



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Aleše Sabola a Mgr. Jana Ferfeckého v právní věci

žalobkyně: **Dreamer s.r.o.**, IČO: 24763951,  
sídlem Harmonická 1384/13, Praha 5

zastoupené společností Boffino Tax s.r.o., IČO: 02761076,  
oprávněnou poskytovat daňové poradenství,  
sídlem Petra Bezruče 1776, Kladno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2019, čj. 16364/19/5300-22441-705341,  
ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 20. 9. 2019, čj. 39043/19/5300-  
22441-705341

takto:

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

Odůvodnění:

- I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se žalobou podanou dne 28. 6. 2019 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2019, čj. 16364/19/5300-22441-705341, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 20. 9. 2019, čj. 39043/19/5300-22441-705341 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „**správce daně**“) ze dne 22. 10. 2018, čj. 7870752/18/2001-52524-110729, čj. 7871070/18/2001-52524-110729, čj. 7871152/18/2001-52524-110729, čj. 7871198/18/2001-52524-110729, čj. 7871247/18/2001-52524-110729 a čj. 7871274/18/2001-52524-110729 (dále též „**Prvostupňová rozhodnutí**“ či „**Dodatečné platební výměry**“).
2. Prvostupňovými rozhodnutími správce daně doměřil žalobkyni podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání Prvostupňového rozhodnutí (dále jen „**daňový řád**“) a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „**ZDPH**“) daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2017, červen 2017, červenec 2017, srpen 2017, září 2017 a říjen 2017 ve výši uvedené v jednotlivých Dodatečných platebních výměrech a současně jí uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně.
3. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 29. 4. 2019.

## II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

4. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí stručně rekapituloval skutkový stav a předchozí průběh daňového řízení (str. 2 a 3), shrnul podstatu odvolacích námitek žalobkyně (str. 3) a popsal právní a judikatorní rámec posuzované věci (str. 3 až 7).
5. Správce daně neuznal za předmětná zdaňovací období nárok žalobkyně na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele Best Support s.r.o., sídlem Chudenická 1057/34, 102 00 Praha 10, DIČ: CZ05475881 (dále jen „**Best Support**“), uvedených na daňových dokladech s předmětem plnění úklidové práce a pohostinské služby.
6. Žalovaný se v Napadeném rozhodnutí v rámci popisu aplikace právního a judikurního rámce na zjištěný skutkový stav (str. 7 až 20) vypořádal s odvolacími důvody a uzavřel, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro odpočet daně u předmětných zdanitelných plnění daně dle § 72 a § 73 ZDPH v návaznosti na § 29 odst. 2 písm. a) a b) tohoto zákona, neboť neprokázala, že přijala sporná plnění právě od deklarovaného dodavatele, tj. od obchodní společnosti Best Support. Správce daně požadoval podle žalovaného oprávněně po žalobkyni prokázání okolností zdanitelných plnění, o kterých žalobkyně tvrdila, že se uskutečnila v souladu s údaji deklarovanými na předmětných daňových dokladech, přičemž bylo věcí žalobkyně, aby si pro případ pochybností o faktickém průběhu těchto obchodních případů opatřila dostatek důkazních prostředků k prokázání svých tvrzení.
7. Žalovaný nepřisvědčil námitce, že ve výzvě k prokázání skutečností nebyla vyjádřena pochybnost o tom, že by předmětná plnění nebyla uskutečněna. Poukázal přitom na výrok předmětné výzvy, jíž byla žalobkyně mj. vyzvána k prokázání deklarované skutečnosti, že plnění vyúčtována předmětnými doklady skutečně přijala od deklarovaného dodavatele, a na její odůvodnění, kde se správce daně dle jeho přesvědčení podrobně zabýval jednotlivými důkazními prostředky, které podrobil hodnocení v souladu s § 8 daňového řádu a shrnul svá hodnocení v závěr o důvodných pochybnostech, že předmětná přijatá plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel.

8. Žalovaný dále v bodech 37 – 38 Napadeného rozhodnutí odmítl, že by bylo povinností správce daně předvolat k výslechu osoby jednající za dodavatele za situace, kdy žalobkyně vzdor pravidlům ovládajícím rozložení důkazního břemene žádný takový procesní návrh neuplatnila.
9. Pod body 39 – 43 pak žalovaný podrobně vyložil důvody, pro které se neztotožnil s námitkami brojícími proti hodnocení provedené svědecké výpovědi P.B. vystupujícího za dodavatele.
10. Žalovaný nepřisvědčil ani námitkám zpochybňujícím závěry správce daně poukazující na to, že některé daňové doklady byly vystaveny ještě před skončením jednotlivých zdaňovacích období.
11. Závěrem žalovaný v bodech 45 – 46 Napadeného rozhodnutí odmítl námitky, v nichž žalobkyně tvrdila, že správce daně byl v posuzované věci veden snahou doměřit daň za každou cenu s cílem obhájit vydání zajišťovacích příkazů.

### III. Žaloba

12. Žalobkyně v podané žalobě v návaznosti na stručnou rekapitulaci průběhu daňového řízení vznesla celkem 4 okruhy žalobních bodů.
13. Pod **prvním žalobním bodem** žalobkyně poukazovala na to, že ve výzvě k prokázání skutečností nebyla vyřčena pochybnost správce daně o tom, že by předmětná plnění nebyla uskutečněna, když správce daně v předmětné výzvě pouze konstatoval, že daňové doklady postrádají zákonem předepsanou náležitost stanovenou v § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH. Žalobkyně rovněž namítala, že pokud správce daně nerozporoval, že plnění bylo uskutečněno, pouze rozporoval tu skutečnost, že je provedla společnost Best Support, porušil základní zásady daňového řízení, pakliže přes pochybnosti o uskutečnění plnění ze strany tohoto dodavatele nepředvolal osoby, které měly oprávnění za tuto obchodní korporaci jednat. Žalobkyně přitom byla přesvědčena, že toto pochybení za správce daně napravila, když správci daně předložila kontakt na P.B., který v předmětném období za dodavatele jednal.
14. Pod **druhým žalobním bodem** žalobkyně nesouhlasila se závěry správce daně zpochybňujícími „*výslech svědka z důvodu údajných rozporů ve výslechu*“. Svědek podle žalobkyně při výslechu potvrdil, že jako zástupce společnosti Best Support organizoval subdodávky prací a přebíral peněžní prostředky. Zodpověděl všechny otázky, které správce daně při výslechu položil. Zpochybňoval-li správce daně zjištění plynoucí z výpovědi svědka s poukazem na to, že svědek neuvedl přesná místa, kde byl prováděn úklid, žalobkyně upozornila, že „*správce daně tuto otázku vůbec nepoložil*“. S poukazem na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, čj. 10 Afs 283/2017 - 73, namítala, že „*by bylo spíše podezřelější, kdyby si svědek po více než roce od uskutečnění případu z hlavy bez přípravy vzpomínal na přesné adresy, kam byly dodávány konkrétní práce*“. Žalobkyně doplnila, že pokud měl správce daně „*zájem na konkrétních údajích svědka, mohl jej o to požádat, ale on tak neučinil*“.
15. S poukazem na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, čj. 7 Afs 2/2013 - 26, pak žalobkyně namítala, že stejná situace je i u správcem daně rozporovaného přebírání hotovosti, kde svědek uvedl, že hotovost přebíral on nebo T.W. Podle žalobkyně je rozhodující, že svědek potvrdil přebírání finančních prostředků; pokud

žalobkyně v předchozích ústních jednáních neuvedla, že finance přebíral ještě někdo jiný, nemá to dle žalobkyně na výsledek řízení žádný vliv.

16. Žalobkyně dále poukazovala na to, že co se týká předložené smlouvy o převodu obchodního podílu společnosti Best Support mezi P.B. a T.V., správce daně dovozuje něco, co se nezakládá na pravdě. Svědek podle žalobkyně o uvedené listině prohlásil, že ji předložil hned na začátku spolupráce v tomto znění, což je v souladu s tím, že listina byla sepsána k 1. 4. 2017. Tato listina byla podle vyjádření svědka uložena i na rejstříkový soud, který ji ale z procesních důvodů nezaregistroval. Dokument, který byl předložen správci daně, byl podle žalobkyně *„datován stejně k 1. 4. 2018, před podáním na obchodní rejstřík byl ověřen podpis na listině, které se na tento rejstřík ukládala, ale pouze na jeho kopii byl podpis následně uznán za vlastní, aby mohla být správci daně dokladována na listině uvedená skutečnost“*, což dle žalobkyně *„znamená, že svědek uvedl pravdivé skutečnosti, pouze správce daně se snaží tyto skutečnosti překroutit“*.
17. Žalobkyně rovněž podotkla, že ve vztahu k subdodavateli Smart Planet s.r.o. svědek uvedl, že jednatelem společnosti byl v té době S.L.L.; správce daně tuto skutečnost podle žalobkyně nijak nerozporoval a neměl žádné doplňující otázky. Pokud by měl nějaké pochybnosti, mohl by svědek podle žalobkyně *„poskytnout dokumenty, které jsou přílohou tohoto odvolání a které osvědčují to, že v té době byl skutečně jmenován výše uvedený jednatel, který měl oprávnění za uvedenou společnost jednat“*.
18. Pod **třetím žalobním bodem** žalobkyně k připomínce správce daně, že některé faktury byly vystaveny ještě před koncem měsíce, uvedla, že tato skutečnost podle ní nijak nevybočuje z běžné obchodní praxe mezi subjekty, které si poskytují pravidelné služby. Konstatovala, že *„jestliže je dána docházka, kterou si obě strany odsouhlasí, není žádný zákonný důvod, proč by po odsouhlasení oběma stranami nebylo možné vystavit daňový doklad dříve než k poslednímu dni v měsíci“*. Takový doklad je podle žalobkyně daňovým dokladem vystaveným přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění, což podle ZDPH neovlivňuje plnění dodavatele ani nijak nebrání v nároku na odpočet na straně příjemce. Doplnila, že pokud by ve zbytku měsíce došlo k nějakým změnám, dodavatel by řešil změny dobropisem.
19. Konečně pod **čtvrtým žalobním bodem** žalobkyně namítala, že správce daně byl veden spíše snahou doměřit daň za každou cenu, vzhledem k tomu, že vůči žalobkyni byly vydány zajišťovací příkazy a správce daně si chce tímto postupem obhájit jejich vydání. Důvody pro doměření daně ovšem podle žalobkyně neexistují, zvláště v situaci, když zde žádná DPH nechybí, na jedné straně byla přiznána a odvedena, na druhé straně byla řádně nárokována. Správce daně podle žalobkyně uznal, že plnění uvedené na dokladech bylo provedeno, a svědek potvrdil, že jej provedla společnost uvedená na dokladech. Žalobkyně poukázala na to, že volné hodnocení důkazů správcem daně neznamená libovůli v jeho postupu. Závěr správce daně musí být podle žalobkyně konzistentní, bezrozporný, vylučující jiný skutkový stav nebo jinak proběhlý skutkový děj. Neumožňují-li provedené důkazy takový závěr učinit, může to být proto, že dokazování zůstalo neúplné, pak je v něm třeba dle žalobkyně pokračovat. Není-li to možné z důvodu neexistence dalších důkazů nebo jejich objektivní nedostupnosti či nedosažitelnosti, a zůstanou zde pochybnosti, učiní správce daně závěr z důkazů, které má k dispozici, patrně však nebude moci být podkladem pro správné stanovení daně.

#### IV. Vyjádření žalovaného

20. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 23. 9. 2019 rekapituloval průběh daňového řízení a reprodukoval obsah žalobních námitek žalobkyně, aby následně na str. 3 – 7 setrval ve svých závěrech ohledně zákonnosti Napadeného rozhodnutí a na v něm uvedené argumentaci, na kterou rovněž odkázal.
21. K námitkám vzneseným pod **prvním žalobním bodem** žalovaný konstatoval, že předmětnou námitku vznesla žalobkyně již v podaném odvolání, přičemž žalovaný se k ní řádně vyjádřil v bodě 36 Napadeného rozhodnutí, na který odkázal. Zdůraznil, že byť na str. 2 výzvy k prokázání skutečností správce daně konstatoval, že přijaté daňové doklady postrádají zákonem předepsanou náležitost podle § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH, tj. rozsah plnění, kdy na předmětných dokladech je pouze uvedeno úklidové práce či pohostinské služby, nejednalo se o jediné konstatování správce daně v této výzvě, jak uvádí žalobkyně. Ve výroku výzvy k prokázání skutečností byla žalobkyně podle žalovaného rovněž vyzvána k prokázání skutečnosti, že plnění vyúčtovaná předmětnými doklady žalobkyně skutečně přijala od deklarovaného dodavatele. Prokázání dodavatele zboží (poskytovatele služby) je přitom podle žalovaného jednou z hmotněprávních podmínek, při jejímž nedodržení dochází k narušení neutrality DPH.
22. Žalovaný doplnil, že nebylo povinností správce daně předvolat z vlastní iniciativy další osobu oprávněnou jednat za obchodní korporaci Best Support, neboť to byla žalobkyně, na níž leželo důkazní břemeno. Poukázal přitom na to, že poskytnutí telefonního čísla na P.B. za účelem provedení svědecké výpovědi na návrh bylo povinností žalobkyně, nikoliv napravením chyby správce daně.
23. K námitkám vzneseným pod **druhým žalobním bodem** žalovaný poukázal na hodnocení svědecké výpovědi P.B. na str. 16 až 18 zprávy o daňové kontrole a v bodě 29 a bodech 30 až 32 Napadeného rozhodnutí, kde uzavřel, že tato svědecká výpověď je nevěrohodná, neboť na určité otázky svědek neodpovídal pravdivě a jiné jeho odpovědi jsou pak v rozporu s dalšími důkazními prostředky či tvrzeními žalobkyně, přičemž s ohledem na to, že ze svědecké výpovědi nebylo možné si vytvořit přehledný a věrohodný obraz o celé transakci, který by byl v souladu s ostatními zjištěními, nebyla zmíněná svědecká výpověď s to prokázat, že k obchodním transakcím mezi žalobkyní a společností Best Support došlo tak, jak je deklarováno na předmětných dokladech. K jednotlivým námitkám týkajícím se svědecké výpovědi a jejího hodnocení pak žalovaný odkázal na body 37 až 43 Napadeného rozhodnutí, kde se k obsahově obdobným námitkám vyjádřil.
24. Žalovaný uvedl, že výpověď svědka v části, v níž tento tvrdil, že rámcové smlouvy s žalobkyní podepsal jako jednatel, a že nezná důvod, pro který nebyl zapsán jako jednatel obchodní korporace Best Support do obchodního rejstříku, nebyla pravdivá, neboť ze zjištěných skutečností jasně vyplynulo, že rejstříkový soud osvědčil, že P.B. nesplňuje zákonné požadavky kladené na statutární orgán, proto jej nezapsal jako jednatele společnosti Best Support. Přestože svědek zodpověděl všechny otázky položené při výslechu, nelze z toho podle žalovaného bez dalšího usoudit, že zmíněná svědecká výpověď prokázala tvrzení žalobkyně ohledně uplatněného nároku na odpočet daně. I v případě odhlédnutí od skutečnosti, že svědek vůbec neměl oprávnění jednat za korporaci Best Support, svědek podle žalovaného vypověděl, že si nepamatuje, s kým za žalobkyni jednal, že společnost Best Support konkrétně poskytovala „úklidové práce v Praze, ale neřeknu Vám adresy“, o tom, co se bude uklízet, věděl již před vystavením objednávky,

příčemž musel kontaktovat subdodavatelskou firmu, kterou měla být společnost Smart Planet s.r.o., IČ: 01396765 (dále jen „**Smart Planet**“), jejímž jednatelem je podle svědka S.L.L. Žalovaný doplnil, že tato společnost pak podle svědka měla své zaměstnance, které vozila dodávkou. Také požadavek této společnosti byl podle svědka příčinou plateb v hotovosti mezi žalobkyní a společností Best Support. Žalovaný poukázal na to, že správce daně zjistil, že deklarovaná subdodavatelská společnost měla v rozhodném období až do svého výmazu z obchodního rejstříku po předchozí soudem nařízené likvidaci jako jediného zapsaného jednatele P.B., nevyskytovala se na adrese sídla zapsaného v obchodním rejstříku a v roce 2017 evidovala pouze dva zaměstnance; i proto se dle žalovaného jevila výpověď svědka jako nevěrohodná.

25. Také v otázce přebírání hotovostních finančních prostředků uvedl svědek podle žalovaného jiné informace než žalobkyně, když podle žalobkyně je přebíral vždy P.B., zatímco podle svědka P.B. buď on, nebo T.W.
26. K předložené smlouvě o převodu obchodního podílu žalovaný s odkazem na bod 43 Napadeného rozhodnutí uvedl, že zmíněná smlouva uzavřená mezi svědkem a S.L.L. nesvědčí vůbec o tom, že se S.L.L. stal jednatelem společnosti Smart Planet, kterým byl až do výmazu této obchodní korporace z obchodního rejstříku svědek P.B.
27. K přípustné absenci detailů ve svědecké výpovědi a odkazu na rozsudky Nejvyššího správního soudu žalovaný zdůraznil, že svědecká výpověď P.B. nebyla vyhodnocena jako nevěrohodná pro nedostatek detailů, nýbrž pro nepravdivé skutečnosti a rozpory výpovědi s dalšími zjištěnými skutečnostmi. Za zásadní bylo podle žalovaného považováno to, že přestože společnost Best Support poskytovala v rozhodném období podle svědka pro žalobkyni úklidové práce v Praze, takové práce byly předmětem plnění pouze na dokladu č. 170100021, přičemž v osmi případech z devíti byly předmětem plnění pohostinské služby v hotelech, o kterých se svědek vůbec nezmínil. Ani v případě předávání peněžních prostředků nebyla podle žalovaného vytčena absence detailů, nýbrž rozpor v odpovědích svědka a žalobkyně, které byly dostatečně určité.
28. K námitce vznesené pod **třetím žalobním bodem** žalovaný poukázal na závěry vyslovené v bodě 44 Napadeného rozhodnutí. Shrnul, že ačkoliv je daňový doklad vystavený před uskutečněním deklarovaných prací daňovým dokladem, nelze se ztotožnit s tvrzením, že vystavování dokladů před koncem měsíce, když deklarovaná cena za plnění je odvislá od údaje známého až na konci měsíce, je běžné. Doplnil, že *„jestliže je plátcem daně na daňovém dokladu deklarováno provedení prací za určitý časový úsek (měsíc) a rozsah těchto prací je dokládán výkazem odpracovaných hodin a soupisy provedených prací, je zcela nelogické a nevěrohodné vystavení daňového dokladu ještě před ukončením těchto prací, kdy vystavitel dokladu, tj. poskytovatel těchto prací nemá postaveno najisto, kolik hodin bude odpracováno do konce měsíce“*.
29. Za neopodstatněné pak žalovaný konečně označil rovněž námitky vznesené pod **čtvrtým žalobním bodem**. S poukazem na body 45 a 46 Napadeného rozhodnutí uvedl, že správce daně v souladu se zákonem sdělil žalobkyni své pochybnosti stran jejích tvrzení, čímž na ni přenesl důkazní břemeno. Bylo pak na žalobkyni, aby tyto pochybnosti vyvrátila a prokázala oprávněnost jí uplatněného nároku na odpočet daně, tj. aby prokázala, že deklarované plnění opravdu uskutečnila osoba (plátcem daně) uvedená jako poskytovatel plnění na daňovém dokladu. Žalobkyně však své důkazní břemeno neunesla.

## V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

30. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Nejistil přitom jiné vady, k nimž byl povinen přihlédnout z moci úřední. O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť na něm strany netrvaly. Strany zároveň nenavrhovaly provedení žádných důkazních prostředků, jež by nebyly součástí správního spisu, jímž se podle ustálené rozhodovací praxe správních soudů dokazování neprovádí.
31. V návaznosti na dříve uvedená stanoviska stran soud úvodem stručně shrnuje, že mezi účastníky je sporným, zda finanční orgány postupovaly v souladu se zákonem, pokud odepřely žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele Best Support zachycených na konkrétně označených daňových dokladech. Finanční orgány přitom postavily svá rozhodnutí na závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro odpočet daně u předmětných zdanitelných plnění daně dle § 72 a § 73 ZDPH v návaznosti na § 29 odst. 2 písm. a) a b) tohoto zákona, neboť neprokázala, že předmětná plnění byla realizována právě na daňových dokladech deklarovaným dodavatelem.
32. Městský soud v Praze v tomto směru připomíná, že podle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) týkající se vzniku a uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je nutné nejprve ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl.
33. První senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 23. 8. 2018, čj. 1 Afs 334/2017 - 35, přehledně shrnul, že SDEU v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Princip, na kterém je daň z přidané hodnoty vystavěna, v podobě zásady daňové neutrality pak vyžaduje, aby byl odpočet daně z přidané hodnoty přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (blíže rozsudky SDEU 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).
34. První senát Nejvyššího správního soudu ve shora označeném rozhodnutí připomněl, že v bodě 28 rozsudku ze dne 15. 9. 2016, ve věci *Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord*, ve věci C-518/14, EU:C:2016:691, SDEU vymezil hmotněprávní podmínky jako podmínky uvedené v čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „**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). Článek 168 písm. a) Směrnice přitom 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*“. Jak upozornil první senát Nejvyššího správního soudu, výklad tohoto ustanovení poskytl SDEU již vícekrát, vždy se stejným výsledkem. SDEU 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 Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura)“. Obdobně se SDEU 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).

35. Rovněž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v recentním usnesení ze dne 11. 3. 2020, čj. 1 Afs 334/2017 - 54 výslovně uzavřel, že z ustálené judikatury SDEU 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. V případě, že jsou uvedené hmotněprávní podmínky splněny, nelze podle rozšířeného senátu v zásadě odmítnout přiznání uplatněného nároku na odpočet. Nelze tak činit na základě ukládání dalších podmínek daňovým subjektům nebo přísném trvání na splnění formálních předpokladů pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu (viz rozsudky ze dne 22. 12. 2010, *Dankowski*, C-438/09, EU:C:210:818, bod 36, *Maks Pen*, bod 25, a *PPUH Stehcemp*, bod 40).
36. Městský soud v Praze podotýká, že SDEU nechává na soudech členských států, aby provedly v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva celkové posouzení všech skutečností a skutkových okolností a aby na základě tohoto posouzení zhodnotily, zda bylo opravdu uskutečněno dodání zboží nebo služby, kterým je nárok na odpočet odůvodňován (srov. rozsudky Soudního dvora ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*, a ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-273/11, *Mecsek-Gabona*).
37. Rozšířený senát v tomto směru ve výše specifikovaném usnesení zdůraznil, že podle českého práva nese důkazní břemeno ohledně prokázání splnění hmotněprávních podmínek daňový subjekt (k tomu srov. podrobněji dále). Poukázal na to, že stejné závěry vyplývají i z převažující judikatury SDEU (viz bod 22 uvedeného usnesení).
38. Je třeba alespoň stručně připomenout, že judikatorní praxe správních soudů v minulosti opakovaně potvrdila, že z logiky § 72 a 73 ZDPH vyplývá, že odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu může plátce uplatnit při splnění dvou základních podmínek, a to pokud (i) od jiného plátce přijal zdanitelné plnění, které současně (ii) v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
39. Jak vysvětlil shrnujícím způsobem svůj judikatorní přístup k této otázce Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017 - 78, „pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je třeba vykládat v souladu s 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 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).“ (pozn. zvýrazněno soudem). K prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty soud pro větší stručnost odkazuje např. na závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007 - 84, či ze dne 13. 8. 2008, čj. 9 Afs 204/2007 - 72, rozhodnutích Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 či ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71, a ze dne 25. 5. 2016, čj. 1 Afs 96/2016 - 28, či novějších rozsudcích téhož soudu ze dne 26. 9. 2019, čj. 9 Afs 306/2017 - 139, či ze dne 18. 5. 2020, čj. 5 Afs 192/2019 - 29.*

40. Výše bylo vyloženo, že podle SDEU i Nejvyššího správního soudu je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně skutečnost, že přijaté zdanitelné plnění musí být poskytnuto osobou povinnou k dani. Městský soud v Praze na tomto místě podotýká, že se v tomto ohledu ztotožnil se závěry vyslovenými prvním senátem Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 23. 8. 2018, čj. 1 Afs 334/2017 - 35, dle nichž pro odepření nároku na odpočet daně postačí, není-li prokázáno, kdo zdanitelné plnění poskytl či dodal, a nelze tak určit, že to byla osoba povinná k dani. Městský soud v Praze sdílí přesvědčení prvního senátu Nejvyššího správního soudu, že se v tomto případě jedná o jednu z hmotněprávních podmínek, kterou nelze zúžit či podmínit, jak to učinil čtvrtý senát Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017 - 78. Soud se tak příklání k převažující rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu vycházející z toho, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je prokázání toho, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce daně, resp. upřesňující, že se musí jednat o plátce deklarovaného na daňovém dokladu (srov. body 27 – 29 připomínaného usnesení prvního senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, čj. 1 Afs 334/2017 - 35).
41. Ve světle shora připomenutých judikatorních závěrů, s nimiž se zdejší soud zcela ztotožňuje, neshledává důvodu se od nich jakkoli odchylovat a pro větší stručnost na ně v plném rozsahu odkazuje, tak soud přistoupil k posouzení žalobkyní uplatněných žalobních námitek. Soud přitom nepovažoval za potřebné přerušit řízení do rozhodnutí SDEU o předběžné otázce položené shora avizovaným usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020, čj. 1 Afs 334/2017 - 54, resp. do rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci předloženému k posouzení prvním senátem usnesením ze dne 23. 8. 2018, čj. 1 Afs 334/2017 - 35, neboť v nyní posuzované věci žalobkyně v rámci své žalobní argumentace nečinila sporným závěr, že není-li prokázáno, že zdanitelné plnění poskytla osoba deklarovaná na daňovém dokladu, nelze nárok na odpočet daně přiznat.
42. V obecné rovině k vzneseným žalobním námitkám soud předepisuje, že byly konstruovány velmi obecným způsobem, když žalobkyně do značné míry čerpala z uplatněných

odvolacích námitek, které však již žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí vypořádal, přičemž žalobkyně na toto vypořádání žalovaného nereflektovala a nyní v žalobě tytéž námitky znovu opakovala, aniž by brala v potaz argumentaci žalovaného k nim.

43. Soud v minulosti opakovaně zdůraznil, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobkyně, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobkyni žalobní argumentaci dotvářel.
44. Soud k žalobkyní vzneseným námitkám uvádí, že žalobkyně při jejich konstrukci *de facto* zcela ignorovala skutečnost, že se obdobnými námitkami zabýval žalovaný v Napadeném rozhodnutí. Žalobkyně v důsledku toho v podané žalobě nereagovala na závěry, které žalovaný k obsahově odpovídajícím odvolacím námitkám žalobkyně vyslovil v odůvodnění Napadeného rozhodnutí. Nijak nereflektovala, že žalovaný předmětné námitky vypořádal a zdůvodnil závěr o jejich neopodstatněnosti, naopak se opakovaně na více místech argumentací shodnou s odvolacími námitkami vymezovala vůči postupu správce daně. V tomto ohledu platí, že žalobkyně tím, že se v žalobě omezila na shora reprodukováné námitky, aniž by reagovala na odůvodnění Napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný s předmětným okruhem námitek vypořádal a přezkoumatelným způsobem popsal a vysvětlil, na základě jakých konkrétních úvah uzavřel o nedůvodnosti tohoto okruhu námitek, značně snížila svou šanci na procesní úspěch, neboť soud za ni nemohl domýšlet další argumenty.
45. Městský soud se tak mohl věnovat žalobkyní uváděným skutečnostem pouze v míře obecnosti, v jaké je sama žalobkyně vznesla (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2015, čj. 6 Afs 9/2015 - 31). Zdejší soud připomíná, že pokud žalobkyně v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, čj. 6 As 54/2013 - 128). Soud tedy s přihlédnutím k naposledy uvedeným judikatorním východiskům za dané situace uzavírá, že se ztotožnil s argumentací, kterou již dříve, v návaznosti na odvolací námitky žalobkyně, uvedl žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí, neboť žalobní námitky se v právě řešeném rozsahu ve všem podstatném překrývají s žalobkyní dříve uplatněnými odvolacími námitkami, resp. jsou jejich takřka doslovnou recepcí (v tomto ohledu pro ilustraci srov. za všechny např. část II. E žaloby, v níž žalobkyně výslovně hovoří o „*tomto odvolání*“).
46. Soud předně nemohl shledat důvodnými námitky, jimiž žalobkyně pod **prvním žalobním bodem** namítala, že ve výzvě k prokázání skutečností nebyla vyřčena pochybnost správce daně o tom, že by předmětná plnění nebyla uskutečněna, když správce daně v předmětné výzvě měl pouze konstatovat, že daňové doklady postrádají zákonem předepsanou náležitost stanovenou v § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH.
47. Soud podotýká, že uvedenou námitku žalobkyně beze zbytku recipovala ze svého odvolání proti Prvostupňovým rozhodnutím, a to včetně pravděpodobné chyby v psaní (namísto „*Úvodem žalobce poukazuje...*“ bylo shodně jako v odvolání v podané žalobě uvedeno

„Úvodem správce daně poukazuje...“). V plném rozsahu se tak uplatní shora uvedené závěry týkající se důsledků reprodukce odvolací argumentace bez jakékoli reflexe závěrů, které žalovaný k odpovídajícím odvolacím námitkám formuloval. Soud tak toliko stručně podotýká, že ze správního spisu ověřil, že správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 11. 4. 2018, čj. 474213/18/2407-60562-40169 (dále jen „Výzva“), jednoznačně již ve výroku samotné Výzvy uvedl, že jejím prostřednictvím žalobkyni vyzývá k prokázání, že plnění vyúčtovaná konkrétně označenými doklady žalobkyně skutečně přijala od deklarovaného dodavatele. Zjevně tedy není pravdou, že by žalobkyní akcentovaná pasáž byla jedinou pochybností vyjádřenou v předmětné Výzvě. Ze správního spisu je naopak v souladu s výše uvedeným nade vší pochybnost zřejmé, že správci daně vznikly v průběhu daňové kontroly pochybnosti o tom, že žalobkyně splnila jednu z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a to podmínku, že sporná zdanitelná plnění přijala od osoby deklarované na daňovém dokladu. V odůvodnění Výzvy pak správce daně identifikoval a hodnotil jednotlivé dosud obstarané důkazní prostředky a zjištěné skutečnosti, na základě kterých mu vyjádřené pochybnosti vznikly. Námitka žalobkyně, že by se správce daně ve Výzvě omezil na výtku, že daňové doklady postrádají zákonem předepsanou náležitost stanovenou v § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH, aniž by vznesl relevantní pochybnost, na jejímž nerozptýlení posléze postavil své meritorní závěry, tedy nemá opodstatnění a je v rozporu s obsahem správního spisu.

48. Žalobkyně se rovněž podle přesvědčení Městského soudu v Praze mylí, když dovozuje, že pokud správce daně rozporoval, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno deklarovaným dodavatelem, bylo jeho procesní povinností předvolat k výsledku osoby, které měly oprávnění za tuto obchodní korporaci jednat.
49. I v tomto případě je soud nucen podotknout, že námitka je doslovnou recepcí obdobné odvolací námítky. Soud proto s poukazem na shora popsání východiska toliko stručně uvádí, že se s ohledem na níže popsání pravidla rozložení a přenosu důkazního břemene v daňovém řízení ztotožňuje se závěry vyslovenými k těmto námitkám žalovaným v odůvodnění Napadeného rozhodnutí. Soud má shodně jako žalovaný za to, že bylo na žalobkyni, aby (zvláště po vydání Výzvy) svá tvrzení o přijetí plnění od deklarovaného dodavatele prokazovala. Žalobkyně se však v reakci na výsledek kontrolního zjištění, s nímž byla seznámena sdělením ze dne 29. 6. 2018, čj. 717669/18/2407-60562-401691, omezila na procesní návrh na provedení výsledku svědka, „jednatele obchodní korporace Best Support“, pana P.B., který podle ní obchodní spolupráci organizoval a může uvedené pochybnosti správce daně rozptýlit (tomuto důkaznímu návrhu přitom správce daně vyhověl – srov. dále). Ani v dalším průběhu řízení však žalobkyně žádné jiné další konkrétní důkazní návrhy na provedení výsledku jiných osob, které by případně (žalobkyně takovou argumentaci nepředestřela) mohly o relevantních skutečnostech rovněž vypovídat, neučinila. Žádnou takovou konkrétní osobu neoznačila nejen v dalším průběhu daňové kontroly, ale ani v odvolacím řízení. Z jejích podání v daňovém řízení naopak vyplývá, že za klíčové pro posouzení jí uplatněného nároku na odpočet považovala poznatky, které měly vyplynout právě z výsledku svědka P.B. Za této situace tak žalobkyně podle přesvědčení soudu nemůže finančním orgánům účinně vytýkat neprovedení výsledku jiných, žalobkyní ani v žalobě neoznačených osob oprávněných jednat za deklarovaného dodavatele.
50. Podotkla-li žalobkyně shodně jako v podaném odvolání proti Prvostupňovým rozhodnutím, že vytýkané pochybení za správce daně napravila, když sama správci daně

předložila kontakt na P.B., který v předmětném období za dodavatele jednal, soud se s ohledem na výše vyložená východiska omezí na konstatování, že se bez výhrad ztotožňuje se závěry, které žalovaný k této dílčí poznámce formuloval v odůvodnění Napadeného rozhodnutí (srov. především bod 38 Napadeného rozhodnutí).

51. Soud dále přistoupil k posouzení důvodnosti námitek vznesených pod **druhým a čtvrtým žalobním bodem**, jimiž žalobkyně brojila proti některým aspektům hodnocení důkazů finančními orgány, především pokud jde o poznatky plynoucí z výpovědi svědka P.B., a trvala na tom, že správce daně uznal, že plnění uvedené na dokladech bylo provedeno, přičemž svědek potvrdil, že je poskytla společnost uvedená na dokladech.
52. Soud v tomto směru připomíná, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“*
53. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.“*. Přitom podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že *„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.“*.
54. Soud k problematice nesení a přenosu důkazního břemene v daňovém řízení předesílá, že správní soudy ve své konstantní rozhodovací praxi zdůrazňují, že v daňovém řízení platí zásada, že daňový subjekt tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve vztahu k jeho daňové povinnosti. Daňový subjekt svá tvrzení zpravidla prokazuje předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů, avšak daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
55. Daňové orgány tedy nejsou povinny prokázat, že údaje uvedené v listinách a dalších důkazních prostředcích uplatněných daňovým subjektem jsou zaznamenány v rozporu se skutečností; jsou však povinny prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Daňové orgány tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti žalobkyní předložených listin.
56. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy.
57. Výkladem těchto ustanovení, resp. rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se neschetněkrát zabýval Nejvyšší správní soud. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém kasační 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 (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. 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. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). 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 NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 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. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).“.* K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, čj. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, čj. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, čj. 4 Afs 179/2016 - 60, ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011 - 62 či ze dne 13. 6. 2019, čj. 7 Afs 138/2018 - 52.

58. Zdejší soud na tomto místě pro větší stručnost v podrobnostech odkazuje na závěry vyslovené k otázce rozložení a přenosu důkazního břemene v daňovém řízení v dalších rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 Afs 102/2012 - 54, ze dne 13. 12. 2013, čj. 5 Afs 65/2012 - 34, ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010 - 117, ze dne 8. 11. 2007, čj. 5 Afs 172/2006 - 115, či nálezech Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, a v dalších v nich citovaných rozhodnutích Ústavního soudu a správních soudů.
59. I v tomto případě žalobkyně uvedený okruh námitek recipovala ze svého odvolání proti Prvostupňovým rozhodnutím, přičemž tak učinila bez jakékoli reflexe závěrů, které žalovaný k odpovídajícím odvolacím námítkám formuloval. V souladu s dříve uvedeným tak žalobkyně uvedeným postupem zásadně snížila šanci na svůj procesní úspěch, neboť nebylo úlohou soudu, aby přebíral úlohu jejího advokáta a iniciativně za ni konstruoval řádné žalobní námítky. Takovým postupem by soud přestal být nestranným rozhodčím sporu (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 - 78).
60. Pokud tedy žalobkyně v rámci této skupiny žalobních bodů v obecné rovině namítala, že v řízení bylo výpověď svědka P.B. prokázáno, že předmětná zdanitelná plnění byla poskytnuta na daňových dokladech deklarovaným dodavatelem, nemohl jí soud přisvědčit.
61. Soud zdůrazňuje, že žalovaný v bodech 21 – 34 Napadeného rozhodnutí podrobně vyložil důvody, pro které uzavřel, že žalobkyně v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno stran naplnění předmětné hmotněprávní podmínky nároku na odpočet. Popsal průběh daňové kontroly a jednotlivé v jejím rámci realizované procesní úkony, přičemž detailně vysvětlil,

na základě jakých konkrétních tvrzení a podkladů pro rozhodnutí dospěl správce daně k pochybnostem o naplnění předmětné podmínky. Poukázal na to, že správce daně tyto pochybnosti zcela konkrétně identifikoval a seznámil s nimi žalobkyni prostřednictvím Výzvy, avšak žalobkyně v dalším průběhu řízení tyto pochybnosti nerozptýlila a nepředložila, resp. neoznačila takové důkazní prostředky, které by byly způsobilé tvrzení žalobkyně o přijetí plnění od deklarovaného dodavatele prokázat. Žalovaný přitom v uvedených pasážích Napadeného rozhodnutí aproboval vyhodnocení správce daně. Zdůraznil, že z vyjádření žalobkyně k Výzvě je zřejmé, že vůbec nevěděla, jakým způsobem a kterými pracovníky jsou práce prováděny, protože to pro ni nebylo rozhodné. Vyložil přitom přezkoumatelným způsobem důvody, pro které neshledal důvodnými námitky, které žalobkyně v předchozím průběhu řízení přestřela. V bodech 29 – 31 Napadeného rozhodnutí a dále v rámci vypořádání uplatněných odvolacích námitek v bodech 35 – 46 Napadeného rozhodnutí pak žalovaný detailně popsal, z jakých konkrétních důvodů nebyla tvrzení žalobkyně stran naplnění klíčové hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně prokázána ani výsledkem svědka P.B.

62. Za situace, kdy se žalobkyně v podané žalobě shodně jako v podaném odvolání proti Prvostupňovým rozhodnutím soustředí toliko na dílčí námitky zpochybňující hodnocení výpovědi svědka ze strany správce daně (nikoli žalovaného), přičemž tyto jediné konkrétnější námitky tvoří doslovnou recepci odvolací argumentace prostou jakékoli reakce na závěry, které žalovaný k odpovídajícím odvolacím námitkám v odůvodnění Napadeného rozhodnutí vyslovil, soud se zřetelem ke shora opakovaně připomínaným východiskům a závěrům vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, čj. 6 As 54/2013 - 128, konstatuje, že se ve všech podstatných ohledech zcela ztotožnil s hodnocením provedeným v odůvodnění Napadeného rozhodnutí žalovaným. Žalobkyně v žalobních bodech v žádném ohledu neprezentovala dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, soud proto ve světle výše uvedeného nemusel hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl žalovaný. Soud tedy v tomto směru pro větší stručnost odkazuje na závěry vyslovené v bodech 21 – 34 Napadeného rozhodnutí, které sdílí, a ztotožňuje se se závěrem finančních orgánů, že žalobkyně v daňovém řízení neprokázala, že by plnění zachycená na předmětných daňových dokladech přijala právě od v nich deklarovaného dodavatele.
63. Soud je shodně jako žalovaný přesvědčen, že v řízení nebylo prokázáno, že předmětná plnění poskytl žalobkyni právě dodavatel Best Support, když z tvrzení žalobkyně a z důkazních prostředků provedených v řízení vyplývají v tomto ohledu zásadní rozpory, jež žalobkyně nevysvětlila a pochybnosti finančních orgánů stran naplnění předmětné hmotněprávní podmínky uplatnění nároku nerozptýlila. Soud se zřetelem k obecnosti žalobní argumentace a absenci námitek reagujících na žalovaným vyslovené závěry v obdobně obecné rovině podotýká, že zatímco finanční orgány své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesly a prokázaly existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, povinných evidencí a dalších důkazních prostředků předložených žalobkyní, žalobkyně důkazní břemeno, které v daném směru stran rozhodných skutkových tvrzení nesla, resp. které na ni posléze bylo znovu přeneseno Výzvou, neunesla, přičemž z žalovaným vyložených důvodů, které soud aproboval, neodstranila pochybnosti o oprávněnosti žalobkyní uplatněného nároku na odpočet daně ani výpověď svědka P.B.

64. Pokud jde o konkrétnější námitky, jimiž žalobkyně shodně jako v podaném odvolání proti Prvostupňovým rozhodnutím zpochybňovala právě vyhodnocení výpovědi svědka ze strany správce daně (nikoli žalovaného), soud i v tomto případě poukazuje na východiska popsaná výše v bodech 43 – 45 tohoto rozsudku.
65. Soud z Napadeného rozhodnutí i ze správního spisu ověřil, že výpověď svědka P.B. (protokol ze dne 22. 8. 2018, čj. 815429/18/2407-60562-401691), realizovaná k návrhu žalobkyně po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, byla správcem daně vyhodnocena na str. 16 až 18 zprávy o daňové kontrole čj. 867559/18/2407-60562-401691, a to v kontextu jiných v rámci daňové kontroly provedených důkazních prostředků a dalších podkladů rozhodnutí. Průběh svědecké výpovědi a poznatky z ní plynoucí pak žalovaný sumarizoval v bodě 29 Napadeného rozhodnutí, aby posléze v bodech 30 až 32 Napadeného rozhodnutí i on provedl její hodnocení, a to i s přihlédnutím k poznatkům plynoucím z dalších podkladů pro rozhodnutí, přičemž v bodech 37 – 43 Napadeného rozhodnutí vyložil závěry, pro které nepřisvědčil jednotlivým odvolacím námitkám týkajícím se hodnocení předmětné svědecké výpovědi.
66. Soud v tomto směru v míře obecnosti odpovídající uplatněným žalobním námitkám a reflektující absenci jakékoli polemiky se závěry žalovaného vyslovenými ke shodným odvolacím námitkám konstatuje, že hodnocení předmětného důkazního prostředku v kontextu dalších důkazních prostředků a podkladů pro rozhodnutí bylo žalovaným a správcem daně provedeno plně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu. Finanční orgány se zabývaly jednotlivými důkazními prostředky předloženými či navrženými žalobkyní a řádně je vyhodnotily, neměly však povinnost přisoudit jim právě tu vypovídací hodnotu, kterou jim přikládá žalobkyně. Přisoudil-li správce daně důkazním prostředkům jinou vypovídací hodnotu, než kterou jim přikládá žalobkyně, nelze tento postup považovat za nesprávné hodnocení důkazních prostředků, resp. porušení zásady volného hodnocení důkazů, ani dovozovat namítanou nezákonnost Napadeného rozhodnutí nebo Platebních výměrů.
67. Namítala-li žalobkyně v podané žalobě shodně jako v odvolání proti Prvostupňovým rozhodnutím, že svědek potvrdil, že organizoval subdodávky prací a přebíral peněžní prostředky, přičemž zodpověděl všechny otázky, které správce daně při výslechu položil, soud se zcela ztotožňuje se závěry žalovaného, který s poukazem na jím identifikované rozpory konstatoval, že předmětnou svědeckou výpovědí nemohla být tvrzení žalobkyně účinně prokázána.
68. Za klíčovou okolnost svědčící pro závěr o tom, že ani předmětnou svědeckou výpovědí nebylo prokázáno naplnění podmínky přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, přitom soud považuje především okolnost akcentovanou žalovaným v bodě 21, 30 a 41 Napadeného rozhodnutí. Soud ze správního spisu z označeného protokolu o ústním jednání, v jehož rámci byl realizován výslech předmětného svědka, ověřil, že svědek v průběhu výslechu k dotazu správce daně uvedl, že předmětem poskytnutých služeb byl úklid, resp. zajištění úklidu, ačkoli úklidové práce byly předmětem plnění pouze na dokladu č. 170100021.
69. Soud v tomto ohledu přisvědčuje žalovanému, že výpověď svědka byla v tomto ohledu v zásadním rozporu s tvrzením žalobkyně, podpořeným údaji uvedenými na žalobkyní předložených dokladech, když v osmi případech z devíti, tedy ve zcela zásadním způsobem převažujícím objemu přijatých služeb, byly předmětem plnění vykázaných jednotlivými

daňovými doklady pohostinské služby v hotelech, o kterých se svědek vůbec nezmínil. Již tato žalobkyní v odvolání ani v žalobě nijak nezpochybňovaná okolnost podle přesvědčení soudu svědčí pro závěr o tom, že uvedenou svědeckou výpověď nemohlo být při zohlednění poznatků plynoucích z dalších důkazních prostředků prokázáno, že to byl právě dodavatel Best Support, který měl žalobkyni služby vyúčtované předmětnými daňovými doklady dodat. Uvedený rozpor přitom podle přesvědčení soudu zcela zjevně není toliko „díličí odchylkou vysvětlitelnou během času“ ve světle žalobkyní připomínaného rozsudku ze dne 16. 5. 2018, čj. 10 Afs 283/2017 - 73, ale zásadní nesrovnalostí plně odůvodňující závěr o tom, že tímto důkazním prostředkem nemohly být pochybnosti správce daně stran naplnění rozhodné hmotněprávní podmínky rozptýleny.

70. Uvedený zásadní rozpor pak staví poněkud do jiného světla i žalovaným akcentovanou okolnost spočívající v tom, že svědek při výslechu neuvedl přesná místa, kde měl být úklid prováděn. Soud v této souvislosti přisvědčuje závěrům uvedeným v bodě 41 Napadeného rozhodnutí a ztotožňuje se s žalovaným, že pokud svědek na otázku „*Jakou konkrétní činnost měla společnost Best Support poskytovat v rozhodném období pro odvolatele?*“, odpověděl „*Úklidové práce v Praze, ale neřeknu vám přesně adresy*“, nebylo úlohou správce daně, aby se s přihlédnutím ke shora popsáným pravidlům ovládajícím rozložení a přenos důkazního břemene svědka sám dotazoval na konkrétní místa plnění, zvláště pak v případě, kdy svědek již v této své odpovědi jednoznačně sdělil, že „*adresy neřekne*“, tedy indikoval, že přesná místa, kde byly práce prováděny, nezná, resp. si je nevybavuje. Žalobkyni, která se předmětného výslechu účastnila, samozřejmě naopak nic nebránilo, aby takovou otázku případně svědkovi položila sama v souladu s § 96 odst. 5 daňového řádu.
71. Soud pak pro úplnost nad rámec žalovaným zdůrazňovaných okolností považoval v daném ohledu za významné, že na rozdíl od případu posuzovaného Nejvyšším správním soudem v naposledy označeném rozsudku byla v nyní posuzované věci výpověď svědka realizována již 10 měsíců po uskutečnění tvrzených zdanitelných plnění (ve vztahu k některým zdaňovacím obdobím). Takovou skutkovou situaci pak nelze podle přesvědčení soudu ztotožňovat s případem řešeným Nejvyšším správním soudem v žalobkyní označené věci, kdy se svědek ve výpovědi vyjadřoval ke skutkovým okolnostem s časovým odstupem tří či čtyř let.
72. Žalobkyně se pak v rámci své odvolací ani žalobní argumentace nijak nevyjádřila k další žalovaným zcela správně a důvodně zdůrazňované okolnosti, tj. k tomu, že svědek v rámci výslechu nedokázal označit osobu, s níž za žalobkyni v předmětných obchodních vztazích jednal. Tato skutečnost je z pohledu soudu zásadním faktorem podporujícím závěr správce daně a žalovaného o tom, že výpověď svědka nemohlo být prokázáno, že to byl právě subjekt uvedený na předložených daňových dokladech, kdo měl žalobkyni poskytnout předmětná zdanitelná plnění, z nichž žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet daně na vstupu.
73. Již shora uvedené a žalovaným správně reflektované aspekty tak byly podle stanoviska soudu způsobilé vyústit v závěr o tom, že výpověď tohoto svědka nerozptýlila správcem daně dříve formulované a řádně odůvodněné pochybnosti stran identity osoby, která žalobkyni poskytla zdanitelná plnění zachycená na předmětných dokladech. Pokud měla žalobkyně unést důkazní břemeno stran této hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, bylo na ní, aby v rámci projednání zprávy o daňové kontrole či v odvolání proti

Prvostupňovým rozhodnutím označila další důkazní prostředky, jejichž provedením by bylo dle jejího názoru možno tyto pochybnosti odstranit.

74. Soud přisvědčuje žalovanému i v závěru o dílčím rozporu v otázkách souvisejících s přebíráním hotovosti. Žalovaný v bodě 42 Napadeného rozhodnutí popsal důvody, pro které neshledal obdobnou odvolací námitku opodstatněnou. Soud přitom sdílí jeho závěry akcentující odlišnosti nyní posuzované věci od případu posuzovaného Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 14. 2. 2013, čj. 7 Afs 2/2013 - 26. I tato finančními orgány identifikovaná dílčí odchylka v tvrzeních žalobkyně a svědka (zvláště pak s ohledem na relativně krátkou dobu uplynulou mezi výsledkem a dobou, k níž se svědek v rámci své výpovědi vyjadřoval) svědčí podle soudu pro závěr o tom, že dříve vyjádřené pochybnosti správce daně nebyly výsledkem svědka P.B. odstraněny.
75. Shora popsané úvahy žalovaného pak byly dále z pohledu soudu již jen podpůrně argumentačně obohaceny o závěry poukazující na nejasnosti v otázce, zda byl svědek vůbec oprávněn za dodavatele vystupovat, resp. o závěry akcentující okolnost, že svědek vzdor svému tvrzení rovněž figuroval jako jednatel deklarovaného subdodavatele Smart Planet. Soud sice na jednu stranu připouští, že závěry žalovaného uvedené v bodě 39 a 43 Napadeného rozhodnutí (rozpor v tom, zda mohl svědek listinou v dané podobě disponovat přede dnem 23. 5. 2017; rozpor, pokud jde o identitu osoby jednatele subdodavatelské společnosti) samy o sobě nebyly způsobilé vyústit v jednoznačný závěr o tom, že výpověď svědka nebylo splnění klíčové podmínky prokázáno. Nicméně se zřetelem ke shora opakovaně připomínané absenci jakékoli polemiky se závěry žalovaného vyslovenými ke shodným odvolacím námitkám konstatuje, že tyto závěry žalovaného nikoli nepodstatně ilustrují okolnosti související s figurováním svědka v dodavatelské a subdodavatelské společnosti a ovlivňují závěr o jeho věrohodnosti, a mohou tak jistě podporovat též závěr o tom, že samotnou výpověď této osoby v procesní pozici svědka nebyly pochybnosti finančních orgánů o tom, kdo žalobkyni předmětná zdanitelná plnění poskytl, zcela odstraněny.
76. Soud pak pro úplnost v reakci na námitky vznesené pod **třetím žalobním bodem** podotýká, že zde zpochybňované závěry správce daně netvořily klíčové rozhodovací důvody. Závěr o neunesení důkazního břemene není na úvahách o „nesrovnalostech ve vystavování daňových dokladů před koncem měsíce“ založen jako na zásadní okolnosti. Žalovaný ostatně odvolací argumentaci žalobkyně v bodě 44 Napadeného rozhodnutí v tomto směru částečně přisvědčil a vysvětlil důvody, pro které z jeho pohledu nelze z jím popsaných důvodů takovou praxi označit za běžnou. Ani proti těmto závěrům se však žalobkyně v podané žalobě konkrétně nevymezila, k závěrům žalovaného se nevyjádřila a nevznesla konkrétní námitky, jimiž by tyto závěry zpochybňovala. Pokud se tedy v podané žalobě v tomto směru žalobkyně fakticky omezila na poznámku, že není žádný zákonný důvod, proč by nebylo možno vystavit po odsouhlasení oběma stranami daňový doklad dříve než na konci zdaňovacího období, mívá se její poznámka s rozhodovacími důvody.
77. Pokud pak jde o zbývající námitky, jimiž žalobkyně pod čtvrtým žalobním bodem poukazovala na to, že správce daně byl veden snahou doměřit daň za každou cenu s cílem obhájit vydané zajišťovací příkazy, soud poznamenává, že i v tomto ohledu žalobkyně toliko recipovala svou odvolací argumentaci a nedostála požadavku, aby svou žalobní obranou brojila proti závěrům vysloveným v odůvodnění Napadeného rozhodnutí. Soud tak již toliko stručně konstatuje, že námitky žalobkyně jsou obecného, paušálního a spekulativního rázu, přičemž se v daném ohledu mívá s podstatou věci. Soud přitom výše

vyložil, že klíčový závěr žalovaného o tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno k rozhodné hmotněprávní podmínce nároku na odpočet daně, když neprokázala, že byla předmětná plnění realizována právě na daňových dokladech deklarovaným dodavatelem, ze shora popsanych důvodů obstál. Žalobkyní nově oproti odvolání doplněná pasáž pak obsahuje toliko obecné teze k náležitostem dokazování v daňovém řízení bez konkrétních implikací do posuzované věci. Soud v tomto ohledu uzavírá, že v posuzované věci nezjistil z obsahu správního spisu žádnou okolnost, která by svědčila o tom, že finanční orgány takto žalobkyní obecně připomínaným požadavkům nedostály.

## VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

78. Na základě všech shora uvedených skutečností Městský soud v Praze žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
79. Výrok II. o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nevznikly.

### Poučení:

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

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

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

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

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

V Praze dne 19. října 2020

**Mgr. Martin Lachmann v.r.**  
předseda senátu