



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **SULKOM s.r.o.**
sídlem Knínice 330, Knínice
zastoupena daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 4, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2018, č. j. 39445/18/5300-21443-702551

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

- 1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 18. 11. 2015 u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad a prosinec 2012, leden až prosinec 2013 a leden až prosinec 2014.

2. Dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve věci prokázání nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Konkrétně neprokázala přijetí plnění (zejm. úklidových prací a kotev) od dodavatelů MAFIA CONSULT s. r. o. a WEGO-CZ, s. r. o. U zakázky od dodavatele Zahradnické úpravy s. r. o. neprokázala skutečný rozsah služeb využitých pro svoji ekonomickou činnost (sadovnické práce).
3. Správce daně proto vydal dodatečné platební výměry ze dne 12. 7. 2017, č. j. 3381942/17/3007-50524-704522, č. j. 3381974/17/3007-50524-704522, č. j. 3382005/17/3007-50524-704522, č. j. 3382030/17/3007-50524-704522, a ze dne 06. 9. 2017, č. j. 3952628/17/3007-50524-704522, č. j. 3953039/17/3007-50524-704522, č. j. 3953088/17/3007-50524-704522, č. j. 3953116/17/3007-50524-704522, č. j. 3953137/17/3007-50524-704522 a č. j. 3953176/17/3007-50524-704522, kterými žalobkyni doměřil za zdaňovací období 2013 a 2014 daň v celkové výši 1 237 423 Kč a penále ve výši 247 480 Kč.
4. Odvolání žalobkyně proti platebním výměrům žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

II. Obsah žaloby

5. Žalobkyně v podané žalobě namítla, že nekontaktnost dodavatelů není postačujícím důvodem k přechodu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt. Důkazní břemeno proto stále tíží správce daně.
6. Namítla, že není povinna prokázat uskutečnění plnění osobou uvedenou na daňovém dokladu. Správce daně neprokázal, že služby nebyly dodány a že plnění bylo součástí daňového podvodu, o kterém žalobkyně věděla, nebo vědět musela a mohla. I v případě, že není možné určit subjekt, který žalobkyni zdanitelné plnění skutečně poskytl, nelze nárok na odpočet DPH odepřít, pokud není prokázán daňový podvod.
7. Správce daně nesprávně vyhodnotil provedené důkazy, a to jak ve vztahu sadovnickým pracím v areálu žalobkyně v Knínicích, tak ve vztahu k dodaným úklidovým službám. Nesprávně byly odmítnuty důkazní návrhy žalobkyně, zejména výslechy svědků Ing. R. D. a M. F.
8. Postup správce daně, který vyloučil nárok na odpočet DPH na vstupu a současně ponechal DPH na výstupu, je nelogický. Správce daně měl přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek.
9. Navrhla proto, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že nekontaktnost dodavatelů žalobkyně nebyla jediným důvodem pro přechod důkazního břemene ze správce daně na žalobkyni. Správce daně měl vážné pochybnosti o tom, zda se plnění uskutečnila tak, jak žalobkyně deklarovala v daňových dokladech, nejenom na základě skutečností zjištěných o dodavatelích, nýbrž také na základě dalších skutečností.
11. Pro existenci nároku na odpočet DPH je zásadní, aby bylo postaveno na jisto, kdo poskytl zdanitelná plnění žalobkyni jakožto subjektu, který nárok na odpočet uplatňuje. Správce

daně unesl své důkazní břemeno. Ve výzvě k prokázání skutečností popsal vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda předmětná plnění byla fakticky uskutečněna tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Tím došlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni. Bylo na ní, aby pochybnosti správce daně vyvrátila, což neučinila.

12. Žalovaný se neztotožnil s námitkou žalobkyně, podle níž i v případě, že není možné určit subjekt, který žalobkyni zdanitelné plnění skutečně poskytl, nelze odepřít nárok na odpočet DPH, není-li zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu, o kterém žalobkyně věděla, nebo musela vědět. Je nezbytné důsledně rozlišovat mezi případy, kdy nárok na odpočet daně daňovému subjektu vůbec nevznikne, neboť nejsou naplněny hmotněprávní podmínky, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikne, avšak nelze jej přiznat, respektive je nutné mu jej odepřít. V projednávané věci nebyl řešen podvod na DPH, ale pochybnosti o tom, zda předmětná plnění byla fakticky uskutečněna tak, jak je deklarováno na daňových dokladech.
13. Ze spisového materiálu plyne, že výpovědi svědků navržených žalobkyní jsou neurčité. Svědci nedokázali věrohodně popsat postup úklidových prací, jejich výpovědi jsou navíc ve vzájemném rozporu.
14. Stanovit daň na výstupu je možné na základě daňového přiznání jakožto řádného důkazního prostředku. Podala-li žalobkyně daňová přiznání, správce daně měl k dispozici podklady, ze kterých jsou seznatelné údaje pro vyměření DPH na výstupu. Pokud se jedná o daň na vstupu, judikatura dospěla k závěru, že nepředložení daňových dokladů ohledně daně na vstupu nebrání tomu, aby daň na výstupu byla stanovena podle daňového přiznání. Nebylo proto namístě stanovit daň podle pomůcek.
15. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

16. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (*ex officio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
17. O žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).
18. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.
19. Soud se nejprve zabýval námitkou nesprávného posouzení přechodu důkazního břemene a neuznání nároku na odpočet DPH [bod IV. A) rozsudku]. Následně se věnoval námitce neprokázání daňového podvodu [bod IV. B) rozsudku] a námitce stanovení daně podle pomůcek [bod IV. C) rozsudku].

IV. A) K přechodu důkazního břemene a oprávněnosti nároku na odpočet DPH

20. Žalobkyně vytkla správci daně, že nesprávně posoudil rozložení a přechod důkazního břemene v daňovém řízení. Má za to, že k přenosu důkazního břemene na daňový subjekt nepostačuje skutečnost, že jeho dodavatelé a subdodavatelé jsou pro správce daně nekontaktní. Domnívá se, že jí nelze upřít nárok na odpočet DPH, neboť věrohodným způsobem vysvětlila, jakým způsobem probíhala spolupráce s dodavateli. Žalovaný přitom neprokázal, že deklarované služby dodány nebyly.

21. Otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se opakovaně věnoval Nejvyšší správní soud. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, ve kterém soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: „*Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní).*“ Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).
22. Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, nebo ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62.
23. Při prokazování oprávněnosti nároku na odpočet DPH vychází konkrétní obsah důkazního břemene zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zákona o DPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad.
24. Formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je nutno vykládat v souladu s konstantní judikaturou tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103).
25. Soud v projednávaném případě posuzoval, zda správce daně prokázal konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze předložené evidence hodnotit jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.
26. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti.

27. Ekonomickou činností žalobkyně bylo v příslušných zdaňovacích obdobích provádění stavebních a montážních prací; v malém rozsahu také obchodní činnost. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu na základě přijatých faktur od dodavatelů MAFIA CONSULT, WEGO-CZ a Zahradnické úpravy.
28. Od dodavatele WEGO-CZ žalobkyně deklarovala přijetí úklidových prací v rámci zakázky „*Střední škola strojní, stavební a dopravní Liberec*“ (dále jen „SŠ Liberec“) a rovněž přijetí zboží (kotev). Od dodavatele MAFIA CONSULT žalobkyně deklarovala přijetí úklidových služeb na akci „*Zateplení obvodového pláště, rekonstrukce tepelného zdroje Tělocvična Korytná*“ (dále jen „Tělocvična Korytná“) a dále uplatnila odpočet daně z plnění (úklid, přesun hmot, zakrytí nábytku, seřízení oken), která pro ni společnost MAFIA CONSULT měla provést na akci „*Zateplení budov v areálu Technická 2 (výukové objekty A2, A3, A4, A5 A6, KH2, KH3, B1, B2 a B3)*“ (dále jen „VUT Brno“). Žalobkyně rovněž deklarovala přijetí plnění, sadovnických služeb u zakázky „*Sadovnické práce – výsadba v areálu Sulkom*“ (dále jen „sadovnické práce“), kterou žalobkyni poskytla společnost Zahradnické úpravy. U zakázky s názvem „*WINDOW HOLDING – III. ZŠ Neratovice – pomoc. úklid. Práce*“ (dále jen „ZŠ Neratovice“) žalobkyně deklarovala provedení pomocných úklidových prací od společnosti MAFIA CONSULT.
29. Jedná se tedy o zakázky:
- a) SŠ Liberec – únor 2013, březen 2013 a duben 2013 (dodavatel WEGO-CZ);
 - b) Tělocvična Korytná – prosinec 2013 (dodavatel MAFIA CONSULT);
 - c) VUT Brno – srpen 2014, říjen 2014, listopad 2014 (dodavatel MAFIA CONSULT);
 - d) ZŠ Neratovice – červenec 2014, srpen 2014, říjen 2014 a listopad 2014 (dodavatel MAFIA CONSULT);
 - e) pořízení kotev – srpen 2014 až listopad 2014 (dodavatel WEGO-CZ);
 - f) sadovnické práce (výsadba v areálu žalobkyně) – prosinec 2014 (dodavatel Zahradnické úpravy).
30. K prokázání svých tvrzení předložila žalobkyně v rámci daňové kontroly daňové doklady a příslušné evidence. Tím splnila svou důkazní povinnost plynoucí z § 92 odst. 3 daňového řádu. Následně bylo na správci daně, aby zpochybnil doklady předložené žalobkyní podle § 92 odst. 5 daňového řádu. Správce daně své důvodné pochybnosti o tom, že se plnění neuskutečnila tak, jak je uvedeno na příslušných daňových dokladech, vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 11. 7. 2016, č. j. 3212211/16/3007-60562-70585 (č. l. A 81 správního spisu).
31. U zakázky SŠ Liberec správce daně uvedl, že dodavatel WEGO-CZ sídlí na virtuální adrese, je nekontaktní, se správcem daně nespolupracuje, nepodal řádné daňové tvrzení k DPH a od roku 2010 nepodal vyúčtování ze závislé činnosti. Dále správce daně zjistil, že dodavatel WEGO-CZ není majitelem bankovního účtu uvedeného na předložených fakturách (daňových dokladech) a nedisponoval žádnými zaměstnanci, ačkoliv měl žalobkyni poskytovat úklidové služby značného rozsahu.
32. U zakázky Tělocvična Korytná žalobkyně deklarovala přijetí úklidových služeb od dodavatele MAFIA CONSULT. Předložila k tomu smlouvu o dílo, stavební deník stavby, objednávku úklidových prací, soupis provedených prací a předávací protokol. Správce daně uvedl, že úklidové práce na jiných zakázkách žalobkyně zajišťovala převážně svými zaměstnanci. Správci daně proto vznikly pochybnosti, zda tyto práce byly skutečně provedeny tak, jak je uvedeno na daňových dokladech.

33. Správce daně ve věci provedl dne 13. 5. 2016 ústní jednání, ze kterého vyplynulo, že úklidové práce objednal jednatel žalobkyně P. L., který jednatelem dodavatele panu M. F. předal informace, jaké práce a kde mají být provedeny a ukázal mu místo provedení prací. Nezjišťoval, zda dodavatel má dostatečnou kapacitu na realizaci zakázky. Jednatel žalobkyně stavbu osobně navštívil jednou nebo dvakrát (viz protokol č. j. 2342561/16/3007/-60562-705285). Správce daně uvedl, že stavební deník neobsahuje žádné záznamy, ze kterých by bylo zřejmé, že se na zakázce podílel deklarovaný dodavatel.
34. Jednatel deklarovaného dodavatele MAFIA CONSULT pan M. F. v rámci svědecké výpovědi dne 23. 5. 2016 uvedl, že společnost neměla žádné zaměstnance a úklidové a pomocné práce pro ni prováděly společnosti WEGO-CZ a RIMANES TRADE s. r. o. Nevěděl, v jakých prostorách úklid probíhal, o jaké konkrétní práce se jednalo a zda byli pracovníci označeni logem společnosti. Neznal žádné konkrétního pracovníka provádějící práce. Na stavbě osobně byl, ale nepamatoval si, zda byl uvnitř budovy, objekt tělocvičny nedokázal popsat, nevěděl, kam se odpadní materiál ukládal apod. Práce měla jako subdodavatel provést společnost WEGO-CZ, avšak pan F. nevěděl, zda práci provedli její zaměstnanci nebo jiný subdodavatelé (viz protokol č. j. 2499431/16/3007-60562-705007). Společnost WEGO-CZ je pro správce daně nekontaktní, sídlí na virtuální adrese a se správcem daně nespolupracuje. Rovněž nedisponovala žádnými zaměstnanci.
35. Žalobkyně dále deklarovala přijetí celkem 1379 kusů kotev od společnosti WEGO-CZ. K tomu doložila závazné objednávky, evidenci pro účely DPH a účetní knihu o zaúčtování úhrad v hotovosti od dodavatele. Správci daně vznikly pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění na základě skutečností týkajících se dodavatel WEGO-CZ (nekontaktnost, virtuální sídlo, neplnění daňových povinností apod.)
36. U zakázky VUT Brno žalobkyně deklarovala přijetí úklidových a pomocných služeb od dodavatele MAFIA CONSULT. Vedle účetních dokladů předložila smlouvu o dílo se společností SULKO s. r. o. a smlouvu o provedení prací se společností MAFIA CONSULT. Správce daně zjistil, že subdodavatelem u této zakázky byly společnosti WEGO-CZ, RIMANES TRADE a FINE servis s. r. o. Společnost RIMANES TRADE sídlí na virtuální adrese, se správcem daně nespolupracuje, daňová přiznání za zdaňovací období únor 2014 až listopad 2014 podala, avšak daňovou povinnost neuhradila. Společnost RIMANES TRADE vznikla krátce před uskutečněním plnění, správcem daně je vedena jako nespolehlivý plátc s nedoplatkem na DPH v řádech milionů korun. Pochybnosti správci daně vznikly rovněž u subdodavatele FINE servis, který nemá žádné zaměstnance a na práci si najímá fyzické osoby (OSVČ a neplátce DPH).
37. Pochybnosti správce daně prohloubila skutečnost, že úklidové práce na stejné zakázce fakturovala žalobkyni i společnost pana D. L. Ten při svědecké výpovědi dne 10. 5. 2016 uvedl, že byl osloven manažerem žalobkyně panem L., zda by se neujal úklidu na předmětné zakázce. Úklid provedený panem L. a jeho rodinnými příslušníky byl finální, na stavbě stabilně uklízela společnost OLMAN. Pan L. vystavoval pro žalobkyni faktury 1x za měsíc počínaje měsícem březen 2014 a konče měsícem listopad 2014 (viz protokol č. j. 2264937/16/3007-60562-705285).
38. Jednatel dodavatele pan M. F. při výsledku dne 23. 5. 2016 uvedl, že na provádění úklidových a pomocných prací založil společnost MAFIA CONSULT, aby mohl provádět dodávky žalobkyni. Jednalo se o přivýdělek. MAFIA CONSULT má sídlo u svého jednatele, nemá žádné zaměstnance a úklidové práce na stavbě fakticky prováděly

společnosti WEGO-CZ a RIMANES TRADE a dále společnost FINE servis, tj. společnost manželky kamaráda pana F. Jednatel dodavatele MAFIA CONSULT nebyl schopen uvést k pomocným a úklidovým pracím na VUT Brno nic konkrétního. Informace o zakázce předávala žalobkyně přímo jeho subdodavatelům. Předávání prací prováděl osobně předávacím protokolem v sídle žalobkyně, vystavoval faktury a osobně vystavil i soupisy provedených prací a to na základě výkazů výměr projektu.

39. U zakázky ZŠ Neratovice žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH na základě faktur vystavených dodavatelem MAFIA CONSULT za práce (zakrývání nábytku a podlah, demontáž obložení, přesun hmot, úklid na čisto, umytí oken) na objektech základní školy. Žalobkyně předložila cenovou nabídku, smlouvu o provedení prací, faktury a předávací protokol.
40. Ze svědecké výpovědi jednatele deklarovaného dodavatele MAFIA CONSULT pana M. F. ze dne 23. 5. 2016 vyplývá, že jednatel o provedení zakázky nemá bližší povědomí, ačkoliv se jedná o zakázku v hodnotě cca 3 mil. Kč. Práce pro MAFIA CONSULT prováděli subdodavatelé WEGO-CZ a RIMANES TRADE, avšak pan F. nedokázal uvést, které práce prováděli, na stavbě nebyl a předání prací proběhlo v sídle žalobkyně. To je v rozporu s výpovědí pana L., jednatele žalobkyně, podle kterého MAFIA CONSULT předávala práce přímo na stavbě společnosti WINDOW HOLDING.
41. U zakázky sadovnické práce žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH na základě faktury vystavené společností Zahradnické úpravy. Správce daně při místním šetření dne 16. 6. 2016 zjistil, že výsadba v místě sídla žalobkyně, vyjma stromů, je pouze z jedné strany budovy (viz úřední záznam č. j. 2878455/16/3007-60562-705007). Vznikly mu proto pochybnosti o přijetí a použití sadovnických prací v rozsahu deklarovaných na doložené faktuře.
42. Soud má na základě výše uvedené rekapitulace výzev k prokázání skutečností za to, že správce daně dostal povinností, které jsou na něj kladeny zákonem a judikaturou správních soudů. Správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností natolik vážné a důvodné pochyby o souladu se skutečností, které žalobkyní předložené doklady činily nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Z odůvodnění příslušné výzvy ze dne 11. 7. 2016 je zřejmé, na základě jakých důvodů tyto pochybnosti správci daně vznikly. Soud nemá pochyb o tom, že výzva byla dostatečně určitá a umožnila žalobkyni odstranit pochybnosti správce daně, neboť z ní bylo zřejmé, jaké skutečnosti má žalobkyně v daném řízení prokazovat.
43. Se žalobkyní nelze souhlasit v tom, že by tyto pochybnosti byly založeny pouze na nekontaktnosti dodavatele WEGO-CZ a subdodavatelů MAFIA CONSULT. Ačkoliv nekontaktnost dodavatelů daňového subjektu se může stát podkladem pochybností, které vedou správce daně k vydání výzvy (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 9 Afs 151/2013-48), správce daně ve výzvě k prokázání skutečností velmi obsáhle a konkrétně snesl ke každé jednotlivé zakázce několik skutečností, které u něj vyvolaly důvodné pochybnosti o reálném uskutečnění deklarovaných plnění. Nekontaktnost dodavatele a subdodavatelů proto nebyla jedinou skutečností, na nichž byla výzva správce daně založena. Rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 11. 2015, č. j. 31 Af 75/2014-102, a Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 8. 2013, č. j. 22 Ca 185/2009-135, na které žalobkyně odkazuje, hodnotí soud pro projednávanou věc jako nepřiléhavé. Výzvou k prokázání skutečností správce daně jednoznačně prokázal, že o

souladu deklarovaného stavu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, čímž přešlo důkazní břemeno ze správce daně na žalobkyni.

44. Námitka nesprávného posouzení rozložení důkazního břemene proto není důvodná.
45. Soud se dále zabýval tím, zda žalobkyně odstranila důvodné pochybnosti správce daně a dalšími důkazy prokázala nejenom to, že k uskutečnění plnění opravdu došlo, ale také to, že deklarovaná plnění uskutečnila osoba, která je jako poskytovatel plnění uvedena na dokladu předloženém žalobkyní (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63).
46. Pokud daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení daňového řádu stanovící důkazní povinnost správce daně (§ 92 odst. 5 daňového řádu) dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a že pokud tak neučinil, bylo jeho rozhodnutí vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (viz výše uvedený rozsudek č. j. 5 Afs 188/2004-63). Správce daně nemá povinnost prokazovat, jak se ve skutečnosti odehrál účetní případ, o jehož souladu s předloženými daňovými doklady má pochybnosti. Tuto povinnost má výhradně daňový subjekt (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72). Nelze se proto ztotožnit se žalobkyní, že to je správce daně, kdo je povinen prokázat, že skutečnosti tvrzené žalobkyní nastaly, resp. nastat nemohly.
47. Jak soud uvedl výše, správce daně ve výzvě k prokázání skutečností podrobně uvedl důvodné pochybnosti o věrohodnosti a správnosti žalobkyní předložených daňových dokladů. Bylo proto na žalobkyni, aby následně vyvrátila pochybnosti správce daně a prokázala, že se zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak žalobkyně uvedla na daňových dokladech.
48. K zakázce VUT Brno žalobkyně v odpovědi na výzvu správce daně uvedla, že služby nakoupené od dodavatele MAFIA CONSULT přeprodávala odběrateli Energy Benefit Centre a. s. Správce daně po rozsáhlém a podrobném dokazování dospěl k závěru, že není pochyb o tom, že úklidové práce na zakázce VUT Brno byly provedeny D. L., nikoliv deklarovaným dodavatelem MAFIA CONSULT a jeho subdodavateli WEGO-CZ, RIMANES TRADE a Fine servis. Správní orgány vycházely zejména ze svědeckých výpovědí a listinných důkazů (daňových dokladů a objednávek získaných od D. L.). D. L. ve své výpovědi sdělil, že byl osloven manažerem žalobkyně. Úklid probíhal o víkendech a trval od března do listopadu. Prováděn byl rovněž rodinnými příslušníky a kamarádem. Úklid prováděl jako finální. Na stavbě stabilně uklízela společnost OLMA. Hotovou práci předával žalobkyni po patrech.
49. K provedenímu dokazování u zakázky VUT Brno se žalobkyně nikterak skutkově nevyjádřila, a to ani v odvolání, ani v projednávané žalobě. Závěry správce daně o tom, že úklid nebyl proveden dodavatelem MAFIA CONSULT, resp. jeho subdodavateli žádnými důkazy nezvrátila. Soud se proto ztotožnil se žalovaným, že u zakázky VUT Brno žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání faktického uskutečnění plnění od dodavatele MAFIA CONSULT. Naopak bylo nepochybně prokázáno, že úklidové práce fakticky prováděl pan D. L.
50. U zakázky ZŠ Neratovice žalobkyně uvedla, že služby nakoupené od dodavatele MAFIA CONSULT přeprodávala společnosti Windows Holding a. s. Navrhla proto vyslechnout

R. T. a Z. N., techniky společnosti, kteří měli provádění služeb osobně vidět. Správce daně výslech R. T. neprovedl, neboť podle společnosti Windows Holding se pan R. T. na realizaci stavby fakticky nepodílel, pouze zaměřoval okna pro jejich zadání (viz odpověď Windows Holding ze dne 6. 12. 2016). Pan Z. N. dne 20. 3. 2017 vypověděl, že na stavbě pracoval jako technik. Nezná pracovníky, kteří na stavbě uklízeli, jakož ani nezná subdodavatele WEGO-CZ a RIMANES TRADE. Nezná ani pana M. F. a O. Z., jednatele společností WEGO-CZ a RIMANES TRADE (viz protokol o výsledku č. j. 1130843/17/3007-60562-705285). Žalobkyní navržený svědek N. tedy nepotvrdil, že by na stavbě ZŠ Neratovice prováděli úklid pracovníci deklarovaného dodavatele, nebo jeho subdodavatelů. Daný závěr nelze dovodit ani z výsledku B. N., který se uskutečnil 16. 2. 2017 (viz protokol č. j. 655951/17/3007-60562-705285), neboť jím tvrzené skutečnosti se rozcházejí v mnohých ohledech s výpovědí M. F. Provedení služeb deklarovaným dodavatelem nepotvrdila ani ředitelka ZŠ Neratovice (viz její odpověď na výzvu k poskytnutí údajů ze dne 8. 4. 2015), ani předložené stavební deníky. Soud se proto ztotožňuje se žalovaným, že shromážděné důkazy svědčí o tom, že o souladu se skutečností existovaly natolik vážné a důvodné pochyby o uskutečnění deklarovaného plnění, které žalobkyně v průběhu daňového řízení neodstranila ani nedoplnila dalšími důkazy.

51. Žalobkyně namítla, že správce daně neprovedl výslech Ing. R. D. ze společnosti Window Holding a opakovaný výslech pana M. F. K tomu soud odkazuje na body 87 až 92 napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný shrnul, že Ing. R. D. se podle zápisů z kontrolních dnů na stavbě nevyskytoval. Jeho jméno není uvedeno ve stavebních denících. Jeho přítomnost neosvědčil ani svědek Z. N., zaměstnanec Windows Holding. Soud se proto ztotožnil se žalovaným, že by jeho výslech byl nadbytečný. Co se týče návrhu na opakování svědecké výpovědi M. F., soud má ve shodě s žalovaným za to, že ani ta by nemohla přinést nové skutečnosti. Svědek při své první výpovědi dne 23. 5. 2016 odpovídal neurčitě, své odpovědi neupřesnil, ani nepodložil poskytnutím příslušných listin. Na výzvu správce daně nereagoval. Jeho svědecké výpovědi se zúčastnila i žalobkyně, avšak nevyužila svého práva klást svědkovi otázky. Lze tak souhlasit se žalovaným, že výslech obou zmiňovaných osob byl v dané věci nadbytečný (viz str. 45 zprávy o daňové kontrole). Správce daně i žalovaný podrobně neprovedení výsledků zdůvodnili, čímž dostali povinností kladeným na ně judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49) i Ústavního soudu (viz náleze Ústavního soudu ze dne 21. 3. 2002, sp. zn. I. ÚS 55/01, N 36/25 SbNU 279).
52. U zakázky Tělocvična Korytná správce daně uvedl, že není pochyb o tom, že úklidové práce (úklid na čisto, umytí oken, zakrytí nábytku a podlah a přesuny nábytku) byly provedeny, nebylo však jisté, kdo je poskytl. Podle žalobkyně měla být dodavatelem společnost MAFIA CONSULT, objednatelem příslušných služeb byla obec Korytná. Pochybnosti správce daně vyjádřené ve výzvě k prokázání skutečností směřovaly ke zjištění, kdo konkrétně službu poskytl. V příslušném stavebním deníku vedenému k této zakázce nebyly zjištěny žádné záznamy, ze kterých by bylo zřejmé, že se na zakázce podílela společnost MAFIA CONSULT. Ta měla práce zadat u dalšího subdodavatele, nekontaktní společnosti WEGO-CZ, aniž o tomto informovala objednatele úklidových prací - žalobkyni. Zástupce objednatele (obec Korytná) správci daně sdělil, že společnost WEGO-CZ nezná a že na této zakázce tato společnost nikdy nepracovala, vítězem výběrového řízení na této zakázce byla žalobkyně. Pohyby ve prospěch bankovního účtu společnosti WEGO-CZ svědčící o finančním vyrovnání obchodních transakcí, které měly

být prováděny mezi společnostmi MAFIA CONSULT jako dodavatelem a společností WEGO-CZ jako subdodavatelem, nebyly správce daně zjištěny.

53. Jednatel dodavatele MAFIA CONSULT pan M. F. k zakázce Tělocvična Korytná nic konkrétního nesdělil, nedokázal věrohodně popsat postup úklidových prací, nevěděl, v jakých prostorách úklid probíhal, o jaké konkrétní práce se jednalo. Uvedl, že na stavbě osobně byl, ale nepamatoval si, jestli byl uvnitř, ani kdy na stavbě byl, objekt tělocvičny nedokázal popsat. Nedokázal sdělit, zda na zakázce Tělocvična Korytná prováděli práce přímo zaměstnanci společnosti WEGO-CZ nebo ještě další subdodavatelé této společnosti.
54. Na základě výše uvedeného je soud i v tomto případě přesvědčen, že žalobkyně v rámci daňového řízení nepředložila takové důkazní prostředky, které by odstranily pochybnosti správce daně zformulované ve výzvě k prokázání skutečností. Žalobkyně tak přijetí plnění deklarovaným dodavatelem v rámci daňového řízení neprokázala.
55. Žalobkyně dále uplatnila nárok na odpočet DPH za pořízení celkem 1379 kusů kotev od dodavatele WEGO-CZ. Správce daně k tomuto obchodnímu případu uvedl, že doložené faktury jsou po formální stránce bezvadné, avšak samy o sobě nejsou způsobilé prokázat faktické uskutečnění plnění. Dodací listy neobsahovaly veškeré údaje, zejména chyběly údaje o způsobu dopravy, převzetí zboží apod. Vyskytovaly se rovněž chyby v číslování dodacích listů. Žalobkyně v odpovědi na výzvu k prokázání skutečností uvedla pouze to, že nekontaktnost dodavatele není důvodem pro přechod důkazního břemene na žalobkyni. Jak již soud uvedl výše, v daném případě nebyla nekontaktnost dodavatele jediným důvodem k přechodu důkazního břemene. Správce daně snesl konkrétní pochyby o faktickém uskutečnění plnění (viz např. strana 68 zprávy o daňové kontrole). Poté bylo na žalobkyni, aby dalšími důkazy prokázala, že se daňové případy uskutečnily tak, jak deklarovala na daňových dokladech. Pokud žalobkyně na výzvu k prokázání skutečností rezignovala a nepředložila žádné důkazy prokazující uskutečnění plnění, správce daně oprávněně odepřel žalobkyni nárok na odpočet DPH. Ostatně žalobkyně ani žádné konkrétní skutečnosti svědčící o uskutečnění předmětného zdanitelného plnění neuvedla ani v nyní projednávané žalobě.
56. Žalobkyně dále uplatnila nárok na odpočet DPH za sadovnické práce (výsadbu v areálu žalobkyně) na základě faktury od dodavatele Zahradnické úpravy. K prokázání oprávněnosti nároku předložila soupis provedených prací (výsadba stromů, keřů a trvalek), specifikaci rostlinného materiálu (seznam trvalek a stromů), výkaz výměr a pracovní operace. Správce daně při kontrole předložených dokladů zjistil, že výsadba v místě sídla žalobkyně, vyjma stromů, je provedena pouze z jedné strany budovy. Předložená listina „*Finální návrh úprav*“ však deklarovala výsadbu kolem tří stran budovy sídla žalobkyně. Správci daně proto vznikly pochybnosti o rozsahu faktického uskutečnění sadovnických prací, proto dne 16. 6. 2016 provedl místní šetření v areálu žalobkyně. Zjistil při něm, že výsadba stromů, keřů, trvalek a travin byla provedena pouze v pravé části areálu. V levé části jsou vysazeny výhradně stromy. Jednatel žalobkyně uvedl, že část výsadby byla zničena při výstavbě trafostanice a část výsadby je schovaná.
57. Soud se plně ztotožňuje se správními orgány, že ačkoliv žalobkyně nesouhlasí s pochybnostmi správce daně, v průběhu daňového řízení tyto pochybnosti nijak nevyvrátila, neboť nepředložila takové důkazy, které by nezpochybnitelným způsobem prokázaly faktické uskutečnění sadovnických prací tak, jak deklarovala na předložené

faktuře. Při místním šetření správce daně prokazatelně zjistil, že k sadovnickým pracím v deklarovanému rozsahu nedošlo. Výsadba nebyla realizována podle Finálního návrhu úprav na levé straně od budovy a za budovou. Správce daně tak správně uznal nárok na odpočet DPH pouze v prokázaném rozsahu. S tímto postupem se soud plně ztotožňuje (viz str. 77 až 79 zprávy o daňové kontrole). K námitce žalobkyně, že místní šetření se uskutečnilo po několika letech od výsadby, soud ve shodě se žalovaným konstatuje, že k výsadbě mělo dojít dne 30. 11. 2014. Pokud místní šetření proběhlo dne 16. 6. 2016, nejedná se o odstup „několika let“. Pochybnosti se přitom týkaly výsadby keřů, trvalek a travin, resp. zničení části výsadby podél potoka z důvodu výstavby trafostanice. Lze předpokládat, že pokud by sadovnické práce skutečně proběhly v žalobkyní deklarovaném rozsahu, byla by předmětná výsadba keřů a trvalek při místním šetření zjistitelná.

Shrnutí

58. Jak soud uvedl výše, daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ve kterém uvedl: *„Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.“*
59. Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72. Uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu (nález ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99).
60. V projednávané věci měl správce daně pochybnosti o tom, zda žalobkyně skutečně přijala všechna plnění, jak deklarují faktury od dodavatelů WEGO-CZ, MAFIA CONSULT a Zahradnické úpravy, a zda došlo k faktickému uskutečnění plnění těmito dodavateli, resp. jejich subdodavateli. Zcela konkrétně své pochybnosti formuloval ve výzvě k prokázání skutečností, na kterou žalobkyně reagovala pouze velmi obecně a nekonkrétně. Naopak správce daně snesl řadu důkazů svědčících o tom, že obchodní případy se neuskutečnily tak, jak žalobkyně deklarovala na daňových dokladech. Správce daně hodnotil provedené důkazy jak jednotlivě, tak i ve vzájemných souvislostech. Porovnával obsah výpovědí jednotlivých svědků navzájem, a to i s důkazy listinnými. Se závěry správních orgánů se soud zcela ztotožňuje. Správce daně i žalovaný proto postupovali správně, pokud žalobkyni odepřeli nárok na odpočet DPH ze zmíněných deklarovaných plnění.

61. Žalobkyně namítala, že nekontaktnost dodavatele WEGO-CZ a subdodavatelů společnosti MAFIA CONSULT představuje skutečnosti mimo sféru jejího vlivu, která jí nemůže být přičítána k tíži. K tomu soud podotýká, že význam zjištěné nekontaktnosti těchto společností spočívá v tom, že potvrzuje (dokládá) správcem daně formulované pochybnosti. Samotná nekontaktnost uvedených společností nebyla žalobkyni přičítána k tíži, pouze vedla (spolu s dalšími skutečnostmi zjištěnými správcem daně) k přenosu důkazního břemene na žalobkyni v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Nijak jí nebránila v tom, aby v daňovém řízení svá tvrzení prokázala. Nerozhodná je rovněž skutečnost, že žalobkyně za poskytnuté služby platila na konkrétní tuzemské bankovní účty konkrétním subjektům. Tato skutečnost totiž žádným způsobem nevypovídá o faktickém uskutečnění deklarovaných plnění tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Bez dalšího tak nezakládá nárok na odpočet DPH.
62. Dále žalobkyně uváděla, že není možné vyloučit nárok na odpočet DPH na vstupu a ponechat DPH na výstupu, jelikož deklarovaná plnění byla použita k uskutečnění zdanitelných plnění. Jak správně konstatoval žalovaný, vyloučení nároku na odpočet DPH na výstupu nebrání tomu, aby daň byla stanovena na vstupu. Obecně platí, že vystaví-li plátce daňový doklad, na němž uvede daň, je povinen tuto daň na výstupu přiznat a zaplatit. Povinnosti plátce zaplatit daň totiž odpovídá právo příjemce faktury nárokovat si odpočet daně na vstupu z plnění uvedených na faktuře. Jen takovým způsobem je zajištěna neutralita DPH [viz § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH]. Každá osoba, která uvede DPH na faktuře, musí být vždy povinna zaplatit daň (i v případě, že plnění nebylo fakticky uskutečněno), jelikož vystavení faktury dává jejímu příjemci právo na odpočet, pokud je plátcem DPH (viz např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 23. 5. 2017, č. j. 29 Af 65/2016-45). Nedůvodná je proto rovněž námitka žalobkyně, že pokud společnost MAFIA CONSULT vykázala DPH na výstupu vůči žalobkyni, musí žalovaný s ohledem na zásadu daňové neutrality žalobkyni umožnit odpočet DPH. Není totiž podstatné, zda byl uznán nárok na odpočet DPH u dodavatele žalobkyně, nýbrž ta skutečnost, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno stran prokázání svého nároku na odpočet DPH.
63. Námitky proto nejsou důvodné.

IV. B) Námitka neprokázání daňového podvodu

64. Žalobkyně namítla, že pokud není možné určit subjekt, který žalobkyni zdanitelné plnění skutečně poskytl, není jí možné odepřít nárok na odpočet DPH. Takový postup by byl možný jen v případě, že by správce daně prokázal, že předmětné plnění bylo součástí podvodu, o kterém žalobkyně věděla, nebo musela vědět.
65. Žalovaný k obdobné odvolací námitce v bodě 84 napadeného rozhodnutí konstatoval, že vzhledem k tomu, že žalobkyně neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek, nebylo na místě zabývat se podvodem na DPH ani vědomostí žalobkyně o něm.
66. Soud k předmětné námitce uvádí, že daňový subjekt má v daňovém řízení v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování vyjmenovaných plnění. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen při odpočtu

daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátc, mít daňový doklad. Znamená to tedy, že daňový subjekt je povinen tvrdit, chce-li uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal plnění zákonem charakterizované jako zdanitelné plnění a tato použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Daňový subjekt proto musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH.

67. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je tedy plátc daně povinen primárně předložit daňový doklad, a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu se shora citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátc daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45).
68. Stejný přístup k naplnění této podmínky zastává též Soudní dvůr Evropské unie. Ten v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky (věcné) hmotněprávní. Zásada daňové neutrality, na které je DPH vystavěna, vyžaduje, aby byl odpočet daně z přidané hodnoty přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, přestože nejsou splněny určité podmínky formální (blíže rozsudky Soudního dvora EU ve věci *Ecotrade*, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267 bod 63; *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, body 42 a 43, jakož i *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 38; *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, bod 62; či *Salomie a Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, body 58 a 59; všechna zde citovaná rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie jsou dostupná na www.curia.eu).
69. V bodě 28 rozsudku ze dne 15. 9. 2016, ve věci *Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord*, C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691, Soudní dvůr EU vymezil hmotněprávní podmínky jako podmínky uvedené v čl. 168 směrnice, která nahradila tzv. šestou směrnici (Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně).

70. Článek 168 písm. a) směrnice stanoví: „*Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky: a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani*“.
71. Výklad tohoto ustanovení poskytl Soudní dvůr EU již vícekrát, vždy se stejným výsledkem. Soudní dvůr např. v rozsudku ve věci *Senatex* zdůraznil, že „[p]roto, aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedené směrnice a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura).“ Obdobně se Soudní dvůr EU vyslovil i v rozsudcích ve věci *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 52; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26; *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 29; *Barlis* 06, bod 40; či usnesení ve věci *Jagietto*, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 27). Z ustálené judikatury Soudního dvora EU tedy vyplývá, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty náleží i to, že zboží musí být dodáno či služba poskytnuta osobou povinnou k dani.
72. Případná účast (resp. neúčast) na daňovém podvodu je sekundární podmínkou nároku na odpočet daně. Pokud je plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu (věděla či vědět mohla, že plnění je zasaženo daňovým podvodem), nenáleží jí nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006, ve věci *Axel Kittel*, C-439/04, ECLI:EU:C:2006:446 či ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech *Optigen a ostatní*, C-354/03, ECLI:EU:C:2006:16). Jak bylo uvedeno výše, k posouzení existence daňového podvodu však dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, bod 52 an.; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, bod 38; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17, bod 22; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32 či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35, bod 13). Jestliže správce daně shledá, že nejsou naplněny již primární hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, je tato skutečnost postačující k odepření nároku na odpočet DPH, a je tudíž bezpředmětné se zabývat otázkou případné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu (respektive tím, zda o své účasti na daňovém podvodu daňový subjekt věděl).
73. Jakkoliv Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, na který žalobkyně odkazuje, vyslovil odlišný názor, tento právní názor byl ojedinělý a v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz zejména usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35, o předložení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu). Nejvyšší správní soud sice v daném rozsudku své závěry opřel také o dvě rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (žalobcem uváděné rozsudky ve věci *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, a ve věci *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719), nicméně rozšířený senát následně dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54, podal předběžnou otázku k Soudnímu dvoru EU, neboť se domníval, že výklad obsažený v rozsudku č. j. 4 Afs 58/2018-78 je v rozporu se shora citovanou ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie (viz bod 73 shora).

74. Soud je přesvědčen, že judikatura Soudního dvora Evropské unie k otázce hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH je jednoznačná. Vyplyvá z ní, že nesplnění hmotněprávních podmínek (neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele) je primárním důvodem nepřiznání nároku na odpočet daně. Není-li tato skutečnost daňovým subjektem řádně prokázána, nezkoumá správce daně účast na daňovém podvodu; ta přichází v úvahu pouze tehdy, je-li prokázáno splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Důkazní břemeno k prokázání přijetí zdanitelných plnění, tak jak bylo deklarováno na daňovém dokladu, tj. v tvrzené výši a od deklarovaného dodavatele, tedy nese daňový subjekt (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Soudní dvůr v rozsudku ze dne 15. 9. 2016, *Barlis 06*, C-516/14, bod 46, potvrdil, že „je na osobě povinné k dani, která žádá o odpočet DPH, aby prokázala, že splňuje podmínky stanovené pro jeho uplatnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, bod 37). Daňové orgány tak mohou od samotné osoby povinné k dani vyžadovat doklady, které považují za nezbytné pro posouzení otázky, zda je třeba přiznat požadovaný daňový odpočet, či nikoliv (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, bod 35).“ Obdobný závěr Soudní dvůr vyslovil rovněž v rozsudku ze dne 21. 11. 2018, *Vădan*, C-664/16, bod 44, aj. Soud proto neshledal důvod pro přerušení řízení do doby, než bude zodpovězena předběžná otázka předložená Nejvyšším správním soudem k Soudnímu dvoru ve věci 1 Afs 334/2017.
75. K otázce odeprání nároku odpočtu DPH se nedávno vyjádřil i Soudní dvůr Evropské unie v usnesení ve věci *Vikingo Fővállalkozó Kft.*, C-610/19, ECLI:EU:C:2020:673. V něm konstatoval, že i kdyby správce daně prokázal nesoulad předloženého daňového dokladu s realitou, lze odeprít nárok na odpočet DPH pouze za situace, kdy je prokázána zaviněná účast daňového subjektu na podvodu na DPH. Takový závěr by dával za pravdu žalobcově argumentaci, v nyní projednávané věci jej však nelze aplikovat, neboť skutkové okolnosti obou projednávaných věcí jsou značně odlišné. V případě *Vikingo* správce daně neměl pochybnosti o tom, že zboží (stroje) bylo daňovému subjektu reálně dodáno; pochybnosti panovaly o skutečném dodavateli. Oproti tomu v nyní projednávané věci sice správce daně obecně konstatoval, že úklidové práce na stavebách byly vůbec vykonány pro žalobkyni (či pro třetí subjekt), případně zda je vykonali pro žalobkyni dodavatelé deklarovaní na daňových dokladech či osoby zcela jiné. V některých případech dokonce správce daně prokázal, že předmětné služby vykonaly subjekty zcela jiné (např. v případě zakázky VUT v Brně). V nyní posuzovaném případě tedy panovaly vážné pochybnosti o tom, zda deklarovaná zdanitelná plnění byla pro žalobkyni vykonána dodavateli, které označovala. Navíc žalobkyně na pochybnosti vznesené správcem daně o tom, že deklarovaní dodavatelé nemohli předmětné služby vykonat, nijak nereagovala, svá tvrzení neupravila ani nenavrhla jinou věrohodnou skutkovou verzi událostí, která by svědčila o reálném poskytnutí deklarovaných služeb žalobkyni. Za takové situace nebylo možné žalobkyni nárok na odpočet DPH uznat.
76. Námitka proto není důvodná.

IV. C) Námitka stanovení daně podle pomůcek

77. Žalobkyně závěrem namítla, že správce daně měl stanovit daň podle pomůcek, nikoliv dokazováním.
78. K tomu soud uvádí, že stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně. Přednostně je uplatňován způsob stanovení daně dokazováním. Ke stanovení

daňové povinnosti podle pomůcek musí být dle § 98 daňového řádu splněny tři podmínky, 1) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.

79. Z hierarchie způsobů pro stanovení daně vyplývá, že správce daně přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek teprve v případě, nelze-li daň stanovit dokazováním. V dané věci se o takový případ nejednalo, jelikož daň bylo možno stanovit dokazováním na základě důkazů shromážděných v průběhu daňového řízení. Skutečnost, že správce daně některé žalobkyní předložené důkazní prostředky vyhodnotil jako neprůkazné, neznamená, že by měla být výsledná daňová povinnost stanovena pomůckami.
80. Námitka není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

81. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Návrhy důkazů na výslech svědků obsažené v žalobě soud pro nadbytečnost neprovedl.
82. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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 ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. listopadu 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu