mezi RPM a BTS k tomuto snížení nedošlo. Zdůraznila, že snížení ceny ve vztahu mezi RPM a Olympus proběhlo na základě ústní dohody jako obchodní ústupek, zatímco vztah mezi RPM a BTS se řídil odlišným plněním a nebyl podmíněn výstupy mezi RPM a Olympus. BTS v tomto období běžně prováděla úklid v objektu Olympus a RPM jí tyto služby uhradila. Ani konečný odběratel nikde výslovně netvrdí, že by úklid v daném měsíci nebyl proveden – pouze uvádí, že požadoval slevu. Objednávky i faktury pak zachycují standardní pravidelný úklid a případné vícepráce jsou v objednávce vyčísleny samostatně a nejsou součástí plošné sazby 0,60 Kč/m². Žalobkyně nikde neuvádí, že by vícepráce generálního úklidu měly být součástí jednotkové sazby za pravidelný úklid. Závěr odvolacího orgánu, že se vícepráce započítaly do celkového množství, je fakticky i účetně chybný.

30. U **odběratele Albert, místo plnění objekt DC Klecany** žalobkyně namítla, že v daném případě byl objednán vždy stejný počet metrů, a to konkrétně úklid hal a ostatních prostor v rozsahu 25 170 m² a úklid hal a ostatních prostor v rozsahu 27.500, - Kč. Měnila se pouze četnost, protože se uklízí 6 x týdně. Pokud jde o generální úklid vrátnice 1.599, - Kč, byl objednán objektovým manažerem, když zjistil že, standardním úklidem nepostačuje k takové kvalitě, kterou požaduje klient od RPM. Správce daně tuto odměnu za vícepráce v Kč ve své tabulce převádí na m² a připočítává k celkové výměře prostor. Obdobně není

možné ani částku 1.599, - Kč přepočítávat na m² cenou za běžný úklid. Tyto vícepráce se vždy dohadují cenově individuálně. Pokud jde 1 ks generální úklid pod paletovým stáním – část lokace 13.087, - Kč, 1 ks generální úklid toalet na skladě 1.358, - Kč, 1 ks generální úklid toalety v 1. podlaží 278, - Kč, tak byly objednán objektovým manažerem, když zjistil, že standardním úklidem nepostačuje ke takové kvalitě, kterou požaduje klient od RPM. U těchto úklidů se cena určí dohodou a nikoliv přepočtem dle ceny standardního úklidu. Předmětné vícepráce byly daňovým subjektem řádně objednány a společností BTS provedeny. Následně byly společností BTS vyfakturovány a daňovým subjektem bezhotovostně uhrazeny na účet zveřejněný pro platby společnosti BTS.

31. Žalobkyně poukázala na to, že uvedla podrobně, že došlo k chybě na straně dodavatele, který uvedl nesprávné plochy uklizených prostor na faktuře. Další okolnosti, proč tato chyba vznikla, by mohl sdělit jen ten, kdo vystavil fakturu. Odpovědný pracovník daňového subjektu nekontroloval rozměry, ale pouze účtované částky, které souhlasily s objednávkou. Díky zpětné vazbě věděl, že úklid probíhal řádně a již nekontroloval rozpis uklizených ploch. Bohužel došlo k chybě v lidském faktoru a částečně selhal kontrolní mechanismus. Faktura plně souhlasí co do výše s objednávkou. Cena také odpovídá objednávce a smlouvě. Toto potvrzuje i prohlášení P. Z.

32. Žalobkyně uvedla, že v jednotlivých měsících objednala úklid vnitřních prostor ve stálém rozsahu 25 170 m² a exteriérů v rozsahu 27 500 m², resp. 24 000 m², v závislosti na sezónní potřebě a dohodě s klientem. Tento rozsah odpovídá reálným provozním požadavkům i možnostem úklidové firmy. Rozdíly mezi „hodnotou množství“ uvedenou na daňových dokladech a výpočty správce daně vycházejí z metodologických nepřesností – konkrétně ze snahy převádět fixní částky za vícepráce (např. jednorázové generální úklidy) na plochu a zahrnovat je do celkového metrového objemu úklidu. Takový přístup je ekonomicky i účetně nesprávný. Vícepráce, jako jsou generální úklidy vrátnice, toalet nebo paletových zón, jsou smluvně vždy dojednávány jako samostatná položka mimo běžné výměry standardního úklidu. Daňový subjekt výslovně uvedl, že v několika případech došlo k chybě na straně dodavatele BTS při přepisu výměry na dodací list nebo fakturu, která byla převzata bez kontroly rozměrů – s ohledem na shodu fakturované částky s částkou objednanou a zaplacenou. Tato chyba byla způsobena lidským faktorem a nijak nesouvisí se samotným faktickým provedením úklidu. Závěry správce daně a odvolacího orgánu se dále opírají o údajnou nespecifičnost úseků v rámci ploch, na nichž měl úklid proběhnout. Vzhledem k tomu, že úklid se provádí na stálých prostorách v souladu s plánem, který je trvale znám a opakovaný, není třeba každý měsíc identifikovat úklid jednotlivých úseků smluvního prostoru samostatně. Jak již bylo správci daně sděleno, svědci paní I. L., pan T. H. a paní M. S. jednoznačně potvrdili, že úklidové práce byly ve všech obdobích fakticky prováděny v deklarovaném rozsahu. Rovněž je doloženo, že konečný odběratel – společnost Albert – neměl vůči těmto úklidovým službám žádné výhrady. Platby byly uskutečněny za celou cenu sjednaného úklidu.

33. U o**dběratele Accenture, místo plnění objekt Accenture Chodov a objekt Accenture Visionary** (předmět plnění úklid interiérů) žalobkyně namítla, že odvolací orgán i správce daně nesprávně dovozují, že daňovým subjektem nebylo prokázáno přijetí zdanitelných plnění v rozsahu uvedeném na daňových dokladech č. 2019020, 2019051, 2019087 a 2020023 za období říjen 2019 až leden 2020, přestože byl předložen ucelený a vzájemně provázaný řetězec důkazních prostředků: smluvní dokumentace, objednávky, faktury, svědecké výpovědi i úhrady.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

34. Pakliže správní orgány uvádějí, že mezi množstvím uvedeným na objednávkách a množstvím uvedeným na daňových dokladech existují rozdíly, taková „nesrovnalost“ byla správcem daně vytvořena až na základě jím uplatněné konstrukce výpočtu, nikoli že by z údajů na dokladech samých vyplývaly rozpory. Ve skutečnosti je vztah mezi objednávkami a fakturami zcela transparentní a přímý: množství uvedené v m² odpovídá reálné četnosti úklidů a ploše úklidu, jak byly u jednotlivých měsíců nastaveny. Rozdíly, na které správce daně poukazuje, nevypovídají o nepravdivosti údajů na dokladech, ale pouze o rozdílné metodice výpočtu. SD mechanicky přepočítává paušální částky za vícepráce na základě jednotkové sazby za běžný úklid (0,60 Kč/m²), a tím uměle navyšuje „deklarované množství“. Tento postup je zcela nevhodný, neboť vícepráce byly předmětem samostatné individuální cenové dohody, a tudíž nejsou účtovány na základě m².

35. Žalobkyně sporuje úvahy správních orgánů o absenci důkazů o tom, že vícepráce byly fakticky poskytnuty. Žalobkyně uvedla, že si práce objednala, byly vyfakturovány, zaplatila za ně a doložila jejich rozsah objednávkami. Pokud jde o jejich faktickou realizaci, ta byla doložena výpověďmi několika svědků (mj. I. L., T. H. a M. S.).

36. Dále žalobkyně sporuje závěr, že objednávky daňového subjektu se týkají větší úklidové plochy, než jaká vyplývá ze smlouvy RPM–Accenture (tzv. Smlouvy R2019). Namítla, že smlouva R2019 vymezuje pouze rozsah služeb RPM vůči konečnému odběrateli, tj. společnosti Accenture, nikoliv rozsah subdodavatelských úklidových prací společnosti BTS vůči RPM. RPM jako hlavní dodavatel zajišťovala komplexní správu objektu a k tomu využívala i externí kapacity (např. BTS). Daňový subjekt tedy na základě interní potřeby pokryl služby, které mohly být mimo rozsah přímého zadání Accenture, přičemž tyto služby byly buď v rámci rozpočtu RPM, nebo šlo o úkony přijaté na základě požadavků správců objektu, pracovníků v budově nebo rozhodnutí objektového manažera. Toto vnitřní rozhodnutí RPM bylo jeho podnikatelským oprávněním. Tvrzení, že tyto úkony musely být výslovně uvedeny ve smlouvě s Accenture, neobstojí – konečný odběratel není povinen o každé dílčí službě vědět, pokud výsledek splňuje očekávaný standard. Výpověď svědkyně H. Š., vedoucí oddělení společnosti Accenture nemůže být považována za relevantní důkazní prostředek k fakticitě přijetí plnění daňovým subjektem, neboť nebyla přítomna objednávání, realizaci ani fakturaci služeb mezi daňovým subjektem a jeho dodavatelem. Pokud tvrdí, že si společnost Accenture vícepráce neobjednala, nevypovídá to nic o tom, zda byly tyto práce provedeny daňovému subjektu jako hlavnímu příjemci plnění v rámci realizace úklidu dle jeho vlastních provozních rozhodnutí. Pakliže údaj „množství“ na fakturách má vycházet z přepočtu víceprací podle jednotkové ceny, žalobkyně zopakovala, že jednotková cena ve výši 0,60 Kč/m² se vztahuje k běžnému úklidu – nikoli k jednorázovým a specifickým vícepracím, které byly oceněny individuálně (např. mytí monitorů, čištění dřevěné podlahy, podest na schodišti).

37. U **odběratele Argo, místo plnění objekt ARGO**, žalobkyně sporovala názor správních orgánů, že u daňových dokladů č. 2019019, 2019050, 2019086 a 2020022 není zřejmé, na jakých konkrétních úsecích objektu ARGO byly úklidové práce provedeny, a že údaj o rozsahu úklidu 542 m² je příliš obecný. Podle žalobkyně objednávky specifikují jak rozsah úklidu (plocha 542 m²), tak četnost úklidových prací v daném období. Faktury následně uvádějí výsledné množství jako součin této plochy a četnosti úklidů. Například při četnosti 22 úklidových dní v měsíci říjnu 2019 a ploše 542 m² činí fakturovaný objem 36 667 m², což přesně odpovídá údajům uvedeným na faktuře č. 2019019. Tato metodika fakturace je konzistentní napříč všemi čtyřmi zpochybněnými obdobími.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

38. Co se týče Smlouvy R2016 uzavřené mezi společností RPM Service CZ a.s. a konečným odběratelem, společností Argo, ta sice stanovuje rozsáhlý rámec úklidových služeb ve zmíněném objektu, avšak daňový subjekt není smluvní stranou tohoto dokumentu. Jeho vztah se společností BTS je zcela autonomní a vychází z objednávek, které si daňový subjekt zadával dle vlastního provozního uvážení. Odvolací orgán navíc nesprávně předpokládá, že musí být každá úklidová plocha vymezena do konkrétního „úseku" podle struktury smlouvy R2016. Rozsah úklidu byl v rámci vztahu mezi daňovým subjektem a společností BTS vymezen zcela jasně – plošně, časově i cenově. Je tedy zcela irelevantní, že není uvedeno, zda se úklid týkal „úseku č. 17" nebo „úseku č. 24" z příloh smlouvy R2016. V daném případě je zcela postačující, že konkrétní plocha byla fyzicky převzata, úklid probíhal podle sjednané četnosti a výsledky byly průběžně kontrolovány a akceptovány. Tuto skutečnost potvrdili i svědci T. H., M. S. a I. L.

39. Žalobkyně nesouhlasí s odvolacím orgánem, který dále zpochybňuje vícepráce (např. generální úklid parkingu nebo odstranění sněhu) s tím, že tyto práce nemají přiřazenu jednotku m² a nejsou proto ověřitelné. Jedná se o jednorázové zásahy, jejichž cena byla stanovena dohodou mezi objednatelem a dodavatelem. Samotná existence platby na účet vedený v registru plátců DPH, doložení objednávek a fakturace, výpovědi svědků a absence jakýchkoli reklamací ze strany daňového subjektu či konečného zákazníka jednoznačně prokazují, že ke zdanitelnému plnění došlo. Znovu vysvětlila, že v případě, že pravidelný úklid není v některých obdobích (zejména zimních) dostatečný, je nutné provést generální zásah – ať už se jedná o rozsáhlejší úklid parkovacích ploch nebo o sanaci toalet pro imobilní osoby. Taková rozhodnutí činí objektový manažer daňového subjektu na základě vlastní kontroly stavu objektu. Klient očekává, že výsledek bude čisté a reprezentativní prostředí, nikoli že bude konzultovat každé navýšení úklidové intenzity. Konečnému zákazníkovi je ve skutečnosti jedno, zda šlo o běžný nebo mimořádný zásah – důležité je, že výsledek odpovídá jeho standardům. Z těchto důvodů daňový subjekt objednává vícepráce podle potřeby, aniž by je přefakturovával konečnému zákazníkovi. Tyto zásahy jsou totiž v zásadě absorbovány v průměrné roční ceně poskytovaných služeb.

40. K plnění vůči odběrateli PORFIX, místo plnění objekt Porfix, žalobkyně namítla, že rozsah 30 m², který daňový subjekt v jednotlivých objednávkách deklaroval, byl stabilní a jednoznačný – tento údaj se pravidelně opakuje v každém měsíčním dokladu a byl použit jako základ pro výpočet celkového množství úklidu v kombinaci s počtem provedených úklidových dnů. Například v říjnu a listopadu 2019 byl počet dnů stanoven na 22, což při 30 m² dává výsledné množství 660 m², přesně odpovídající údajům na fakturách a zcela v souladu s kalkulovanou jednotkovou cenou 0,60 Kč/m². Tvrzení, že není zřejmé, jaká část objektu byla uklízena, je podle žalobkyně formální –rozsah prací byl konkrétně vymezen plochou a frekvencí úklidů, práce byly fakticky provedeny, nedošlo k žádné duplicitě nebo nesouladu vůči objednanému výkonu.

41. Dále sporovala, že rozdíl v četnosti úklidu mezi smlouvou RPM-PORFIX a objednávkami žalobkyně vůči BTS zakládá pochybnost o oprávněnosti uplatněného odpočtu. Smluvní vztah s konečným zákazníkem (PORFIX) stanovil pouze minimální četnost úklidu, nic nebránilo daňovému subjektu zajistit intenzivnější úklidové zásahy, a to zejména tehdy, pokud si to vyžádá konkrétní provozní situace, aktuální stav prostor nebo zjevná potřeba navýšeného výkonu. Například v prosinci 2019 bylo provedeno navíc čištění po vánočním večírku, v dalších měsících šlo o manipulaci s nádobím a generální úklid kuchyňky. Tyto práce nejsou, a ani nemohou být, vykazovány v m², neboť jejich charakter je jiný než

standardní denní úklid – jedná se o manuálně i časově náročnější činnosti, jejichž cena byla stanovena jednorázovou dohodou. Vícepráce byly na fakturách vedeny jako součást sjednané celkové ceny, a nikoli jako položky, které by měly být automaticky přepočítávány na m² podle jednotkové sazby. Při jejich ocenění nebyla použita žádná paušální jednotková cena, ale individuálně dohodnutá odměna, přiměřená náročnosti a rozsahu konkrétní práce.

42. Objednávky, faktury, platby i svědecké výpovědi svědčí jednoznačně ve prospěch tvrzení žalobkyně, výpovědi svědků, včetně paní I. L., pana T. H. a paní M. S., potvrzují, že k úklidu skutečně docházelo a že prováděné práce odpovídaly požadavkům na kvalitu a rozsah. Pokud správce daně poukazuje na výpověď pana H. v jiném kontextu, činí tak bez dostatečného rozlišení, že šlo zjevně o výpověď týkající se jiného typu víceprací (např. navýšení četnosti běžného úklidu) než o jaké šlo v objektu PORFIX.

43. K plnění vůči **odběrateli Sanofi, místo plnění objekt Sanofi**, žalobkyně namítla, že její objednávky vůči společnosti BTS odpovídají fakturaci, jak v rozsahu deklarovaného množství (1 366 m²) tak v ceně (0,60 Kč/m²), a to ve všech měsících říjen 2019 až leden 2020. Mezi objednávkami a fakturami tedy existuje přímá, jednoznačná a transparentní návaznost. Údaj o uklízené ploše 1 366 m² byl stanoven na základě dohody účastníků při první prohlídce objektu a označoval souhrn ploch recepce, kuchyněk, WC a zasedacích místností. Pracovní pojmenování v objednávkách nemělo přímou návaznost na technickou dokumentaci ve smlouvě mezi RPM a společností Sanofi. Rozdíl mezi plochou 1 366 m² uváděnou v objednávkách a 611,54 m² uvedených v příloze č. 1 smlouvy R2018 II uzavřené mezi RPM Service CZ a.s. a Sanofi není výsledkem nesrovnalostí či chyby na straně daňového subjektu, ale rozdílným metodickým přístupem k vymezení ploch a specifikaci služeb. Konečný odběratel požadoval úklid celkového prostoru o rozloze 3 119 m², z něhož standardní úklid se soustředil na vybrané prostory. Daňový subjekt ve spolupráci s dodavatelem BTS vybral na základě místní znalosti a aktuálních potřeb konkrétní úseky, jejichž součet dosahoval právě 1 366 m², přičemž do těchto ploch se zahrnovaly také další prostory nezachycené v tabulkových přílohách smlouvy R2018 II, a to v návaznosti na aktuální provozní potřeby.

44. Pokud jde o údajné nesrovnalosti v četnosti úklidu, je třeba odmítnout názor odvolacího orgánu, že odlišnost mezi četností sjednanou v příloze smlouvy R2018 II (převážně 3× týdně) a četností uvedenou v objednávkách daňového subjektu (prakticky denně v pracovních dnech) zakládá pochybnosti o rozsahu přijatého plnění. Úklid s vyšší frekvencí byl zajišťován na základě reálných potřeb provozu v objektu Sanofi – například kvůli větší návštěvnosti, sezónnímu znečištění (např. vlhké počasí, sníh, zvýšený pohyb osob), nebo z důvodu požadavku na vyšší úroveň hygieny v exponovaných prostorách jako jsou kuchyňky a recepce. Tyto úpravy frekvence neměly vliv na existenci plnění jako takového, ale představovaly pružnou reakci daňového subjektu na zajištění kvality služby v souladu s očekáváním konečného odběratele.

45. Další argumentací odvolacího orgánu je rozpor ve specifikaci prací uvedených v příloze č. 1 smlouvy R2018 II a ve specifikaci předložené svědkem T. H. Tento rozpor je však nepodstatný – svědek popsal praxi v terénu, která reflektovala skutečné potřeby objektu, zatímco smluvní příloha zachycovala pouze základní rámec služeb. Navíc ani rozdíl v popisu četnosti a rozsahu úklidu nemůže sám o sobě vést k popření fakticity přijetí plnění. Svědek T. H. potvrdil, že úklid byl prováděn v rozsahu uvedeném v objednávkách a že odpovídal potřebám klienta. Co se týče víceprací (úklid sněhu a vody na recepci, generální úklid WC, mytí skříněk a ploch v kuchyňkách), tyto práce vznikají nad rámec běžného denního úklidu a jsou účtovány zvlášť, jednorázově.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

46. Co se týče plnění v **objektu Gennet Letná a objekt Gennet Na Poříčí, předmět plnění: pravidelný úklid interiérů**, žalobkyně namítla, že pokud jde o objekt Gennet Letná, mezi daňovým subjektem a společností BTS byly uzavřeny objednávky na provedení pravidelného úklidu interiérů v rozsahu 1 750 m² za sjednanou cenu. Skutečnost, že objednávky neobsahují výslovné uvedení každého úseku, místnosti či podlaží, nelze daňovému subjektu klást k tíži. Odvolací orgán zjevně mechanicky porovnává výměry uvedené v dodatku smlouvy mezi RPM Service CZ a konečným odběratelem a údaje z objednávek daňového subjektu vůči BTS, přičemž opomíjí, že tyto dokumenty nemají být identické, protože plnění daňového subjektu pokrývalo pouze vybranou část prostor. Plocha 1 750 m² byla zvolena jako relevantní vzhledem k potřebám provozu, frekvenci využití jednotlivých částí objektu a prioritám odběratele. Je třeba rovněž zdůraznit, že faktické provedení úklidových prací bylo prokázáno několika nezávislými důkazními prostředky – fakturací, úhradami, svědeckými výpověďmi klíčových osob odpovědných za kontrolu plnění (paní I. L., pana T. H. a paní M. S.) i faktickou spokojeností konečného odběratele, který nikdy nevznesl žádné výhrady k rozsahu nebo kvalitě poskytovaných služeb.

47. Pokud jde o objekt Gennet Na Poříčí rozdíl 31 m² mezi plochou objednanou daňovým subjektem (1 985 m²) a plochou uvedenou ve smlouvě s konečným odběratelem (1 954 m²) je zcela marginální, z hlediska obchodní praxe nepodstatný, je navíc snadno vysvětlitelný sezónními vlivy, zejména zvýšeným znečištěním v zimních měsících, které si vyžádalo častější úklid některých prostor a tím i praktické navýšení rozsahu uklízené plochy. Ani v případě Gennet Na Poříčí nelze od daňového subjektu požadovat, aby v každé jednotlivé objednávce nebo faktuře detailně vymezoval všechny uklízené prostory a podlaží, zejména pokud praktické provedení plnění bylo jasně dohodnuto mezi stranami při obhlídce prostor a následně bylo fakticky realizováno. Plnění byla doložena nejen obchodní dokumentací, ale i svědeckými výpověďmi osob odpovědných za kontrolu kvality úklidu.

48. U **odběratele PULIRE, místo plnění objekt Amazon BLOX, objekt Amazon Rustonka, objekt Amazon BLOX**, předmět plnění: pravidelný úklid interiérů – standardní, žalobkyně namítla, že veškeré objednávky daňového subjektu vůči společnosti BTS odpovídaly fakturaci, přičemž plošná výměra úklidu byla vždy konstantní a jednoznačně sjednaná – 6 150 m² u objektu Amazon BLOX a 18 450 m² u objektu Amazon Rustonka. Rozdíly v celkových rozsazích plnění v jednotlivých měsících byly způsobeny rozdílnou četností úklidových dní, nikoli změnou uklízené plochy. Pochybnosti správce daně i odvolacího orgánu ohledně rozdílných měrných jednotek (m² na straně BTS vs. hodiny na straně konečného odběratele PULIRE) nemohou samy o sobě vést k závěru o nepřijetí plnění v deklarovaném rozsahu. V oblasti úklidových služeb je zcela běžnou praxí, že poskytovatel služeb sjednává plnění buď dle rozsahu plochy (m²), nebo dle odhadované časové náročnosti (hodiny), přičemž tyto přístupy jsou vzájemně převoditelné na základě odborných zkušeností poskytovatele. Daňový subjekt odhadl pracovní náročnost úklidu konkrétní plochy a provedl odpovídající přepočet mezi plošnou a časovou jednotkou. Odvolací orgán nesprávně požaduje, aby daňový subjekt uchovával specifické podklady k metodice tohoto přepočtu. Taková povinnost nevyplývá ze žádného právního předpisu a její požadování by bylo v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž daňový subjekt není povinen vytvářet a uchovávat podklady, které překračují standardní dokumentační povinnosti v obchodním styku (srov. rozsudek NSS sp. zn. 3 Afs 223/2020-66). Rozhodujícím faktorem je, že plnění bylo fakticky poskytnuto a přijato, což bylo v daném případě doloženo nejen fakturací, ale i svědeckými výpověďmi osob odpovědných za

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

kontrolu služeb, čestnými prohlášeními a absencí jakýchkoli reklamací či výhrad ze strany konečného odběratele.

49. Co se týče víceprací fakturovaných za pevně dohodnutou cenu, správce daně i odvolací orgán nesprávně aplikovali jednotkovou cenu běžného úklidu za m² na tyto vícepráce, aby tím zpochybnili výši fakturovaného plnění. Argumentace správce daně, že auditní stopa nebyla zachována, rovněž neobstojí. Auditní stopu tvoří uzavřený řetězec smluvních dokumentů, objednávek, faktur, platebních dokladů a svědeckých výpovědí, které byly v rámci daňového řízení předloženy. Veškerá plnění byla sjednána, poskytnuta a akceptována bez výhrad ze strany konečného odběratele.

50. Pokud jde o objekt Amazon Rustonka, odvolací orgán nesprávně dovozuje pochybnosti z absence samostatné smlouvy mezi RPM CZ a PULIRE vztahující se výslovně k tomuto objektu. Z provedených důkazů však jednoznačně vyplývá, že po přestěhování klienta v roce 2018 přešla úklidová činnost ze starého objektu na nový (Amazon Rustonka), přičemž služby byly nadále poskytovány podle stávající smlouvy a cenových ujednání, což bylo doloženo úředními záznamy i svědeckými výpověďmi.

51. U **odběratele KONE, místo plnění objekt KONE** žalobkyně uvedla, že doložila existenci smluvního vztahu se společností BTS prostřednictvím řádných objednávek, které přesně specifikovaly rozsah objednaných prací v měrných jednotkách, četnosti a cenách, a že v návaznosti na tyto objednávky byly vystaveny daňové doklady. V rámci objednávek PA4/2019/10/002, PA4/2019/11/002, PA4/2019/12/002 a PA4/2020/01/006 bylo u společnosti BTS objednáno provedení pravidelného úklidu WC a administrativních prostor v rozsahu odpovídajícím plochám přibližně 30 m², a to s určenou četností úklidů a sjednanou cenou. Ze všech těchto dokumentů je zřejmé, že objednávky a fakturace byly věcně i cenově konzistentní, přičemž odpovídaly běžné obchodní praxi v oblasti poskytování úklidových služeb.

52. K pochybnostem ohledně konkrétní specifikace úklidových úseků žalobkyně uvedla, že provozovatel úklidu přebírá odpovědnost za přesně určené části objektu po jejich předchozím předání a proškolení, bez potřeby podrobné technické dokumentace ke každé uklízené ploše. Tato běžná praxe byla respektována i v případě objednávek vůči společnosti BTS, která byla srozuměna s rozsahem přidělených úklidových úseků na základě osobní prohlídky prostor před zahájením prací. Stejně tak daňový subjekt věděl, které konkrétní prostory BTS uklízela. Nebylo tak žádného důvodu pro vznik pochybností o tom, jaká konkrétní část objektu byla uklízena, a tedy ani o rozsahu přijatého plnění. Veškeré faktury vystavené společností BTS byly plně uhrazeny, plnění bylo dále řádně fakturováno daňovým subjektem jeho odběrateli, společností KONE, a daňový subjekt odvedl příslušnou DPH na výstupu. Svědecké výpovědi T. H. a I. L. byly vnitřně konzistentní a potvrzovaly faktickou realizaci plnění.

53. Argumentace odvolacího orgánu týkající se tzv. změny kategorizace plnění, kterou v jiných případech (např. Amazon BLOX) vyvozoval z výpovědi svědka H., je v případě objektu KONE zcela irelevantní. V této věci nebyla nikdy tvrzena ani uplatňována žádná změna mezi úklidem interiéru a exteriéru, nýbrž se jednalo pouze o provádění pravidelného úklidu části vnitřních prostor objektu v souladu s objednávkami. Přenos těchto úvah do případu KONE je tedy logicky i právně nepřípustný. Není úkolem daňového subjektu prokazovat každé jednotlivé zametení metru čtverečního, ale prokázat existenci a rozsah plnění

přiměřeným způsobem odpovídajícím povaze služeb. V tomto směru daňový subjekt své důkazní břemeno unesl.

54. Žalobkyně celkově shrnula, že v průběhu daňového řízení předložila všechny relevantní daňové doklady (faktury vystavené společností BTS), příslušné objednávky jednotlivých služeb specifikující rozsah a cenu úklidových prací, existující smluvní dokumentaci vztahující se k jednotlivým objektům (včetně smluv mezi RPM Service CZ a konečnými odběrateli, které objasňují rozsah subdodávek), svědecké výpovědi osob přímo zapojených do procesu (T. H., I. L., M. S.), čestná prohlášení odpovědných osob (Ing. R. P., I. L.), interní procesní dokumentaci objasňující způsob objednávání a schvalování úklidových služeb. Naplnila tak povinnost unést důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu v plném rozsahu. Žalobkyně předložila smlouvy, objednávky a faktury, které tvoří řetězec dokumentů prokazujících uskutečnění plnění. Dále svědecké výpovědi potvrzují, že úklidové služby byly skutečně prováděny ve sjednaném rozsahu. Žalobce doložil také úhrady faktur a vedení účetní evidence v souladu se zákonem o účetnictví. Není povinností daňového subjektu vytvářet umělé dodatečné doklady pouze pro účely obrany proti hypotetickým pochybnostem správce daně.

55. Rozsah plnění byl jednoznačně definován v jednotlivých objednávkách – ačkoliv úklidové práce pokrývaly jen část celkových ploch v objektech, byly vždy přesně specifikovány pomocí údajů „Počet MJ“ a „Četnost“, jak vyplývá z objednávek evidovaných pod čísly PA4/2019/10/002, PA4/2019/11/002, PA4/2019/12/002 a PA4/2020/01/006 (objekt KONE) a analogicky i v ostatních případech (objekty Amazon BLOX, DC Klecany, Olympus, Accenture atd.). Hodnota plnění byla kalkulována fixní sazbou 0,60 Kč/m² pro standardní úklid a 0,15 Kč/m² pro úklid exteriérů. Tato cena byla pevně sjednána v obchodních podmínkách a odrážela průměrnou potřebu úklidu v průběhu roku. Všechny faktury korespondovaly s objednávkami co do ceny, množství i období, a žádná nesrovnalost nebyla identifikována.

56. Společnost BTS byla před zahájením prací seznámena se specifickými úseky určenými k úklidu (prohlídky míst plnění). Tuto skutečnost potvrdil ve své výpovědi T. H., objektový manažer odpovědný za koordinaci prací. Odvolací orgán rovněž nesprávně bagatelizuje vysvětlení, že cena byla sjednána jako průměrná cena za celý kalendářní rok. Tato praxe reflektuje sezónní výkyvy v potřebě úklidových prací, kdy v zimních měsících dochází ke zvýšenému znečištění (sníh, bláto, posypové materiály) a je nutné provádět úklid častěji. Fakt, že v zimě byly prováděny vícepráce bez samostatného vyúčtování koncovým zákazníkům, vyplývá z obchodní strategie RPM Service CZ a jejich snahy udržet si klientelu v konkurenčním prostředí. Toto bylo svědecky potvrzeno i panem H. Rozdíl v četnosti úklidu v jednotlivých měsících se tedy projevil ve vnitřním vztahu mezi žalobcem a jeho subdodavatelem (BTS), nikoliv ve vztahu k odběratelům služeb.

57. K otázce víceprací a generálních úklidů vyložila, že v případě zvýšené potřeby úklidu bylo plnění zajištěno prostřednictvím vlastní organizace práce, aniž by bylo reflektováno ve vyšší fakturované částce vůči koncovému zákazníkovi. Koncepce přepočtu víceprací (jak ji popsal svědek H.) nebyla v rozporu s předloženými doklady ani s fakturací, a byla vysvětlena zcela logickým způsobem (rozdílné sazby podle charakteru plochy a intenzity znečištění).

58. Co se týče přijatých zdanitelných plnění, u nichž neprokázala osobu povinnou k dani v postavení plátce, která na daňových dokladech deklarovaná sporná plnění dodala, žalobkyně namítla následující. Žalobkyně v rámci daňové kontroly předložila řadu důkazů

potvrzujících, že úklidové práce byly fakticky realizovány, že byly poskytnuty právě jí, a že je dodala společnost BTS Real Estate s.r.o., která byla v době plnění řádně registrována jako plátce DPH, tj. šlo o:

- Smlouvy mezi žalobcem a RPM Service CZ a.s.
- Smlouvy s konečnými odběrateli
- rámcovou smlouvu o úklidových službách uzavřenou mezi žalobcem a BTS Real Estate s.r.o.,
- objednávky
- daňové doklady (faktury), které odpovídají obsahu a rozsahu přijatých plnění,
- výpisy z bankovního účtu potvrzující úhradu faktur bezhotovostním převodem na účet dodavatele který byl zveřejněný v souladu se zákonem,
- svědecké výpovědi osob odpovědných za komunikaci a kontrolu realizace úklidových prací v obou objektech,
- elektronickou komunikaci mezi žalobcem a BTS Real Estate s.r.o.

59. Podle žalobkyně žalovaný „neprokázání dodavatele“ staví výlučně na formálních pochybnostech o ekonomické činnosti BTS Real Estate s.r.o., zejména na nedostatku doložené pracovní síly či údajném nesouladu mezi rozsahem služeb a technickými možnostmi společnosti. V tomto segmentu je zcela běžné využívání subdodavatelů, dohod o provedení práce, agenturních pracovníků nebo jiných forem flexibilní pracovní síly, která nemusí být evidována jako interní personál v účetnictví dodavatele. Nadto odvolací orgán nikterak neprokázal, že by plnění poskytla jiná konkrétní osoba, než BTS Real Estate s.r.o. Naopak žalobkyně prokázala, že plnění provedla právě společnost BTS. Navíc, aby bylo možné odepřít odpočet daně tak, by musela plnění provádět celá řada neplátců DPH s plněním do jednoho milionu. Pokud by měla žalobkyně dodavatele neplátce, šlo by o plnění nezahrnuté do DPH a neměla by důvod vytvářet nějaké fiktivní plnění se společností BTS. Judikatura však opakovaně konstatuje, že pochybnosti správce daně nestačí – pokud není prokázán podvod, nelze bezdůvodně zpochybňovat nárok na odpočet daně deklarovaný na daňových dokladech řádně vystavených plátcem DPH (srov. rozsudky NSS č. j. 1 Afs 85/2012-60 a č. j. 5 Afs 44/2012-44, či rozsudek SDEU C-80/11 Mahagében).

60. Žalobkyně při navázání obchodního vztahu s BTS Real Estate s.r.o. ověřila, že jde o řádného plátce DPH, uzavřela písemnou smlouvu, obdržela faktury s náležitostmi dle § 28 zákona o DPH a uhradila je bezhotovostně. Kromě toho byly služby fakticky poskytnuty, byly kontrolovány na místě a odpovídaly svým rozsahem i obsahem účelu smlouvy. Žalobkyně neměla žádný důvod pochybovat o skutečnosti, že BTS Real Estate s.r.o. plnění dodala, neboť z pohledu žalobce vše probíhalo standardním způsobem. Správce daně ani odvolací orgán nikdy netvrdili, že by žalobce jednal nepoctivě, že by se podílel na podvodu, nebo že by se dopustil daňového úniku. Přesto je bez důkazů postavena do stejného postavení, jako daňový subjekt záměrně účastnící se podvodného řetězce. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-342/87 Genius Holding, podle něhož nárok na odpočet daně nesmí být omezen, pokud jsou splněny věcné podmínky nároku. Judikatura přitom jednoznačně konstatuje, že forma (např. nedostatky v ekonomickém zázemí dodavatele) nesmí převážit nad obsahem (faktické uskutečnění plnění). Namítla, že na místo toho, aby případné pochybnosti žalovaný vyřešil například vyzváním k doplnění vysvětlení, zcela extenzivně odepřel nárok na odpočet v plné výši. Takový postup je nepřiměřený i podle judikatury Soudního dvora EU, zejména rozsudku ve věci C-430/19 (C.F.).

61. Žalobkyně se dále neztotožnila s vypořádáním odvolacích důvodů v napadeném rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

62. K vypořádání prvního odvolacího důvodu uvedla, že předložila široké spektrum důkazních prostředků, které dostatečně prokazují nejen samotné uskutečnění zdanitelných plnění, ale též identitu dodavatele – společnosti BTS Real Estate s.r.o. Mezi těmito důkazy byly mimo jiné rámcová smlouva o poskytování služeb, konkrétní daňové doklady, výpisy z bankovního účtu, emailová komunikace, a především výpovědi pracovníků odpovědných za dohled nad úklidovými činnostmi v objektech Chodov a Visionary. Není tedy pravdou, že by žalobce „nepředložil takové důkazní prostředky, které by pochybnosti odstranily“, jak tvrdí žalovaný.

63. Žalobkyně pak v reakci na výzvu předložila další upřesnění, doplnila stávající důkazy a opakovaně deklarovala, že plnění byla řádně poskytnuta. Daňový subjekt není povinen vyvracet čistě spekulativní pochybnosti správce daně bez předložení konkrétních protidůkazů. V souladu s judikaturou (např. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 85/2012–60) nelze daňovému subjektu vytýkat, že nereagoval na požadavky, které přesahují přiměřenou míru požadované součinnosti. Podle žalobkyně namísto objektivního zjišťování skutkového stavu byl výklad důkazů veden snahou potvrdit předem vytvořený závěr o existenci pochybností, a to bez přihlédnutí k relevantní praxi a reálnému fungování segmentu úklidových služeb (např. formy zaměstnávání, využití externích pracovníků apod.). Tím došlo k porušení zásady materiální pravdy (§ 8 odst. 3 daňového řádu) i zásady přiměřenosti. Žalovaný ani správce daně nepředložili žádný přímý důkaz, který by vyvracel tvrzení žalobce. Nikdy nebylo identifikováno, kdo jiný měl údajná plnění poskytnout, žádné alternativní toky plateb nebyly zjištěny, žádný jiný subjekt se k plněním nepřihlásil. Přesto byly důkazy žalobce bez dalšího odmítnuty jako nedostatečné.

64. Žalobkyně namítla, že žalovaný v bodě [154] a násl. napadeného rozhodnutí bagatelizuje obsah a rozsah odvolání s odkazem na to, že jde převážně o rekapitulaci již známých tvrzení a důkazních prostředků obsažených ve zprávě o daňové kontrole. Opakované odkazy žalovaného, že se správce daně námitkami již „zabýval“, nemohou zakrýt skutečnost, že tyto námitky nebyly v žádném momentu vyvráceny věcně – tedy prostřednictvím protidůkazů nebo odborné analýzy. Žalobkyně je názoru, že ve skutečnosti byl soubor důkazů nejen kompletní a koherentní, ale také zcela v souladu s judikaturou, kterou odvolací orgán ve svém rozhodnutí nepřípustně redukuje na pouhou formalitu. Znovu poukázala na důkazní prostředky, které doložila v odvolacím řízení. Je toho názoru, že takový komplexní a různorodý soubor důkazů zajišťuje tzv. auditní stopu. Podle žalobkyně bylo prokázáno takto faktické uskutečnění plnění.

65. Přestože žalovaný tvrdí, že správce daně své pochybnosti specifikoval, nevyplývá z žádné části napadeného rozhodnutí, jaké konkrétní skutečnosti by žalobkyně měla ještě prokázat, a jakými prostředky. Naopak – tvrzení o „pochybnostech“ jsou založena na domněnkách o nedostatečném personálním zajištění či organizační kapacitě dodavatele, aniž by byly tyto pochybnosti podloženy přímým důkazem o nepravdivosti předložené dokumentace. Namísto přiměřených pochybností založených na konkrétních zjištěních se za důvod k odmítnutí odpočtu považují čistě teoretické výhrady vůči vnitřní organizaci dodavatele. Odvolací orgán bagatelizuje odkaz žalobce na relevantní rozhodnutí NSS (např. 3 Afs 223/2020), přestože jejich aplikace je v této věci zcela namístě.

66. Závěry odvolacího orgánu týkající se ceny za úklid vycházejí podle žalobkyně z nesprávného chápání cenotvorby v oblasti úklidových služeb, nerespektují charakter smluvního vztahu mezi žalobkyní a konečnými odběrateli, přehlížejí specifika provozního plánování v prostředí s vysokou mírou variabilnosti znečištění, jakým jsou administrativní budovy.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

Žalobce uvedla, že v praxi došlo ke stanovení ceny za úklid jako ročního paušálu, v jehož rámci se průměrují náklady mezi náročnějšími a méně náročnými měsíci. Tento přístup je běžný v úklidovém sektoru, protože umožňuje hladkou fakturaci, stabilitu pro konečného odběratele a pružnost na straně poskytovatele služeb. Služby jsou poskytovány podle potřeby, ale hrazeny fixně podle dlouhodobé dohody, přičemž objednávky víceprací slouží primárně internímu sledování a řízení výkonu, nikoliv jako podklad pro přefakturaci konečnému zákazníkovi. Rozlišení sazeb v zimním a letním období nevylučuje, že výsledná fakturace je na úrovni celého období kalkulována s ohledem na průměrné zatížení, zejména pokud je úklid poskytován kontinuálně bez přímé vazby na konkrétní dodávku víceprací.

67. Podle žalobkyně odvolací orgán nesprávně interpretuje objednávky víceprací jako účelové, protože byly vystavovány s předstihem (na konci předchozího měsíce), a nikoliv ex post podle aktuálního zjištění nečistoty. Tato argumentace však neodpovídá provozní realitě správy nemovitostí, kde

- je běžnou praxí plánovat generální úklidy s přibližným časovým harmonogramem (např. pravidelně na přelomu sezón, před návštěvou významných klientů apod.)
- úroveň znečištění se dá předvídat – například v zimních měsících lze předpokládat zvýšené zatížení vstupních prostor, mokré podlahy, posypový materiál apod.,
- samotná objednávka nezaznamenává exaktní rozsah výkonu, ale založení servisního úkolu pro případné konkrétní nasazení pracovníků.

68. Skutečnost, že objednávka byla vystavena předem, není důkazem účelovosti, ale standardní plánovací rutinou ve facility managementu. Z výpovědí svědků i z vnitřních standardů úklidu skupiny RPM přitom vyplývá, že kontrolní mechanismy byly nastaveny právě tak, aby bylo možné dynamicky reagovat na vzniklou potřebu. To, že vícepráce nebyly přefakturovány konečným odběratelům, nijak nezpochybňuje jejich provedení a není to podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet DPH.

69. Dále žalobkyně nesouhlasí s hodnocením svědeckých výpovědí I. L., T. H. a M. S. Ty byly podány konkrétními osobami, které měly přímou znalost skutečností týkajících se realizace úklidových služeb. Je zcela nesprávné zpochybňovat váhu těchto výpovědí pouze na základě toho, že některé informace nebyly ověřeny u třetí strany (společnosti BTS), která nebyla v řízení dostatečně součinná.

70. Pokud svědecké výpovědi jsou podle žalovaného ve světle dalších zjištění nedostatečné, podle žalobkyně „další zjištění“ vycházejí převážně z těch pochybností, které žalobkyně napadla výše -zejména údajné nesrovnalosti mezi fakturací, objednávkami a účetními údaji, které však nelze bez dalšího považovat za důkaz, že se plnění neuskutečnilo. Navíc svědecké výpovědi byly v souladu s logikou obchodního vztahu, s uzavřenými smlouvami i s platebními toky, které byly žalobcem doloženy. Správce daně a odvolací orgán přitom nedisponují žádným relevantním svědectvím, které by výpovědi svědků zpochybňovalo. Konečí odběratelé pak skutečně nepopřeli realizaci úklidových služeb – naopak, poskytli smluvní dokumentaci a komunikaci, která potvrzuje rozsah a kontinuitu poskytování služeb; jakékoliv nesrovnalosti v názvosloví nebo organizační struktuře nemají vliv na fakticitu provedení prací, a nejsou způsobilé zpochybnit svědecká tvrzení osob, které byly v každodenním kontaktu s výkonem služeb.

71. Co se týče námitek k závěrům žalovaného o dodacích listech v bodech [160] a [161] napadeného rozhodnutí, ty jsou podle žalobkyně založeny na přehnaně formalistickém

výkladu funkce dodacích listů a nezohledněním, že zdanitelná plnění byla fakticky poskytnuta, že byly řádně uhrazeny, a že veškeré ostatní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH byly splněny. Žalovaný buduje svou argumentaci na absenci sloupce „četnost“ v dodacích listech k objektu DC Klecany, přičemž odmítá vzít v úvahu obsah objednávek, svědecké výpovědi, faktury, elektronickou komunikaci a zejména skutečnost, že žádný z odběratelů nikdy nezpochybnil objem ani kvalitu poskytovaných služeb. Je zcela běžné, že dodací listy z důvodu provozní efektivity obsahují zjednodušené informace, zejména pokud jsou podporovány jinými podklady, jako jsou objednávky, které jednoznačně specifikují četnost, objem i rozsah služeb. Odvolatel výslovně upozornil, že absence sloupce „četnost“ byla způsobena technickým limitem formuláře při tisku, a že veškeré potřebné informace jsou obsaženy v objednávkách, na které dodací listy navazují. Tato drobná administrativní chyba – která byla navíc řádně a věrohodně vysvětlena, doložena a potvrzena svědeckou výpovědí – nemůže být důvodem k odepření nároku na odpočet DPH.

72. Dále namítla, že výpočty žalovaného, které mají dokazovat rozpor mezi rozsahem služeb a daňovými doklady, jsou hypotetické a spekulativní – zakládají se na mechanickém propočtu údajů z listin, nikoli na reálném zpochybnění faktické realizace služeb. Pochybnosti jsou stavěny pouze na údajném nesouladu mezi jednotlivými položkami v dílčích dokladech. Jedná se však o „papírovou nesrovnalost“, nikoli o důkaz, že by plnění neproběhlo, anebo bylo fiktivní. Postupné doplňování správných dodacích listů a jejich propojení s existujícími objednávkami bylo ze strany žalobce činěno v dobré víře a v zájmu úplného osvědčení reality obchodního vztahu. Tvrzení odvolacího orgánu, že se tímto přístupem důvěryhodnost snížila, odporuje zásadě spolupráce daňového subjektu se správcem daně (§ 6 odst. 2 daňového řádu), jakož i principu volného hodnocení důkazů.

73. Následně žalobkyně namítla, že jí žalovaný vytkl neuvedení přesné výměry ploch, na kterých byly úklidové práce prováděny, a že tato specifikace údajně chybí na daňových dokladech i v navazujících dokumentech. Ve skutečnosti byla specifikace úklidových ploch sjednána na základě fyzické prohlídky daného objektu, při níž se smluvní strany – tedy žalobkyně a její dodavatel – dohodly, jaký konkrétní úsek bude úklidem pokryt. Skutečnost, že společnost BTS Real Estate s.r.o. zajišťovala pouze část úklidových ploch v daných objektech, není důkazem o fiktivnosti nebo neurčitosti plnění, nýbrž běžnou součástí organizačního zajištění služeb v rámci větších objektů.

74. Neurčitost plnění nelze podle žalobkyně dovozovat z toho, pokud plnění nebylo popsáno do detailu na metry čtvereční na každém dokladu. – podstatné je, že služby byly poskytnuty, byly poskytnuty právě žalobci, byly vyúčtovány, uhrazeny a jejich rozsah odpovídal dohodnutým parametrům (objem, četnost, lokalita). V případě služebního vztahu mezi objednatelem a dodavatelem v oboru pravidelných úklidových činností, kde jsou rozsahy předem stanoveny v objednávce či smlouvě a realizovány průběžně v čase, pak bývá dodací list nebo pravidelná faktura zcela dostačujícím dokladem o předání a převzetí služeb. To, že žalobkyně využila jiný model evidence (například objednávky + faktury + výstupy kontroly kvality + e-mailová komunikace), neznamená, že nesplnila svou důkazní povinnost, ale že využila jiný důkazní prostředek, jehož hodnocení však odvolací orgán provedl předpojatě a izolovaně.

75. Nelze pak splnit požadavek žalovaného na přesné vymezení plnění ve smlouvách žalobce s konečnými odběrateli. Vztah mezi žalobcem a konečným zákazníkem je smluvně přísně formalizován, neboť se jedná o obchodní závazek vůči třetím osobám, zatímco vztah s

dodavatelem služeb, které mají být technicky zajištěny, je často operativnější a podřízen provozním a smluvním rámcům (např. rámcová smlouva, objednávky, fakturace dle jednotkových sazeb).

76. Žalobkyně nesouhlasila ani se závěry žalovaného v bodě [163] napadeného rozhodnutí. Ty se zakládají na formalistickém a zjednodušujícím výkladu provozní reality poskytování úklidových služeb, který nereflektuje běžné obchodní postupy, ani faktické okolnosti v projednávané věci. Argumentace žalobce, podle níž v některých případech došlo na základě pokynů klienta ke změně sjednané frekvence úklidu odpovídá standardní praxi v oblasti facility managementu. Takové operativní úpravy frekvence úklidu, jsou ve smluvním vztahu mezi poskytovatelem a objednatelem zcela běžné a běžně probíhají formou ústních dohod, e-mailových pokynů nebo tichého odsouhlasení formou fakturace a její následné úhrady. Pokud konečný odběratel plnění převzal, bez námitek akceptoval jeho vyúčtování a fakturu uhradil, je tím potvrzena jeho konkludentní vůle akceptovat i případné operativní změny rozsahu nebo frekvence úklidu.

77. Zatímco v některých případech může četnost znamenat právě počet dní v měsíci, v jiných je používán pro označení frekvence úklidu v rámci dne nebo týdne. Žalobkyně používá pojem četnost ve smyslu opakovatelnosti určitého úkonu v čase, což je v oblasti úklidových služeb zcela běžné a srozumitelné.

78. Co se týče vypořádání druhého odvolacího důvodu, žalobkyně namítla, že žalovaný nesprávně odmítl námitku nezákonného postupu správce daně spočívajícího v pokračování v daňové kontrole poté, co odvolatel odstranil správci daně specifikované pochybnosti.

79. Žalobkyně je toho názoru, že předložila celou řadu důkazních prostředků, kterými svá tvrzení podpořila, a které jako celek spolehlivě vyvracely původně uplatněné pochybnosti o nároku na odpočet DPH. Správce daně však nejenže tato tvrzení nereflektoval, ale v daňové kontrole přistoupil k dalším důkazním a vyšetřovacím úkonům, aniž by nové pochybnosti specifikoval či jakkoliv vymezil jejich rozsah. Judikatura přitom výslovně konstatuje, že pokračování v daňové kontrole bez existence důvodných pochybností představuje exces správce daně a může být posouzeno jako nezákonné (srov. také nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 33/11). Žalobkyně je toho názoru, že na výzvu správce daně reagovala a předložil dostatečné důkazní prostředky. Pokud správce daně s těmito důkazy nesouhlasil, měl svůj nesouhlas řádně odůvodnit a konkretizovat, v čem konkrétně spočívají zbývající pochybnosti. K tomu však nedošlo.

80. Ani odkaz žalovaného na stanovisko pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 33/11 nelze považovat za přesvědčivý. Souhlasila sice s obecnými východisky stanoviska, ovšem uvedla, že pokud tedy kontrola probíhá zjevně delší dobu, než je nezbytné, a její účel (tj. odstranění konkrétních pochybností) byl již naplněn, pak její další vedení nelze legitimizovat obecným odkazem na prevenci nebo oprávnění provádět namátkové kontroly. V takovém případě totiž dochází ke zneužití daňového řízení jako nástroje nátlaku. K nezákonnému zahájení daňové kontroly žalobkyně poukázala na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, který vyžaduje, aby daňová kontrola byla zahájena pouze na základě konkrétních, doložených skutečností svědčících o možném nesplnění daňové povinnosti. Ačkoli pozdější stanovisko pléna ÚS tyto požadavky částečně zmírnilo, zachovalo nutnost hodnotit případné excesy při kontrole podle kritéria proporcionality – což se v projednávané věci nestalo.

81. Co se týče vypořádání třetího odvolacího důvodu, žalobkyně setrvala na tom, že neměla žádný smysluplný důvod k tomu, aby uváděla na daňových dokladech jinou osobu než

skutečného dodavatele úklidových služeb. Plnění byla žalobkyni poskytnuta, byla řádně uhrazena bezhotovostně, fakturována společností BTS Real Estate s.r.o., přičemž žalobkyně žádnou jinou osobu, než BTS jako dodavatele v obchodním vztahu neidentifikovala. Opakovaně zdůraznila, že veškeré úhrady faktur šly přímo na účet BTS, což samo o sobě představuje relevantní důkazní prostředek svědčící o existenci obchodního vztahu právě s touto společností. Žalobkyně pak nepředkládala pouze platby, ale i rámcovou smlouvu, konkrétní objednávky, faktury, svědecké výpovědi osob podílejících se na přejímce úklidu, a další dokumenty tvořící auditní stopu. Zcela nepřijatelný je závěr žalovaného, že žalobkyně neprokázala, kdo konkrétně úklidové práce vykonával, neboť nebyly předloženy předávací protokoly či evidence docházky. Tento požadavek představuje nepřiměřené zatížení daňového subjektu, který reálně nemá možnost tyto údaje získat, pokud je sám nevytváří.

82. Pakliže žalovaný tvrdí, že žalobkyně dostatečně neprověřila společnost BTS jako obchodního partnera, toto tvrzení nemá oporu v zákoně. Ani argument, že společnost BTS neměla dostatek zaměstnanců či subdodavatelů k realizaci zakázky, není relevantní. V oboru úklidových služeb je naprosto běžné využívání různých forem spolupráce – dohody o provedení práce, agenturní zaměstnanci, OSVČ, subdodavatelé. Skutečnost, že BTS nedoložila tyto smlouvy, nelze klást k tíži žalobci. Zcela lichý je názor žalovaného, že pokud by sporná plnění poskytl jiný subjekt než BTS, nešlo by o plátce DPH. Vzhledem k rozsahu a ceně plnění, pravidelnosti dodávek a povaze služby (úklid objektů po celé republice) je zjevné, že jakýkoliv „alternativní“ dodavatel by musel být osobou povinnou k dani v postavení plátce. Opačný závěr je zcela účelový a nemá oporu v důkazech.

83. Pokud správce daně netvrdí existenci daňového podvodu, pak je jeho povinností respektovat zásadu daňové neutrality. Je-li prokázáno, že plnění byla poskytnuta, že byla řádně uhrazena, a že žalobce jednal v dobré víře – což vše bylo prokázáno – nelze nárok na odpočet daně bez dalšího odepřít.

III. Vyjádření žalovaného

84. Žalovaný k námitkám stran deklarovaných zdanitelných plnění, u nichž nebyla prokázána fakticita, předně uvedl, že tvrzení o provádění víceprací na základě aktuální potřeby neodpovídá smluvním ujednáním; vícepráce nejsou rozporované vícepráce a generální úklidy v přílohách, kde jsou specifikovány druhy úklidových prací, podle smluv musí být vícepráce písemně objednány. Žalobkyně ani koneční odběratelé však takové objednávky nedoložili, jejich poskytnutí neplyne ani z daňových dokladů RPM Service CZ a.s. vystavených konečným odběratelům. Argumentace běžnou praxí v daném odvětví nemůže doložit fakticitu poskytnutých plnění, pokud není potvrzena konečnými odběrateli nebo jiným způsobem. K tomu poukázal na vyhodnocení rozporů smluvní dokumentace a odpovědí konečných odběratelů v bodech 48, 52, 56, 59, 64, 68, 72 a 145 napadeného rozhodnutí. Tvrzení o takové praxi poté popřela svědecká výpověď I. L. (zaměstnankyně žalobkyně). Konstatoval, že jeho závěr byl dostatečně odůvodněn odkazem na judikaturu, podle které svědeckou výpověď nelze srovnávat s dodatečně písemně zodpovězenými otázkami – tedy i čestným prohlášením. Paní L. nadto svá prohlášení doplnila písemně poté, co správce daně vyjádřil své pochybnosti. Čestná prohlášení V. H. a P. Z. uvádějí totéž, co v čestném prohlášení uvedla paní L., také jde o reakce na pochybnosti správce daně. Čestné prohlášení Ing. P. se poté vztahuje jen k pochybnostem stran toho, zda byl poskytovatelem plnění plátce DPH.

85. Z důkazních prostředků – svědeckých výpovědí a čestných prohlášení – neplyne potvrzení běžné praxe nepřefakturování víceprací a generálních úklidů konečným odběratelům. Nedokládají ani poskytnutí plnění. M. S. potvrdila realizaci všech plnění za příslušná zdaňovací období, odkázala ale jen na důvěru k panu H. a k provedení víceprací neuvedla nic, T. H. provedení víceprací potvrdil ale k jejich realizaci nic bližšího neuvedl. Ani z výpovědi I. L. nevyplynulo, že by plnění byla realizována. Zpochybnění realizace je poté založeno také na tom, že chybí nejen písemné objednávky, ale také rozpor je dán také se smluvní dokumentací. Zásadní je nepotvrzení přijetí dotčených plnění jako takových, nebylo doloženo žalobcovo tvrzení o zavedené praxi. Pochybnostem napomohly i rozpory v kalkulaci cen za vícepráce a generální úklid. Ze smluvní dokumentace mezi RPM Service CZ a.s. a konečnými odběrateli plyne požadavek písemné objednávky (jak plyne i z výslechu paní L.). Koneční odběratelé přijetí dotčených plnění nepotvrdili. Pochybnosti správce daně tak nebyly vyvráceny.

86. Způsob kalkulace cen za vícepráce a generální úklidy byly v objednávkách vyčísleny jinak či v jiné cenové relaci, než je popsal T. H. jednající za společnost BTS. Podle něj pro veškeré úklidové práce byly jednotkou metry čtvereční a jím uvedená sazba je relevantní pro všechny finální odběratele za zdaňovací období listopad 2019 až únor 2020. Žalobkyně mohla na uvedeného svědka reagovat již při výslechu, neměla však dotazy ani připomínky. K námitce o souvislosti fakticity plnění a doložení výpisu z účtu odkázal na judikaturu, podle které výpisy z bankovních účtů prokazují pouze provedení transakce, ne však realizaci plnění. Přeposílání prostředků z účtu vedeného v registru plátců DPH na jiný účet, ze kterého byly částky následně v hotovosti vybírány, vyhodnocení této skutečnosti není nedůvodné.

87. Žalobkyně sice nedisponuje stejnými oprávněními jako správce daně, to ji však nelimituje v možnosti požadovat informace po svých obchodních partnerech. K námitce, že vícepráce měl žalovaný odlišit a uznat nárok na odpočet u plnění zahrnujících standardní úklid žalovaný uvedl, že zbývající plnění byla zpochybněna co do rozsahu a osoby dodavatele. Tyto pochybnosti však žalobkyně také nevyvrátila, zpochybněn tak byl nárok na odpočet i u zbývajících plnění (k tomu odkázal na body 46 až 79 napadeného rozhodnutí a str. 8 až 55 ZDK). Poté se vyjádřil k jednotlivým případům:

- Ke **společnosti Accenture** k místu plnění objekt Accenture Chodov uvedl, že pojem „exteriér“ je v interním technickém označení mezi žalobkyní a jejími dodavateli používán i pro společné prostory mimo kanceláře. Širší pojetí z Přílohy č. 1 Smlouvy mezi RPM Service CZ a.s. a BTS ze dne 1. 10. 2019 neplyne. Žalobkyně ke svému tvrzení nic nedoložila. Předmětem smlouvy mezi žalobkyní a společností Accenture je jen pravidelný úklid vnitřních prostor. Uvedená společnost neposkytla písemné objednávky úklidu exteriérů, neplynuly ani z jiné dokumentace. Z objednávek žalobkyně vůči BTS nadto plyne, že v lednu 2020 si žádný úklid exteriérů neobjednala, ač byl za tento měsíc poté fakturován. Z výslechu H. Š. vyplynulo, že Accenture nevyžadovala úklid exteriérů – ty zajišťoval majitel objektu. Nevyžadovali ani vícepráce, ty by byly písemně objednány. V Příloze č. 1 smlouvy mezi RPM Service CZ a.s. a Accenture tyto druhy úklidových prací nebyly vůbec deklarovány. K místu plnění objekt Accenture Visionary bylo zpochybněno faktické přijetí generálních úklidů a víceprací za jednotlivá období, žalobkyně k tomu však ničeho nenamítá. V detailech žalovaný odkázal na body 47 až 49 napadeného rozhodnutí a str. 8 až 10 a 67 až 68 ZDK.
- Ke **společnosti Argo** žalovaný uvedl, že žalobkyně si protiřečí ohledně úklidu parkingu; tvrdí, že nepotvrdila objednávku víceprací, současně však připouští, že úklid parkovacích

ploch byl součástí pravidelného úklidu a že odklízení sněhu a náledí připadá na únor a březen roku 2020. Žalovaný jasně popsal, co vyvolalo pochybnosti ohledně realizace generálního úklidu parkingu a víceprací v podobě úklidu sněhu a náledí. Předmět smlouvy mezi Argo a RPM Service CZ a.s. byl úklid vnitřních prostor, uvedená plnění neodpovídají specifikaci úklidových prací v přílohách č. 1 a 2 této smlouvy. Vícepráce měly být podle smlouvy provedeny na základě předem odsouhlasených cen, takové schválení však nebylo doloženo. Vícepráce nejsou uvedeny ve fakturách vystavených RPM Service CZ a.s. pro společnost Argo, tímto způsobem nelze vysledovat návaznost plnění na plnění pro konečného odběratele. Argo správci daně uvedla, že úklid parkingu byl prováděn v rámci standardního úklidu a úklid sněhu a náledí nebyl na leden a únor 2020 objednán. Ve své argumentaci žalovaný neshledal protimluv. V podrobnostech odkázal na body 62 až 65 napadeného rozhodnutí a str. 20 až 23 ZDK.

88. K námitkám k přijatým zdanitelným plněním, u kterých nebyl prokázán jejich rozsah souhrnně konstatoval, že realizace uvedených plnění popřena nebyla, pochybnosti vznikly jen stran rozsahu. Tvrzení o nelogičnosti plateb za neuskutečněné plnění nevyvrací pochybnosti ohledně rozsahu plnění. Úhrada za faktury neprokazuje jen realizaci plnění, ale také jejich rozsah. Odvedení DPH na výstupu neposkytuje automatický důvod pro uznání nároku na odpočet DPH. Žalovaný nezahrnul plochu za plnění, u kterých byla zpochybněna fakticita, na základě libovůle; opíral se o svědeckou výpověď T. H. – ten uvedl, že oddíl „množství“ zahrnuje plochy obecného úklidu, popř. i vícepráce, vynásobené četností. Pokud by vícepráce neměly být zahrnuty do rozsahu v jednotlivých fakturách, není zřejmé, jak byla tato plnění kvantifikována, jak se u nich určila cena; tím by nadto vyvstaly pochybnosti o rozsahu vyvstaly u všech faktur – část kolonky množství by tak zůstala nevysvětlena. Žalovaný své pochybnosti o rozsahu nezaložil jen na uvedeném zahrnutí, ale také na rozporech mezi mírou četnosti úklidu v porovnání s ujednáním s koncovými odběrateli, na rozdílech ploch podle smluvní dokumentace, objednávek a faktur a na jiných nesrovnalostech. Poté se vyjádřil k jednotlivým případům:

- Ke **společnosti Olympus** uvedl, že otázka provedení generálního úklidu parkingu a samostatnosti fakturace není relevantní – žalovaný nepožadoval doložení těchto plnění, nýbrž vyvrácení pochybností založených na rozdílu udávaných ploch ve smluvní dokumentaci a objednávkách. To však žalobkyně nesplnila. Tvrzení o běžnosti odchylky v rozsahu 280 m^2 označil za nepřesvědčivé. Žalobkyně netvrdí, že rozdíl byl zaokrouhlováním, zápočtem technických prostor a aktualizací plochy dán, ale že mohl být dán. Nebyla schopna spolehlivě vysvětlit příčinu rozdílu – uvádí jen možné důvody, ty nadto nikterak nedokládá. Nejde přitom o marginální odchylku. Odpověď společnosti Olympus o snížení úklidu kvůli pandemii Covid neprokazuje neprovedení plnění, jen poskytnutí slevy za duben 2020. Odkázal na body 80 až 82 napadeného rozhodnutí a str. 56 – 58 ZDK.
- Ke **společnosti Albert (k místu plnění objekt DC Klecany)** uvedl, že rozpory nebyly dány výlučně zahrnutím víceprací, ale zásadními rozdíly v objednané a fakturované ploše a nemožnosti určit, k jakým úsekům se podle přílohy ke smlouvě vícepráce vztahovaly. Upozornil na nesoulad, kdy u úklidu hal byla fakturována přibližně polovina objednané plochy a u úklidu venkovních prostor přibližně 10násobek objednané plochy. Nejde o marginální nesoulad vysvětlitelný lidským faktorem. Upozornil na to, že na fakturách se měnil rozsah položky exteriér. Velikost rozdílu není dána zahrnutím víceprací. Upozornil na nemožnost propojit uklízené plochy

podle objednávek a faktur na dílčí úseky podle Přílohy č. 2 Smlouvy o základních podmínkách poskytování služeb č. 100010680. Pokud mezi rozsahem uklízených ploch podle uvedené přílohy a podle faktur neexistuje snadno vysledovatelná návaznost a žalobkyně není schopna doložit kterých úseků se úklid týkal, vyvolává tato skutečnost pochybnost ohledně rozsahu plnění. Z objednávek, faktur ani písemných podkladů návaznost plnění na konkrétní úseky ani nepřímo nevyplývá, neplyne ani ze svědeckých výpovědí. To, že společnost Albert nenamítla a nerozporovala přijetí plnění od RPM Service CZ a.s. pochybnosti stran rozsahu nevyvrací. Odkázal na body 83 až 86 napadeného rozhodnutí a str. 59 – 62 ZDK.

- Ke **společnosti Accenture (k místu plnění objekt Accenture Chodov a objekt Accenture Visionary)** upřesnil, že u úklidu exteriérů a víceprací bylo na základě dokazování zpochybněno jejich přijetí žalobcem, u zbývajících plnění (úklidu administrativních ploch a víceprací – mytí monitorů) existují pochybnosti, neb rozdíly mezi objednávkami a fakturami představují za jednotlivá zdaňovací období u Accenture Chodov rozdíl až 21 610 m^2. Neodpovídala ani objednávka a smlouva stran rozsahu administrativních ploch u objektu Accenture Visionary. Tvrzení o přímé návaznosti mezi objednávkami a fakturami označil jako mylné, rozdíly v rozsahu u obou objektů žalobkyně nevysvětlila. Za nevěrohodné označil vysvětlení, že pro dodavatele poskytoval úklidové práce ve větším rozsahu než který požadoval konečný odběratel. Tvrzení o komplexní správě objektu nad rámec přímého zadání žalobkyně nedoložila a z podkladů neplyne, nadto nevysvětluje rozpory v úklidové ploše. Výpověď H. Š. nebyla stěžením důkazním prostředkem – skutečnosti z její výpovědi se shodovaly s obsahem smluvní dokumentace a odpovědí společnosti Accenture. Odporuje tvrzením žalobkyně o víceprací a rozsahu úklidu objektu. Paní Š. byla vedoucí oddělení zabývajícího se správou budov a kanceláří, včetně úklidových prací, z tohoto titulu podepsala s žalobkyní smlouvu. Proto je irrelevantní snaha žalobkyně zpochybnit relevanci její výpovědi s tím, že nebyla přítomna objednávce, realizaci a fakturaci. Její výpověď mohla potvrdit i tvrzení žalobce, k tomu však nedošlo. V detailech odkázal na body 87 až 93 napadeného rozhodnutí a str. 62 – 68 ZDK.
- Ke **společnosti Argo** žalovaný uvedl, že žalobkyně chybně vypočetla příklad října 2019, na kterém chtěla demonstrovat návaznost mezi objednávkami a fakturami. Pochybnost vyvolává neschopnost žalobkyně vysvětlil a doložit údaje v kolonce rozsah; pokud žalobkyně tvrdí, že rozsah prací byl vymezen zcela jasně, měla by to být schopna doložit. Tvrzení o nereálnosti a nadbytečnosti vymezení není věrohodné – má-li subdodavatel na starost úklid jen části ploch u 12 objektů, musí být určeno, o které plochy se jedná. Benevolence žalobkyně v tomto ohledu jde k její tíži. Zmiňované podnikatelské cíle nemohou rozpor vysvětlit. Odkázal na body 94 a 95 napadeného rozhodnutí a str. 68 – 70 ZDK.
- Ke **společnosti PORFIX** konstatoval, že přijetí víceprací bylo zpochybněno pro nesoulad fakturované a ve smlouvě uvedené plochy a výrazně vyšší četnosti úklidu, než bylo smluvně ujednáno. Žalovaný upřesnil, že po žalobkyni nechtěl exaktní vymezení uklízené plochy, ale doložení úseků a míst, kterých se úklid týkal, když ve smlouvě jsou tyto úseky blíže specifikovány. Mezi smlouvami a fakturami tak není snadno vysledovatelná a odvoditelná návaznost. Argument, že byl prováděn úklid vizuálního znečištění, nevysvětluje, v jakém rozsahu byla plnění skutečně

poskytnuta. Vysvětlení rozdílů v četnosti úklidových prací autonomií smluvního vztahu a zajištěním kvality služeb označil za nevěrohodné. V detailech odkázal na body 96 až 99 napadeného rozhodnutí a str. 70 – 72 ZDK.

- Ke **společnosti Sanofi** žalovaný upozornil na pochybnosti ohledně rozsahu plnění a četnosti úklidu. Plocha v objednávkách (1366 m² s úklidem 5x týdně) neodpovídá údajům v Příloze 1 smlouvy o provádění úklidu R2018 z 28. 8. 2018 (3119 m² s úklidem 3x týdně). Rozdíl mezi plochami v objednávkách a ve smlouvě činí 754,46 m², žalobkyně jej nijak nevysvětlila. T. H. při výslechu předložil „Specifikace prací pro objekt Sanofi", ve kterém se počítá s úklidem 1x za pracovní den. Rozdíl v četnosti vyvolává další pochybnosti ohledně rozsahu plnění. Tvrzení o tom, že standardní úklid se soustředil na vybrané prostory podle potřeb, a že je vysvětlitelný sezónním znečištěním a jinými vlivy, nedoložila. Objednávky byly činěny vždy měsíc před realizací plnění, což oslabuje věrohodnost vysvětlení reakcí na aktuální potřebu a návštěvnost, návštěvnost je dopředu nesnadno předvídatelná. K tvrzení o nepodstatnosti rozporu mezi výpovědí T. H. a smlouvou žalovaný uvedl, že o fakticitě plnění není pochyb, pochybnosti stran rozsahu nelze vyvrátit poukazem na uskutečnění plnění a odkazem na tvrzení svědka s tím, že rozsah úklidu odpovídal potřebám klienta. V detailech odkázal na body 100 až 102 napadeného rozhodnutí a str. 72 až 75 ZDK.
- Ke **společnosti Gennet** (k místu plnění objekt Gennet Letná) také poukázal na nesoulad mezi údaji ve smluvní dokumentaci a údaji v objednávkách a fakturách. Z důkazních prostředků nelze dovodit kterých částí se úklid týkal. I nyní žalobkyně jen tvrdí, nedokládá, že plocha byla zvolena s ohledem na provozní potřebu. Také u objektu Gennet Na Poříčí existuje rozdíl ve výši 31 m² mezi plochou uváděnou v objednávkách a plochou ve smluvní dokumentaci uzavřené mezi RPM Service CZ a.s. a Gennet. Žalobkyně objednávala úklid na ploše větší, než byla celková plocha podle smlouvy. Vymezení úklidových ploch ve smlouvě je významně širší než vymezení ploch v objednávkách. Není zřejmé, jaké konkrétní prostory odpovídají žalobkyní objednaným plochám. Odkaz na sezónní vlivy zůstal opět v rovině tvrzení, míjí se s podstatou pochybností. Rozdíl v plochách není marginální. Žalovaný netvrdí, že smlouva mezi RPM Service CZ a.s. a Gennet musí odpovídat smlouvě mezi žalobkyní a BTS. Tvrdil, že pokud neexistuje snadno vysvětlitelná návaznost u rozsahu plnění, měla by žalobkyně být schopna uskutečnění plnění v tvrzeném rozsahu. Pokud takové důkazní prostředky nemá k dispozici, jde taková skutečnost k její tíži. Každé plnění nemusí být detailně specifikováno na objednávce a ve faktuře, v takovém případě však žalobkyně má být schopna doložit, z jakých podkladů pro určení rozsahu plnění v objednávce a faktuře vycházela. Odkaz na osobní prohlídku objektů není dostačující, neprokazuje, kterých ploch a úseků se úklid týkal. Pro rozsah není pravděpodobné, že by si žalobkyně vystačila s jednou osobní prohlídkou. V detailech odkázal na body 103 až 106 napadeného rozhodnutí a str. 75 až 78 ZDK.
- Ke **společnosti PULIRE** (k místu plnění objekt Amazon BLOX) žalovaný uvedl, že pochybnosti ohledně rozsahu plnění vyvolal nesoulad ploch v objednávkách a ve fakturách. Při kalkulaci podle T. H. celková plocha uvedená v objednávce na říjen 2019 neodpovídá plochám uváděným na faktuře za tento měsíc (interiéry a exteriéry), neodpovídá ani rozsahu plnění „Amazon BLOX – úklid WC, admin a spol prostor".

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

Neodpovídá rozsah plnění (jednotlivě ani v souhrnu) na objednávkách a fakturách ani za zbývající tři zdaňovací období, k tomu odkázal na tabulky č. 33 až č. 40 na str. 79 až 85 ZDK. Pochybnosti dále vyvolává skutečnost, že podle objednávek a faktur jsou měrnou jednotkou čtvereční metry, podle smlouvy mezi RPM Service CZ a.s. a PULIRE je však úklid kvantifikován v hodinách. Žalobkyně nedoložila žádný převodní mechanismus mezi těmito jednotkami. Vysvětlení žalobkyně, že rozdíly ve fakturovaných plochách jsou způsobeny rozdílnou četností úklidových dní, míjí podstatu pochybností. Žalobkyně sice není ze zákona povinna uchovávat a předkládat metodiky přepočtu hodin práce na m^2, nedokládá-li však jiný důkazní prostředek stran přepočtu, má nedoložení následek v podobě neunesení důkazního břemene. Odkaz na rozsudek č. j. 3 Afs 223/2020 – 66 je nepřípadný, jak žalovaný vysvětlil v bodě 111 napadeného rozhodnutí. Žalovaný po žalobkyni nepožadoval předložení dokumentace paušálně bez důkladného uvážení; požadoval ji z důvodu vyjasnění, jakým způsobem k přepočtu hodin na m^2 docházelo. Žalobkyně však přepočet nejen nedoložila, nebyla schopna jej ani popsat – omezila se na odkaz na svou praxi z oboru. U objektu Amazon Rustonka není pochybnost dána absencí smluvní dokumentace, ale nemožností ověřit rozsah deklarovaných poskytnutých plnění. Z faktur společnosti PULIRE plyne, že úklidové práce byly v objektu Amazon Rustonka fakturovány v hodinové sazbě, ne v metrech čtverečních. Nemožnost srovnat doklady na úklidové práce s dalšími skutečnostmi odůvodňuje pochybnosti žalovaného. Tvrzení žalobkyně o tom, že po přestěhování konečného odběratele došlo k pokračování poskytování služeb podle stávající smlouvy nevyvrací nastíněné pochybnosti. Není jasné, z jakých úředních záznamů či svědeckých výpovědí by mělo její tvrzení vyplývat. V detailech odkázal na body 107 až 111 napadeného rozhodnutí a str. 79 až 88 ZDK.

- Ke **společnosti KONE** poté uvedl, že pochybnost ohledně rozsahu poskytnutého plnění plyne z rozdílu mezi rozsahem plnění podle smlouvy mezi RPM Service CZ a.s. a KONE a objednávkami a fakturami. Z dokladů předložených žalobkyní nelze určit jaké konkrétní prostory odpovídají objednaným plochám v rozsahu 30 m2 z objednávek. Nekonkrétnost těchto ploch vzbudila u správce daně pochybnosti ohledně rozsahu přijatých plnění, které nebyl v průběhu řízení vyvráceny. Žalovaný nezpochybňoval samotný subdodavatelský řetězec a přenesení plnění na další daňový subjekt, netvrdil, že to není u úklidových služeb běžné; tato námitka se míjí s podstatou pochybností. Žalobkyně by měla být schopna doložit na jakých částech objektu byla plnění poskytována. Žalobkyně si protiřečí, když tvrdí, že ví, kterou část uklízí jeho dodavatel, avšak není schopna doložit, kterých ploch či úseků se tato plnění týkají. Upřesnil, že po žalobkyni požadoval vyvrácení pochybností o rozsahu plnění, když žalobkyně nebyla schopna doložit úklid jakých úseků delegovala na subdodavatele. Své závěry žalovaný nepovažuje za rozporné s judikaturou, neb on i správce daně hodnotili všechny skutečnosti komplexně a žalobkyni poskytli prostor pro vyvrácení pochybností ohledně rozsahu jednotlivých plnění. Jde k tíži žalobkyně, když uvedla nepřeberné množství tvrzení, které však nijak nedoložila. Z bodů 114 a 115 napadeného rozhodnutí neplyne přenášení závěrů stran plnění pro společnost PULIRE na plnění pro společnost KONE. Odkázal na body 112 a 113 napadeného rozhodnutí a str. 88 až 90 ZDK.

89. K námitkám k přijatým zdanitelným plněním, u kterých nebyla prokázána osoba povinná k dani v postavení plátce, která na daňových dokladech deklarovaná sporná plnění dodala žalovaný nesouhlasil s námitkami o tom, že přijetí plnění od společnosti BTS plyne z žalobkyní předložených důkazních prostředků. Správce daně i žalovaný jasně formulovali souhrn skutečností zakládajících pochybnosti, nejde o formální nedostatky. M. S., jednatelka společnosti BTS, vypověděla, že využívali „dohodáře" a živnostníky, T. H. shodně uvedl, že zakázky byly realizovány subdodavateli, pracovníky na dohodu o pracovní činnosti a živnostníky – všichni měli být evidováni v knihách docházky – proto správce daně vyzval společnost BTS k doložení těchto knih. Správce daně u Pražské správy sociálního zabezpečení ověřil, že společnost BTS v období realizace zakázek zaměstnance neměla, nebyla registrována k dani z příjmů ze závislé činnosti ani k dani z příjmů vybírané srážkou. Ani společnosti VAN INVEST PRAHA a KM technology žádné zaměstnance neměly. U Úřadu práce ČR ověřil, že ani jedna z těchto společností v období od října 2019 do května 2020 nezaměstnávala cizince. Správce daně poté vyzval konečné odběratele k poskytnutí soupisu osob, které u nich provádějí úklidové práce, resp. mají přístup do jejich objektů. Při ověřování seznamů od společností Olympus a Albert bylo zjištěno, že 3 osoby jsou zaměstnanci žalobkyně. Od krajské pobočky úřadu práce však bylo zjištěno, že část osob byla zaměstnána u odlišných subjektů a část osob nebyla u úřadu práce evidována, popř. nebylo vydáno rozhodnutí o povolení k zaměstnání či provedeno hlášení o zaměstnání zaměstnavatelem. Jestliže tedy měla společnost BTS využívat „dohodáře", živnostníky a subdodavatele (společnosti VAN INVEST PRAHA a KM technology), je krajně podezřelé, že BTS ani subdodavatelé nemají evidovány žádné zaměstnance. Vznikla tak důvodná pochybnost o tom, zda bylo plnění společností BTS poskytnuto v postavení plátce DPH. Pochybnost nevyvolal charakter pracovní síly, ale to, že pracovníky nebylo možno dohledat.

90. Vedle pochybností o schopnosti společnosti BTS realizovat plnění vyvstaly i pochybnosti stran reálného sídla této společnosti, způsobu výběru společnosti BTS pro realizaci plnění a pochybnosti ohledně uzavření smlouvy mezi BTS a žalobkyní. Žalobkyně tvrdila, že výběrového řízení se vedle BTS účastnily i další dvě společnosti: společnost Vinona s.r.o. však na dotaz správce daně nereagovala a společnost ELDO-FRAN-SPOL s.r.o. popřela, že by se výběrového řízení zúčastnila. Byť žalobkyně tvrdila, že prověřovala spolehlivost a bezúhonnost obchodního partnera, živnostenská oprávnění a hodnotí zkušenosti a reference, přesto uzavřela smlouvu s jen pět měsíců starou společností BTS. Za společnost BTS smlouvu podepsala jednatelka M. S. v době, kdy nebyla oprávněna z titulu jednatelky za společnost jednat. T. H., se kterým žalobkyně jednala, nebyl statutárním orgánem BTS, nebyl jejím zaměstnancem a neprokázal se plnou mocí – to odporuje tvrzení žalobkyně o prověřování spolehlivosti obchodních partnerů.

91. K odkazům na judikaturu uvedl, že rozsudek č. j. 5 Afs 44/2012 – 44 nedohledal, patrně odkazovaný rozsudek č. j. 5 Afs 44/2019 – 19 není relevantní, neb řeší otázku daně z příjmu fyzických osob. Rozsudek SDEU ve věci C-324/11 *Toth* není příléhavý, neboť nárok na odpočet DPH je řešen v souvislosti s podvodem. Závěry rozsudku SDEU C-438/09 *Dankowski* také aplikovatelné nejsou; zde vyvstaly pochybnosti o tom, zda plnění, pro které byl uplatněn nárok na odpočet DPH, byla vůbec poskytnuta od osoby v postavení plátce DPH. Žalovaný nemá povinnost prokazovat jak se plnění odehrálo – postačí odůvodněné zpochybnění toho, že plnění poskytl dodavatel v pozici plátce DPH a z ničeho neplyne, že by je poskytla jiná osoba v postavení plátce DPH. Podstatné je, zda plnění poskytla osoba v postavení plátce DPH – to důkazy neprokazují. K tvrzení o dobré víře a postavení osoby

dopouštějící se daňového podvodu v řetězci žalovaný upřesnil, že podvod nebyl vůbec zmíněn – jde o uplatnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku. Závěry rozsudků SDEU *Mahagében* a *Kittel* a rozsudek č. j. 1 Afs 85/2012 – 60 jsou zcela mimoběžné s tímto případem. Za nepříhodný označil i odkaz na rozsudek SDEU C-430/19, meritum věci je mimoběžné s pochybnostmi ohledně uskutečnění plnění. Rozsudek SDEU C-342/87 Genius Holding se také míjí s podstatou věci. Naproti tomu žalovaný odkázal na rozsudek SDEU ve věci C-154/20 *Kemwater*. Závěrem k těmto námitkám stran shrnutí a vyhodnocení pochybností žalovaného odkázal na napadené rozhodnutí a ZDK. Odkázal na body 41, 121 až 134 napadeného rozhodnutí a str. 115 až 131 ZDK.

92. K námitkám stran dokazování, důkazního břemene a hodnocení důkazů konstatoval, že žalobkyně splnila primární důkazní povinnost, formálněprávní stav však musí odpovídat skutečnému stavu. Prokázána tak musí být existence zdanitelného plnění i jeho skutečný rozsah. Správci daně vznikly pochybnosti o uskutečnění části plnění a o tom, zda je poskytla osoba v postavení plátce DPH. Své pochybnosti shrnul ve výzvě k prokázání skutečností z 5. 9. 2023 a tím opětovně přenesl důkazní břemeno na žalobkyni. Žalobkynina reakce z 16. 10. 2023 pochybnosti správce daně nevyvrátila, jak plyne z výsledku kontrolního zjištění z 11. 12. 2023; v reakci na něj žalobkyně nepředložila nové podklady, resp. doložila jen další čestná prohlášení svých zaměstnanců – tím však pochybnosti nevyvrátila. V odvolacím řízení žalobkyně nové důkazy nenavrhla a nepředložila nové důkazní prostředky. Důkazní břemeno tudíž žalobkyně neunesla. Tvrzení o vytvoření komplexní auditní stopy označil jako mylnou – ani v průběhu odvolacího řízení žalobkyně nedoložila dodací listy, na které se odvolávala.

93. K námitce, že žalovaný neprokázal nerealizaci plnění uvedl, že žalobkyni tíží povinnost prokázat skutečnosti podle § 92 odst. 5 daňového řádu. Zpochybnit tyto důkazní prostředky lze řádným odůvodněním; není však třeba prokazovat jak či zda plnění ve skutečnosti proběhla. K námitce bagatelizací čestných prohlášení uvedl, že veškeré předložené důkazy byly hodnoceny ve vzájemných souvislostech v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Čestná prohlášení pochybnosti nerozptýlila, jak bylo u všech čestných prohlášení odůvodněno. Pochybnosti správce daně a žalovaného nebyly postaveny jen na výpovědi paní H. Š. a jejím nekritickém přijetí, ale na vyhodnocení všech důkazních prostředků. Standard dokazování nebyl nepřiměřený – prokázání uvedených skutečností po ní nebylo požadováno, informace a důkazy byly požadovány po společnosti BTS v průběhu její daňové kontroly, ne po žalobkyni. Řada podobných námitek byla vznesena v odvolacím řízení a v napadeném rozhodnutí vypořádána. Odkázal na body 137, 138 a 142 až 144 napadeného rozhodnutí.

94. K námitce excesivního průběhu kontroly argumentoval tím, že žalobkyně nevyužila možnosti podat stížnost na nesprávný postup správce daně a navazující zásahovou žalobu. Upřesnil, že žalobkyně se na str. 213 – 217 žaloby vymezuje vůči odůvodnění z jiného rozhodnutí než napadeného. Konstatoval, že daňová kontrola dostála požadavkům žalobcem odkazovaného rozsudku č. j. 6 Afs 46/2014 – 39; ze ZDK i předcházející výzvy plyne, že pochybnosti správce daně vyvráceny nebyly. K žalobcem odkazovanému nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 upřesnil, že byl překonán pozdějším stanoviskem pléna sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. Žalobkyně nekonkretizovala v čem byly požadavky správce daně nepřiměřené a v čem shledala exces. Správce daně své pochybnosti odůvodnil, přenesl důkazní břemeno na žalobkyni, přičemž subjektivní názor žalobkyně o unesení důkazního břemene nepředstavuje pochybení správce daně. Odkaz na obecnou prevenci správce daně nepoužil.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

Nesouhlasil s námitkou stran délky řízení – správce daně ověřoval tvrzené skutečnosti, pokračování daňové kontroly nebylo svévolné, protože pochybnosti správce daně nebyly odstraněny.

95. Ani s námitkou nepřezkoumatelnosti žalovaný nesouhlasil; napadené rozhodnutí popisuje skutkový stav a hodnocení důkazů, žalobkyni byl vysvětlen mechanismus přenášení důkazního břemene. Upozornil na nedohledatelná rozhodnutí soudů, na které žalobkyně odkazovala. K námitce neoprávněného nepřiznání odpočtu DPH u nesporných plnění a doložených položek poté konstatoval, že nárok na odpočet DPH nebyl uznán u žádného plnění, neboť u všech se vyskytly nevyvrácené pochybnosti. Odkaz na judikaturu Soudního dvora EU označil za nepřiléhavou pro následující judikaturní vývoj – odkázal na již výše odkazovaný rozsudek *Kemwater*.

IV. Replika žalobkyně

96. Žalobkyně v replice z 6. 5. 2025 trvala na zrušení napadeného rozhodnutí s tím, že unesla důkazní břemeno, napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné a žalovaný porušil zásadu daňové neutrality a proporcionality.

97. K právu na odpočet DPH a k důkaznímu břemeni uvedla, že argumentace žalovaného je v rozporu s rozsudky Soudního dvora EU ve věcech C-277/14 PPUH Stehcemp, C-438/08 Dankowski
a C-324/11 Tóth. Podle nich musí být směrnice Rady 2006/112/ES vykládána tak, že brání tomu, aby daňové orgány odmítaly přiznávat osobám povinným k dani nárok na odpočet DPH protože: vystaviteli faktury bylo před poskytnutím služby nebo vystavením odpovídající faktury bylo zrušeno živnostenské oprávnění (pokud faktura obsahuje veškeré údaje vyžadované čl. 226 uvedené směrnice), resp. protože vystavitel faktury nenahlásil pracovníky, které zaměstnával, aniž by orgán prokázal, že dotyčná osoba povinná k dani věděla či musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného vystavitelem či jiným subjektem v dodavatelském řetězci. Směrnice musí být vykládána tak, že neověření existence právního vztahu mezi pracovníky a vystavitelem faktury nepředstavuje objektivní okolnost umožňující závěr o tom, že příjemce faktury věděl nebo musel vědět, že se podílí na podvodu na DPH (pokud tento příjemce neměl žádné indicie, že na straně vystavitele došlo k nesrovnalostem nebo podvodu). Ani konkrétní indicie o existenci podvodu předložené daňovým orgánem nebrání tomu, aby soud v rámci přezkumu ověřil, zda vystavitel faktury uskutečnil plnění osobně. Nárok na odpočet daně lze odmítnout přiznat pouze pokud daňový orgán prokáže, že příjemce faktury věděl nebo musel vědět o tom, že plnění bylo součástí podvodu spáchaného vystavitelem či jiným subjektem dodavatelského řetězce. Dále obsáhle citovala z judikatury Soudního dvora, ze které dovodila, že nemůže nést odpovědnost za pochybení dodavatele, pokud měla k dispozici řádné daňové doklady, plnění bylo ekonomicky opodstatněné a jednala v dobré víře. Stran dobré víry dále odkázala na rozsudek C-430/19 C.F. a rozsudek NSS č. j. 5 Afs 44/2019 – 19.

98. K selektivnímu hodnocení důkazů zopakovala, že žalovaný přikládá nepřiměřenou váhu výpovědím svědků, kteří nebyli přímými účastníky plnění, a bagatelizuje výpovědi osob, které plnění organizovaly či vykonávaly. V tom shledala porušení zásady volného hodnocení důkazů. Žalovaný podle ní nepřihlíží k auditní stopě zahrnující objednávky, faktury, bankovní výpisy, svědecké výpovědi, čestná prohlášení a ekonomickou návaznost na výstupy vůči konečným odběratelům.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

99. Napadené rozhodnutí nadále považuje za nepřezkoumatelné, neb neobsahuje hodnocení jednotlivých důkazních prostředků, přejímá závěry správce daně bez vlastního posouzení a neuvádí, proč konkrétní důkazy nepostačují k prokázání nároku. Stran „neexistujícího" dodavatele namítla, že BTS byla v době plnění registrována jako plátce DPH, platby byly provedeny na účet v registru plátců a žalobkyně neměla v souladu s judikaturou povinnost zkoumat personální zajištění dodavatele. Stran důkazního břemene a proporcionality odkázala na nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 3544/18 a rozsudek NSS č. j. 6 Afs 235/2020 – 76.

100. V doplnění repliky z 21. 7. 2025 se žalobkyně podrobněji vyjádřila k jednotlivým bodům vyjádření k žalobě.

101. Podle ní žalovaný pochybil při právním a skutkovém hodnocení důkazů a nesprávně aplikoval zásadu volného hodnocení důkazů. Stran víceprací již žalobkyně opakovaně vysvětlila, že nešlo o významné částky, které se vešly do rozpočtu objektu; v rámci snahy o spokojenost klienta proto vícepráce nebyly přefakturovány konečnému klientovi. Uskutečnění plnění dokládají výpovědi svědků (I. L., T. H. a M. S.), provedení standardního úklidu potvrdil i odběratel. Jde o běžný postup na trhu s úklidovými pracemi. Žalobkyně trvá na tom, že důkazní břemeno unesla. Neexistence formální objednávky konečného zákazníka, který však tyto vícepráce nehradí, nemůže vést k jejich zpochybnění – žalobkyně jejich úhradu provedla a plnění nebyla fiktivní. Koneční odběratelé se tedy o přefakturování víceprací nedozvědí (resp. dozví jen na vyžádání); je absurdní, aby odběratelé museli přijetí těchto plnění potvrzovat. Tato praxe je odůvodněna tím, že není třeba každou maličkost projednávat s konečným odběratelem. Upozornila na to, že se pohybuje ve velmi konkurenčním prostředí, a proto zákazníkům vychází co nejvíce vstříc. V listopadu a prosinci přitom dává smysl zvýšený úklid vody a sněhu. Přefakturace klientům by vyžadovaly schválení odpovědnými pracovníky konečného odběratele, což by bylo časově náročné a oddálilo by to uklizení objektu. To žalobkyně doložila čestnými prohlášeními zaměstnanců, kteří se na zakázkách podíleli.

102. K výpovědi I. L. konstatovala, že paní L. reagovala na vícepráce vyvolané objednávkou zákazníka – nereagovala na dotaz víceprací vyvolaných potřebou častějšího úklidu či vnějšími vlivy, k tomu se vyjádřila ve svém čestném prohlášení. Cílem společnosti je spokojenost zákazníka. Pokud by s klientem řešila každou vícepráci samostatnou objednávkou, resp. pokud by přes znečištění blátem či sněhem prováděla jen běžný rozsah úklidu, o klienta by brzy přišla. Pokud objektový manažer zjistí potřebu nadstandardního úklidu, objedná jej nad rámec smlouvy; nejde-li o vysoké položky, není třeba tyto práce přefakturovat. Nešlo o objednávky od konečného zákazníka; žalovaná zaměňuje objednané vícepráce a vícepráce vyvolané běžným provozem. Dále namítala, že vícepráce byly uvedeny v objednávkách i ve fakturách, jejich provedení dokládají čestná prohlášení. Faktury byly zahrnuty do kontrolních hlášení i přiznání k DPH.

103. I pan H. měl ve své výpovědi na mysli ty vícepráce účtované konečnému odběrateli. Vysvětlila, že při úklidu např. zásuvek jde o úklid jiné náročnosti než vytření podlahy, nelze tak generalizovat úklid pouze přepočtem na čtvereční metry. Uvedla, že platby na účet jsou jen další součástí auditní stopy. Objednávky i faktury byly řádně vystaveny, platby proběhly na účet pro platby DPH. Faktury byly uvedeny v přiznání k DPH a v kontrolním hlášení. Dodavatel nebyl nespolehlivým plátcem DPH a s ohledem na GDPR nemohla požadovat osobní údaje zaměstnanců dodavatele. Opět zdůraznila čestná prohlášení o provedení plnění. Dodala, že k úklidové činnosti není třeba certifikace.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

104. Uvedla, že všechna ostatní plnění byla potvrzena dodavatelem i odběratelem, společností RPM Service CZ a.s. i konečnými odběrateli. Rozsah poskytnutých služeb odpovídal objednávkám i fakturaci, vše bylo doloženo výslechy zástupců dodavatele i odběratele, plnění bylo řádně fakturováno, DPH za plnění byla řádně odvedena. Není zřejmé, jaký jiný subjekt by mohl plnění poskytnout – takový subjekt by se stal plátcem již od počátku spolupráce s daňovým subjektem.

105. Pokud žalovaný zpochybnil pouze rozsah, ne samotné plnění. Není zřejmé, proč odepřel nárok na DPH z celého plnění. Opět poukázala na to, že doložila smlouvy, objednávky, faktury a doklady o platbách na příslušný účet. Faktury byly v daňových přiznáních i kontrolních hlášeních, RPM Service CZ a.s. plnění fakturovala odběrateli a daň řádně odvedla, plnění bylo potvrzeno odběrateli. Bylo by neúčelné hradit finanční prostředky jinému subjektu než dodavateli služeb. K tvrzené fiktivní fakturaci uvedla, že konečný odběratel potvrdil cca 95 % fakturovaných plnění – nebyl zde tedy prostor pro fiktivní fakturaci. Upřesnila, že netvrdí, že bezhotovostní platba automaticky zakládá právo na uznání nároku na odpočet daně; bezhotovostní platba je však součástí auditní stopy a důkazem o poskytnutí plnění.

106. V reakci na žalovaného dále zopakovala, že již popsala způsob objednávek a účtování víceprací, vyjádřila se k náročnosti úklidu určitých ploch, k výpovědi pana H., k neúčtování určitých víceprací konečným spotřebitelům a konkurenčnímu prostředí, který ji motivoval k poskytování co nejlepších služeb. Zopakovala, že doložila auditní stopu a čestná prohlášení.

107. Někdy je určitá místa třeba uklidit vícekrát, proto je někdy rozsah větší než ten účtovaný spotřebiteli – proto může docházet k rozdílům. K rozdílům v objednané a fakturované ploše uvedla, že důvodem úvodních prohlídek je upřesnění rozsahu prací. V praxi si strany na jedné či více prohlídkách jednoznačně upřesnily, které prostory budou předmětem úklidu. Paní L. potvrdila, jak si strany rozsah uklízených ploch určují. Zákon neurčuje, jak má být rozsah úklidových ploch dohodnut. T. H. měl přesné informace a znal plochy, které měl uklízet. Jde o běžnou praxi (nejen) úklidových služeb. Potvrzení společnosti ALBERT je poté dalším důkazem plnění a součástí auditní stopy; i v případě drobné nejasnosti rozsahu byla většina provedeného plnění konečným odběratelem potvrzena. Žalovaný často užívá extenzivní výklad výpovědi pana H. Ten však řešil objednané vícepráce, ne vícepráce vyvolané vnějšími vlivy.

108. Stran společnosti ACCENTURE k objektu Accenture Chodov uvedla, že vícepráce byly uvedeny v objednávce i na faktuře, poukázala na smluvní volnost stran a stran víceprací odkázala na žalobu. K objektu Accenture Visionary zopakovala, že některé plochy bylo třeba uklízet vícekrát, proto je někdy rozsah vyšší než ten účtovaný spotřebiteli. Daňový orgán věrohodnost tvrzení žalobce zpochybnil, nedoložil ale proč. Vysvětlení je ale logické, je dáno fluktuací lidí, což je v zimních měsících na úklidu znát a proto se tam uklízí vícekrát. K argumentaci výslechem H. Š. žalobkyně uvedla, že paní Š. nemá informace o smluvním vztahu mezi žalobkyní a dodavatelem, nemohla vědět, jaké vícepráce žalobkyně u svého dodavatele objednala. Objednávky projektového manažera RPM Service CZ a.s. u subdodavatele BTS byly doloženy smluvní dokumentací, objednávkami, fakturami a svědeckými výpověďmi zaměstnanců, kteří úklid zajišťovali. K výpovědi paní Š. o tom, že vícepráce musely být písemně objednány při odsouhlasení cen za služby, kontrovala argumentem, že kvůli každé drobné vícepráci by museli vystavit písemnou objednávku a odsouhlasit cenu služeb, což by bylo složité a zbytečně zdlouhavé, občas také bývá sporné,

co je víceprací. Proto určité vícepráce, které bylo možné zahrnout do rozpočtu objektu, nefakturovali konečnému zákazníkovi. Požadavky na každoměsíční písemné objednávky drobných prací by nepůsobilo dobře na dobré jméno firmy.

109. Ke společnosti Argo žalobkyně uvedla, že není pravdou, že nedoložila, kterých ploch objektu se úklid týká. V podáních bylo specifikováno, že si zástupci obou stran před úklidovými pracemi prohlédnou relevantní objekty a vymezí rozsah prací. Detaily a podmínky úklidu nemohou být vyčerpávajícím způsobem zahrnuty do smlouvy, praktické požadavky úklidu se mohou měnit podle potřeb a okolností. Pokud bylo plnění doloženo smlouvou, objednávkami, fakturami, odběratelem i konečným odběratelem, není pochopitelné, jak mohou standardní procedury u správce daně vzbuzovat pochybnosti. Dokumentace jasně dokládá provedení prací a akceptaci všemi zúčastněnými stranami. Plnění prací bylo rovněž doloženo výpověďmi svědků – paní L., panem H. a paní S. Ty dokládají realizaci úklidu podle plánu a ke spokojenosti všech zainteresovaných stran.

110. Ke společnosti PORFIX taktéž uvedla, že v mnoha podáních bylo specifikováno, že před započetím úklidu si zástupci obou stran všechny relevantní objekty prohlédnou a přesně vymezí rozsah úklidových prací.

111. Ke společnosti Sanofi uvedla, že objednávka vždy odpovídá fakturaci, počet metrů je vždy shodný. Rozdíl je v četnosti úklidu. U víceprací byla cena určena jednorázově dohodou, nepoužije se u ní přepočet na čtvereční metry. Soustředění úklidu na určité části v zimních měsících je u úklidových služeb běžné. Provedení standardního úklidu je úklidem podle smlouvy s konečným odběratelem, provedení standardních úklidů nebylo konečným odběratelem rozporováno. Generální úklid – WC, úklid recepce – voda, sníh, vymytí zásuvek, skříněk i ploch nad 1,7 m v kuchyňkách byl proveden, neboť běžný úklid neodpovídal požadovanému standardu. V listopadu a prosinci dává smysl zvýšený úklid vody a sněhu, na začátku jara a podzimu je třeba provádět generální úklidy – tyto vícepráce lze v zimních měsících předvídat. Tento úklid nelze přepočítávat standardními cenami za metr čtvereční úklidu, jsou určeny smluvní cenou. S ohledem na zprůměrování cen za celý rok se tyto úklidy nepřefakturovávají konečnému zákazníkovi, vejdou-li se do rozpočtu objektu. Zopakovala, že přefakturace by byly časově náročné a oddalovaly by úklid. Pochybnosti správce daně měla za vyloučené.

112. Ke společnosti GENET uvedla, že nesrovnalosti v objednávce a smlouvě byly odůvodněny tím, že v zimních měsících bylo třeba některé plochy uklidit častěji, proto byl objednán vyšší počet m^2. To však také nebylo konečnému klientovi přefakturováno, nebyl-li překročen rozpočet objektu. Širší vymezení úklidových prací podle přílohy č. 1 dodatku č. 5 smlouvy oproti vymezení ploch v objednávkách odůvodnila tím, že v objednávce je jen jednoduchý popis, přičemž při prohlídce místa bylo podrobně upřesněno, které plochy se mají uklízet a jakým způsobem. Podle žalobkyně není zřejmé, jak jinak by šlo vyvrátit pochybnosti než přesným vysvětlením postupu a specifikace prací. Po vysvětlení učiněném v řízení nemohly zůstat žádné pochybnosti.

113. Ke společnosti PULIRE uvedla, že objednávka úklidových služeb a fakturace jsou vždy přesně synchronizovány tak, aby odpovídaly dohodnutému rozsahu prací. Rozdíly v úklidových pracích mezi lokalitami AMAZON BLOX a AMAZON RUSTONKA nejsou dány rozdílnou velikostí ploch, ale frekvencí úklidu. Vícepráce vyvolané vnějšími vlivy byly účtovány na základě individuální dohody, ne podle sazeb za metry čtvereční – jde o zajištění flexibility účtování a reflexi specifických požadavků na úklid. Nesprávný postup

žalovaného, který přepočítává částky za vícepráce na m2 specifické požadavky a podmínky ignoruje. Žalobkyně od BTS objednala úklidové práce s jasnými parametry, množství práce bylo stanoveno m²; konečnému klientovi však byly účtovány služby s ohledem na časový rozsah realizace – takto je klientovi fakturována částka přiměřená vynaloženému úsilí a času, což odpovídá standardům a zvyklostem poskytování úklidových služeb. Jde o zajištění transparentnosti a spravedlnosti v účtování služeb klientům. Dá se odhadnout kolik času zabere úklid určité plochy a provést přepočet na m². Jde o běžnou praxi, interní záležitost daňového subjektu. Tak tomu bylo i zde s časovou jednotkou v hodinách. Popis konkrétních míst byl mezi stranami upřesněn až při další komunikaci, ne v objednávce. To však nezpochybňuje provedení plnění podle objednávky. Zákazník ostatně neuplatnil prostředky obrany proti nedostatečnému plnění, nerozvázal smlouvu o úklidu. Žalobkyně současně nebyla povinna uchovávat podklady k přepočtu časové měrné jednotky na plošnou měrnou jednotku. K tomu odkázala na rozhodnutí NSS č. j. 3 Afs 223/2020 – 66. U pochybností správce daně nebylo uvedeno, na základě jakého právního předpisu je daňový subjekt povinen doklad o způsobu výpočtu uchovávat; jeho absence není důkazem o neplnění objednávky. Faktické plnění klientem předpokládaných úklidů dokládá, že k plnění dojít muselo.

114. Ke společnosti KONE uvedla, že úsek byl ukázán společnosti BTS při prohlídce místa úklidu – přesně tedy věděli která část objektu má být uklízena jejich společností. Neexistuje důvod pro pochybnosti o tom, že žalobkyně si najala subdodavatele jen na část úklidu objektu, který jinak sama uklízí. Jde o běžnou praxi. Žalobkyně nemá povinnost evidovat zápisy z prohlídek nebo jinou dokumentaci; to, zda žalobkyně hodlá plnit sama či skrze subdodavatele je přitom na jejím vlastním uvážení. Závěry správce daně proto označila za nelogické a nepodložené. Plnění bylo řádně vyfakturováno, žalobkyně uhradila DPH na výstupu. Není zřejmé proč správci daně není jasné, proč četnost úklidů nemusí nutně znamenat počet dní v měsíci, ale frekvenci úklidu. Způsob fakturace byl dohodnut mezi stranami, v tom mají smluvní strany jako podnikatelé volnost.

115. K tíži daňového subjektu v souladu s judikaturou nemohou být kladeny povinnosti, které nemůže splnit. To by vedlo k narušení principu neutrality daně. Žalobkyně namítala, že nedisponuje nástroji finančního úřadu, policie ani správy sociálního zabezpečení k ověřování počtu řádně přihlášených zaměstnanců hlášených u subdodavatele. Ten s ohledem na GDPR v řadě případů takové údaje ani poskytnout nesmí. Je logické a v úklidových službách běžné, že dodavatel využívá práci subdodavatele. Nemůže jít k tíži daňového subjektu, že subdodavatel nereagoval na výzvy správce daně, a že koneční odběratelé nemají seznam osob vstupujících do jejich objektů. To, že některé osoby pracující pro BTS měli pracovní povolení pro jiného zaměstnavatele nemůže mít vliv na žalobkynin nárok na odpočet DPH. Žalobkyně nemůže kontrolovat, zda její subdodavatelé mají zaměstnance. Nemá povinnost uvedené kontrolovat a nést odpovědnost za svého dodavatele. Měla-li by taková skutečnost vliv na nárok na odpočet daně, bylo by to promítnuto do zákona a v souvislosti s tím by muselo dojít k legislativnímu zakotvení možnosti objednatele vyžádat si u ČSSZ informace o počtu zaměstnanců. Žalobkyně má ve smlouvě sice uvedeno, že dodavatel nesmí využívat nelegální práci, žalobkyně však nemá možnost porušení této povinnosti s ohledem na GDPR a nedostatek pravomocí zjistit.

116. K žalovaným odkazované judikatuře žalobkyně odkázala na repliku z 1. 7. 2025.

117. Žalobkyně setrvala na názoru, že unesla důkazní břemeno a doložila auditní stopu. Doložila řadu důkazů o faktické realizaci plnění úklidových prací dodaných společností BTS, která

byla registrována jako plátce DPH. Žalobkyně doložila rámcovou smlouvu o úklidových službách uzavřenou s BTS, daňové doklady odpovídající obsahu a rozsahu plnění, daňovým přiznáním a kontrolním hlášením. Dalšími důkazy byly objednávky na měsíční plnění, výpisy z bankovního účtu potvrzující úhradu faktur, byly provedeny výslechy svědků a čestná prohlášení osob podílejících se na plnění. Předložila smlouvu s RPM Service CZ a.s. i fakturace na konečného odběratele; ti (s výjimkou některých víceprací) potvrdili přijetí plnění. Žalobkyně tak má za prokázaný vznik zdanitelných plnění i to, že byla provedena deklarovaným plátcem DPH.

118. Tvrzení žalovaného o neprokázání dodavatele je postaveno na formálních pochybnostech o ekonomické činnosti BTS, nedostatku její pracovní síly či nesouladu rozsahu služeb a technických možností této společnosti. To však neodpovídá skutečnému fungování trhu s úklidovými službami, ve kterém je běžné využívání subdodavatelů, dohod o provedení práce, agenturních pracovníků aj. forem flexibilní práce, která nemusí být zachycena jako interní personál v účetnictví. Žalovaný neprokázal, že by plnění poskytla jiná osoba než BTS, „skutečného“ dodavatele neidentifikoval a neprokázal jiný tok peněz či vazbu na jiný subjekt. Jeho úvahy jsou založeny na nedostatečné znalosti podnikatelské praxe a jeho závěry nemají oporu v dokazování. Judikatura přitom dovodila, že pochybnosti správce daně nestačí. Není-li prokázán podvod, nelze bezdůvodně zpochybňovat nárok na odpočet daně deklarovaný na daňových dokladech plátcem. I jiný hypotetický dodavatel by přitom musel vzhledem k rozsahu plnění být plátcem DPH.

119. Žalobkyně ověřila, že BTS je plátcem DPH, uzavřela s ní písemnou smlouvu, obdržela faktury a bezhotovostně je uhradila. Služby byly fakticky poskytnuty a kontrolovány, odpovídaly smlouvě. Žalovaný neakceptoval logickou úvahu, že žalobkyně neměla smysluplný důvod uvádět na daňových dokladech jinou osobu než skutečného dodavatele úklidových služeb. Jiná osoba, než BTS jako dodavatel v obchodním vztahu identifikována nebyla. O existenci obchodního vztahu svědčí i to, že veškeré úhrady faktur šly přímo na účet BTS. Tvrzení o nedostatečnosti důkazu v podobě bezhotovostní úhrady je sice správná, zde však žalobkyně předkládala i další důkazní prostředky. Správce daně i žalovaný odhlédli od logiky obchodního vztahu a své závěry stavěli na hypotetických scénářích o neznámém dodavateli. Není pravda, že žalobkyně neprokázala, které úklidové práce vykonávala, neb nebyly předloženy předávací protokoly a evidence docházky. Takový požadavek je nepřiměřeným zatížením daňového subjektu, který nemá možnosti tyto údaje získat. Na daňový subjekt v souladu s judikaturou nelze přenášet povinnost zajišťovat důkazy mimo jeho dispoziční sféru, v jeho neprospěch nelze klást nečinnost jiného subjektu, zde společnosti BTS.

120. K námitce excesivního průběhu kontroly dodala, že podle usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 1 Afs 183/2014 – 55 lze nezákonnost daňové kontroly napadnout i v žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně. Dále k tomu citovala z rozhodnutí NSS sp. zn. 6 Afs 46/2014 a právní větu stanoviska pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. Namítala, že způsob provádění kontroly šel nad rámec běžné kontroly. Vyjádřila domněnku, že v dodavatelském řetězci patrně nějaký subjekt neuhradil svou daňovou povinnost a správce daně se nyní snaží zhojit na finančně stabilním subjektu. Vyjádřila pochybnosti o dodržení zásady rovnosti před zákonem.

121. K námitce neoprávněného nepřiznání odpočtu DPH u nesporných plnění a doložených položek uvedla, že samotné plnění (vyjma některých víceprací) bylo potvrzeno dodavatelem, žalobkyní, RPM Service CZ a.s. i konečnými odběrateli. Kromě všech formálních náležitostí

bylo prokázáno také plnění. Správce daně nemohl zpochybnit neprovedení díla, nemohl tvrdit fiktivnost plnění a tak vytvořil konstrukci o jiném dodavateli. Zopakovala, že BTS je plátcem DPH, uzavřela s ní smlouvu, obdržela faktury a ty bezhotovostně uhradila, služby byly fakticky poskytnuty. Zopakovala, že neměla důvod na daňových dokladech uvádět jiný subjekt než BTS – jinou osobu jako dodavatele neoznačila. Úhrady faktur šly výhradně na příslušný účet BTS. I kdyby existoval jiný dodavatel, i on by musel být plátcem DPH. Není zřejmé, jak by takové plnění probíhalo – o fiktivním dodavateli by museli vědět všichni, kdo kontrolovali plnění. Šlo by o riskantní podnik, kde by její autor musel spoléhat na to, že mu BTS finanční prostředky vrátí za účelem úhrady tomuto hypotetickému dodavateli; byl by také snadno vydíratelný. O tom by tedy musela vědět také BTS. Společnost RPM je na trhu desítky let a nemá důvod k takovým praktikám přistupovat. Takové praktiky by nadto neznamenaly úsporu, ale spíše dodatečné výdaje.

122. V doplnění repliky z 28. 7. 2025 poté žalobkyně upozornila na nové rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2025, č. j. 6 Afs 16/2025 – 58 (citovala z bodů 49 až 52, 54 až 56 a bod 59). Upozornila na shodné prvky případu řešeného NSS a zde posuzovaným případem.

123. Nejvyšší správní soud se v něm neztotožnil s názorem, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno. I zde je nesporné, že dodavatel potvrdil proběhlé plnění, vazba na danou společnost je jasná. Faktické dodání prokázaly výslechy svědků, čestná prohlášení, objednávky, smlouvy a faktury. Jednání pana H. i paní S. lze připočítat společnosti BTS – pan H. byl oprávněn na základě plné moci, což potvrdila jednatelka dodavatele paní S. Podobně jako v případě řešeném před NSS také zde žalobkyně hradila všechny faktury bezhotovostně na zveřejněný účet dodavatele, který není nespolehlivým plátcem DPH. I. L., P. Z., Ing. R. P., M. S. i T. H. potvrdili, že plněno bylo dodavatelem. Došlo k uzavření písemné smlouvy s dodavatelem – BTS. Daňové doklady byly řádně vystaveny na základě řádně vystavených objednávek, daňové doklady měli dodavatelé i objednatel v kontrolních hlášeních a daňových přiznáních. Provedení plnění vyjma víceprací potvrdili i koneční odběratelé, potvrdili je zaměstnanci žalobkyně I. L. a T. Z., potvrzeno bylo i jednatelkou dodavatele M. S. i jejím zmocněncem T. H. Nárok na odpočet tedy vznikl a měl být žalobkyni přiznán. NSS v odkazovaném rozsudku odkázal na stejnou judikaturu, na kterou již žalobkyně poukazovala. Žalobkyni není známo, že by jednání dodavatelů řešily orgány činné v trestním řízení, žalobkyně ani její zaměstnanci nebyli v tomto směru vyslýcháni ani vyzváni k podání vysvětlení a ani správce daně při kontrole netvrdil, že došlo k daňovému podvodu či zahájení trestního řízení. Popřela, že by se daňového podvodu zúčastnila. Závěrem navrhla opětovný výslech I. L., R. P., M. S. a T. H.

V. Duplika žalovaného

124. Žalovaný v duplice setrval na svém procesním stanovisku s tím, že žaloba není důvodná.

125. K replice z 1. 7. 2025 uvedl, že žalobkyně v něm cituje řadu judikátu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU, většinu z nich však žalobkyně odkazovala již v žalobě a tato judikatura není přiléhavá, neb v řešené věci nebyl řešen podvod na DPH.

126. K doplnění repliky z 21. 7. 2025 kvitoval názor žalobkyně, že daňovou kontrolu lze přezkoumat v rámci řízení podle § 65 s. ř. s., oproti zásahové žalobě se však posuzují pouze některé aspekty – to, zda jsou zjištění z ní plynoucí dostatečným podkladem pro doměření daně a zda jsou vypovídající, dostatečná a spolehlivá (citoval z rozsudku č. j. 6 Afs 46/2014

– 39). Závěry vyplývající z daňové kontroly jsou souladné se zákonem a dostatečným podkladem pro neuznání nároku na odpočet. Žalobkyně citovala pasáže k zásadě přiměřenosti daňové kontroly, neuvedla však, v čem by mělo být počínání správce daně nepřiměřené. Pochybnosti existovaly, správce daně je odůvodnil a žalobkyně měla prostor je vyvrátit. Postup správce daně tedy nebyl nepřiměřený. Žalobkyně neuvedla, v čem mělo tvrzené překročení běžné daňové kontroly spočívat a své tvrzení nedokládá. K argumentaci o tom, že žalobkyni byla doměřena daň za jiné subjekty v dodavatelském řetězci žalovaný uvedl, že daň nebyla doměřena z důvodu podvodu, ale pro nesplnění hmotněprávních podmínek § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. K neoprávněnému neuznání nároku na odpočet u vybraných plnění zdůraznil, že u všech plnění řešených v daňovém řízení došlo ke zpochybnění fakticity plnění nebo rozsahu a deklarovaného dodavatele, vznesené pochybnosti nebyly vyvráceny a žalobkyni tak nevznikl nárok na odpočet. Od plnění údajně poskytovaných společností BTS je třeba rozlišovat žalobcova plnění poskytovaná pro mateřskou společnost RPM Service CZ a.s. a plnění od mateřské společnosti konečným odběratelům. Tyto skupiny plnění nebyly žalovaným zpochybněny. To však neprokazuje existenci či rozsah plnění a osobu dodavatele u plnění od společnosti BTS.

127. K doplnění repliky z 28. 7. 2025 zpochybnil skutkovou shodnost či podobnost věci s případem řešeným před Nejvyšším správním soudem, neb není znám obsah tam řešeného spisu. V odkazovaném případě bylo řešeno nepřiznání nároku na odpočet z důvodu pochybností o rozsahu plnění a deklarovaném dodavateli, závěry z odkazovaného rozsudku tak nelze použít u plnění, u kterých byla zpochybněna fakticita. Poukázal na odlišnosti případu řešeného před Nejvyšším správním soudem, kde stěžovatel poskytoval služby konečným odběratelům, kteří potvrdili účast subdodavatelů na plnění. Zde plnění konečným odběratelům poskytovala RPM Service CZ a.s., pro kterou plnění zajišťovala žalobkyně a pro žalobkyni plnění zajišťovala BTS; žádný z konečných odběratelů podíl BTS na plnění nepotvrdil. Ve zde posuzovaném případě byly peníze převedeny na účet BTS vedený v registru plátců DPH a poté převedeny na jiný účet, ze kterého byly vybrány T. H. Co se s nimi dělo poté však není jasné. Ve věci řešené kasačním soudem byly nadto osoby jednající za subdodavatele řádně zmocněny, resp. byly oprávněni za společnost jednat z pozice pracovněprávního poměru, zde však T. H. nebyl zaměstnancem BTS, nebyl ani zmocněn za ni jednat, neb M. S. jej zmocnila přibližně měsíc před tím, než se stala společnicí a jednatelkou BTS. Žalovaný dále upozornil, že oproti situaci řešené v rozsudku, kde nebylo pochyb o existenci osob pracujících pro subdodavatele, BTS neměla v uvedených obdobích žádné zaměstnance, ač jimi měla plnění realizovat. Zaměstnance neměli ani její dodavatelé. Závěrem dodal, že opětovné provedení znaleckých výpovědí považuje za nadbytečné.

VI. Jednání ve věci

128. Jednání se před nadepsaným soudem konalo dne 27. 8. 2026.

129. Žalobkyně setrvala na svém procesním postoji. Pokud jde o přijetí plnění, jsou sporné vícepráce, což však činí max 2-5 % z celé částky, která nebyla přiznána. Je tlak od odběratelů, tím spíše od velkých společností, které si mohou podmínky diktovat. Představa, že by se malý úklid či vícepráce měla projednávat s ředitelem či statutárním orgánem, je problematická. V těchto případech se vycházelo z rozpočtu objektu. Obdobné námitky uplatnila ve vztahu k rozsahu prací. Další námitky uplatnila ve vztahu k osobě dodavatele. Popřel úvahu, že by místo osoby dodavatele BTS mohla být celá řada dodavatelů. Poukázal na značný finanční obrat žalobkyně a její daňové povinnosti, a pro srovnání na případný proces poskytování služeb s malými dodavateli a marginální částky z těchto obchodů. To by

podle žalobkyně nemělo smysl a význam. S odkazem na rozsudek Kemwater uvedla, že z obratů vyplývá, že i kdyby šlo o jiného dodavatele, musel by to být během měsíce plátce daně. Museli by se tak střídat malí dodavatelé, což je nelogické. Plnění navíc probíhalo a bylo potvrzeno. Daň se nikde neztratila. Žalobkyně doložila objednávky, smlouvy, daňové doklady, dodací listy, platby byly provedeny na účet. Účet byl zveřejněn. Nebyly ani negativní recenze k dodavateli. V řetězci všichni potvrdili provedení prací. Šlo o fakturace za měsíce listopad – únor, počasí předvídat lze. Detailní lustrace subdodavatelů podle žalobkyně povinná není. Cílem podnikání není shromažďování všech dokladů. V zásadě dokumentace standardně odpovídá, ve stovkách a tisících faktur chyba být může. Naopak podvodné fakturace bývají bezchybné. Personální situace na trhu je složitá, pracovníků moc není k dispozici, dodavatelské společnosti mají zaměstnance ukrajinské národnosti. Práce provedla společnost BTS, paní L. s panem H. každý měsíc projednávala práce a fakturace, dodací listy, kolik bylo odpracováno hodin. Vnitřní poměry BTS žalobkyně ovlivnit nemůže. Generálními úklidy se pak dohání, co se nestihne uklidit v rámci pravidelného denního úklidu, konečnému zákazníkovi se to pak již neúčtuje, i tak to byly 2-4% z fakturace. Odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že není možné žalobci klást k tíži věci mimo jeho sféru, zejména otázka personální.

130. Žalovaný k fakticitě plnění upozornil, že pochybnosti vyplynuly z celé řady skutečností. Co se týče rozpočtu objektů, zprůměrování cen, žalobkyně k nim však nic nedoložila. Některá tvrzení nedávají smysl, veškeré objednávky však byly vystavovány předem, není pravděpodobné předpokládat vliv počasí na potřebu úklidu. Co se týče rozsahu, byl zpochybněn zbytek prací, zejména rozsah plochy, jednotek, nesoulad byl i o ceny. Pochybnosti o osobě dodavatele vyplynuly z komplexu skutečností uvedených v rozhodnutí. K rozsudku Kemwater uvedl, že je na žalobci, aby prokázal jinou osobu, ze spisu žádné takové podklady nevyplývají. Plnění jsou dělitelná, není jedno nedělitelné plnění, které by přesáhlo hranici pro plátcovství DPH. V této věci dodací listy pak dodány nebyly. Co se týče plateb, ty ze strany žalobkyně byly na účet BTS, odtud však odešly na nezveřejněný účet a poté došlo k hotovostnímu výběru prostředků. Správce daně zpochybnil tvrzení žalobkyně, která právě ta nedoložila.

131. Veškeré pro věc rozhodné podklady jsou již součástí správního spisu, z něhož žalovaný vycházel a jehož postup je předmětem soudního přezkumu. Správním spisem se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 8/2008 - 117 ze dne 29. 1. 2009, č. 2383/2011 Sb. NSS). Soud proto neprovedl důkaz čestným prohlášením P. Z., jenž je součástí správního spisu. Účetnictví žalobkyně soud neprovedl pro nadbytečnost, pro posouzení věci je dostatečný obsah správního spisu.

VII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

132. Městský soud v Praze (dále též *„městský soud“* či jen *„soud“*) ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, a jedná se o žalobu přípustnou, splňující všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal na základě skutkového i právního stavu v době vydání rozhodnutí správního orgánu a v mezích uplatněných žalobních bodů v souladu s ustanovením § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen *„s. ř. s.“*), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti.

133. Správní soudy opakovaně zdůrazňují ve své judikatuře, že kvalita podání – žaloby, kasační stížnosti do značné míry předurčuje obsah rozsudku soudu (např. rozsudek ze dne 15. 7.

2021, č. j. 1 As 132/2021-30). Na straně jedné tedy strohá a obecná kasační (žalobní) argumentace vede k vypořádání kasační stížnosti (žaloby) pouze v odpovídající – nízké – míře detailu. Ale i na straně druhé rozsahově excesivní kasační stížnost, která je však obsahově nesourodá, má za následek, že se soud při vypořádání takové kasační stížnosti omezí na podstatu věci a s jednotlivými námitkami se případně vypořádá prostým odkázáním na příslušnou pasáž odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí (srov. např. rozsudek ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 163/2021-52).

134. Žaloba, čítající 228 stran a následující replika žalobkyně (celkem 33 stran) je příkladem excesivního podání. Argumentace k jednotlivým otázkám se přitom opakuje, není sourodá a logicky strukturovaná. Pochopitelně je na žalobkyni, jakým způsobem pojme polemiku se závěry žalovaného. Nicméně vzhledem k popsané podobě žaloby se městský soud v zájmu srozumitelnosti zaměří na klíčové otázky. Odpověď na stěžejní námitky v tomto případě bude i odpovědí na námitky dílčí. Soud poté připomíná ustálenou judikaturu správních soudů i Ústavního soudu, podle nichž u rozsáhlých žalob postačí postavení právní názor, v jehož konkurenci žalobní body jako celek neobstojí (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 10 Azs 316/2018-60, nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 35, popř. rozsudky téhož soudu ze dne 5. 2. 2021, č. j. 5 As 140/2019-93, bod 41, a ze dne 5. 3. 2021, č. j. 5 As 267/2019-106, bod 66, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014-88, nález Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20).

Námitka nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí

135. Vada nepřezkoumatelnosti rozhodnutí je jednou z nejzávažnějších vad řízení, kterou lze konstatovat pouze v případě, že pro výše uvedené důvody skutečně nelze seznat, proč správní orgán rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku posuzovaného rozhodnutí, resp. proč považoval vznesené námitky za nedůvodné (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 3. 2022, č. j. 5 As 158/2021 – 36, bod 18, a tam citovaná judikatura).

136. Platí, že ze správního rozhodnutí musí být seznatelné proč správní orgán považuje účastníkovy námitky za liché, mylné nebo vyvrácené, z čeho při rozhodnutí vycházel, jak se vypořádal s účastníkem předestřenými okolnostmi a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Obdobně jako v případě krajských soudů ale správní orgány nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem argumentace obsažené v odvolání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 – 19). Implicitní vypořádání námitek za splnění podmínky existence vlastního uceleného argumentačního systému, který (soud či správní orgán) logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná, akceptuje rovněž Ústavní soud (viz např. jeho nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, č. N 26/52 SbNU 247, bod 68).

137. Žalované rozhodnutí obsahuje výroky I – IV., kterými byly potvrzeny jednotlivé platební výměry napadené odvoláním žalobkyně (a zamítnuto odvolání). V odůvodnění žalovaný shrnul skutkový stav, předchozí procesní vývoj věci a odvolací důvody. Vyložil relevantní právní úpravu, judikaturu a to aplikoval na zjištěný skutkový stav, který detailně vyložil na str. 9 a násl. Žalovaný shrnul, jaké důkazní prostředky žalobkyně pro uplatnění nároku v řízení sama předložila, detailně shrnul obsah výslechů jednotlivých svědků. Na str. 18 a násl. žalovaný konstatoval skutková zjištění, která vyplývají z podkladů, konstatoval

rovněž, jaká skutková zjištění učinil správce daně k osobě dodavatele společnosti BTS, obsah čestných prohlášení, které žalobkyně předložila.

138. Na str. 25 a násl. se žalovaný poté jednotlivě zabýval konkrétními přijatými službami podle okruhů pochybností (pochybnosti o fakticitě, poté rozsahu plnění). Vždy přitom vycházel z identifikovaných podkladů správního spisu (obsahu objednávek, faktur, rámcových smluv, svědeckých výpovědí, čestných prohlášení atd.). Na základě těchto podkladů poté identifikoval své pochybnosti a úvahy k nim vyložil v těchto částech rozhodnutí. Na konci té části rozhodnutí, v nichž se zabýval pochybnostmi jednoho typu (fakticita, rozsah přijatých plnění) poté celkově své úvahy shrnul a vyložil, proč nepřisvědčil argumentům žalobkyně. Je pravdou, že vzhledem k opakujícím se námitkám žalobkyně odkázal přitom i na příslušné části zprávy o daňové kontrole. To však není na újmu srozumitelnosti rozhodnutí. Žalovaný naopak pro stručnost takto vyjádřil, že se ztotožnil se správcem daně, konkrétně s příslušnými částmi zprávy o daňové kontrole, které žalobkyně svými argumenty nevyvrátila. Obdobně žalovaný případně odkázal také na jiné části svého rozhodnutí, kde již dříve vyložil své úvahy o totožných otázkách.

139. Z odůvodnění tedy vyplývají úvahy žalovaného, pro které se ztotožnil se správcem daně, vyložil i důvody pro které nevyhověl argumentaci žalobkyně. Odůvodnění je tedy v souladu s výroky rozhodnutí a vyplývají z něj srozumitelné úvahy žalovaného a jeho hodnocení podkladů daňového řízení. Ze žalovaného rozhodnutí tedy vyplývají důvody, pro které nevyhověl odvolání žalobkyně. Městský soud proto neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, či nedostatek důvodů.

Vlastní posouzení nepřiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty

140. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o dani z přidané hodnoty*“) platí (hmotněprávní podmínka), že plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění uvedených v tomto odstavci. Procesní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně stanovuje poté § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

141. Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním, jak vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37). Ani daňové doklady se všemi požadovanými náležitostmi tedy nemusejí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny jiné zákonné podmínky pro jeho uplatnění.

142. Při prokazování nároku na odpočet přitom musí být v prvé řadě prokázána samotná existence zdanitelného plnění. „*Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který je simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění*“ (viz již usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9. 2004, č. j. III. ÚS 365/04). Samotné doložení daňového dokladu (byť po formální stránce bezvadného) tedy není dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, který musí být fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Z judikatury Nejvyššího

správního soudu vyplývá, že unese-li správce daně důkazní břemeno ve vztahu k pochybnostem o správnosti, věrohodnosti či průkaznosti daňového dokladu, který daňový subjekt předkládá jako primární důkazní prostředek, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal, že k dodání plnění došlo tak, jak bylo deklarováno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 6 Afs 29/2021 - 38).

143. Pro přiznání nároku na odpočet daně nicméně nepostačuje pouze to, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, nýbrž je třeba prokázat jeho provedení v deklarovaném rozsahu. Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76, nebo ze dne 9. 3. 2023, č. j. 6 Afs 307/2021-29). Od něho se odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Již samotné neprokázání rozsahu plnění přitom postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63).

144. Ze správního spisu vyplývá, že případě sporných zdanitelných plnění byly konečnými odběrateli v těchto zdaňovacích obdobích společnosti:
- Olympus Czech Group, s.r.o., člen koncernu, DIČ:CZ27068641 (dále také „*Olympus*“),
- Albert Česká republika, s.r.o., DIČ:CZ44012373 (dále také „*Albert*“),
- Accenture Services, s.r.o., DIČ:CZ26449251(dále také „*Accenture*“),
- Argo Alpha s.r.o., DIČ:CZ04486277 (dále také „*Argo*“),
- PORFIX CZ a.s., DIČ:CZ60108924 (dále také „*PORFIX*“),
- sanofi-aventis, s.r.o., DIČ:CZ44848200 (dále také „*sanofi*“),
- GENNET, s.r.o., DIČ:CZ27080234 (dále také „*GENNET*“),
- KONE, a.s., DIČ:CZ00176842 (dále také „*KONE*“),
- PULIRE Sp. z o.o. Czech Republic, organizační složka, DIČ:CZ24239518 (dále také „*PULIRE*“).

145. Posloupnost fakturace plnění byla následující:

subdodavatelé → BTS → žalobkyně → RPM CZ → konečí odběratelé, když subdodavateli předmětných prací pro dodavatele BTS byly dle svědecké výpovědi T. H. společnosti KM technology s.r.o. v likvidaci, a VAN INVEST PRAHA s.r.o.

146. Mezi žalobkyní a RPM CZ, kterážto byla přímým dodavatelem úklidových služeb pro konečné odběratele, existoval vztah poskytovatele a odběratele dle Rámcové smlouvy o poskytování úklidových služeb z 31. 12. 2018 a z 27. 12. 2019. Jednotlivé úklidové služby pro koncové zákazníky žalobkyně pro objednavatele RPM CZ poskytovala dle jeho objednávek (písemné či ústní). Z uvedených smluv tedy vyplývá, že bez či nad rámec předchozího pokynu či objednávky (písemné či ústní od RPM CZ) žalobkyně neměla žádné další služby poskytnout.

147. Není pak sporu, že nakonec RPM CZ vůči odběratelským společnostem vystavila faktury za úklidové služby za předmětná období.

148. Podklady, kterými žalobkyně prokazovala splnění podmínek dle ustanovení § 72 a § 73 ZDPH shrnul žalovaný v bodě 28 žalovaného rozhodnutí. Konstatoval, že předložením daňových dokladů splnila svoji primární důkazní povinnost ve smyslu ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu a důkazní břemeno tak přešlo na správce daně. V porovnání skutečností zjištěných od žalobkyně, jejího jednatele, svědeckých výpovědí a zjištění vyplývajících z

reakcí jednotlivých koncových odběratelů předmětných zakázek vznikly prvostupňovému správci daně pochybnosti, které poprvé specifikoval ve Výzvě k prokázání skutečností ze dne 6. 9. 2023 (a žalobkyně je později již nevyvrátila).

149. Po celou dobu daňového řízení tak jsou mezi stranami sporné otázky o přijatých plnění od společnosti BTS v těchto ohledech:

a) u části přijatých úklidových prací deklarovaných na daňových dokladech neprokázala žalobkyně faktické přijetí těchto přijatých zdanitelných plnění,

b) u zbývajících přijatých úklidových prací deklarovaných na předmětných daňových dokladech neprokázala rozsah těchto přijatých zdanitelných plnění,

c) mimo těch prací, jejichž přijetí ani neprokázala, neprokázala rovněž přijetí sporných plnění od osoby povinné k dani v postavení plátce, či jiného (i neidentifikovaného) dodavatele v postavení plátce.

150. Žalovaný tyto pochybnosti shrnul v bodě 4 svého rozhodnutí. Jak bude vyloženo níže, pochybnosti týkající se fakticity a rozsahu přijatých plnění se vztahovaly jen k některým objednávkám a fakturám, jiné zase působily společně ve vzájemné kombinaci, přičemž ve všech případech, jelikož šlo o přijatá plnění od společnosti BTS, zde byly pochybnosti o přijatých plnění právě od této společnosti coby plátce daně. Pokud by tyto pochybnosti a výtky správce daně a žalovaného tedy obstály, je na místě odepření odpočtu v plné výši u všech takto zpochybněných přijatých plnění. Těmito otázkami se soud bude zabývat v dalších částech rozsudku.

151. Žalobkyně nejprve sporuje svými námitkami závěry správce daně, potažmo žalovaného, k přijatým zdanitelným plněním, u nichž nemělo být prokázáno jejich skutečné přijetí (viz předchozí odstavec, písm. a). Městský soud se nejprve zabýval otázkou, zda byly oprávněné pochybnosti správce daně a žalovaného o tom, zda deklarovaná plnění žalobkyně skutečně přijala.

a) odběratel Accenture, místo plnění objekty Accenture Chodov a Visionary

152. Z objednávky č. PA4/2019/10/002 žalobkyně u dodavatele BTS vyplývá, že žalobkyně v měsíci říjen 2019 objednala úklidové služby interiérů a exteriérů v objektu Accenture Chodov (úklid administrativních prostor, vícepráce/mytí monitorů, úklid exteriérů/společných prostor) a v objektu Accenture Visionary (úklid administrativních prostor, generální úklid WC, sprch a kuchyněk). Z daňového dokladu č. 2019020, který vystavil žalobkyni dodavatel BTS vyplývá, že dodavatel fakturoval žalobkyni v měsíci říjnu 2019 provedené úklidové práce specifikované v objektu Accenture Chodov jen jako „*interiéry*“, Accenture Chodov – „*exteriéry*“ a „*Accenture Visionary*“.

153. Z objednávky č. PA4/2019/11/002 žalobkyně u dodavatele BTS vyplývá, že žalobkyně v měsíci listopadu 2019 objednala úklidové služby interiérů a exteriérů v objektu Accenture Chodov – úklid administrativních prostor, vícepráce monitorů a klávesnic, úklid exteriérů/společných prostor, vícepráce/čištění podest na schodišti, v objektu Accenture Visionary – úklid administrativních prostor, generální úklid WC, mytí skl. ploch. Z daňového dokladu č. 2019051, který vystavil žalobkyni dodavatel BTS vyplývá, že dodavatel fakturoval provedené úklidové práce v měsíci listopad 2019 specifikované

v objektu Accenture Chodov jen jako „*interiéry*“, Accenture Chodov – „*exteriéry*“, „*Accenture Visionary*“.

154. Z objednávky č. PA4/2019/12/002 žalobkyně u dodavatele BTS vyplývá, že žalobkyně v měsíci prosinci 2019 objednala úklidové služby interiérů a exteriérů v objektu Accenture Chodov – úklid administrativních prostor, vícepráce monitorů a klávesnic, úklid exteriérů/společných prostor, vícepráce/čištění podest na schodišti, v objektu Accenture Visionary – úklid administrativních prostor, úklidy po vánočních akcích, monitory. Z daňového dokladu č. 2019087, který vystavil žalobkyni dodavatel BTS vyplývá, že dodavatel fakturoval provedené úklidové práce v měsíci prosinec 2019 v objektu Accenture Chodov jen jako „*interiéry*“, Accenture Chodov – „*exteriéry*“, „*Accenture Visionary*“.

155. Z objednávky č. PA4/2020/01/004 žalobkyně u dodavatele BTS vyplývá, že žalobkyně v měsíci leden 2020 objednala úklidové služby interiérů v objektu Accenture Chodov (pravidelný úklid WC, admin. a spol. prostory, vícepráce – mytí monitorů, posílení úklidu. U objektu Accenture Visionary objednávku PA4/2020/01/003 objednala pravidelný úklid WC, admin. a společné prostory, vícepráce – mytí monitorů, čištění dřevěné podlahy, generální úklid recepce. Z daňového dokladu č. 2020023, který vystavil žalobkyni dodavatel BTS vyplývá, že dodavatel fakturoval provedené úklidové práce v měsíci leden 2020 v objektu Accenture Chodov jen jako „*interiéry*“, Accenture Chodov – „*exteriéry*“, „*Accenture Visionary*“.

156. Ze správního spisu k tomu vyplývá, že společnost Accenture k těmto objednávkám správci daně předložila Smlouvu o provádění úklidu R2019 ze dne 31. 8. 2019 uzavřenou s RPM CZ a. s. a s touto smlouvou související doklady. Předmětem této smlouvy je pouze pravidelný úklid vnitřních prostor provozoven Accenture Chodov (celková plocha 4 073 m²) a Accenture Visionary (celková plocha 6 343 m²) dle specifikací uvedených v příloze č. 1 této smlouvy. V příloze č. 1 nazvané „*Specifikace prováděných prací, detailní cenová nabídka*“ jsou uvedeny úklidové práce dle jednotlivých oblastí - toalety, recepce a její okolí, segregované zóny, kuchyňky, zasedačky, open space a chodby, terasa – Visionary. V rámci těchto specifikací z výše uvedených prací není uvedeno poskytování služeb v podobě čištění podest na schodišti, generálního úklidu WC, sprch a kuchyněk, úklidy po vánočních akcích, čištění dřevěné podlahy, generální úklid recepce, úklid exteriérů. V předmětné smlouvě bylo nadále sjednáno, že případné vícepráce budou provedeny na základě jejich písemné objednávky /bod VII. písm. f) smlouvy/. Společnost Accenture nepředložila pak žádné písemné objednávky, kterými by za daná období objednala pravidelný úklid exteriérů v objektu Accenture – Chodov resp. v obou objektech společnosti Accenture, exteriérů či víceprací v interiérech za daná období.

157. Za koncového odběratele Accenture k tomu svědkyně H. Š., vedoucí oddělení mající na starosti údržbu a provoz kanceláří, ve svém výslechu uvedla, že úklidové práce v období roku 2019 a 2020 pro společnost zajišťovala RPM CZ. Úklid toalet byl zajišťován RPM CZ v objektu Chodov, u Visionary to zajistil majitel objektu. Majitel objektu zajišťoval v obou případech úklid společných prostor, chodby, výtahů. Uvedla, že „Segregovanými zónami“ jsou kanceláře personálního oddělení, IT prostory, scaning, consulting, broadcasting atp., open space a chodbami se poté rozumí otevřené kancelářské prostory pro ca 20 – 60 osob. Obecně připustila možnost úklidových prací nad rámec Smlouvy. Úklidové služby exteriérů v období 11/2019 – 01/2020 však nepožadovali, pokud by požadovali tento úklid, jednalo by se o plnění nad rámec Smlouvy R2019, byla by vystavená objednávky, odsouhlasení cen.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

158. Z uvedených podkladů městskému soudu vyplynulo, že společnost Accenture tedy nepožadovala po společnosti RPM CZ (potažmo po odvolateli) v předmětných obdobích ani žádné úklidové práce exteriérů ani žádné výše uvedené vícepráce či generální úklidy interiérů. Tyto totiž nejsou obecně ani předmětem Smlouvy R2019 a žádné vícepráce (tj. úklidové služby) nebyly ani ze strany Accenture u RPM CZ objednány. Exteriéry přitom nelze považovat ani úklid společných prostor, neboť to zajišťoval v obou případech majitel objektu. Byť o těchto skutečnostech svědčí toliko svědecká výpověď zaměstnankyně odběratele, na její věrohodnosti to nic nesnižuje. Její pracovní náplní bylo právě zajištění úklidu, a poté sama nejenže tvrdila, že žádné vícepráce nebyly objednány, to navíc odpovídá tomu, že ani sama žalobkyně takovou objednávkou od svého odběratele RPM CZ nedisponovala.

159. Žalobkyně tedy správci daně předložila k přijatému plnění toliko objednávku služeb a tomu odpovídající fakturu za poskytnuté plnění vystavenou dodavatelem BTS. Specifikace prací dle těchto objednávek žalobkyně přitom neodpovídá předmětu sjednaných pravidelných úklidových prací dle přílohy Smlouvy R2019 mezi RPM CZ a společností Accenture. A objednávky takových prací od RPM CZ žalobkyně nepředložila.

160. Pakliže tedy žalobkyně učinila objednávky uvedených prací, nesvědčí to předně tomu, že by takový požadavek vzešel právě od koncového odběratele, žalobkyně nepředložila ani podklad k tomu, že by takový požadavek vzešel od jejího odběratele RPM CZ. Právě proto se městský soud ztotožnil s pochybnostmi správce daně i žalovaného o tom, zda vůbec byla poskytnuta plnění u objednávky č. PA4/2019/11/002 u objektu Chodov - úklid exteriérů/společných prostor, čištění podest na schodišti, u objektu Accenture Visionary pak generální úklid WC, mytí skl. ploch. Obdobně pak, zda u objednávky č. PA4/2019/11/002 u objektu Accenture Chodov byly poskytnuty vícepráce úklid exteriérů/společných prostor, čištění podest na schodišti, u objektu Accenture Visionary generální úklid WC, mytí skl. ploch. U objednávky č. PA4/2019/12/002 bylo takto správně zpochybněno poskytnutí u objektu Accenture Chodov víceprací úklid exteriérů/společných prostor, čištění podest na schodišti, u objektu Accenture Visionary úklidy po vánočních akcích. U objednávky č. PA4/2020/01/004 bylo zpochybněno poskytnutí úklidových služeb u objektu Accenture Chodov víceprací úklid exteriérů – a u objektu Accenture Visionary čištění dřevěné podlahy a generální úklid recepce.

b) Odběratel PORFIX (místo plnění objekt Porfix)

161. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z daňových dokladů č. 2019019 (za období říjen 2019), 2019050 (za listopad 2019), 2019086 (za prosinec 2019) a 2020022 (za leden 2020). Ze souvisejících objednávek č. PA4/2019/10/001, PA4/2019/11/001 a PA4/2020/01/008 vyplývá, že žalobkyně vždy u dodavatele objednala pravidelný úklid – administrativní prostory a vícepráce – manipulace s nádobím, generální úklid kuchyňky, u PA4/2019/12/001 pak pravidelný úklid administrativní prostory a vícepráce / úklid po vánočním večírku.

162. Z přílohy nazvané „Specifikace prací“ Smlouvy o provádění úklidu R2018 ze dne 9. 11. 2018 uzavřené mezi RPM CZ a společností PORFIX vyplývá, že její předmětem není poskytování prací v podobě generálního úklidu kuchyňky ani poskytování víceprací, jako např. manipulace s nádobím, vůbec uvedeno ani specifikováno. Ze smlouvy dále vyplývá, že případné vícepráce budou provedeny na základě předem odsouhlasených cen a písemné objednávky společnosti PORFIX. Ze sdělení společnosti PORFIX z 3. 2. 2023 vyplývá, že

jiné doklady, než byly předloženy, nedisponuje. V uvedených obdobích nepožadovali ani generální úklid kuchyňky, úklid po vánočním večírku nepožadovali, nepožadovali ani vícepráce manipulace s nádobím.

163. V tomto případě žalobkyně objednala u dodavatele služby úklidu nad rámec sjednaných služeb ve smlouvě (tj. vícepráce). Přitom koncový odběratel PORFIX nepotvrdil, že by takové služby vůbec objednal. Od něho tedy iniciativa k poskytnutí těchto víceprací úklidových služeb nevzešla. Žalobkyně ani nepředkládá, že by takové práce objednal její odběratel RPM CZ. Nebylo tedy prokázáno, že by od koncového odběratele či od odběratele žalobkyně vzešla iniciativa k odběru takových prací. Městský soud se tedy ztotožnil se správcem daně i se žalovaným, že i u těchto pracích vyvstaly pochybnosti o jejich faktickém poskytnutí.

c) Odběratel Sanofi (místo plnění objekt Sanofi)

164. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z daňových dokladů č. 2019019 (za období říjen 2019), 2019050 (za listopad 2019), 2019086 (za prosinec 2019) a 2020022 (za leden 2020). Ze souvisejících objednávek vyplývá, že u objednávky č. PA4/2019/10/001 u dodavatele BTS objednala úklid recepce, kuchyně, wc, zasedaček a generální úklid WC, u objednávky č. PA4/2019/11/001 objednala úklid recepce, kuchyně, wc, zasedaček a vícepráce /úklid recepce – voda, sníh/, u objednávky č. PA4/2019/12/001 vyplývá, že u dodavatele BTS objednala úklid recepce, kuchyně, wc, zasedaček a vícepráce /úklid recepce – voda, sníh/ a u objednávky č. PA4/2020/01/009, vyplývá, že u dodavatele BTS objednala: pravidelný úklid recepce, kuchyněk, wc, zasedaček, - generální úklid – vícepráce (vymytí zásuvek, skříněk i ploch nad 1,7 m v kuchyňkách za leden 2020).

165. Ze Smlouvy o provádění úklidu R2018 ze dne 28. 8. 2018 uzavřené mezi RPM CZ a tímto odběratelem vyplývá, že jejím předmětem je zajištění a provádění pravidelného úklidu vnitřních prostor společnosti Sanofi dle specifikací úklidových prací uvedených v příloze č. 1 této smlouvy. V této příloze nazvané *„Specifikace prováděných prací, cenová nabídka“* však nejsou uvedené vícepráce či generální úklidy vůbec sjednány. I dle této Smlouvy případné vícepráce budou provedeny na základě předem odsouhlasených cen a písemné objednávky společnosti Sanofi.

166. Sporným předmětem plnění jsou tak v tomto případě generální úklid – WC za říjen 2019, vícepráce – úklid recepce (voda, sníh) za listopad 2019, vícepráce – úklid recepce (voda, sníh) za prosinec 2019, generální úklid – vícepráce (vymytí zásuvek, skříněk i ploch nad 1,7 m v kuchyňkách za leden 2020). Společnost Sanofi totiž nepředložila žádné písemné objednávky k uvedeným vícepracím či generálním úklidům za předmětná období. Tyto nevyplývají ani z daňových dokladů vystavených společností RPM CZ na společnost Sanofi (čísla 20198354-20200139), když za předmětná období bylo předmětem fakturace mezi těmito společnostmi pouze poskytování pravidelného úklidu, dodání hygienického materiálu a služba „čištění židlí“. Ve vyjádření ze dne 14. 2. 2023 pak společnost Sanofi uvedla, že v těchto obdobích uvedené typy úklidu v záznamech nenašla.

167. V tomto případě žalobkyně objednala u dodavatele služby úklidu nad rámec sjednaných služeb ve smlouvě (tj. vícepráce). Přitom koncový odběratel Sanofi nepotvrdil, že by takové služby vůbec objednal. Od něho tedy iniciativa k poskytnutí těchto víceprací úklidových služeb nevzešla. Žalobkyně ani nepředkládá, že by objednávku učinila u dodavatele na základě objednávky od RPM CZ. Neprokázala tedy už jen to, že by zde byla potřeba

takových prací. Městský soud se tedy ztotožnil se správcem daně i se žalovaným, že i u těchto pracích vyvstaly pochybnosti o jejich faktickém poskytnutí.

d) Odběratel PULIRE (místo plnění objekt Amazon BLOX)

168. Žalobkyně uplatnila daňové doklady č. 2019019 (za období říjen 2019) - fakturovány úklidové práce na objektu Amazon Blox – interiéry, exteriéry, 2019050 (za listopad 2019) – fakturovány úklidové práce na objektu Amazon Blox – interiéry, exteriéry, 2019086 (za prosinec 2019) – fakturovány úklidové práce na objektu Amazon Blox – interiéry, exteriéry a 2020022 (za leden 2020) – fakturovány úklidové práce na objektu Amazon Blox – interiéry, exteriéry.

169. V souvisejících objednávkách č. PA4/2019/10/001 – žalobkyně objednala úklid WC, admin. a spol. prostory, vícepráce/úklid po stěhování, PA4/2019/11/001 – žalobkyně objednala úklid WC, admin. a spol. prostory, generální úklid před předáváním prostor, PA4/2019/12/001– žalobkyně objednala úklid WC, admin. a spol. prostory, vícepráce /úklid o svátcích a PA4/2020/01/002 – žalobkyně objednala úklid WC, admin. a spol. prostory, generální úklid před předáváním prostor.

170. Ze srovnání předmětu daňových dokladů a souvisejících objednávek vyplývá, že žalobkyně ani pravidelné úklidy exteriérů deklarované na daňových dokladech v daných obdobích vůbec neobjednala. Navíc ze Smlouvy o provádění úklidu účinné od 6. 11. 2017 uzavřené mezi RPM CZ a tímto odběratelem je zajištění a provádění pravidelného úklidu pouze vnitřních prostor výše uvedeného objektu dle specifikací úklidových prací a dle cen uvedených v příloze č. 1 této smlouvy. Z přílohy č. 1 nazvané „Specifikace prací a „Cenová kalkulace“ pak vyplývá, že předmětem této smlouvy nejsou uvedené vícepráce či generální úklidy. Dle smlouvy případné vícepráce budou provedeny na základě předem odsouhlasených cen a písemné objednávky společnosti PULIRE. Společnost PULIRE poté nepředložila žádné samostatné písemné objednávky vztahující se jak k úklidům exteriérů, tak k vícepracím či generálním úklidům za předmětná období.

171. Shrnuto, sporná plnění jsou tedy vždy úklid exteriérů za říjen, listopad a prosinec 2019 a leden 2020 a dále generální úklid/dezinfekce obkladů za říjen 2019, vícepráce/úklid po stěhování za listopad 2019, vícepráce/úklid o svátcích za prosinec 2019, generální úklid – úklid před předáváním prostor za leden 2020. K těmto plněním nepředložila žalobkyně žádnou smluvní dokumentaci a ani není prokázáno, že by žalobkyně disponovala nějakou takovou objednávkou od koncového odběratele či od svého odběratele. Deklarovaná plnění tak nemají věrohodný podklad o jejich uskutečnění. Městský soud se tedy ztotožnil se správcem daně i se žalovaným, že i u těchto pracích vyvstaly pochybnosti o jejich faktickém poskytnutí.

e) Odběratel Argo (místo plnění objekt Argo)

172. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z daňových dokladů č. 2019019 (za období říjen 2019) – bez specifikace fakturovaných prací, 2019050 (za listopad 2019) – bez specifikace fakturovaných prací, 2019086 (za prosinec 2019) – bez specifikace fakturovaných prací a 2020022 (za leden 2020) – bez specifikace fakturovaných prací.

173. Ze správního spisu vyplývá, že odpovídající objednávky jsou č. PA4/2019/10/001 - žalobkyně objednala pravidelný úklid WC, společných prostor a schodiště a generální úklid parking, PA4/2019/11/001– žalobkyně objednala pravidelný úklid WC, společných prostor a schodiště a generální úklid parking, PA4/2019/12/001– žalobkyně objednala pravidelný

úklid WC, společných prostor a schodiště a generální úklid parking a PA4/2020/01/005 – žalobkyně objednala pravidelný úklid WC, spol. prostory, schodiště a vícepráce – úklid sněhu a odstranění náledí.

174. Ze Smlouvy o provádění úklidu R2016 účinné od 1. 7. 2016 uzavřené mezi RPM CZ a tímto odběratelem (Linzia shelf s.r.o., později Argo Alpha s.r.o.) ve znění dodatku s účinností ode dne 1. 1. 2019 je zajištění a provádění pravidelného úklidu vnitřních a venkovních společných prostor budovy Argo dle specifikací úklidových prací uvedených v přílohách č. 1 a č. 2 této smlouvy. Z přílohy č. 1 nazvané *„Specifikace prováděných prací ČSA"* a z přílohy č. 2 nazvané *„Specifikace a četnost úklidových prací Argo společné prostory"* vyplývá, že předmětem této smlouvy jsou pravidelné úklidové služby - denní, týdenní a měsíční frekvence, mj. denní úklid garáží (1 hodina), zadního parkoviště (0,75 hodiny) a strojové čištění parkoviště (1x měsíčně). Předmětem však nejsou vícepráce či generální úklidy (po malířských, rekonstrukčních či jiných pracích). V bodě VII písm. g) předmětné smlouvy je současně ujednáno, že případné vícepráce budou provedeny na základě předem odsouhlasených cen. Součástí odpovědi společnosti Argo poté nejsou žádné písemnosti (ani odsouhlasené cenové nabídky) vztahující se ke zde řešeným vícepracím a generálním úklidům za předmětná období.

175. Žalobkyně současně neprokázala, že by požadavek na objednání sporných prací vzešel od RPM CZ, objednání sporných úklidových prací nevyplývá ani z daňových dokladů vystavených společností RPM CZ na společnost Argo, když předmětem fakturace pro společnost Argo za období listopad 2019 až únor 2020 bylo poskytování pravidelného úklidu, praní utěrek, pronájem čistící zóny, čištění koberce a dodání zboží v podobě hygienických potřeb. Společnost Argo ve svém vyjádření ze dne 9. 2. 2023 uvedla, že úklid parkingů s četností 1 x měsíčně byl zahrnut ve fakturované položce „pravidelný úklid", na základě Smlouvy R2016 a nad rámec pravidelných plateb dohodnutých Smlouvou R2016 byl proveden úklid sněhu v únoru 2020 a mimořádný úklid společných prostor v únoru a březnu 2020.

176. Z výše uvedeného tak vyplývá, že úklid parkingu měl být prováděn pravidelně v rámci standardního úklidu a úklid sněhu a odstranění náledí nebyl konečným odběratelem v lednu 2020 objednán. Sporná plnění vyplývající ze souvisejících objednávek nelze tedy považovat za společností Argo objednané vícepráce či generální úklidy nad rámec Smlouvy R2016. Nebylo prokázáno ani, že by tento požadavek vznesl odběratel RPM CZ.

f) Odběratel Olympus (místo plnění objekt Olympus)

177. Žalobkyně uplatnila daňové doklady č. 2019020 (za období říjen 2019), 2019051 (za listopad 2019), 2019087 (za prosinec 2019) a 2020023 (za leden 2020). Z těchto daňových dokladů vyplývá, že jejich předmětem plnění byly: *„úklidové práce v objektu Olympus"*. Z objednávek č. PA4/2019/10/002 vyplývá, že žalobkyně objednala úklid na objektech SO-01-SO-02 a vícepráce – úklid po rekonstrukci, vícepráce parking, č. PA4/2019/11/002 vyplývá, že žalobkyně objednala úklid na objektech SO-01-SO-02 a vícepráce – úklid po malování, č. PA4/2019/12/002 vyplývá, že žalobkyně objednala úklid na objektech SO-01-SO-02 a vícepráce – úklid po malování a řemeslnících a č. PA4/2020/01/007 vyplývá, že žalobkyně objednala pravidelný úklid na objektech SO-01-SO-02 a vícepráce – manipulace s odpadem, úklid po stěhování divizí.

178. Ze Smlouvy o poskytnutí prací a služeb ze dne 30. 11., popř. 1. 12. 2025, z Dodatku č. 5 Smlouvy a z přílohy č. 1 této smlouvy vyplývá, že předmětem této smlouvy nejsou uvedené

vícepráce. V článku „IV. Cena“, odst. b) je ujednáno, že cena nezahrnuje úklidové práce po řemeslnických pracích (malování, rekonstrukce apod.), generální úklid a jiné práce, když tyto budou prováděny po předchozí dohodě, na základě objednávky a fakturovány dle skutečně provedené práce. Z odpovědi společnosti Olympus ze dne 27. 2. 2023 vyplynulo, že tato si není vědoma, že by jí měly být poskytnuty jiné služby a úklidové práce, než ty fakturované jí společností RPM CZ. Společnost nepředložila ani žádné objednávky či jiné písemnosti vztahující k těmto pracím v uvedených obdobích. Tyto sporné úklidové práce nevyplývají ani z daňových dokladů vystavených společností RPM CZ na společnost Olympus, žalobkyně neprokázala požadavek RPM CZ vůči ní na jejich zajištění. Objednání víceprací od odběratele žalobkyně nebylo tedy prokázáno.

g) Odběratel KONE (místo plnění objekt KONE)

179. Žalobkyně uplatnila daňové doklady č. 2019020 (za období říjen 2019), 2019051 (za listopad 2019), 2019087 (za prosinec 2019) a 2020023 (za leden 2020). Z těchto daňových dokladů vyplývá, že jejich předmětem plnění byly: *„úklidové práce v objektu KONE“*

180. Ze souvisejících objednávek vyplývá, že žalobkyně objednala u č. PA4/2019/10/002 – pravidelný úklid wc a administrativních prostor, generální úklid WC, č. PA4/2019/11/002 - pravidelný úklid wc a administrativních prostor, vícepráce při promo akci, č. PA4/2019/12/002 - pravidelný úklid wc a administrativních prostor, vícepráce při mytí nádobí a č. PA4/2020/01/006 -- pravidelný úklid wc a administrativních prostor, generální úklid WC

181. Z předložené Smlouvy o provádění úklidu R2018 ze dne 10. 9. 2018 vyplývá, že předmětem této smlouvy je zajištění a provádění pravidelného úklidu vnitřních prostor v administrativním centru CUBE dle specifikace prací uvedených v příloze č. 1. V předmětné příloze nazvané „Specifikace prací“ však není poskytování prací v podobě generálního úklidu WC, vícepráce při promo akci či vícepráce mytí nádobí vůbec uvedeno. Z této předmětné smlouvy pak vyplývá, že případné vícepráce budou provedeny na základě předem odsouhlasených cen a písemné objednávky objednatele, které však prvostupňový správce daně neobdržel.

182. Tyto sporné úklidové práce nevyplývají ani z daňových dokladů vystavených společností RPM CZ na společnost KONE, když předmětem této fakturace za období listopad 2019 až únor 2020 bylo pouze poskytování pravidelného úklidu a dodání hygienického materiálu. Žalobkyně neprokázala požadavek na tyto práce od odběratele RPM CZ. Z výše uvedeného tak vyplývá, že sporné v této části rozhodnutí řešené úklidové práce nebyly konečným odběratelem objednány a nebyly současně ani předmětem fakturace mezi ním a jeho dodavatelem RPM CZ.

Společně k přijatým zdanitelným plněním, u nichž nebylo prokázáno jejich skutečné přijetí pod písm. a) – f)

183. Jak již soud vyložil, žalobkyně deklarovala přijetí plnění od dodavatele BTS na základě objednávek, vystavených faktur a dokladech o zaplacení. Ve všech těchto případech přitom v objednávkách poptávala od dodavatele úklidové práce nad rámec jednotlivých smluv o zajištění úklidů pro koncové odběratele. Dodavatel žalobkyně tyto práce fakturoval. Nicméně výsledné faktury RPM CZ vůči konečným odběratelům neobsahují tyto žalobkyní zvláště a nad rámec smluv objednané úklidové služby. Ze strany koncových odběratelů tedy v první řadě nevzešel požadavek na ty úklidové práce, které jsou nad rámec sjednaného

rozsahu služeb jednotlivými smlouvami a jejich přílohami (které specifikují typ, množství a četnost sjednaných úklidových služeb). V první řadě tedy vzniká pochybnost o realizaci smluvně nepodložených prací, neboť iniciativa k jejich provedení nevzešla od koncových odběratelů. Městský soud se proto ve všech případech ztotožnil se správcem daně i se žalovaným, že u těchto deklarovaných plnění vyvstaly pochybnosti o jejich faktickém poskytnutí.

184. Žalobkyně iniciativu pro objednání sporných úklidových služeb brání **čestnými prohlášeními** I. L. (ze dne 13. 10. 2023 a 15. 1. 2024), P. Z. (19. 1. 2024, manažer žalobkyně), V. H. (18. 1. 2024), Ing. R. P. (13. 10. 2023). Z těchto prohlášení vyplývá toliko tvrzení uvedených osob, že plnění byla poskytnuta, cena za vícepráce se stanovuje dohodou, většinou se nepřefakturovávaly konečnému klientovi, pokud se vešla cena do rozpočtu objektu s tím, že marže je pro tyto příležitostné vícepráce nastavena dostatečně.

185. Z faktur dodavatele BTS a objednávek žalobkyně soudu vyplývá, že cena za úklidové služby byla stanovena jako součin množství (plocha a četnost) a jednotkové ceny 0,60 Kč (interiér) či 0,15 Kč (exteriér za m^2). Objednávky žalobkyně, následné faktury dodavatele či nakonec faktury RPM CZ vůči konečnému odběrateli se pak vystavovaly pravidelně průběžně v měsíčních intervalech, v návaznosti na rozsah objednaných a fakturovaných úklidových služeb. Při srovnání s fakturou, kterou žalobkyni vystavil dodavatel BTS, byla faktura RPM CZ konečnému odběrateli vystavena ještě ve vyšší částce. Takto pak byly hrazeny i tyto konečné faktury. Jelikož je tedy zřejmé, že koncový odběratel hradil vždy ještě vyšší částku, než kterou fakturovala BTS žalobkyni, nesvědčí to tvrzení žalobkyně, že by konečný odběratel nakonec hradil snad jen část z těch služeb, které byly žalobkyni předtím fakturovány dodavatelem BTS. To je tedy v rozporu s tvrzením žalobkyně, že by z marží existoval rozpočet pro jednotlivé objekty, z nichž hradila konečným odběratelem neobjednané a nehrazené úklidové služby, tj. objednané a hrazené pouze z její vlastní iniciativy.

186. Mimo své objednávky a faktury navíc žalobkyně nepředložila žádné další podklady o tom, že se předmětné služby uskutečnily.

187. Svědkyně **M. S.**, jednatelka BTS, ve své výpovědi z 27. 10. 2021 uvedla, že úklidové práce se žalobkyní zařizoval T. H., dle jeho ujištění se plnění uskutečnilo. K otázce úklidu exteriérů se nemohla vyjádřit, neposkytla žádné informace. Osobně nebyla v objektech, kde měly probíhat zakázky, u prací přítomna nebyla. Realizovali je živnostníci a „dohodáři", konkrétní jména neznala. Nevěděla o dokladech potvrzujících předání a převzetí prací, okolnosti přebírání a předávání zakázek měl vědět T. H. Ve výslechu ze dne 11. 1. 2023 potvrdila, že sazba je u pravidelného úklidu 0.60 Kč za 1 m^2. Sazba u generálního úklidu a u víceprací byla na dohodě mezi BTS a RPM Servis.

188. Svědek **T. H.**, manažer a spolupracovník BTS, při výslechu dne 23. 11. 2021 uvedl, že objednávky od žalobkyně přijímal od I. L., objednané úklidové práce provedla BTS prostřednictvím svých pracovníků a subdodavatelů, provedené úklidové služby byly poté vyfakturovány předmětnými doklady. K provedení úklidu exteriérů Accenture Chodov popř. ke generálnímu úklidu či vícepracím přesto, že nebyly služby objednány, uvedl, že podkladem je odsouhlasený dodací list. Práce na objektech předával buďto svědek nebo předák BTS manažerovi žalobkyně. Soupis provedených prací, protokol o předání a převzetí prací nebyl proveden. Žádné další podklady nebyly vyhotoveny. Při výslechu 6. 2. 2023 dodal, že objednávky byly přijaty osobně, úklidové práce byly na základě objednávek

provedeny a následně vyfakturovány. Co se týče úklidu exteriérů, byly provedeny úklidové práce exteriérů taxativně vyjmenované v Ceníku úklidových prací v Položce „Pravidelný úklid exteriérů standardní“, který je součástí smlouvy mezi BTS a žalobkyní. Provedené práce byly ústně odsouhlaseny, na základě toho byl vystaven dodací list. Za provedení prací byl vyhotoven pouze dodací list, ty byly předány žalobkyni, soupis provedených prací sepsán nebyl. Nebyly vystaveny ani žádné další doklady a písemnosti.

189. Svědkyně **I. L.** zaměstnankyně žalobkyně, jejíž náplní práce bylo zajišťování chodu zakázek ve výslechu dne 13. 10. 2022 jen uvedla, že šlo o úklidové práce především v interiéru, ale i k exteriéru, k uskutečnění zdanitelných plnění na dokladech došlo. Nebyly vyhotoveny podklady deklarující převzetí a předání prací, nebyl vyhotoven soupis provedených prací. Vystavena byla pouze objednávka, a poté faktura. Cena byla stanovena na základě propočtu m^2 a četnosti a jednotkové sazby, vícepráce byly objednány prostřednictvím email komunikace na základě cenové nabídky a objednávky.

190. Svědek **Ing. R. P.**, jednatel společnosti žalobkyně, při výslechu 14. 9. 2021 potvrdil, že realizaci zakázek řídil T. H. Podle něj došlo k uskutečnění zdanitelných plnění. Pan H. plnění předával I. L. přebírala. Protokoly o převzetí a předání nahrazuje podle něj dodací list.

191. Žalobkyně tedy sice předložila čestná prohlášení uvedených osob a správce daně uskutečnil svědecké výslechy, skutečnosti z nich vyplývající však nejsou podpořeny a ověřitelné žádnými dalšími podklady a zůstaly tak pouze v rovině tvrzení svědků. O případném objednávání víceprací z iniciativy žalobkyně a o průběhu fakturace, který by potvrdil argumentaci žalobkyně, žádný svědek ani za dodavatele ani za žalobkyni nic neuvedl. Přitom právě na otázky víceprací byli dotazováni především svědek H. za dodavatele BTS a I. L. za žalobkyni. To byly totiž přímo osoby, které sjednávaly úklidové služby. Ani svědecké výslechy tedy nijak nepodporují argumentaci žalobkyně, že se tyto sporné práce uskutečnily. Neexistuje pak žádný fyzický doklad o provedení a přebrání provedených prací. Proto ani čestní prohlášení, která potvrzují provedení prací i model zaplacení víceprací, nemají oporu v ostatních podkladech daňové kontroly.

192. Ze souhrnu podkladů, tj. z jednotlivých Smluv mezi RPM CZ a konečnými odběrateli, z faktur BTS, z objednávek žalobkyně, výpovědí svědků a jejich čestných prohlášení a při absenci dalších podkladů jako např. dodacích listů, podkladů o provedení práce a o jejím převzetí, tedy nevyplývá, že by sporné plnění souhrnně nazvaná jako „vícepráce“ (tj. výše uvedená plnění poskytnutá u jednotlivých objektů nad rámec jednotlivých smluv o úklidu) byly skutečně provedeny.

193. Městský soud se proto ztotožnil se správcem daně i se žalovaným, že žalobkyně po sdělení pochybností výzvou k prokázání skutečnosti č. j. 3607054/23/3202-60562-804355 ze dne 5. 9. 2023, tedy po přechodu důkazního břemene podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, již neunesla své důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu a u uvedených plnění neprokázala jejich uskutečnění v rozporu s povinnostmi které pro ni vyplývají z hmotněprávních i procesních podmínek § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

194. Žalobkyně dále sporuje svými námitkami závěry správce daně, potažmo žalovaného k *přijatým zdanitelným plněním, u nichž žalobkyně neprokázala na daňových dokladech deklarovaný rozsah plnění.* Soud nejprve shrnuje podstatu pochybností orgánu daňové správy o rozsahu deklarovaného plnění. Shledal přitom, že zjištěné skutečnosti a závěry správce

daně a žalovaného mají oporu v podkladech správního spisu a jako takové nejsou mezi stranami ani sporné.

a) Odběratel Olympus (místo plnění objekt Olympus)

195. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z daňových dokladů č. 2019020 (za období říjen 2019), 2019051 (za listopad 2019), 2019087 (za prosinec 2019) a 2020023 (za leden 2020), jejichž předmětem fakturace byly *„úklidové práce v objektu Olympus“* v rozsahu plnění v m² a jednotkové ceně ve výši 0,60 Kč/m². Podle souvisejících objednávek č. PA4/2019/10/002, PA4/2019/11/002, PA4/2019/12/002 a PA4/2020/01/007 žalobkyně objednala u společnosti BTS v objektu Olympus mimo výše uvedené sporné služby pravidelný úklid na objektech SO 01-SO 02, a to v rozsahu a cenách v těchto objednávkách uvedených.

196. Správce daně i žalovaný vycházeli z toho, že u uvedených sporných plnění nebylo prokázáno jejich uskutečnění. Tyto práce však navíc měly vliv i na hodnotu celkového množství úklidových prací deklarovaných na daňových dokladech za období říjen 2019 – leden 2020. Dále porovnáním úklidových ploch objektů odběratele SO-01 – SO-02 uvedených na objednávkách v oddíle „Počet MJ“ bylo ve všech případech uvedeno 5 222 m², v porovnání s úklidovou plochou těchto objektů uvedenou v příloze č. 1 Dodatku č. 5, která činila 4 942 m², byl zjištěn rozdíl (280 m²), neboť žalobkyně si u společnosti BTS objednala pro všechna období úklidové práce s úklidovou plochou větší, než je plocha těchto smluvně sjednaná v Dodatku č. 5 předmětné smlouvy s konečným odběratelem.

b) Odběratel Albert (místo plnění objekt DC Klecany)

197. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z daňových dokladů č. 2019018 (za období říjen 2019), 2019049 (za listopad 2019), 2019085 (za prosinec 2019) a 2020021 (za leden 2020), jejichž předmětem fakturace byly *„úklidové práce v objektu DC Klecany, standardní pravidelný úklid interiérů a standardní pravidelný úklid exteriérů“* v rozsahu plnění v m² a jednotkové ceně ve výši 0,60 Kč/m² pro interiéry a 0,15 Kč/m² pro exteriéry. Tomu odpovídající objednávky jsou č. PHZ/2019/10/001, PHZ/2019/11/001, PHZ/2019/12/001 a PHZ/2020/01/001.

198. Žalobkyně v případě interiérů i exteriérů objednala úklidové práce v rozsahu odlišném oproti rozsahu plnění deklarovaných na fakturách od BTS. Celková cena (při započítání DPH) uvedená na jednotlivých Objednávkách číslo PHZ/2019/11/001 na listopad 2019, PHZ/2019/12/001 na prosinec 2019 a číslo PHZ/2020/01/001 na leden 2020 je přitom shodná s cenou za úklidové práce (interiéry, exteriéry) uvedenou na předmětných dokladech číslo 2019018, 2019049, 2019085 a číslo 2020021.

199. Dle Smlouvy o základních podmínkách poskytování služeb č. 100010680 ze dne 30. 3. 2015 včetně příloh a Dodatku č. 2 této smlouvy, platného od 1. 1. 2018 činí úklidová plocha 53 úseků vnitřních prostor celkem 41 343 m² a úklidová plocha šesti úseků vnějších prostor činí celkem 174 738 m². Z objednávek na společnost BTS vyplývá, že žalobkyně si objednala provedení úklidových prací pouze na části celkových úklidových ploch, a to v případě vnitřních prostor na úklidové ploše 25 170 m² z úklidové plochy 41 343 m². V případě vnějších prostor pak byly objednány práce na úklidové ploše 27 500 m² (říjen a listopad 2019) a na ploše 24 000 m² (prosinec 2019 a leden 2020) z úklidové plochy 174 738 m². Přitom ani z předmětných daňových dokladů ani ze souvisejících objednávek není zřejmé, jaké konkrétní úklidové práce a na jakých konkrétních úsecích (z 53 úseků) vnitřních prostor a

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

na jakých konkrétních úsecích (z 6 úseků) venkovních prostor byly úklidové práce společností BTS provedeny.

200. Žalobkyně v této souvislosti předložila čestné prohlášení svého zaměstnance P. Z. ze dne 19. 1. 2024. Ten uvedl, že úklidové práce pro objekt DC Klecany byly provedeny dle objednávek, dodavatel uvedl však do faktur nesprávný text. Příslušný pracovník žalobkyně ověřil výši částky, nezkontroloval textovou část faktury. Dále obecně /jak je již výše shrnuto/ uvedl, že cena za vícepráce, jako je generální úklid, generální úklid toalet atp. se stanoví dohodou, nepoužije se cena za m². Uvedl také, že pokud je nutno dosažení standardu kvalit úklidu udělat generální úklid, popř. úklid opakovaně, u dodavatele se objednají vícepráce, pokud se pak vejdou do rozpočtu daného objektu, většinou se neúčtují společnosti RPM CZ ani konečnému odběrateli, marže jsou nastaveny tak, aby tyto příležitostné práce pokryly.

c) Odběratel Accenture (místo plnění objekty Accenture Chodov a Accenture Visionary)

Objekt Accenture Chodov

201. Žalobkyně v tomto případě uplatnila nárok na odpočet daně z daňových dokladů č. 2019020 (za období říjen 2019), 2019051 (za listopad 2019), 2019087 (za prosinec 2019) a 2020023 (za leden 2020), jejichž předmětem fakturace byly *„úklidové práce v objektu Accenture Chodov“* a to úklid interiérů a úklid exteriérů v rozsahu plnění v m² a jednotkové ceně ve výši 0,60 Kč/m² pro interiéry a 0,15 Kč/ m² pro exteriéry. Těmto daňovým dokladům odpovídají objednávky žalobkyně, z nichž je zřejmý rozsah objednaných služeb u společnosti BTS.

202. Rozsahu plnění na daňových dokladech a objednávkách se liší, když současně celková cena uvedená v jednotlivých objednávkách je shodná s cenou za úklidové práce (Accenture Chodov – interiéry + exteriéry) deklarovanou na jednotlivých daňových dokladech. Navíc, jak bylo uvedeno výše, uskutečnění víceprací nebylo prokázáno, svou hodnotou pak vstupují do celkového množství deklarovaného přijetí úklidových prací. Při porovnání smlouvy o úklidových pracích je pak zřejmé, že úklidová plocha vnitřních prostor objektu Accenture Chodov činí celkových 4 073 m². Z objednávek vyplývá, že žalobkyně si objednala provedení úklidových prací pouze na části celkových úklidových ploch, a to na úklidové ploše 1 900 m² za období říjen, listopad a prosinec roku 2019 a 2 980 m² za období leden 2020. Přitom ani z předmětných daňových dokladů ani ze souvisejících objednávek není zřejmé, jaké konkrétní úklidové práce byly společností BTS provedeny či na jakých konkrétních úsecích (z celkových šesti) vnitřních prostor byly tyto úklidové práce společností BTS provedeny.

Objekt Accenture Visionary

203. Podle daňových dokladů č. 2019020, 2019051, 2019087 a 2020023 byly předmětem fakturace *„úklidové práce v objektu Accenture Visionary“*, v rozsahu plnění uvedeném v m² a jednotkové ceně ve výši 0,60 Kč/m². Ze souvisejících objednávek vyplývá objednaný rozsah prací u společnosti BTS. Porovnáním úklidové plochy objektu Accenture Visionary vyplývající z objednávek („Počet MJ“ ve výši 8 200 m²) s úklidovou plochou tohoto objektu uvedenou ve Smlouvě R2019 (6 343 m²,) byl zjištěn rozdíl, neboť žalobkyně si u společnosti BTS objednala v tomto objektu úklidové práce s úklidovou plochou o 1 857 m² (a to za každé období) větší, než je plocha tohoto objektu uvedená ve Smlouvě R2019 uzavřené s konečným odběratelem. Vzhledem k tomu, že část úklidových služeb – vícepráce, generální úklidy byly

zpochybněny i zde, byl zpochybněn i rozsah úklidových prací deklarovaných na daňových dokladech.

d) Odběratel Argo (místo plnění objekt Argo)

204. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z daňových dokladů č. 2019019 (za období říjen 2019), 2019050 (za listopad 2019), 2019086 (za prosinec 2019) a 2020022 (za leden 2020), jejichž předmětem fakturace byly *„úklidové práce v objektu Olympus“* v rozsahu plnění v m² a jednotkové ceně ve výši 0,60 Kč/m². Dle souvisejících objednávek žalobkyně objednala u společnosti BTS v objektu Argo práce, a to v na nich uvedeném rozsahu a cenách.

205. Ze smlouvy (označené jako R2016) uzavřené s odběratelem Argo mj. vyplývá, že předmětem této smlouvy je zajištění a provádění pravidelného úklidu vnitřních prostor budovy na adrese Evropská 846/176a v Praze – Vokovicích, a to úseku s celkovou plochou 2 342 m² dle specifikací úklidových prací uvedených v příloze č. 1 a úseku s celkovou plochou 9 643 m² s detailním rozpisem úseků, služeb a četností úklidů. Z objednávek žalobkyně vůči společnosti BTS vyplývá objednávka provedení úklidových prací pouze na části celkových úklidových ploch, a to pouze na úseku 542 m². Ani z předmětných daňových dokladů ani ze souvisejících objednávek není zřejmé, jaké konkrétní úklidové práce byly společností BTS provedeny a na jakých konkrétních úsecích.

e) Odběratel PORFIX (místo plnění objekt Porfix)

206. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z daňových dokladů č. 2019019 (za období říjen 2019), 2019050 (za listopad 2019), 2019086 (za prosinec 2019) a 2020022 (za leden 2020), jejichž předmětem fakturace byly *„úklidové práce v objektu Porfix“* v rozsahu plnění v m² a jednotkové ceně ve výši 0,60 Kč/m². Ze souvisejících objednávek je zřejmá objednávka u společnosti BTS v na uvedené práce v interiérech, a to v na nich uvedeném rozsahu a cenách. Faktické přijetí víceprací (tj. manipulace s nádobím, GÚ kuchyňky a úklid po vánočním večírku) nebylo prokázáno, tyto práce mají vliv na celkové množství úklidových prací deklarovaných na daňových dokladech. Dle Smlouvy o úklidu s tímto odběratelem dále vyplývá, že je předmětem zajištění a provádění pravidelného úklidu vnitřních prostor v objektu této společnosti s celkovou plochou 240,4 m² dle specifikací úklidových prací uvedených v příloze č. 1, a to včetně četnosti úklidu (1x týdně) a včetně míst plnění, ve kterých mají být úklidové práce prováděny (tj. úseky kanceláře, zasedací místnosti, kuchyňky). Z objednávek vyplývá, že žalobkyně si objednala provedení úklidových prací pouze na části těchto celkových úklidových ploch, a to pouze na úseku 30 m². Ani z předmětných daňových dokladů ani ze souvisejících objednávek není zřejmé, jaké konkrétní úklidové práce a na jakých konkrétních úsecích byly tyto společností BTS provedeny.

207. Nesrovnalosti (rozdíly) byly zjištěny i při porovnání četnosti objednaného úklidu s četností vyplývající z předmětné Smlouvy R2018, v rámci které byla smluvními stranami sjednána četnost 52 úklidů/rok (tj. 1x týdně). Na předmětných objednávkách však žalobkyně objednala 22 úklidů v říjnu a listopadu 2019 za každý měsíc, 19 úklidů v prosinci 2019 a 20 úklidů v lednu 2020.

f) Odběratel sanofi (místo plnění objekt Sanofi)

208. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z daňových dokladů č. 2019019 (za období říjen 2019), 2019050 (za listopad 2019), 2019086 (za prosinec 2019) a 2020022 (za leden 2020), jejichž předmětem fakturace byly obecně *„úklidové práce v objektu Sanofi“* v rozsahu plnění

v m² a jednotkové ceně ve výši 0,60 Kč/m². Ze souvisejících objednávek vyplývají objednané práce, a to v na nich uvedeném rozsahu a cenách.

209. Pochybnosti o rozsahu přijatého plnění vyplývá především ze Smlouvy R2018 II uzavřené s odběratelem sanofi. Předmětem této smlouvy je zajištění a provádění pravidelného úklidu vnitřních prostor o celkové ploše 3 119 m² dle specifikací úklidových prací uvedených v příloze č. 1. Z objednávek vystavených na společnost BTS vyplývá, že žalobkyně si objednala provedení úklidových prací pouze na části těchto celkových úklidových ploch, a to pouze úseků recepce, kuchyněk, WC a zasedaček, s úklidovou plochou 1 366 m². Z přílohy č. 1 Smlouvy R2018 II však vyplývá, že součet úklidových ploch úseků recepce, kuchyněk, WC a zasedaček je pouze 611,54 m². Další pochybnosti o rozsahu prací vyplývají z T. H. předložené specifikace prací pro objekt Sanofi, podle něhož je frekvence úklidových prací (tj. četnost) v jednotlivých prostorách stanovena převážně 1x denně v pracovní dny (popř. 2x a 4x ročně). Naproti tomu v příloze č. 1 Smlouvy R2018 II je frekvence úklidových prací (tj. četnost) v jednotlivých prostorách stanovena převážně 3x týdně v pracovní dny (popř. 2x a 4x ročně), když v případě sebrání a výměny utěrek je pak četnost stanovena na 1x/den. Právě četnost úklidů má pak vliv na množství na daňových dokladech.

210. Žalovaný poukázal i na rozpor rozsahu prací, který vyplývá ze srovnání přílohy č. 1 Smlouvy R2018 II a při výslechu T. H. předložené specifikaci prací. Příloha Smlouvy stanovuje část „specifikace denního servisu“ a na něj navazující úklidové práce v širším než objednaném rozsahu: kontrola toalet, doplnění hygienického servisu, kontrola kuchyněk, manipulace s nádobím, obsluha myček, udržovací úklid v kavárně a na recepci vč. podlahové krytiny, sběr nádobí a úklid jednacích místností během dne).

g) Odběratel GENNET (místo plnění objekty Gennet Letná a Gennet Na Poříčí)

Objekt Gennet Letná (pravidelný úklid interiérů)

211. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z daňových dokladů č. 2019020 (za období říjen 2019), 2019051 (za listopad 2019), 2019087 (za prosinec 2019) a 2020023 (za leden 2020), jejichž předmětem fakturace byly *„úklidové práce v objektu Gennet Letná“* v rozsahu plnění v m² a jednotkové ceně ve výši 0,60 Kč/m². Práce v interiérech, a to v na nich uvedeném rozsahu a cenách objednala žalobkyně v objednávkách PA4/2019/10/002, PA4/2019/11/002, PA4/2019/12/002 a číslo PA4/2020/01/011. Ze Smlouvy o provádění úklidu ze dne 1. 4. 2010 vyplývá, že předmětem je zajištění a provádění pravidelného úklidu vnitřních a vnějších prostor společnosti GENNET o celkové ploše 3 961 m² dle specifikací úklidových prací uvedených v příloze č. 1. V příloze č. 1 jsou přesně a konkrétně specifikovány úklidové služby a místa plnění (celkem 7 úseků: společných prostor, sociálního zařízení, skladů, kuchyněk, kanceláří a ordinací a zákrokových sálů), kde má společnost RPM CZ tyto provádět. Dodatek č. 3 této smlouvy pak obsahuje detailní kalkulace ceny včetně úklidové plochy v m² s tím, že uvedené úklidové práce mají být provedeny v objektu Poliklinika (stará budova), Poliklinika (nová budova) a v šatnách suterénu (stará budova). Z objednávek na společnost BTS vyplývá, že žalobkyně si objednala provedení úklidových prací pouze na části těchto celkových úklidových ploch, a to pouze na úseku 1 750 m². Ani z předmětných daňových dokladů ani ze souvisejících objednávek není zřejmé, jaké konkrétní úklidové práce na jakých konkrétních úsecích (ze sedmi nasmlouvaných), či v jakých budovách byly tyto společností BTS provedeny.

Objekt Gennet Na Poříčí (pravidelný úklid interiérů)

212. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z daňových dokladů č. 2019019 (za období říjen 2019), 2019050 (za listopad 2019), 2019086 (za prosinec 2019) a 2020022 (za leden 2020), jejichž předmětem fakturace byly *„úklidové práce v objektu Gennet Na Poříčí“* v rozsahu plnění v m² a jednotkové ceně ve výši 0,60 Kč/m². Ze souvisejících objednávek PA4/2019/10/001, PA4/2019/11/001, PA4/2019/12/001 a číslo PA4/2020/01/010 vyplývá objednávka prací v interiérech, a to v na nich uvedeném rozsahu a cenách. Dle Smlouvy o provádění úklidu ze dne 11. 3. 2015 včetně Dodatku č. 5 k této smlouvě s platností od 1. 5. 201918 vyplývá rozsah úklidových ploch uvedených v Dodatku č. 5 předmětné smlouvy ve výši 1 954 m². Z porovnání velikosti úklidových ploch objektu Na Poříčí uvedených na objednávkách výši 1 985 m² pak vyplývá, že žalobkyně objednala úklidové práce na ploše o 31 m² větší, než je plocha tohoto objektu uvedená v předmětném Dodatku č. 5 (ten obsahuje velký rozsah specifikovaných úklidových ploch). Z objednávek vystavených žalobkyní nevyplývá, jaké konkrétní úklidové práce a např. v jakých nadzemních podlažích (když dle Dodatku č. 5 se v případě tohoto objektu jedná o budovu s přízemím a 5 nadzemními podlažími) byly tyto společností BTS provedeny.

h) Odběratel PULIRE (místo plnění objekty Amazon BLOX a Amazon Rustonka)

Objekt Amazon BLOX (pravidelný úklid interiérů - standardní)

213. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z daňových dokladů č. 2019019 (za období říjen 2019), 2019050 (za listopad 2019), 2019086 (za prosinec 2019) a 2020022 (za leden 2020), jejichž předmětem fakturace byly *„úklidové práce v objektu Amazon BLOX“*, a to úklid interiérů a exteriérů v rozsahu plnění v m² a jednotkové ceně ve výši 0,60 Kč/m² pro interiéry a jednotkové ceně 0,15 Kč/m² pro exteriéry. Ze souvisejících objednávek PA4/2019/10/001, PA4/2019/11/001, PA4/2019/12/001 a číslo PA4/2020/01/002 jsou zřejmé objednávky uvedených prací, a to v na nich uvedeném rozsahu a cenách. Dle Smlouvy o úklidových prací ze dne 6. 11. 2017, přílohy 1 vyplývají přesně a konkrétně specifikované úklidové práce, které má společnost RPM CZ provádět, a to včetně míst plnění (celkem 5 úseků – kanceláře, zasedací místnosti, toalety, sprchy a kuchyňky a dále služby denního servisu). Z cenové kalkulace (jež je součástí této smlouvy) vyplývá, že cena za vyjmenované úklidové služby byla sjednána za časovou měrnou jednotku uvedenou v hodinách [hod.]. Z objednávek vystavených žalobkyní na společnost BTS vyplývá, že tyto byly vystaveny v rozsahu stanoveném v plošné měrné jednotce, tzn. v m². Poté však není zřejmé, jakým způsobem byla úklidová plocha uvedená v m² stanovena, popř. přepočtena na jednotku m². I z objednávek vystavených na společnost BTS nevyplývá, jaké konkrétní úklidové práce a na jakých úsecích byly společností BTS provedeny. Není tedy zřejmé, jaké konkrétní práce byly provedeny a jaké konkrétní prostory odpovídají objednaným plochám v rozsahu 6 150 m² uvedeném na předmětných objednávkách.

214. Svědek T. H. ve vztahu k objektům Accenture Chodov, Amazon Blox a DC Klecany poukázal na dvoustrannou dohodu o záměně kategorizací prováděných prací z objednávky 0,60 Kč (interiér) na sazbu 0,15 (exteriér). To ovšem popírá zjištění správce daně, který na příkladu DC Klecany spočítal rozdíl mezi objednaným a fakturovaným rozsahem – interiéry byly objednány ve větším a exteriéry v menším rozsahu, než bylo následně fakturováno. Pokud by byl proveden přepočet kategorizací, porovnáním uvedených hodnot vznikal značný rozdíl mezi objednanými a fakturovanými úklidovými pracemi exteriérů, a to ve výši 971 255 m² a znamenalo by to rozdíl cen mezi těmi uvedenými na objednávkách a těmi ze souvisejících daňových dokladů (když zde jsou však uvedené ceny naprosto shodné.

Uvedené je navíc v rozporu s výpověďmi svědků T. H. a I. L., z nichž vyplývá, že provedení úklidových služeb koresponduje objednávkám.

Objekt Amazon Rustonka (pravidelný úklid interiérů - standardní)

215. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z daňových dokladů č. 2019020 (za období říjen 2019), 2019051 (za listopad 2019), 2019087 (za prosinec 2019) a 2020023 (za leden 2020), jejichž předmětem fakturace byly *„úklidové práce v objektu Amazon Rustonka"*, a to úklid interiérů v rozsahu plnění v m² a jednotkové ceně ve výši 0,60 Kč/m². Ze souvisejících objednávek číslo PA4/2019/10/002, PA4/2019/11/002, PA4/2019/12/002 a číslo PA4/2020/01/001 jsou zřejmé objednané práce, a to v na nich uvedeném rozsahu a cenách. Smlouva o úklidu se vztahovala na objekty Evropská 2758/11, Praha 6 a na adrese I. P. Pavlova 1789/5, Praha 2. Práce pro objekt Rustonka probíhaly do března 2018, poté se odběratel přestěhoval na adresu Sokolovská 689/115, Praha 8. Porovnání předmětu smlouvy s rozsahem prací nevyplývá přímo ani z dokladů, jelikož měrnou jednotkou těchto úklidových prací fakturovaných společností RPM CZ je časová měrná jednotka v hodinách. Konkrétní podklady o přepočtu (kolik času zabere m² na hodinovou jednotku), ač jej musela žalobkyně znát v době objednávky, pak nepředložila.

i) Odběratel KONE (místo plnění objekt KONE)

216. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z daňových dokladů č. 2019020 (za období říjen 2019), 2019051 (za listopad 2019), 2019087 (za prosinec 2019) a 2020023 (za leden 2020, jejichž předmětem fakturace byly *„úklidové práce v objektu KONE"* v rozsahu plnění v m² a jednotkové ceně ve výši 0,60 Kč/m². Ze souvisejících objednávek jsou zřejmé objednávky uvedené práce, a to v na nich uvedeném rozsahu a cenách. Ze Smlouvy ze dne 10. 9. 2018, uzavřené mezi společnostmi RPM CZ a KONE, vyplývá, že předmětem této smlouvy je zajištění a provádění pravidelného úklidu vnitřních prostor společnosti KONE o celkové ploše 1 112 m² dle konkrétních specifikací úklidových prací uvedených v příloze č. 1. V této příloze jsou současně také specifikovány např. četnosti úklidu: 5 x týdně, popř. týdenně a měsíčně, a rovněž místa plnění (tj. úseky kanceláře, zasedací místnosti, sociální zařízení a kuchyňky), kde mají být úklidové práce prováděny. Z objednávek vyplývá, že žalobkyně u společnosti BTS objednala provedení úklidových prací pouze na části 30 m² z celkově nasmlouvaných. Ani z předmětných daňových dokladů, ani ze souvisejících objednávek však nevyplývá, jaké konkrétní úklidové práce či na jakých konkrétních z výše jmenovaných úsecích byly provedeny.

Společně k přijatým zdanitelným plněním pod písm. a) – i), u nichž nebyl prokázán deklarovaný rozsah plnění

217. Předmětem těchto výtek správce daně a žalovaného není otázka faktického přijetí zdanitelných plnění, ale spornost prokázání rozsahu jejich poskytnutí.

218. Žalobkyně svou argumentaci staví na tom, že služby objednávala a BTS je provedla a fakturovala, jde o odlišná plnění oproti vztahu mezi RPM CZ a konečnými odběrateli. Výhrady od odběratele přitom nebyly. K jednotlivým objektům pak namítá, že rozsah prací byl konkrétně vymezen plochou a frekvencí úklidů. Nasmlouván byl úklid celkového prostoru, z něhož standardní úklid se soustředil na vybrané prostory, daňový subjekt ve spolupráci s dodavatelem BTS vybral na základě místní znalosti a aktuálních potřeb konkrétní úseky úklidu. Stanovena byla pouze minimální četnost úklidu, nic nebránilo žalobkyni zajistit intenzivnější úklidové zásahy, a to zejména tehdy, pokud si to vyžádá

konkrétní provozní situace, aktuální stav prostor nebo zjevná potřeba navýšeného výkonu. Úklid s vyšší frekvencí byl zajišťován na základě reálných potřeb provozu. Rozpory o rozsahu úklidových plochách brání tím, že může jít o zaokrouhlování či častější potřebu úklidu (např. v zimních měsících). Některé uskutečněné objednávky měl objednat objektový manažer poté, co zjistil, že standardní úklid nepostačuje k takové kvalitě, jakou požaduje RPM CZ. Vícepráce jsou sjednány dohodou mimo běžné výměry standardního úklidu. V některých případech došlo k neshodě s výměrou uvedenou na fakturách, nicméně vzhledem k částce, která souhlasila, žalobkyně fakturaci převzala (viz čestné prohlášení P. Z. k DC Klecany).

219. Žalovaný ve shodě se správcem daně a s náležitou oporou v podkladech ve správním spise vyložil, že z jednotlivých Smluv mezi RPM CZ a koncovými odběrateli vyplývají parametry požadovaných úklidových služeb (zejména plocha, četnost, rozsah prací). Odběratel tedy sjednanou smlouvou vymezil požadavek vůči společnosti RPM CZ na zajištění úklidových služeb. Proto je podle názoru městského soudu zcela příhodná úvaha správce daně i žalovaného, kteří pochybnosti o rozsahu deklarovaného plnění odvozují primárně právě z jednotlivých Smluv.

220. Žalobkyní objednaný a fakturovaný rozsah plnění pak, jak je shrnuto výše, neodpovídá samotnému rámci požadovaných služeb, který je vymezen Smlouvami. Pochybnosti o prokázání rozsahu přijatých plnění vycházejí hned z několika skutečností, částečně se shodují a či odlišují u jednotlivých objektů, u nichž žalobkyně prostřednictvím svých dodavatelů zajistila úklid. Lze však shrnout, že typově jde o pochybnosti vycházející v rozporech jednotlivých Smluv o zajištění úklidu s koncovými odběrateli a nasmlouvanou celkovou plochou oproti objednané a fakturované ploše, nasmlouvané četnosti úklidu oproti fakticky objednané a fakticky fakturované četnosti úklidu, nasmlouvaného rozsahu prací oproti objednaným a provedeným pracím. V některých z uvedených případů do rozsahu objednaných a poté fakturovaných prací vstoupily i vícepráce, jejichž přijetí nebylo ani prokázáno, což má poté vliv právě na věrohodné prokázání rozsahu přijatých plnění. U objektů odběratele PULIRE byla ve Smlouvě sjednána cena za měrnou časovou jednotku, nicméně objednávky žalobkyně i výsledné faktury byly bez vysvětlení stanoveny za m^2 přepočtu časové jednotky právě na m^2.

221. Žalobkyně v první řadě poukazuje na to, že služby byly poskytnuty tak, jak je objednala, a že mezi ní a dodavatelem BTS jde o na Smlouvě nezávislý vztah. Taková úvaha je podle názoru soudu logická. Ze zjištěného řetězce poskytovaných služeb nicméně vyplývá, že právě žalobkyně byla prvním článkem v řetězci, který fakticky zajišťoval u svých dodavatelů reálné poskytnutí úklidových služeb. Pakliže tedy při srovnání nasmlouvaných služeb a objednávek a faktur vyplývají pochybnosti o rozsahu přijatého plnění, měla by to být právě žalobkyně, která je bude schopna důkazními prostředky vyvrátit.

222. Soud konstatuje, že žalobkyně v daňovém řízení mimo své objednávky a faktury od dodavatele žalobkyně nepředložila žádné další konkrétní podklady o tom, že se předmětné služby uskutečnily, resp. o jejich rozsahu. Jak již soud uvedl, žalobkyně nepředložila žádné dodací listy, či protokoly o převzetí díla (ač tak učinit dle výpovědi svědků mohla), na základě kterých by bylo možné věrohodně prokázat, že práce byly provedeny skutečně v takovém rozsahu, v jakém byly objednány nebo alespoň následně fakturovány. Již výše takto soud vyložil, že co se týče víceprací, žádná poptávka a speciální dohoda s koncovým odběratelem nebyla zjištěna a neobstojí ani argumentace dostatečnými maržemi pro iniciativu žalobkyně – společnost RPM CZ koncovému odběrateli vystavila vyšší fakturu,

než kterou jí vystavila žalobkyně, nesvědčí to tedy tomu, že by koncový odběratel vícepráce neobjednal, nicméně objednala by je z vlastní iniciativy žalobkyně, aniž by jejich poskytnutí konečnému odběrateli fakturovala. Výše shrnuté svědecké výpovědi či čestná prohlášení, ze kterých má vyplývat, že úklidové služby společnost BTS provedla tak, jak byly objednány a vyfakturovány formálně bezvadnými doklady, pak bez těchto další podkladů podle názoru soudu neobstojí, a to právě v konfrontaci s rozpory, které o rozsahu plnění vyplývají ze vzájemných souvislostí dle Smluv, objednávek a faktur. Proto i když žalobkyně poskytuje mnohdy logická vysvětlení a tvrzení o faktickém průběhu poskytovaných služeb, ta současně zůstala bez náležité důkazní opory, popř. neobstály s jinými podklady a důkazy a nejsou proto věrohodná. Soud se proto nemohl ztotožnit se žalobkyní, že by snad byly jí předložené podklady bagatelizovány či odmítány bez adekvátního odůvodnění. Podle názoru soudu žalovaný ve shodě se správcem daně náležitě vyložili, proč podklady od žalobkyně neobstály coby důkaz o rozsahu (rovněž ve vyložených případech i fakticitě) deklarovaných přijatých plnění.

223. Městský soud se proto ztotožnil se správcem daně i se žalovaným, že žalobkyně po sdělení pochybností výzvou k prokázání skutečnosti č. j. 3607054/23/3202-60562-804355 ze dne 5. 9. 2023, tedy po přechodu důkazního břemene podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, již neunesla své důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu a u uvedených plnění neprokázala rozsah jejich uskutečnění v rozporu s povinnostmi které pro ni vyplývají z hmotněprávních i procesních podmínek § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

Přijatá zdanitelná plnění, u nichž žalobkyně neprokázala osobu povinnou k dani v postavení plátce, která na daňových dokladech deklarovaná sporná plnění dodala

224. Třetím okruhem pochybností na jejichž základě správce daně a žalovaný odepřel žalobkyni nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od společnosti BTS, je mimo fakticitu plnění a zpochybněného rozsahu deklarovaných přijatých plnění také otázka, zda vůbec žalobkyně přijala plnění od dodavatele – společnosti BTS či jiné osoby - jako od plátce daně z přidané hodnoty.

225. Žalovaný k osobě dodavatele BTS v bodu 41 písm. a) – h) napadeného rozhodnutí nejprve shrnul, že sídlo společnosti se nacházelo ve vícepodlažním domě, ani na jednom panelu nebyl obchodní název této společnosti nalezen, vchodové dveře do vnitřního traktu byly uzamčeny a nebylo možné do ní vstoupit. Nebyly nalezeny žádné informace, jakým způsobem a kdy je možné tuto společnost na adrese jejího sídla zastihnout, při dalším místním šetření dne 23. 11. 2021 již nebyla společnost BTS nalezena ani na poštovních schránkách ani na vyvěšeném písemném seznamu společností, společnost měla sjednáno užití adresy pouze do 22. 10. 2019, neměla kancelář ani na adrese Na Pankráci 30 v Praze, neprocházela evidencí na Pražské správě sociálního zabezpečení jako zaměstnavatel, nebyla vedena jako zaměstnavatel cizinců, nebyla v kontrolovaných obdobích u správce daně registrována ani k dani z příjmu ze závislé činnosti ani k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, nereagovala na jí prvostupňovým správcem daně odeslanou výzvu k poskytnutí údajů (viz č. j. 4206268/21/3202-60563-802468 ze dne 8. 12. 2021), kterou chtěl správce daně ověřit skutečnosti, které k předmětným zde řešeným plněním sdělili T. H. a a M. S., byla dne 10. 5. 2022 vymazána z obchodního rejstříku. U společnosti BTS byla správcem daně za zdaňovací období únor až duben 2020 provedena daňová kontrola (pozn. doměřovací řízení, jehož předmětem bylo i v tomto řízení řešené zdaňovací období únor 2020), v jejímž rámci BTS neprokázala (nedoložila) jí uplatněný nárok na odpočet daně, a to z jí vykázaných přijatých zdanitelných plnění právě od jejích subdodavatelů, společností VAN INVEST a

KM technology. Přitom dle vyjádření T. H. měli tito subdodavatelé předmětná sporná plnění právě pro společnost BTS (potažmo odvolatele) realizovat a mělo jim být vybranou hotovostí za tyto práce T. H. zaplaceno.

226. Žalovaný poukázal na nedostatečnou personální vybavenost dodavatele BTS – objednané služby dle M. S. provedly osoby na živnostenský list či na dohodu o provedení práce, podle T. H. převážně subdodavateli VAN INVEST a KM technology, pracovníky na dohodu o provedení práce a živnostníky. Pražská správa sociálního zabezpečení nicméně nepotvrdila, že by obě společnosti měly evidovány jakékoliv zaměstnance, kteří by vykonali tyto práce. Vzhledem k tomu, že ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že pracovníky byly osoby s cizí státní příslušností, ověřil správce daně, zda dodavatel žalobkyně figurovala jako zaměstnavatel se zahraničními pracovníky. Žádná z krajských poboček Úřadu práce takovou skutečnost nepotvrdila, pouze Krajská pobočka pro hlavní město Prahu uvedla, že společnost BTS sice u ní byla vedena jako zaměstnavatel cizinců a v měsíci březnu 2020 od ní přijala hlášení volných pracovních míst, avšak tato krajská pobočka Úřadu práce nevydala na tato nahlášená volná pracovní místa nikdy žádné rozhodnutí o povolení k zaměstnání a nepřijala informaci nebo sdělení o nástupu cizinců do zaměstnání. Obdobné platí dle sdělení Krajských poboček Úřadu práce i pro společnosti VAN INVEST a KM technology. Pouze Krajská pobočka Úřadu pro hlavní město Prahu pak uvedla, že společnost VAN INVEST sice u ní byla vedena jako zaměstnavatel cizinců, avšak tato společnost nikdy neoznámila žádná volná pracovní místa, která by chtěla obsadit cizinci (ani nepodala žádost o povolení k zaměstnávání) a nebylo jí tak nikdy vydáno žádné rozhodnutí o povolení zaměstnání. Po oslovení konečných odběratelů poskytli konkrétní jména osob provádějících služby odběratel Olympus (11 jmen) a Albert (8 jmen), 3 z těchto osob - I. L., V. B. a L. D. - byli zaměstnanci žalobkyně. Zjištěné osoby s cizí státní příslušností pak dle sdělení Krajských poboček Úřadu práce ČR nebyly zaměstnány u dodavatele žalobkyně či jejích subdodavatelů.

227. Žalovaný dále hodnotil okolnosti navázání spolupráce žalobkyně a dodavatelské společnosti BTS. Ta byla vybrána pouze na základě osobního pohovoru T. H. s I. L., žádné podklady k jednání nebyly předloženy. Vzhledem k datu na souvisejícím formuláři dne 19. 9. 2019 mohl pohovor probíhat nejpozději tohoto dne. To však dle zjištění žalovaného a správce daně bylo měsíc před jmenováním M. S., T. H. tak nebyl až do 22. 10. 2019 oprávněn za tuto společnosti jednat. I samotná smlouva mezi žalobkyní a společností BTS byla M. S. podepsána v době, kdy ona sama ještě ani nebyla oprávněna za tuto společnost jednat. Označené společnosti Vinona a Eldo-Fran pak nepotvrdily tvrzení R. P., že se účastnily výběrového řízení na dodavatele žalobkyně (druhá výslovně účast odmítla, první na výzvu správce daně ke sdělení nijak nereagovala).

228. Další pochybností o osobě BTS je, že se jednalo o nově vzniklou společnost bez podnikatelské historie, M. S. podepsala smlouvu o vzájemné spolupráci v době, kdy nebyla jednatelkou společnosti, T. H. ani dle svých slov nemohl být jednatelem společnosti z důvodu nesplnění podmínky bezúhonnosti. Sporná byla i tvrzení o okolnostech sjednání smlouvy o spolupráci – dle I. L. byla společně podepsána někde v kanceláři v Praze, dle I. L. podepsala smlouvu a následně ji předala T. H. k zajištění podpisů od BTS. Žalovaný shrnul, že předmětem zdanitelných plnění bylo provedení úklidových prací, když tyto byly dodavatelem fakturovány na základě množství uklizených ploch v m². Ani dodavatel BTS, potažmo ani jeho subdodavatelé, neměli ani své vlastní zaměstnance a nebyli registrováni ani

jako zaměstnavatelé osob s cizí státní příslušností. Není tedy zřejmé, jakým způsobem by mohl dodavatel BTS (potažmo jeho subdodavatelé) úklidové práce zajistit.

229. Žalovaný ani správce daně uvedené skutečnosti nekladl k tíži žalobkyně. Soud je však toho názoru, že vypovídají o osobě společnosti BTS a tím i o její věrohodnosti a schopnosti vůbec splnit objednané služby. Pakliže společnost za uvedených okolností poskytovala žalobkyni služby měsíčně, několikrát týdně u několika různých objektů současně, je na místě podle názoru soudu otázka, zda za těchto okolností vůbec byla schopna takové poskytnutí služeb zajistit.

230. Zjištěné skutečnosti svědčí podle názoru soudu především tomu, že dodavatelská společnost BTS nedisponovala vlastním personálním a administrativním obsazením, kterým by mohla realizovat objednávky žalobkyně. To ostatně potvrzuje výpověď M. S., která uvedla, že společnost BTS zaměstnance na hlavní pracovní poměr neměla, pouze se najímali lidé na úklidové práce, kteří měli buďto živnostenský list nebo dohodu o provedení práce, osoby jmenovitě neznala, rovněž T. H. uvedl, že zakázky byly realizovány dodavatelskými společnostmi KM technology s.r.o. a VAN INVEST Praha, pracovníky na dohodu o pracovní činnosti a živnostníky, vypláceni byli v hotovosti.

231. K vylíčeným skutečnostem o osobě společnosti a o spolupráci se žalobkyní a ke zjištěním o nedostatečném vlastním personálními obsazení dodavatelské společnosti se poté přidávají zásadní pochybnosti o provedených pracích, resp. se zajištěním a faktickým provedením zakázek - ani zástupci společnosti a ostatně ani žalobkyně totiž mimo faktur, objednávek a svědeckých výpovědí neprokázali provedení jakýchkoliv prací např. prostřednictvím dodacích listů, protokoly o převzetí prací atp. Přestože zástupce společnosti T. H. ve svém výslechu uvedl, že dodací listy byly žalobkyni předány, přesto ani žalobkyně je v daňovém řízení nepředložila, ač tvrdí i v žalobě, že kontrolovala provedení prací. Pakliže by byly služby (práce) poskytnuty tak, jak žalobkyně a společnost BTS tvrdila, mohla to žalobkyně prokázat právě těmi doklady, které by svědčily o místě, čase, rozsahu provedení těchto prací a které by svědčily o tom, že služby na místech fakticky provedla BTS, která jich následně také fakturovala (a následně obdržela úhradu částky). Tím spíše, pokud jak zástupci žalobkyně, tak společnosti BTS tvrdili, že takové dodací listy existovaly a k přebrání prací na místě docházelo. Tak však žalobkyně neučinila, proto také věrohodně nevyvrátila jednotlivé pochybnosti správce daně či žalovaného o fakticitě či rozsahu plnění, které vyplývaly z žalobkyní předložených podkladů tak, jak bylo vyloženo výše.

232. Mezi stranami pak není sporné, že za dodavatele je jako jediná konkrétní označena pouze společnost BTS. Jiní dodavatelé jednak nevyplývají především z předložených podkladů správních spisů a ze svědeckých výslechů. Soud tedy nezjistil, že by namísto společnosti BTS mohl být dodavatelem v postavení plátce daně z přidané hodnoty jiná osoba, než společnost BTS. Pochybnosti jsou však o tom, zda mohla být v postavení plátce daně z přidané hodnoty proto, že nebylo prokázáno, že služby fakticky poskytla ona. Nevyplývá to ani z logiky věci. Dle předmětných daňových dokladů žalobkyně nakoupila úklidové práce za období říjen až prosinec 2019 a leden 2020 za celkovou částku převyšující 5 mil. Kč bez DPH. Celková hodnota úklidových prací tudíž dosáhla hranice obratu dle ustanovení § 4a zákona o DPH stanovené pro vznik plátcovství k DPH ve smyslu ustanovení § 6 zákona o DPH. Jsou však dány pochybnosti jako rozsahu plnění, tak o fakticitě plnění, tak i o tom, zda tato plnění žalobkyně přijala od společnosti BTS (vzhledem k okolnostem o její osobě) jako plátce daně z přidané hodnoty. Hodnota nakoupených služeb je i s ohledem na dělitelnost plnění (např. podle jednotlivých objektů) dělitelná i mezi případně jiné a v řízení nezjištěné

dodavatele. Nelze tak dovodit, že by je musel poskytnout jediný dodavatel, který by se na základě plnění uskutečněných pro odvolatele stal následně plátcem DPH.

233. Uvedené skutečnosti jak o osobě dodavatelské společnosti, tak o jejím administrativním a personálním zajištěním a současně s neprokázáním faktické realizace služeb od společnosti BTS v souhrnu podle názoru soudu představují pochybnosti podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu o tom, zda úklidové práce daňovému subjektu opravdu dodala společnost BTS a žalobkyně zjištění správce daně podklady, které předložila, tyto pochybnosti nevyvrátila.

Nezákonnost daňové kontroly

234. Dne 13. 6. 2022 byla u žalobkyně doručením Oznámení o zahájení daňové kontroly č. j. 2783487/22/3202-60562-804355 ze dne 10. 6. 2022 zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období listopad roku 2019 až únor roku 2020, a to v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od dodavatelské společnosti BTS Real Estate s.r.o. Žalobkyně byla vyzvána k předložení a) daňových dokladů k vykázaným přijatým zdanitelným plněním od dodavatele, b) evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za zdaňovací období, c) veškeré podklady k předmětným dokladům, např. objednávky, smlouvy (včetně příloh a dodatků), dodací listy, předávací protokoly, soupisy provedených prací, soupisy osob, které práce prováděly, atd., d) veškeré důkazní prostředky prokazující faktické přijetí zdanitelných plnění od dodavatele dle předmětných dokladů, e) doklady o úhradě předmětných plnění, f) zaúčtování předmětných dokladů, g) případně další důkazní prostředky, prokazující správnost údajů uvedených v přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období, která jsou předmětem daňové kontroly v uvedeném rozsahu.

235. Již ze samotného oznámení o zahájení daňové kontroly tedy vyplývá, že jejím předmětem bude prokázání toho, zda se přijatá plnění fakticky uskutečnily.

236. Žalobkyně na tuto výzvu reagovala žádostí o prodloužení lhůty ze dne 27. 6. 2022 a podklady doplnila v průběhu července a srpna 2022.

237. Následně po prostudování předložených podkladů správce daně sdělením ze dne 23. 9. 2022 vyzval žalobkyni k zodpovězení 107 otázek, které se vztahují k okolnostem a průběhu poskytování úklidových služeb mezi dodavatelem BTS a žalobkyní. Na tuto výzvu žalobkyně odpověděla dne 11. 10. 2022. Správce daně rovněž pod č. j. 4015834/22/3202-60562-804355 ze dne 2. 11. 2022 žalobkyni vyzval k doložení, že v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec 2019 a leden a únor 2020 řádně uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a prokázal a doložil k uskutečnění jakých plnění v rámci svých ekonomických činností použil jednotlivá plnění přijatá od společnosti BTS.

238. Prvostupňový správce daně dne 5. 9. 2023 vydal Výzvu k prokázání skutečností (č. j. 3607054/23/3202-60562-804355. Konkrétně žalobkyni vyzval, aby doložila a prokázala, že byl v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec 2019 a leden a únor 2020 uplatněn nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) v souladu s ustanovením § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Správce daně shrnul na 85 stranách výzvy dosavadní průběh daňové kontroly, konkrétně předchozí výzvy, reakce žalobkyně na ně, předložené podklady žalobkyní, získané podklady od koncových odběratelů, od Úřadu práce ČR, uskutečněné svědecké výpovědi. Detailně pak vyložil doposud zjištěné skutečnosti z těchto doposud zjištěných

podkladů daňové kontroly a pochybnosti, které vyplynuly o přijatých deklarovaných plněních. Uzavřel tedy, že v průběhu dokazování vznikly prvostupňovému správci daně pochybnosti o tom, zda žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z předmětných zdanitelných plnění, úklidových prací, oprávněně (v souladu s ustanoveními § 72 a § 73 ZDPH), tedy zda byla předmětná zdanitelná plnění (pozn. úklidové práce) přijata tak, jak je uvedeno na předmětných daňových dokladech.

239. Žalobkyně reagovala v prodloužené lhůtě dne 16. 10. 2023 dvěma podáními nazvanými: „Splnění výzvy správce daně“ a předložila toliko čestná prohlášení Ing. R. P., jednatele odvolatele, ze dne 13. 10. 2023 a I. L., manažerky odvolatele, taktéž ze dne 13. 10. 2023.

240. Prvostupňový správce daně tak přistoupil k seznámení odvolatele s dosavadním výsledkem kontrolních zjištění (písemnost č. j. 4446889/23/3202-60562-804355 ze dne 11. 12. 2023), v němž vyložil své úvahy včetně toho, proč nevyhověl argumentaci žalobkyně ze sdělení ze dne 13. 10. 2023.

241. Žalobkyně na sdělení výsledků kontrolního zjištění reagovala dne 29. 1. 2024 podáním nazvaným *„Splnění výzvy správce daně k vyjádření se daňového subjektu“*, ve kterém vznesla výhrady vůči dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění. Součástí tohoto podání bylo v pořadí druhé čestné prohlášení I. L. ze dne 15. 1. 2024, čestná prohlášení P. Z., osoby mající za žalobkyni na starosti objekt DC Klecany, ze dne 19. 1. 2024 a V. H., provozního ředitele pro Prahu u odvolatele, ze dne 18. 1. 2024. Dále žalobkyně avizovala doložení čestného prohlášení T. H. (to však nebylo vůbec předloženo) a dále k upřesnění problematiky víceprací navrhl doplnění svědecké výpovědi T. H.

242. Následně byly žalobkyni odeslány dne Oznámení o ukončení daňové kontroly (č. j. 958925/24/3202-60562-804355) a Zpráva o daňové kontrole č. j. 939740/24/3202-60562-804355, které byly odvolateli doručeny 18. 3. 2024. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně vypořádal mj. i vyjádření žalobkyně z 29. 1. 2024.

243. Samotná daňová kontrola trvala celkem necelé dva roky od jejího zahájení. Předmět daňové kontroly byl od počátku zaměřen na prokázání uskutečnění deklarovaných plnění od společnosti BTS. Během kontroly učinil správce daně vůči žalobkyni několik procesních úkonů k upřesnění zjišťovaných a kontrolovaných skutečností a umožnil žalobkyni na to reagovat a uplatnit tak svá procesní práv. Žalobkyně pak během daňové kontroly opakovaně žádala o prodloužení lhůty k učinění svých úkonů k jednotlivým výzvám správce daně (tj. žádala o prodloužení lhůty k doložení podkladů po zahájení daňové kontroly, k odpovědi na výzvu ze dne 23. 9. 2022, k doložení podkladů k výzvě z 2. 11. 2022, k výzvě ze dne 5. 9. 2023 a k vyjádření po seznámení s výsledkem dosavadních kontrolních zjištění z 12. 12. 2023). Celková doba daňové kontroly byla tak podle názoru soudu úměrná rozsahu skutečností, které zjišťoval (a prověřoval) správce daně a současně i procesní aktivitě žalobkyně. Poskytování součinnosti správci daně je přitom zákonná povinnost daňového subjektu při daňové kontrole (srov. § 86 odst. 3 ve spojení s § 82 daňového řádu). Správce daně takto žalobkyni třikrát vyzval k prokázání těch skutečností, které byly významné pro předmět řízení. Neučinil tak svévolně, ale vždy v návaznosti na svá dosavadní, byť postupně doplněná zjištění, doložené podklady a vyjádření žalobkyně. Soud poté sám neshledal, že by některá z vyzývaných skutečností snad byla nadbytečná pro předmět věci. Žalobkyně přitom vyzývané skutečnosti, byť většinou v prodloužené lhůtě, formálně splnila. Současně tedy ze správního spisu nevyplývá, že by správce daně nadbytečně vyžadoval součinnost žalobkyně a že by snad postupem správce daně při daňové kontrole měla být žalobkyně

nepřiměřeně zatěžována. Pakliže žalobkyně namítá, že daňová kontrola měla být ukončena dříve, jiným způsobem a nesouhlasí s hodnocením správce daně (potažmo žalovaného), jedná se o námitky vůči právnímu posouzení věci , se kterými se soud vypořádal v dalších částech tohoto rozsudku.

IV. Závěr a náklady řízení

244. Předmětem sporu mezi žalobkyní a žalovaným byla otázka fakticity přijetí některých deklarovaných úklidových služeb žalobkyně od dodavatele BTS, prokázání rozsahu přijatých plnění a otázka, zda žalobkyně přijala služby od osoby v postavení plátce daně z přidané hodnoty. Městský soud v Praze se z vyložených důvodů ztotožnil se závěry žalovaného a správce daně. Ostatní námitky neshledal důvodné.

245. Městský soud tedy žalobu výrokem I. podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

246. Výrok II. a o nákladech řízení je odůvodněn podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle tohoto ustanovení nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně neměla v meritu věci procesní úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Žalovanému náhradu nákladů řízení městský soud nepřiznal, protože neshledal, že by mu vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

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, 2. září 2026

JUDr. Jaromír Klepš v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.