



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **COMMTTEL CZ, a.s. v likvidaci**, IČO: 25564544
se sídlem Kaštanová 1055/14, 779 00 Olomouc

zastoupena Mgr. Liborem Burianem, advokátem
se sídlem Koblížná 71/2, 602 00 Brno

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 1. 2017, č. j.: 1390/17/5300-21441-708995,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Stručné vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty vydanému Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 10. 2015, č. j. 6456399/15/2001-52521-100795, jímž byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „ZDPH“) a podle § 147 a § 139 odst. 1 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „daňový řád“) vyměřena daň z přidané hodnoty za

zdaňovací období březen 2013 ve výši vlastní daňové povinnosti 342 328 Kč (dále jen „platební výměr“), a platební výměr potvrdil.

2. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že správce daně vydal platební výměr na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 3676810/15/3003-60564-711064 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), kdy dospěl k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně v souladu § 72 a § 73 ZDPH a dostatečně a věrohodně neprokázal faktické přijetí zdanitelných plnění a jejich využití v rámci své ekonomické činnosti. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, neboť byl přesvědčen, že z postupu k odstranění pochybností i z daňové kontroly vyplynulo, že nedošlo ke krácení daně. Správce dle něj daně nesprávně posoudil relevantní skutečnosti, zejména nesprávně hodnotil svědecké výpovědi, a neprokázal skutečnosti, jež by hodnověrnost těchto výpovědí vyvrátily. Namítal také, že jej stíhá pouze důkazní břemeno vlastních tvrzení, nikoli i třetích osob, jimiž jsou subdodavatelé jeho dodavatelů. Výběr těchto subdodavatelů nemůže ovlivnit a nemá možnost se o nich dozvědět a identifikovat je.
3. Žalovaný o odvolání rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím, v němž uvedl, že pokud se týká přijatých zdanitelných plnění od dodavatele iPax Systems, s.r.o., DIČ: CZ24829196 (dále jen „iPax Systems“), deklarovaných na přijatých daňových dokladech č. 120389, 120391 a 120392, a od dodavatele Perfect Office s.r.o., DIČ: CZ24162701 (dále jen „Perfect Office“, společně s iPax Systems dále souhrnně „dodavatelé“), deklarovaných na přijatých daňových dokladech č. 130031 a 130065, žalobce neprokázal, že svůj nárok na odpočet daně z těchto plnění uplatnil v souladu s § 72 a § 73 ZDPH, neboť neunesl důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti nároku a neodstranil oprávněné pochybnosti správce daně. Uvedl, že tento závěr o neprokázání nároku žalobce na odpočet daně není postaven na tom, že žalobce neprokázal skutečnosti stran plnění subdodavatelů jeho dodavatelů. Pokud však dodavatel, který dle svého tvrzení plnění neprováděl, není schopen uvést, kdo jej provedl, nelze pochybnosti správce daně o tom, zda deklarované plnění uskutečnila osoba uvedená na daňovém dokladu, považovat za odstraněné předložením formálně správných důkazních prostředků. Dodal, že bylo na žalobci, aby způsob svého podnikání a způsob, jak jej dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl v daňovém řízení schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Ke svědeckým výpovědím uvedl, že správce daně unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb o souladu deklarovaného se skutečností.

II. Obsah žaloby

4. *První žalobní námitkou* žalobce namítal nesprávné hodnocení důkazů. Žalovaný hodnotil důkazy nelogicky, izolovaně, bez vzájemné souvislosti, aniž by provedl komplexní posouzení provedení obchodního závazku. K tomu uvedl, že v průběhu daňové kontroly předložil nespočet listin prokazujících uzavření obchodních vztahů a uskutečnění deklarovaného plnění a navrhl konkrétní svědky k prokázání konkrétních skutečností. Výpovědi svědků prokázaly skutečné provedení deklarovaných činností, když všichni svědci uváděli konkrétní rozsah činností, místa, na nichž byly činnosti vykonávány, počet pracovníků podílejících se na činnostech, jakož i dobu trvání realizace jednotlivých zakázek. Z výpovědí svědků vyplynulo i to, že dodavatelé podali v souvislosti s deklarovaným plněním příslušná daňová přiznání, nejednalo se o nekontaktní osoby, které by zadržovaly plnění a vyhýbaly se zákonným povinnostem. Upozornil, že z odůvodnění žalobou napadeného i prvostupňového rozhodnutí vyplývá, že napadené závěry správních orgánů jsou postaveny především na tom, že si svědci nepamatují konkrétní údaje osob, které deklarované činnosti prováděly. Činnosti, průběh realizace

zakázek, jakož i doba plnění a další podrobnosti však byly svědky popsány zcela určitě. K tomu namítal, že jej nelze sankcionovat za to, že si jeho subdodavatelé a obchodní partneři nepamatují konkrétní pracovníky. Ze svědeckých výpovědí vyplývá, že se jednalo o činnosti trvající cca 1 měsíc, nelze přitom po jednotlivých osobách požadovat, aby si pamatovaly údaje o všech pracovnících, s nimiž na krátkodobých zakázkách spolupracovali. Není povinností žalobce, a není to ani v jeho silách, zjišťovat při realizaci každého obchodního vztahu, kteří konkrétní zaměstnanci či smluvní partneři jeho subdodavatelů a obchodních partnerů se na něm podíleli. Proto odmítl tvrzení žalovaného, že měl tyto informace z obezřetnosti zjišťovat a zajišťovat důkazní prostředky k jejich prokázání. Takto definovaná míra obezřetnosti by byla excesivní a neúměrně by komplikovala či přímo znemožňovala realizaci obchodních vztahů. Nestíhá jej ani důkazní břemeno třetích osob, což subdodavatelé dodavatelů beze sporu jsou, kdy dle rozsudku NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142 nelze závěr o neunesení důkazního břemena daňovým subjektem učinit jen z toho, že neprokázal skutečnosti plnění subdodavatelů jeho dodavatelů. Dále odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003, č. j. 22 Ca 421/2002-35, dle něž rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu, protože nebylo prokázáno jeho tvrzení, předpokládá se, že řádně a úplně provedl navržené důkazy. Upozornil také na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, dle něž je třeba vyslechnout svědka vždy, kdy to požaduje daňový subjekt, nejedná-li se o požadavek vedený snahou mařit či prodlužovat řízení. Uzavřel, že správce daně nerespektoval svědecké výpovědi, čímž porušil zásadu volného hodnocení důkazů ve smyslu rozsudku NSS ze dne 16. 7. 2009, č. j. 7 Afs 29/2009-92.

5. Ve *druhé žalobní námitce* namítal porušení § 92 daňového řádu ze strany správce daně. Konstatoval, že vzhledem ke shora uvedenému byl správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu povinen konkretizovat své pochybnosti, a dát mu tak šanci k jejich odstranění, což však ani správce daně, ani žalovaný neučinili. Správce daně dále v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu nezajistil, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, neboť z výpovědí svědků vyplynulo, že deklarované plnění bylo uskutečněno. Měl-li tedy správce daně i přes tyto výpovědi pochybnosti, náleželo mu důkazní břemeno k prokázání opaku. V této souvislosti žalobce citoval rozsudek NSS ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016.
6. Žalobce žádal, aby soud žalobou napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí prvostupňové, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě v podrobnostech odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, neboť shledal, že žalobní námitky se ve větší části obsahově shodují s odvolacími námitkami.
8. K *první žalobní námitce* uvedl, že správce daně zhodnotil předložené i získané důkazní prostředky na str. 7 a 8 zprávy o daňové kontrole, hodnocením svědeckých výpovědí se zabýval na str. 10 a 11 zprávy. Dále konstatoval, že žalobce nesprávně dovozuje, že po provedení výpovědí svědků unesl důkazní břemeno a že toto přešlo na správce daně. Svědek D. Š. (dále jen „D. Š.“) konstatoval, že tento neuvedl konkrétní informace, kdo prováděl příslušné odborné práce, uvedl pouze Ing. I. B. (dále jen „Ing. I. B.“), který dle své výpovědi neměl právní opodstatnění jednat za společnosti iPax Systems a na konkrétní průběh zakázek si i po předložení daňových dokladů nevzpomínal. Svědek A. P. (dále jen „A. P.“) uvedl, že společnost Perfect Office neměla zaměstnance, ale subdodavatele,

konkrétní subdodavatele ani osoby nesdělil. Proto byl závěr, že těmito svědeckými výpověďmi nebyl prokázán nárok na odpočet daně, logický. Nesouhlasil, že v žalobou napadeném rozhodnutí hodnotil důkazy izolovaně, bez vzájemné souvislosti, když mimo jiné konstatoval, že byť se svědci D. Š. a Ing. I. B. snažili potvrdit, že práce byly prováděny deklarovaným dodavatelem iPax Systems, sdělené skutečnosti vyvolávají další pochybnosti o průběhu předmětných prací. Připomněl také, že v případě prokazování nároku na odpočet DPH musí daňový subjekt prokázat nejen, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i zda toto plnění uskutečnil plátcce daně, který je jako poskytovatel uveden na daňovém dokladu.

9. K míře obezřetnosti uvedl, že daňový subjekt by si měl ve svém zájmu zajistit důkazy, kterými je schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat. Odkázal na rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, dle něž každý subjekt vstupující do obchodního vztahu musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Shrnl, že nezajistí-li si daňový subjekt dostatek důkazních prostředků k prokázání nároku na odpočet, nemůže být v dobré víře ohledně toho, zda v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti nároku. Bylo na žalobci, aby si ověřil, jaký subjekt pro něj bude předmětné činnosti realizovat, a zajistil důkazní prostředky. Taková míra obezřetnosti není excesivní.
10. Dále uvedl, že výslechy svědků, provedené na žalobcův návrh, pochybnosti správce daně nejenže neodstranily, ale v nich sdělené skutečnosti vyvolaly další pochybnosti o průběhu předmětných činností. Ke zdanitelným plněním od společnosti iPax Systems vyplynulo, že žalobce například neměl zaškolené a certifikované pracovníky k provedení požadovaných prací, a tyto práce prováděl prostřednictvím subdodavatele, který také neměl potřebné pracovníky. Ke zdanitelným plněním od společnosti Perfect Office z výsledku svědka A. P. nevyplývaly žádné konkrétní skutečnosti o faktickém průběhu těchto činností. Svědci tak sice uvedli, že činnosti byly zajištěny subdodavatelsky, neuvedli však jediného subdodavatele, který se na těchto obchodních případech podílel, neuvedli a nedoložili konkrétní průběh a rozsah fakturovaných činností. Svědeckými výpověďmi tak nebyl prokázán nárok na odpočet daně. Dodal, že neprokázání nároku na odpočet daně nebylo postaveno na neprokázání skutečností stran plnění subdodavatelů dodavatelů žalobce (tj. osob, s nimiž žalobce smlouvy neuzavíral), jelikož však žalobce neměl pracovníky k provedení požadovaných odborných prací a tyto práce prováděl prostřednictvím dalších společností, bylo na něm, aby si ověřil, jaký subjekt pro něj bude předmětné činnosti realizovat.
11. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

IV. Jednání

12. Na ústní jednání se žalobce omluvil a souhlasil s projednáním věci v nepřítomnosti. Zástupce žalovaného setrval na svém stanovisku. Soud neprovedl žalobcem navržené důkazy, neboť jsou součástí spisového materiálu žalovaného, z něhož při přezkumu zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí vychází.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

13. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 a 2 věta první s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

14. Předmětem sporu mezi účastníky řízení bylo posouzení otázky, zda žalobce ve zdaňovacím období ve vztahu ke zdanitelným plněním přijatým od dodavatelů splnil podmínky dle § 72 a § 73 ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně, či nikoli.
15. Ze správního spisu vyplynuly následující pro věc podstatné skutečnosti:
16. Žalobce podal za zdaňovací období březen roku 2013 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, v němž vykázal nárok na odpočet daně ve výši 547 983 Kč. Po jeho přezkoumání vznikly správci daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plnění dle daňových dokladů vystavených mimo jiné dodavateli. Pochybnosti vznikly správci daně o tom, zda přijatá zdanitelná plnění byla fakticky přijata, zda vykazovaný nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 ZDPH a zda jsou tato plnění určena k uskutečnění ekonomické činnosti žalobce. Správce daně u žalobce zahájil postup k odstranění pochybností a následně daňovou kontrolu. Jednalo se o následující daňové doklady.
 - a) Přijatý daňový doklad č. 120389, dodavatel iPax Systems, datum uskutečnění zdanitelného plnění (dále jen „DUZP“) 17. 12. 2012, základ daně (dále jen „ZD“) 510 000 Kč, DPH 102 000 Kč, předmět plnění: kompletace zařízení CISCO NEXUS 5508 – aktivní prvky počítačových sítí (laboratorní zkoušky, zahoření, oživení a testování pro CET 21;
 - b) Přijatý daňový doklad č. 120391, dodavatel iPax Systems, DUZP 17. 12. 2012, ZD 410 400 Kč, DPH 82 080 Kč, předmět plnění: kompletace zařízení Astra Mx-One (laboratorní zkoušky, zahoření, oživení a testování), instalace, montáž, zprovoznění, oživení a programování tel. ústředny Aastra Mx-One, včetně objednávky;
 - c) Přijatý daňový doklad č. 120392, dodavatel iPax Systems, DUZP 17. 12. 2012, ZD 304 000 Kč, DPH 60 800 Kč, předmět plnění: rozšíření Aastra Mx-One na Telephony Server 5,0 (laboratorní zkoušky, zahoření, oživení a testování), zahoření serveru HP DL360, kompletace testovací ústředny Aastra Mx-One, včetně objednávky;
 - d) Přijatý daňový doklad č. 130031, dodavatel Perfect Office, DUZP 31. 1. 2013, ZD 250 175 Kč, DPH 52 536,75 Kč, předmět plnění: provize za zprostředkování uskutečněných telekomunikačních služeb, které žalobce dále vyúčtoval svému odběrateli.
 - e) Přijatý daňový doklad č. 130065, dodavatel Perfect Office, DUZP 28. 2. 2013, ZD 138 345 Kč, DPH 29 052,45 Kč, předmět plnění: provize za zprostředkování uskutečněných telekomunikačních služeb, které žalobce dále vyúčtoval svému odběrateli
17. Žalobce ve vyjádření k výzvě k odstranění pochybností ze dne 4. 6. 2013 a jeho doplnění ze dne 12. 6. 2013, k výše uvedeným daňovým dokladům a) až c) uvedl, že dodávky od dodavatele iPax Systems byly použity pro zakázky jeho odběratele Clarystone s.r.o., DIČ: CZ27745422 (dále jen „Clarystone“), uvedl čísla objednávek, předávacích protokolů o předání zakázky odběrateli, čísla daňových dokladů, jimiž byly zakázky vyúčtovány a data, kdy byly odběratelem na jeho účet uhrazeny. K daňovým dokladům d) a e) uvedl, že se jedná o provize ze zprostředkovatelských služeb na základě smluvního vztahu a předložil smlouvu o zprostředkování č. 1/2013 uzavřenou mezi ním a dodavatelem Perfect Office dne 20. 12. 2012 (dále jen smlouva o zprostředkování). K uvedenému doložil jím uváděné faktury, objednávky a předávací protokoly.

18. Z dokumentace k dožádání ohledně dodavatele iPax Systems vyplynulo, že dodavatel předložil faktury odpovídající daňovým dokladům a) až c) spolu s dodacími listy a příslušnými objednávkami, doložil, že faktury řádně zaúčtoval a přiznal daň na výstupu.
19. Z odpovědi na dožádání ohledně dodavatele Perfect Office vyplynulo, že dodavatel neumožnil provést místní šetření a nebylo tak možné získat důkazní prostředky o vystavení výše uvedené faktury a provedení na nich uvedených činností.
20. Ze smlouvy o zprostředkování a dodatku k ní uzavřeného dne 3. 1. 2013 vyplynulo, že se dodavatel Perfect Office zavázal získávat informace o potenciálních kontraktantech telekomunikačních služeb poskytovaných pro společnost GTS Novera a.s. (*pozn. soudu: společnost GTS Novera a.s. byla dle informací dostupných v obchodním rejstříku zrušena bez likvidace s přechodem jmění na společnost GTS Novera s.r.o., později GTS Czech s.r.o., která následně zanikla s přechodem jmění na nástupnickou společnost T-Mobile Czech Republic a.s.; dále jen „GTS Novera“*) a provádět péči o stávající zákazníky této společnosti. Za tuto činnost se žalobce zavázal dodavateli zaplatit provizi ve sjednané výši a sjednanou formou. Provize je v čl. III smlouvy stanovena jako kontinuální provize ve výši dohodnutého procenta ze součtu celkových měsíčních plateb kontraktantů zprostředkovaných dodavatelem nebo ze součtu celkových měsíčních plateb kontraktantů u kterých je poskytována péče za služby zajišťované GTS Novera. Provize je určena v rozpětí 2,0 až 9,0 %, konkrétní výše závisí na podílu dodavatele na získání kontraktanta nebo péči o stávajícího kontraktanta a na aktuálních dodatečných nákladech žalobce na získání kontraktanta.
21. Z protokolu o výsledku svědka D. Š., jednatele společnosti Clarystone, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 334517/15/3003-60564-711064 vyplynulo, že s ním za dodavatele iPax Systems jednal Ing. I. B., jehož poznal na k protokolu přiložené fotografii. Uvedl, že subdodávky při konkrétních zakázkách odpovídající plnění od dodavatele iPax Systems měly podobu dodávky odborných prací na zařízení, které byly předmětem zakázek. Potvrdil, že společnosti Clarystone byly žalobcem za práce vystaveny daňové doklady, uvedené služby byly provedeny a zaplacený. Popsal průběh uvedených činností, uvedl počet osob činnosti vykonávajících a dobu jejich výkonu, konkrétně však osoby neznal a neuvedl. Dodal, že odborné znalosti těchto osob byly garantovány Ing. I. B. Dále sdělil, že u uvedených činností byl přítomen pouze okrajově, za společnost Clarystone však byli přítomni systémoví inženýři, za žalobce pak vždy při převzetí a předání Ing. V. (dále jen „Ing. V.“) a pan I. Uvedl také, že žalobce se na činnostech podílel tím, že zprostředkoval dodavatele iPax Systems a potvrdil, že se dodavatel iPax Systems skutečně na činnostech podílel.
22. Z protokolu o výsledku svědka Ing. I. B. ze dne 11. 3. 2015, č. j. 1093299/15/3003-60564-711064 vyplynulo, že Ing. I. B. neměl ve zdaňovacím období s dodavatelem iPax Systems žádnou smlouvu ani dohodu, činnost vykonával z osobních důvodů, nedostával mzdu ani odměny. Svědek nevěděl, zda měl dodavatel iPax Systems zaměstnance, uvedl, že osoby pracující s ním na zakázkách měly s dodavatelem smlouvy, ale že neví jaké. Uvedl, že jednat za dodavatele byla ve zdaňovacím období dle jeho názoru oprávněna pouze jeho jednatelka. K dotazu správce na průběh subdodávky při konkrétních zakázkách odpovídajících plnění od dodavatele iPax Systems uvedl, že si na ně konkrétně nevzpomíná, že jeho činností bylo sehnat osoby schopné provést konkrétní softwarové práce, že všechny práce probíhaly v prostorách společnosti Clarystone. Jednalo se o softwarové práce. Dodal, že přítomni byli 2 až 3 technici, kteří práci strávili většinu listopadu a prosince 2012. K otázce správce daně odmítl sdělit konkrétní osoby, které činnosti prováděly. Uvedl též, že ze společnosti Clarystone býval přítomen při předání

hotové práce D. Š., jehož poznal na k protokolu přiložené fotografii, a za žalobce Ing. V. Dále vypověděl, že neví, čím se na uvedených činnostech podílel žalobce.

23. Z protokolu o výsledku svědka A. P. ze dne 11. 3. 2015, č. j. 1093247/15/3003-60564-711064 vyplynulo, že za žalobce s ním jednal Ing. V., jednatel. Svědek uvedl, že ve zdaňovacím období vykonával ekonomickou činnost dodavatele Perfect Office sám, jednal za něj na základě plné moci při sjednávání obchodních případů s žalobcem, dodavatel neměl žádné zaměstnance. Jako předmět činnosti dodavatele uvedl obchodní a zprostředkovatelskou činnost v oblasti IT technologií, elektroniky a reklam. Uvedl, že měl dodavatel subdodavatelskou firmu, některé činnosti pak vykonával svědek sám, název konkrétní subdodavatelské společnosti, vykonávající činnosti odpovídající plnění od dodavatele, neuvedl. Na dotaz, v čem spočívala péče o zákazníky, uvedl, že se jednalo o analýzu konkurence – např. monitoring trhu, telefonování, hodnocení konkurenčních nabídek, internet apod. K provizi sdělil, že byla stanovena na základě smlouvy o zprostředkování a její výše byla určena žalobcem.
24. Z odpovědi společnosti GTS Novera na výzvu k poskytnutí informací ze dne 4. a 5. 6. 2014 vyplynulo, že měla s žalobcem uzavřenu smlouvu o zprostředkování, jejímž předmětem byl závazek žalobce získávat pro ni potenciální zákazníky služeb elektronických komunikací s cílem uzavření smlouvy na poskytování těchto služeb a její závazek zaplatit žalobci tuto činnost a uhradit mu sjednanou provizi. Zároveň uvedla, že žalobce a jeho jednotliví pracovníci byli průběžně školeni na jednotlivé produkty jí nabízené.
25. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl řadu skutečností, na základě kterých dovodil závěr o neprokázání faktického přijetí zdanitelných plnění dle daňových dokladů a) až c) vystavených dodavatelem iPax Systems, když uvedl, že žalobce nerozptýlil pochybnosti uvedené ve výzvě a neprokázal tak, že byl uplatněn nárok na odpočet v souladu s § 72 a § 73 ZDPH, protože neuznal nárok na odpočet daně ve výši 244 880 Kč. Stejně tak učinil u závěru o neprokázání faktického přijetí zdanitelných plnění dle daňových dokladů d) a e) vystavených dodavatelem Perfect Office, kde neuznal nárok na odpočet daně ve výši 81 589 Kč. Konkrétně k plnění od dodavatele iPax Systems uvedl, že předložené listiny, byť formálně správné, samy o sobě neprokazují, že se zdanitelná plnění opravdu uskutečnila, prokazují pouze formální stránku zdanitelného plnění. Není z nich zřejmé místo, čas a rozsah provedených prací a specifikace osob, jež měly práce provést, což je vzhledem k výši ceny neobvyklé. Žalobce neobjasnil konkrétní okolnosti obchodních případů a nesdělil, jaké konkrétní osoby deklarované práce provedly, přičemž dodavatel neměl ve zdaňovacím období žádné zaměstnance, a nebyl tak schopen vlastními silami práce v deklarovaném rozsahu poskytnout. Uvedl, že svědecké výpovědi D. Š. a Ing. I. B. nelze osvědčit jako důkazní prostředek svědčící ve prospěch žalobce. K plnění od dodavatele Perfect Office uvedl, že předložené listiny prokázaly pouze formální stránku zdanitelného plnění, neboť z nich nevyplývá jaké konkrétní informace o potenciálních kontraktantech telekomunikačních služeb měly být zjišťovány, jaké byly zásady a pokyny společnosti GTS Novera, zda a jak byly tyto pokyny dodavateli sděleny, jakým způsobem měla probíhat péče o již existující zákazníky a jak mělo být dodavateli známo, o jaké zákazníky se jedná. Není ani jasné, jakým způsobem je stanovena provize. Žalobce neobjasnil konkrétní okolnosti obchodních případů a nesdělil, jaké konkrétní osoby deklarované práce provedly, přičemž dodavatel neměl ve zdaňovacím období žádné zaměstnance, a nebyl tak schopen vlastními silami práce v deklarovaném rozsahu poskytnout. Dodavatel nadto dle požádaného správce daně neplní řádně své povinnosti, je

nekontaktní, nesídlí na adrese uvedené v obchodním rejstříku. Skutečnost, že k poskytnutí služeb ze strany dodavatele fakticky došlo, nepotvrzuje ani odpověď na výzvu k součinnosti od společnosti GTS Novera ani svědecká výpověď A. P.

26. Soud při posouzení vyšel z následující právní úpravy:
27. Podle § 72 odst. 1, 2, 5 ZDPH v rozhodném znění *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5. (2) daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona a) na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta, b) na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země, nebo c) v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b). (5) plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.*
28. Podle § 73 odst. 1 téhož zákona *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad, b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem, c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 3 až 5, daň přiznat a mít daňový doklad, d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 3 až 5, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.*
29. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu v rozhodném znění *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*
30. Podle § 92 odst. 5 písm. c) téhož zákona *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
31. Shora citovaná ustanovení ZDPH vymezují pro plátce daně hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které použije dále v rámci svých ekonomických činností (§ 72 odst. 1) a povinnost plátce daně předložit daňový doklad se zákonem stanovenými náležitostmi při uplatnění nároku na odpočet daně, tedy formální podmínku (§ 73 odst. 1).
32. Soud o věci uvažil takto:
33. Soud v první řadě považuje za vhodné s ohledem na předmět sporu v obecné rovině shrnout rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně dle ustálené judikatury správních soudů (viz např. rozsudky NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28, ze dne 9. 3. 2016, č. j. 6 Afs 271/2015-50, ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30.

1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007- 119, nebo ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36, ze dne 13.
2. 2019, č. j. 5 Afs 126/2017-43 či ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49):

- a) Daňový subjekt dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (primární důkazní břemeno). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy.
 - b) Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, přitom jej dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání svých pochyb Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, musí však prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených dokladů se skutečností. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.
 - c) Jestliže správce daně své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem unese, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Ten je následně povinen prokázat soulad účetnictví se skutečností, tedy buď setrvat na svých původních tvrzeních a doložit, že se přes vzniklé pochyby sporný účetní případ udál tak, jak o něm bylo účtováno, nebo svá původní tvrzení korigovat, nabídnout tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázat (sekundární důkazní břemeno). Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než účetnictvím a evidencemi.
34. K otázce důkazního břemene soud uvádí, že správce daně nerozporoval, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno, neboť ten předložil formálně řádné daňové doklady. Tím přešlo důkazní břemeno na správce daně, na kterém bylo, aby popsal konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotil předmětné doklady za nevěrohodné a neprůkazné, a kvalifikovaně tím zpochybnil možnost uznat žalobcem uplatněný odpočet daně. Soud shledal, že správce daně těmto požadavkům dostál, když označil konkrétní skutečnosti, které na jeho straně založily vážné a důvodné pochyby o souladu žalobcem předložených záznamů a jiných důkazních prostředků se skutečností. Učinil tak nejprve ve výzvě k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu ze dne 20. 5. 2013, č. j. 2218248/13/3003-24901-706025, v níž vyjádřil pochybnosti, zda přijatá zdanitelná plnění byla fakticky uskutečněna a určena k ekonomické činnosti a zda byl nárok na odpočet daně uplatněn v souladu s § 72 a § 73 ZDPH. V bodech 1 a 3 výzvy žalobci sdělil, co je třeba prokázat. V následném úředním záznamu dle § 63 daňového řádu o průběhu postupu k odstranění pochybností, který byl doručen tehdejšímu zástupci žalobce, správce daně své pochybnosti dále konkretizoval. Důkazní břemeno se proto přesunulo ze správce daně zpět na žalobce a bylo na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil prokázáním uskutečnění faktického plnění dodavateli. Žalobce k prokázání nároku na odpočet daně předložil listinné důkazy a navrhl provedení výsledku svědků. Předložené a provedené důkazní prostředky však nepříspěly k odstranění pochybností správce daně.
35. Soud nevešel na *první žalobní námitku* nesprávného hodnocení důkazů. Žalovaný se důkazy zabýval a hodnotil je jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech a uvedl, jaká zjištění z nich učinil, proč skutečnosti tvrzené žalobcem nemá na základě předložených

důkazů za prokázané (body [26 až 36, 39, 41 a 42] žalobou napadeného rozhodnutí). Správce daně se důkazy podrobně zabýval ve zprávě o daňové kontrole (str. 6 až 8 a 10 až 14 zprávy o daňové kontrole). Skutečnost, že správní orgány došly k závěru, že důkazy neosvědčují uskutečnění deklarovaného plnění dodavateli není porušením zásady volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu, jak namítal žalobce. Za porušení zásady volného hodnocení důkazů lze považovat situaci, kdy správní orgán bez bližšího vysvětlení akcentuje pouze některé z provedených důkazů, zatímco jiné opomíjí, či nevyjádří-li se k důkazní hodnotě některých provedených důkazů, je-li zpochybněna jejich validita. O takovou situaci se však v projednávaném případě nejedná, neboť jak bylo výše uvedeno, správní orgány se zabývaly všemi dostupnými důkazy, které mohly svědčit v prospěch i neprospěch tvrzení žalobce, žádný neopominuly. Soudu není jasné, v čem žalobce spatřoval rozpor s judikaturou správních soudů ohledně povinnosti správce daně provést jím navržené důkazy (žalobce odkazoval na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003, č. j. 22 Ca 421/2002-35 a na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119), neboť správce daně provedl výslech jím navržených svědků, vyhodnotil jím předložené listinné důkazy a ze spisového materiálu nevyplývá, že by žalobce navrhoval jiné, než správcem daně provedené, důkazy, a to ani v odvolacím řízení. Soud proto uzavírá, že žalovaný postupoval při hodnocení důkazů v souladu se zákonem a jeho argumentaci plně přisvědčuje. Soud s ohledem na jednotlivé předložené daňové doklady vystavené dodavateli konstatuje, že tyto samy o sobě nejsou způsobilé prokázat, že dodavatelé skutečně poskytli žalobci uvedená plnění, ostatně tuto skutečnost žalobce ani nerozporoval. Po zhodnocení dokumentace, jež je součástí správního spisu (objednávky a předávací protokoly doložené žalobcem, smlouva o zprostředkování, vyjádření GTS Novera a výslechy svědků A. P., D. Š. a Ing. I. B., jakož i další relevantní dokumenty), dospěl soud shodně se správními orgány k závěru, že ani tato dostatečně neprokázala faktické poskytnutí plnění žalobci dodavateli. Není pravdou, že by žalobce prokázal splnění hmotněprávní podmínky nároku na odpočet dle § 72 ZDPH. Nic na tom nemění ani skutečnost, že žalobce prokazatelně dodavatelům uhradil fakturovanou cenu zdanitelného plnění či otázka plnění daňových povinností dodavateli.

36. K otázce plnění údajně poskytnutého dodavatelem iPax Systems dle přijatých daňových dokladů a) až c) soud konstatuje, že ze svědecké výpovědi D. Š., jednatele společnosti Clarystone, vyplynulo pouze to, že D. Š. byl přesvědčen, že předmětné práce pro něj za žalobce vykonává dodavatel iPax Systems, jednal však pouze s Ing. I. B., jména ostatních osob, které práce vykonávaly, neznal. Nadto u výkonu prací byl přítomen pouze okrajově. Výpověď D. Š. proto nemůže osvědčit, že dodavatel iPax Systems skutečně fakturované plnění fakticky uskutečnil, neboť z ní nevyplývá žádné zjištění prokazující, že činnosti skutečně vykonávaly osoby jakkoli propojené se dodavatelem iPax Systems. Je tomu tak proto, že z výpovědi svědka Ing. I. B., s nímž jediným za dodavatele svědek D. Š. jednal, vyplynulo, že tento jednal za dodavatele bez jakéhokoli oprávnění (tzn. bez uzavřené smlouvy či dohody) pouze na základě osobních důvodů, kdy za toto jednání nebyl žádným způsobem odměňován. Ing. I. B. uvedl, že jeho činnost spočívala v získání odborně způsobilých pracovníků k výkonu předmětné práce, jejich jména však odmítl uvést. Za situace, kdy jediná osoba, jíž svědek D. Š. konkrétně označil jako pracovníka dodavatele iPax Systems, neměla s dodavatelem uzavřenu žádnou smlouvu, nadto její činnost dle jejích slov spočívala nikoli ve výkonu prací, ale v dodání odborně vybavených osob k jejich výkonu, a kdy osoby, jež práce vykonávaly, nejsou známy, nelze mít výpověďmi jmenovaných svědků za prokázané, že dodavatel plnění fakturovaná v přijatých daňových

dokladech a) až c) fakticky uskutečnil, resp. jaké konkrétní úkony dodavatel dle daňového dokladu uskutečnil a v jakém rozsahu, případně kdo konkrétně je uskutečnil za něj. Listinné doklady předložené žalobcem dle soudu pouze osvědčují, že předmětná plnění byla řádně zaúčtována, objednána a uhrazena, tzn., že byla splněna formální podmínka nároku na odpočet daně, neosvědčují však uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v nich uvedeno.

37. K otázce plnění údajně poskytnutého dodavatelem Perfect Office dle přijatých daňových dokladů d) a e) soud uvádí, že z vyjádření společnosti GTS Novera nevyplývá, že by za žalobce dodával smluvené služby dodavatel Perfect Office, naopak z ní vyplývalo, že byli v rámci tohoto smluvního vztahu školeni pracovníci žalobce. Ani svědecká výpověď A. P. nerozptýlila pochyby ohledně faktického uskutečnění plnění dodavatelem, neboť A. P. vypověděl, že dodavatel neměl ve zdaňovacím období žádné zaměstnance, činnosti vykonávali subdodavatelé, avšak neuvedl jejich jména či název. Výpověď nikterak neosvědčila, že k plnění dle přijatých daňových dokladů došlo ani kdo jej případně vykonal. Dále je třeba upozornit na skutečnost, že ač smlouva o zprostředkování stanoví způsob výpočtu výše provize (viz výše), žalobce nedoložil doklady, z nichž by údaje potřebné k výpočtu provize vyplývaly, nadto A. P. vypověděl, že výši provize stanovil žalobce.
38. Žalobce tedy nenaplnil obě kumulativní podmínky nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 ZDPH, když sice předložil formálně správné daňové doklady (splnil formální podmínku nároku), avšak neprokázal faktické uskutečnění přijatých plnění dodavateli.
39. Pokud se týká žalobní námitky ohledně míry obezřetnosti požadovatelné po žalobci v rámci obchodních případů, soud přisvědčuje žalovanému. Dle ustálené judikatury správních soudů musí daňový subjekt zachovávat náležitou míru obezřetnosti v obchodních vztazích a zajišťovat si dokumentaci nutnou k prokázání splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, a je v jeho zájmu, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětného plnění skutečně došlo. Je to totiž právě daňový subjekt nárokuující odpočet daně, kdo musí splnění těchto podmínek prokázat a je tak na něm, aby v rámci obchodního vztahu za tímto účelem shromažďoval relevantní podklady (viz např. žalovaným zmiňovaný rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61 či rozsudky NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012-54 či ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 5/2011-130). Správní orgány nárok žalobce na odpočet daně nezamítly kvůli tomu, že neprokázal uskutečnění plnění od subdodavatelů jeho dodavatelů, jak žalobce namítá, ale kvůli tomu, že neprokázal, že se na tomto plnění jeho dodavatelé vůbec podíleli, když dodavatelé dle svých tvrzení sami činnosti neprováděli, ale prováděli je za ně neurčití subdodavatelé. Jelikož byl žalobce smluvně vázán k poskytnutí předmětných činností společností Clarystone a GTS Novera a byl to právě on, kdo odpovídal za jejich řádné a včasné poskytnutí, je s podivem, že svěřil výkon těchto činností dodavatelům, aniž by ověřil, kdo je za ně bude vykonávat. Hodlal-li z takového plnění svých dodavatelů uplatňovat nárok na odpočet daně, musel počítat s tím, že bude třeba prokázat splnění jeho podmínek, a za tímto účelem shromáždit veškeré relevantní informace a podklady. Nelze tak souhlasit s žalobcem, že by míra obezřetnosti, kterou správní orgány vyžadovaly, byla excesivní.
40. Soud nevešel ani na *druhou žalobní námitku*, neboť správce daně svou povinnost dle § 92 odst. 5 písm. c) splnil, jak je výše uvedeno (viz bod 34), tudíž důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce. Vzhledem k tomu, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neodstranil

pochybnosti správních orgánů o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění dodavateli, jak je vysvětleno ve vypořádání předchozího žalobního bodu, nebyl správce daně povinen cokoli dalšího prokazovat.

VI. Závěr a náklady řízení

41. S ohledem na výše uvedené soud žalobu jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
42. Výrok o nákladech řízení je dán ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci procesně úspěšný, a proto mu nenáleží náhrada nákladů řízení; žalovanému správnímu orgánu, který měl úspěch, však důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

Poučení:

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

Praha 27. listopadu 2020

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu