



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Lukáše Pišvejce ve věci

žalobkyně: **Foxi group CZ, s. r. o.**, IČ 263 70 590
sídlem Sulislavská 618/2, 318 00 Plzeň
zastoupená Mgr. Marianem Francem
sídlem Škroupova 10, 301 00 Plzeň

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2019, č. j. 22749/19/5300-22441-705341,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „*daňový řád*“) zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj – platební výměr ze dne 29. 3. 2017, č. j. 562185/17/2301-51522-404827, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2015, jímž byla vyměřena vlastní daň ve výši 195 447 Kč.

II.

Žaloba

2. Žalobkyně v podané žalobě předně poukazovala na to, že podniká v oblasti, která je z pozice shánění pracovní síly velice složitá, svoji ekonomickou činnost nemůže vykonávat bez tzv. subdodávek, vlastní zaměstnanci nejsou vždy schopni pokrýt poptávku zákazníků žalobkyně. Ze samotné výše fakturovaných částek jednoznačně vyplývá, že v konfrontaci počtu vlastních zaměstnanců nebylo vůbec možné uspokojit rozsah prací, poptávaný jejími zákazníky. Žalobkyně pokračovala tím, že při hledání subdodavatele postupovala jako vždy naprosto obezřetně a s maximální opatrností. Před vstupem do smluvního vztahu se společností PLUMADO s.r.o. tento subjekt standardním způsobem prověřovala, tj. spolehlivost plátce DPH prověřila na portálu ARES (přičemž na tomto portálu je tento subjekt do dnešního dne veden jako spolehlivý plátce DPH, tj. tvrzení žalovaného v napadeném rozhodnutí není pravdivé). Se svým subdodavatelem uzavřela řádné smlouvy, objednávky, po provedení práce předávací protokoly a veškerá plnění uhradila převodem na účet. Pokud veškeré platby hradila převodem, pak peníze skutečně poskytla a vynaložila, fyzicky je svému subdodavateli poslala. Jak vyplývá z protokolu o kontrolním zjištění, stejně tak postupoval jeho subdodavatel. Až u společností Fician s.r.o. a KVALITO-STAV družstvo (další subjekty v řetězci subdodávek) se začínají objevovat hotovostní platby. Je naprosto zřejmé, že k podvodnému daňovému jednání, které mělo vést k nezaplacení DPH, došlo mezi společnostmi Fician s.r.o. a KVALITO-STAV družstvo. V této souvislosti žalobkyně namítala, že nechápe a pokládá za zvůli finančního úřadu, že toto je jí kladeno nepřímou vinou a je snad obviňována z důmyslného řetězení subdodavatelů, na kterém však není a nikdy nebyla jakkoliv zainteresována.
3. Dále žalobkyně poukazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017-60. S ohledem na závěry v tomto rozsudku uvedené, žalobkyně dle svého mínění postupovala vůči svému subdodavateli zcela řádně a nelze po ní požadovat více. Konečně žádný důkaz, že by se podílela na činnostech dalších subdodavatelů, či je mohla jakkoliv kontrolovat a ovlivnit, nebylo prokázáno. Žalovaný konstatoval, že nebylo prokázáno poskytnutí plnění. Žalobkyně předložila předávací protokoly, prokázala nemožnost provedení práce v daném rozsahu svými zaměstnanci a nechápe, jaké další důkazy má předkládat. Žalobkyně není oprávněna provádět kontroly zaměstnanců subdodavatele, hlavně v tomto směru to není v obchodních vztazích standardní, za své zaměstnance a své plnění díla nese odpovědnost subdodavatel. Subdodavatel následně dílo předává, a to žalobkyni předal a žalobkyně toto prokázala. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný po

žalobkyni žádá naprosto absurdní dokazování, které se má týkat toho, zda díla skutečně prováděla firma PLUMADO s.r.o. Žalobkyně logicky nedisponuje žádným jiným důkazem než předávacím protokolem, který jako takový zpochybněn ani nebyl. Žalobkyně nemá žádný videozáznam, nemá evidenci pracovní doby zaměstnanců subdodavatele atd. Takové důkazy nikdy nejsou součástí soukromoprávního dokazování a nejsou v obchodních vztazích standardní a jejich opatření je i v rozporu se zákonem.

4. Dle žalobkyně výslech svědka T. L. v rámci daňového řízení (jednatel a společník PLUMADO s.r.o.) jednoznačně prokázal, že žalobkyně vůbec nevěděla o jeho subdodavateli společnosti JAVE CZ s.r.o. Je třeba si uvědomit, že pokud daňový subjekt zvolí formu subdodávky, činí tak proto, aby práce byla odvedena řádným zákonným způsobem s odpovědností subdodavatele, kdy daňový subjekt logicky nepovede inventuru použitých zaměstnanců, časy jejich nástupu a odchodu či snad nějaký kontrolní deník, bude kontrolovat pouze odvedenou práci a prověřovat hodnověrnost subjektu z pozice kvality odvedené práce a z pozice daňové serióznosti. Žalobkyně vše provedla, postupovala s maximální odpovědností, přesto žalovaný toto neuznává a dle jejího názoru bez jediného důkazu z pozice daňových nedoplatků daňový subjekt obvinil ze zločinného spolčení. Žalobkyně odmítla, že by v rámci subdodávky měla provádět kontroly, resp. řízení zaměstnanců subdodavatele, které odpovídá agenturnímu zaměstnání. Obvinění ze zločinného spolčení pak žalovaný schovává za tvrzení, že subdodávka nebyla prokázána, tj. snaží se z podstaty problému udělat odbočku a věc pak vztahovat k judikatuře pro něho příznivé.
5. Přístup žalovaného pokládá žalobkyně z pozice holé logiky za likvidační, neexistuje totiž žádný způsob, kterým by v dané věci mohla žalovanému vyhovět. Žalovaný by vždy mohl zakončit své šetření způsobem, že není prokázáno, že plnění poskytla společnost PLUMADO s.r.o. i v případě, že v budoucnu povede žalobkyně seznam zaměstnanců svého subdodavatele, tak bude muset prověřovat, zda se skutečně jedná o jeho zaměstnance atd. V případě, že jeho subdodavatel použije svého subdodavatele, tak bude muset řetězit celou řadu úkonů, které nepovedou k požadovanému výsledku, protože žalovaný stále bude mít možnost jen zpochybnit. Navíc takové úkony ve své podstatě za hranicí zákona povedou pouze k administrativnímu zatížení a poruší logiku celé subdodávky. Žalobkyně zastávala názor, že žalovaný chce vybrat jednoduše daň tam, kde je to pro něho nejjednodušší, kde jej to nezatíží a šetřením a dohledáním toho, kdo skutečně zákony porušil.
6. Závěrem žalobkyně uvedla, že vstoupila do obchodního vztahu se subjektem, který je spolehlivým plátcem DPH, plnila pouze průkazně, tj. převody na účet, práci převzala předávacími protokoly a prokázala, že práci nemohla provést v rámci svých zaměstnanců. Společnost subdodavatele řádně prověřila v rámci obecných možností, tj. lustrovala společnost pomocí internetu. Konečně i v době podání této žaloby je společnost PLUMADO s.r.o. funkční, hledá zaměstnance a je spolehlivým plátcem DPH. Žalobkyně tak v tomto kontextu pokládala rozhodnutí žalovaného za nezákonné stejně tak jako rozhodnutí prvostupňové.
7. S ohledem na shora uvedené žalobkyně žádala, aby soud napadená rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný předně odkázal na své závěry učiněné v napadeném rozhodnutí, na nichž setrvává. Dále žalovaný považoval za vhodné připomenout právní základ posuzovaného sporu, přičemž v této souvislosti především poukazoval na znění § 2 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“ nebo „ZDPH“). Dále odkazoval na znění § 72 a § 73 téhož zákona, která se zabývají vznikem nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a podmínkami pro uplatnění nároku na odpočet daně. Žalovaný pokračoval tím, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, tak rovněž povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. V této souvislosti žalovaný poukazoval na nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 04. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 a § 92 odst. 3 daňového řádu, kde je tento princip zakotven.
9. Následně se žalovaný obsáhle věnoval unesení důkazního břemene, jak ze strany správce daně tak ze strany daňového subjektu, přičemž k tomu poukazoval na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu, a to především na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 25. 09. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, bod 27, ze dne 30. 08. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ze dne 16. 03. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71 NSS, ze dne 12. 09. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, ze dne 12. 04. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, ze dne 31. 07. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012-26 a usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 365/04, sp. zn. I. ÚS 1841/07.
10. Podle žalovaného 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 tohoto nároku. Povinnost daňového subjektu zajistit si důkazní prostředky o souladu faktického stavu se stavem deklarovaným na daňovém dokladu vyplývá také z § 34 zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého musí být zajištěna mj. věrohodnost původu daňového dokladu (tj. totožnost osoby, která plnění uskutečňuje). Toho lze dosáhnout prostřednictvím kontrolních mechanismů procesů vytvářejících spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a daným plněním, tzv. auditní stopu. Auditní stopou je přitom třeba rozumět zdokumentovaný tok plnění od zahájení obchodního případu až po jeho ukončení (Informace GFR ze dne 27. 03. 2013, č. j. 10148/13/7001-21000-506729). Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je přitom naprosto na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102, a uvedl, že jak Nejvyšší správní soud konstatoval v bodě 38 výše uvedeného rozsudku č. j. 9 Afs 57/2013-37, je zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání.
11. K žalobním námitkám vztahujícím se k tvrzení žalobkyně stran prokázání poskytnutého plnění deklarovaným dodavatelem společností PLUMADO žalovaný konstatoval, že k tomu, aby žalobkyni vznikl nárok na odpočet daně z přijatých plnění, musí být naplněny podmínky stanovené v § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobkyně je primárně povinna v souladu s § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty

předložit daňové doklady se všemi zákonnými náležitostmi. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyní byla tato podmínka pro přiznání jí uplatněného nároku na odpočet daně splněna, čímž unesla své primární důkazní břemeno. Zákon o dani z přidané hodnoty však nestojí jen na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na souladu faktického stavu se stavem formálním. Platí tedy, že daňový doklad neznamena sám o sobě automatický nárok na odpočet daně. Aby mohla být daňovému dokladu přisouzena důkazní hodnota, ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu dodavatelem na daňovém dokladu uvedeném. Na základě zjištěných skutečností, které v správci daně oprávněně vyvolaly důvodné pochybnosti o oprávněnosti žalobkyní uplatněného nároku na odpočet, které nebyly žalobkyní v průběhu daňové kontroly ani odvolacího řízení odstraněny, byla žalobkyně zpravena o existenci těchto pochybností ve výzvách k prokázání skutečností. Došlo tak k přenesení důkazního břemene na ni, a bylo její věci vyvrátit tyto pochybnosti prvostupňového správce daně, resp. prokázat, že zdanitelné plnění se uskutečnilo tak, jak je uvedeno na předmětných daňových dokladech, tzn. včetně deklarovaného dodavatele. V této souvislosti žalovaný opětovně poukazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, přičemž k tomu uvedl, že důkazního břemene se žalobkyně nemůže zbavit ani s odkazem na vyhledávací povinnost správce daně zakotvenou v § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný měl za to, že jestliže tedy žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění dle dokladů, na kterých je jako poskytovatel plnění (dodavatel) uvedena obchodní korporace PLUMADO, byla to právě žalobkyně, který měla povinnost prokázat, že předmětná plnění uskutečnila tato právnická osoba, která je jako poskytovatel plnění uvedena na předložených dokladech. Důkazní břemeno ohledně uplatněného nároku na odpočet leželo na žalobkyni.

12. Žalovaný nesporeoval tvrzení žalobkyně, že vlastní zaměstnanci nebyli schopni pokrýt poptávku jejích zákazníků. V takové případě je ovšem logické, a v praxi také běžné, provádění kontrol rozsahu a kvality provedených prací, fyzické přebírání prací atd. To však žalobkyně neudělala. Jak uvedla v reakci na výzvu prokázání skutečností ze dne 2. 8. 2017, není nutné být na místě provádění úklidu a počítat hodiny, logicky stačí fakturu konfrontovat s odhadem a zkušeností. Žalobkyně tedy podle žalovaného rezignovala na jakoukoliv kontrolu provedených prací. Žalovaný rovněž nesouhlasil s žalobkyní, že při hledání subdodavatele postupuje vždy s maximální opatrností a velice obezřetně. V případě společnosti PLUMADO žádnou opatrnost ani obezřetnost neprojevila. Chtěla-li minimalizovat svá rizika, rozhodně se nemohla uspokojit nahlédnutím do registru plátců daně. Z povahy věci může být údaj o nespolehlivosti plátce DPH do registru vložen až následně, tj. po odhalení a prokázání nesrovnalostí v jeho daňových povinnostech. I s ohledem na zásadu presumpce neviny tedy dochází k značnému zpoždění uveřejnění tohoto údaje. Informace o „čistém“ registru tedy slouží jen jako orientační údaj, třeba jej vždy posuzovat ve vzájemné souvislosti s ostatními specifiky obchodních partnerů. K tomu žalovaný poukazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, čj. 10 Afs 338/2017-70). V dané souvislosti je podle žalovaného třeba odmítnout i tvrzení žalobkyně stran nepravdivosti tvrzení, obsaženého v žalobou napadeném rozhodnutí, že společnost PLUMADO je od 7. 3. 2017 nespolehlivým plátcem, neboť skutečnost, že společnost PLUMADO je od 7. 3. 2017 nespolehlivým plátcem plně koresponduje s informacemi zveřejněnými v registru plátců DPH.

13. Dále žalovaný uvedl, že nárok na odpočet nebyl správcem daně uznán na základě skutečnosti, že žalobkyně neprokázala, že zdanitelná plnění uvedená na předmětných dokladech uskutečnil na nich uvedený dodavatel, tedy společnost PLUMADO v deklarovaném rozsahu. Žalobkyně tedy neprokázala splnění zákonných podmínek pro nárok na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty v návaznosti na § 29 odst. 2 písm. a) a b) zákona o dani z přidané hodnoty. Tím, že neprokázala, že byla předmětná plnění realizována právě společností PLUMADO, nemají předmětné doklady náležitosti daňového dokladu dle § 29 zákona o dani z přidané hodnoty.
14. Žalovaný se rovněž vyjádřil ke smlouvě o dílo uzavřené mezi žalobkyní a společností PLUMADO, přičemž uvedl, že kdyby žalobkyně vykonávala své povinnosti v souladu s obsahem této smlouvy a vedla si o tom záznamy, nedostala by se do důkazní nouze ohledně provedení předmětných prací. Co se týká žalobkyní zmíněných předávacích protokolů, vzhledem k tomu, že dle vyjádření jednatelek žalobkyně, byly práce odsouhlaseny pouze po telefonu, předávací protokoly byly vyhotoveny dodatečně a zaslány poštou, nedošlo tedy k fyzickému předání prací mezi žalobkyní a společností PLUMADO, ztrácí takový dokument jako důkaz o předání prací svoji hodnotu.
15. K námitce žalobkyně, že odmítá, že by v rámci subdodávky měla provádět kontroly zaměstnanců subdodavatele, žalovaný konstatoval, že žalobkyně nese nejen břemeno tvrzení, ale také břemeno důkazní, které je postaveno na prokázání faktického stavu věci, nikoli na stavu formálním. Jestliže tedy žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění na základě specifikovaných dokladů, měla povinnost prokázat splnění zákonných podmínek tohoto nároku. Jednou z těchto podmínek pak je prokázání uskutečnění zdanitelného plnění osobou uvedenou na dokladu, jak ve své rozhodovací praxi opakovaně judikoval Nejvyšší správní soud (např. v rozsudku ze dne 22. 1. 2015, č. j. 7 Afs 151/2014-32). V návaznosti na výše uvedené žalovaný konstatoval, že správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dostatečně prokázal existenci důvodných pochybností stran tvrzení žalobkyně, čímž na ni přenesl důkazní břemeno ve věci jím tvrzených skutečností. Bylo pak na žalobkyni, aby tyto pochybnosti vyvrátila a prokázala oprávněnost jí uplatněného nároku na odpočet daně.
16. Žalovaný rovněž nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že výslech svědka T. L. jednoznačně prokázal, že žalobkyně vůbec nevěděla o jeho subdodavateli, společnosti JAVE CZ s.r.o. Tato svědecká výpověď byla navržena žalobkyní, aby prokázala její tvrzení, že se plnění deklarovaná na žalobkyní předložených dokladech uskutečnila tak, jak je na nich deklarováno, tj. že předmět plnění (úklidové a zahradnické práce) byly uskutečněny na nich uvedeným dodavatelem v deklarovaném rozsahu. Svědek však odpovídal podle žalovaného zcela neurčitě, uvedl, že *„my jsme měli své lidi, naši lidi začali utíkat, že to nechtějí dělat. Na zkoušku jsme tam dali ještě Bulhary a ti také utekli ze třídění odpadu, pet lahve, palety (nevonělo jim to). Po těch Bulharech jsme to dali jako subdodávku firmě JAVE s.r.o.“*. Svědek tedy neosvědčil, kdo konkrétně měl práce, deklarované na žalobkyní předložených dokladech provést. Uvedl, že to po Bulharech dali jako subdodávku společnosti JAVE CZ s.r.o., ale společnost JAVE CZ s.r.o., dle informací ze Sbírky listin příslušného rejstříkového soudu, nedisponovala k 31. 12. 2014 žádnými zaměstnanci. Její jediný jednatel má trvalý pobyt na Ukrajině. Dle svědka probíhala obchodní komunikace mezi společností PLUMADO a společností JAVE CZ s.r.o. pouze telefonicky a e-mailem. Svědek dále uvedl, že společnost Fician s.r.o. a KVALITO-STAV družstvo mu nic neříká. Dle fakturace to však mělo být právě KVALITO-STAV družstvo, které mělo práce uskutečnit. Svědek dle svých slov u předávání prací ani nebyl. Výpověď svědka L. byla

také v rozporu se zjištěnými skutečnostmi, když svědek tvrdil, že smlouvy mezi společností PLUMADO a žalobkyní podepisovala paní F., ale pod všemi dokumenty za společnost PLUMADO je podepsán pouze on sám. Svědek také uvedl, že obchodní spolupráce s žalobkyní počala v listopadu-prosinci roku 2014, ale žalobkyní byla (dne 8. 6. 2016) předložena smlouva o dílo také ze dne 19. 6. 2013, podepsaná T. L.. S ohledem na výše uvedené je zřejmé, že svědecká výpověď T. L. nesplňuje požadavky kladené na svědeckou výpověď jako důkazního prostředku, neboť je nekonkrétní a nevěrohodná. V případě druhé svědecké výpovědi T. L., která se uskutečnila dne 15. 1. 2019, odepřel T. L. svědeckou výpověď.

17. Závěrem žalovaný s odkazem na bod 34 žalobou napadeného rozhodnutí zdůraznil, že vzhledem k tomu, že jednatelka žalobkyně při jednání dne 26. 4. 2016 do protokolu sdělila, že čištění jeřábů prováděli její zaměstnanci, je zcela zřejmé, že tyto práce nebyly vykonávány společností PLUMADO, která je jako dodavatel uvedena na dokladech specifikovaných v bodu 23 žalobou napadeného rozhodnutí, na základě nichž si žalobkyně nárokovala odpočet daně.
18. Žalovaný tedy uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že plnění, uvedená na dokladech uskutečnila obchodní korporace PLUMADO v deklarovaném rozsahu, nebyly tak splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, a proto jí byl tento nárok po právu odepřen.
19. Žalovaný žádal soud, aby žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV.

Posouzení věci soudem

20. Vzhledem k tomu, že žalovaný souhlasil s rozhodnutím o věci samé bez jednání a žalobkyně ve lhůtě jí k tomu stanovené a ani později nevyjádřila svůj nesouhlas s takovýmto postupem, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
21. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

V.

Rozhodnutí soudu

22. Žaloba je nedůvodná.
23. Jádrem sporu je vyloučení nároku žalobkyně na odpočet DPH v částce 154 178 Kč z přijatých plnění od firmy PLUMADO s. r. o. (dále jen „dodavatel“) uplatněné žalobkyní ve druhém čtvrtletí roku 2015 (dále jen „*sporné plnění*“). Důvodem byl závěr daňových orgánů, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k tvrzenému přijatému zdanitelnému plnění o tom, že toto plnění uskutečnil pro žalobkyni dodavatel. Soud předesílá, že faktické provedení deklarovaných plnění nebylo v daňovém řízení sporné (viz bod 30 napadeného rozhodnutí). Sporné plnění spočívalo podle daňových dokladů dodavatele v úklidových pracích pro zákazníky žalobkyně BRUSH SEM s. r. o., Zeman maso-uzeniny a.s., Becker Bohemia s. r. o. a GESTA a. s. Rynoltice a zahradnických pracích pro zákazníka žalobkyně JVV GINKGO s. r. o.

24. Svědek L., jednatel dodavatele, při první výpovědi uvedl, že se se zástupcem žalobkyně setkal v Plzni a na zakázce se domluvili, zpočátku dílo prováděli „jejich“ lidi, pak „tam dali na zkoušku Bulhary“, ale i ti práce provádět nechtěli, tak práce jako subdodávku zadali u JAVE s. r. o. a její zaměstnanci práce provedli. Plnění si přebírala za žalobkyní paní M. a potom to řešil s firmou JAVE s. r. o. Svědek firmu Fician s. r. o. ani KVALITO-STAV družstvo neznal. Svědek uvedl, že smlouvy o dílo s žalobkyní za dodavatele podepsala paní F., přestože se na smlouvách nachází jeho podpis. Svědek uvedl, že spolupráce s žalobkyní začala v listopadu až prosinci 2014, přestože smlouva o dílo byla podepsána již 19. 6. 2013. Tuto svědeckou výpověď vyhodnotily daňové orgány jako neprokazující poskytnutí sporného plnění ze strany dodavatele žalobkyni, protože svědek neuvedl, konkrétně jaké osoby konkrétně jaké práce provedly (viz body 29 a 31 napadeného rozhodnutí). Pokud byl svědek předvolán daňovým orgánem k druhé výpovědi, tuto odepřel podat s ohledem na nebezpečí trestního stíhání.
25. Zákazníci Becker Bohemia s.r.o. a GESTA a. s. Rynoltice (obě mezitím zaniklé fúzí) na výzvu daňového orgánu nereagovali. Zákazník BRUSH SEM s. r. o. na výzvu daňového orgánu sdělil, že žalobkyně pro něj provedla výškové práce (ty podle jednatelky žalobkyně zjistila žalobkyně vlastními zaměstnanci) a úklidové a pomocné práce, a specifikoval konkrétní osoby, které práce provedly, když jde o zaměstnance žalobkyně. To znamená, že sporné plnění pro tohoto zákazníka prováděli jen zaměstnanci žalobkyně a nikoli dodavatel. Zákazník Zeman maso-uzeniny a. s. na výzvu daňového orgánu sdělil, že šlo o úklidové práce 24 hodin 7 dní v týdnu, seznam pracovníků nemá k dispozici. Zákazník JVV Ginkgo s. r. o. na výzvu daňového orgánu sdělil, že byly poskytnuty zahradnické a úklidové práce v areálu na adrese Vyhlídková 17 v Plzni zpravidla 5 pracovníky žalobkyně. Tato zjištění daňový orgán shrnul tak, že sporné plnění u BRUSH SEM s. r. o. bylo provedeno zaměstnanci žalobkyně, u ostatních zákazníků se osoby provádějící dílo nepodařilo zjistit (bod 34 napadeného rozhodnutí).
26. V daňovém řízení jednatelka žalobkyně, N. M., před správcem daně uvedla, že práce byly odsouhlaseny telefonicky nebo emailem (za dodavatele pan L. a za žalobkyni ona sama nebo pan M. M.) a poté si s dodavatelem zaslali poštou předávací protokoly jí podepsané. Proces přebírání plnění probíhal tak, že pan L. jí zavolał, že práce jsou provedeny, a ona si to většinou překontrolovala, ale kdo práce provedl, nevěděla.
27. V podání ze dne 2. 8. 2017 žalobkyně uvedla, že šlo o jednoduché úklidové práce, proto nebylo nutné počítat hodiny a být na místě úklidu a předání prací zajistila jednatelka žalobkyně.
28. Dodavatel nevykonává činnost v místě svého sídla zapsaného v obchodním rejstříku, nemá webové stránky, nezveřejňuje listiny ve sbírce listin obchodního rejstříku a od 7. 3. 2017 je zveřejněno, že je nespolehlivým plátcem DPH (skutkové zjištění v bodě 37 napadeného rozhodnutí).
29. Soud vyšel z následující právní úpravy a judikatury.
30. Podle ust. § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH platí, že plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby

s místem plnění v tuzemsku. Podle § 72 odst. 3 a 5 ZDPH platí, že nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat, a že plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1. § 73 odst. 1 ZDPH stanoví, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.

31. Podle ust. § 8 odst. 1 daňového řádu platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu 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.
32. Soud právní úpravu shrnuje tak, že daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, když v konkrétním případě žalobkyně jde o výše citovaný § 72 odst. 1 ZDPH a § 73 odst. 1 ZDPH. Ve vztahu k otázce, zda a kdo v daňovém řízení prokazuje osobu plnivší zdanitelné plnění, soud vychází z výše popsané právní úpravy, z níž (a ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu) k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně vyplývá, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně však není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání

čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).

33. Ve vztahu k dani z přidané hodnoty platí, že pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat vzhledem k judikatuře 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). Existují-li vážné a důvodné pochybnosti o souladu údajů v účetních dokladech se skutečností, nelze považovat tyto doklady za postačující k prokázání nároku na odpočet DPH. Soud shrnuje, že pro uznání nároku na odpočet 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. Podmínkou pro vznik nároku na odpočet DPH v případě vzniku vážných a důvodných pochybností správce daně ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů tedy (ve vztahu k té okolnosti, o níž pochybnosti vznikly) je, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení jednak to, že v jeho prospěch došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použil pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby (toto bylo v případě žalobkyně nesporné), a jednak to, že toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předložil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45). Touto optikou nazíráno, je pro rozhodnutí správce daně bezvýznamné, zda plnění provedl fakticky dodavatel nebo subdodavatel dodavatele, příp. subdodavatel subdodavatele dodavatele, proto smluvní či faktický řetězec poskytovatele plnění je irelevantní a dokazování v tomto směru je nadbytečné a žalobkyni samozřejmě netíží. Soud zdůrazňuje, že doložení subdodavatelských vztahů dodavatele a jeho subdodavatelů představuje skutečnost, jejíž doložení není možné po žalobkyni požadovat, jelikož daňový subjekt musí dokazovat pouze skutečnosti vztahující se k jeho daňovému tvrzení. Žalobkyni však tíží důkazní břemeno v tom ohledu, že sporné plnění uskutečnil právě dodavatel jako plátce daně, protože dodavatel je jako poskytovatel sporného plnění uveden v dokladu, který žalobkyně jako důkaz k prokázání nároku na odpočet daně předložila.
34. K jednotlivým žalobním námitkám uvádí soud, že jsou nedůvodné z následujících důvodů.
35. Žalobkyně v žalobě v první řadě namítla, že potřeba použít subdodavatele k provedení sporného plnění byla prokázána.
36. Tato námitka nesměřuje k žádné relevantní skutečnosti, protože v daňovém řízení nebylo sporu o tom, že sporné plnění poskytnuto bylo, ale šlo o to, zda žalobkyně prokázala, že ho poskytl dodavatel. Případná potřeba žalobkyně užít k plnění třetí osobu je proto pro

posouzení věci právně bezvýznamná. Tvrzení žalobkyně, že sporné plnění poskytl dodavatel, ze své podstaty samo o sobě důkazem o této skutečnosti samozřejmě býti nemůže.

37. Dále žalobkyně argumentovala tím, že při výběru dodavatele postupovala obezřetně a opatrně, když prověřila jeho spolehlivost na portálu ARES (kde byl ještě ke dni podání žaloby, tj. 16. 7. 2019, veden jako spolehlivý plátc DPH).
38. Jde o námitku mívající se předmětem řízení, protože daňové orgány nepostavily své rozhodnutí na řetězci zatíženém daňovým podvodem, takže způsob, jak žalobkyně své dodavatele vybírala, není pro posouzení věci významný. Tento právní závěr podporuje i ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu, podle níž platí následující: „*Stěžovatel ve své kasační stížnosti dále odkázal na judikaturu Soudního dvora EU, vztahující se k problematice daňových úniků (mj. na rozsudky ve věcech C-643/11 a C-18/13), z níž dovozuje, že dospěl-li správce daně k závěru, že předmětné plnění bylo fakticky poskytnuto, avšak osobou odlišnou od deklarovaného dodavatele, potom je jeho povinností prokázat, že daňový subjekt věděl či musel vědět, že se účastní podvodného jednání. I v tomto bodě je třeba konstatovat, že se stěžovatel svou argumentací zcela mýlí s důvody, o které se napadené rozhodnutí (aprobované krajským soudem) opírá. Jak zdejší soud poznamenal již výše, správce daně stěžovateli nevyhověl z důvodu nenaplnění jedné z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, kdy konkrétně neprokázal, že dodavatelem zboží byla právě jím deklarovaná společnost BEST BUY, jakožto jiná osoba povinná k dani. Tedy nikoli proto, že by měl být zapojen do podvodu na DPH, jak se stěžovatel mylně domnívá. Případná neúčast na daňovém podvodu je až sekundární podmínkou pro přiznání nároku na odpočet daně, kdy platí, že je-li plnění zasazeno daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu, respektive o tomto podvodu věděla či vědět mohla, nenáleží ji nárok na odpočet daně (viz například rozsudky Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve věci C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel, nebo ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd a ostatní). Tomu zcela konvenuje závěr opakovaně vyslovený Nejvyšším správním soudem, že k posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 AfS 57/2013 – 37, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 AfS 181/2014 – 34, ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 AfS 180/2015 – 17, ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 AfS 144/2016 – 32, nebo ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 AfS 252/2016 – 35). Ve stěžovatelově případě však zmíněná sekundární podmínka nebyla vůbec zkoumána, neboť v první řadě nebyly naplněny hmotněprávní předpoklady pro přiznání nároku na odpočet daně, což učinilo otázku daňového podvodu irrelevantní. Orgány finanční správy proto nebyly povinny prokazovat, jak se stěžovatel nesprávně domnívá, že uplatnil nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem (...).“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. listopadu 2018, čj. 3 AfS 92/2017 – 45). Argumentace žalobkyně, že dodavatel byl ke dni 16. 7. 2019 stále funkční, hledá zaměstnance a je spolehlivým plátcem DPH, je irrelevantní z důvodu, že v řízení šlo o to, že žalobkyně měla prokázat, že sporné plnění provedl dodavatel, a proto je aktuální stav dodavatele pro věc zcela bezvýznamný. Soud nad rámec toho uvádí, aniž by to mělo vliv*

na rozhodnutí věci, že v rejstříku ARES bylo skutečně již ode dne 7. 3. 2017 zveřejněno, že dodavatel je nespolehlivým plátcem DPH.

39. Žalobkyně dále namítala, že k podvodnému daňovému jednání došlo mezi společnostmi Fician s. r. o. a KVALITO-STAV družstvo, na němž nebyla žalobkyně zainteresována, a že žalobkyně neovlivňovala činnost subdodavatelů.
40. Tato námitka se zcela mívá s důvody, na kterých správce daně i žalovaný vystavěli svá rozhodnutí, neboť ti pouze zpochybnili, že předmětné sporné plnění poskytla žalobkyni právě deklarovaná společnost dodavatele. Důvodem rozhodnutí daňových orgánů nebyl obchodní řetězec zatížený podvodem na DPH, ale fakt, že žalobkyně neprokázala, že jí sporné plnění poskytl právě dodavatel (a nikdo jiný). Totéž lze uvést i k odkazu žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, neboť tento judikát se netýká řešení otázky sporné v tomto řízení (prokázání osoby plnivší zdanitelné plnění), nýbrž zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, když takový řetězec nebyl v daňovém řízení žalobkyně zjištěn.
41. Zbývající námitky žalobkyně se týkaly toho, že žalobkyně tvrdila, že uzavřela s dodavatelem smlouvy, objednávky, předávací protokoly, zkontrolovala odvedenou práci a proti plnění poskytla bezhotovostně. Za splnění závazků nesl vůči žalobkyni odpovědnost dodavatel, když nezpochybněný předávací protokol podle žalobkyně dostatečně prokazuje, že sporné plnění provedl dodavatel. Žalobkyně odmítla, že by její povinností bylo provádět kontroly, resp. řízení zaměstnanců dodavatele, když zdůraznila, že neexistuje způsob, jakým by mohla žalovanému vyhovět (mj. proto, že požadavek na seznam zaměstnanců dodavatele je v rozporu s ochranou osobních údajů). Žalobkyně dodala, že výslech sv. L. prokázal, že žalobkyně nevěděla o subdodavateli dodavatele.
42. I tyto námitky nejsou důvodné: Pokud žalobkyně namítla, že dostatečně prokázala, že účtované práce byly provedeny, převzala je a uhradila za ně úplatu, tato námitka se mívá s důvodem, na němž daňové orgány postavily svá rozhodnutí. Žalovaný uvedené skutečnosti nerozporoval, zpochybnil toliko skutečnost, že předmětné plnění bylo přijato právě od dodavatele. Pouze v této části tedy zpochybnil, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. I tento požadavek je přitom z hlediska prokázání nároku na odpočet DPH zcela zásadní. Jak opakovaně uvedl Nejvyšší správní soud, daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Tento poskytovatel totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100). Požadavek daňových orgánů na prokázání dodavatele plnění je v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu po právu, neboť má-li daňovému subjektu vzniknout nárok na odpočet daně, musí být poskytovatel zboží plátcem DPH (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. března 2017, čj. 31 Af 4/2015 – 89). Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 238/2017 – 25, ze dne 26. července 2018, platí, že *„Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to,*

kdo mu ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání.“

43. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že „Daňový subjekt má tedy v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě *in concreto* z § 72 odst. 1, věty první zákona o DPH, podle něhož nárok na odpočet daně má plátc, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1, věty první téhož zákona, dle kterého plátc prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. V souzené věci to znamená, že chtěl-li stěžovatel uplatnit nárok na odpočet DPH, byl povinen tvrdit, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění. Daňový subjekt tedy musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Je tomu tak proto, že daný „poskytovatel“ musí být plátcem DPH, aby daňovému subjektu vznikl nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (viz například rozsudky ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012 – 26, ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 – 26, ze dne 8. 10. 2015, č. j. 4 Afs 186/2015 – 34, ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 – 17, ze dne 13. 4. 2016, č. j. 10 Afs 160/2015 – 32, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 – 35, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 – 28, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45, ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 109/2015 – 35, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016 – 33, ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017 – 34, nebo ze dne 20. 7. 2017, č. j. 1 Afs 10/2017 – 39). Podle ustálené judikatury zdejšího soudu proto platí, že není-li zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu. (...) Podle ustálené judikatury Soudního dvora EU proto platí, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH náleží i to, že zboží musí být prokazatelně dodáno nebo služba poskytnuta osobou povinnou k dani.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. listopadu 2018, čj. 3 Afs 92/2017 -45).
44. Z popsaného je zřejmé, že předmětem přezkumu ze strany správního soudu je vzhledem k žalobním bodům, jejichž rozsahem je soud vázán, toliko to, zda žalobkyně prokázala oprávněnost uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu u sporných přijatých zdanitelných plnění od dodavatele smyslu § 72 odst. 1 ZDPH. Znovu se zdůrazňuje, že správce daně ani žalovaný nezpochybnili, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto, nicméně podle správce daně a žalovaného žalobkyně neprokázala, že zdanitelné plnění jí poskytl právě (na daňovém dokladu) deklarovaný dodavatel.
45. Soud se nejprve zabýval tím, zda daňové orgány prokázaly, že existují vážné a důvodné pochybnosti o souladu mezi osobou poskytovatele zdanitelného plnění uvedeným v daňových dokladech se skutečností (osobou skutečného poskytovatele plnění) a dospěl k závěru, že toto důkazní břemeno daňové orgány unesly. Pochybnost o této skutečnosti je vážná a je odůvodněna následujícími zjištěnými skutečnostmi.
46. Sporné plnění spočívalo podle daňových dokladů dodavatele v úklidových pracích pro zákazníky žalobkyně BRUSH SEM s. r. o., Zeman maso-uzeniny a.s., Becker Bohemia s. r. o. a GESTA a. s. Rynoltice a zahradnických pracích pro zákazníka žalobkyně JVV GINKGO s. r. o. Daňové orgány zjistily, že sporné plnění pro dodavatele měla provést

JAVE CZ s. r. o. Pro JAVE CZ s. r. o. měla provést sporné plnění Fician s. r. o. Pro Fician s. r. o. mělo provést sporné plnění KVALITO-STAV družstvo. Takto byl zjištěn následující fakturační tok: žalobkyně – dodavatel – JAVE CZ s. r. o. – Fician s. r. o. – KVALITO-STAV družstvo. Dále bylo zjištěno, že KVALITO-STAV družstvo na sporné plnění vystavilo 27. 4., 28. 5. a 26. 6. 2015 daňové doklady na částky (bez DPH) 732 752 Kč, 693 487 Kč a 1 012 480 Kč firmě Fician s. r. o. fakturující „úklidové, pomocné a zahradnické práce“ nespecifikované místem ani rozsahem plnění. Fician s. r. o. vystavilo firmě JAVE CZ s. r. o. každoměsíčně (28. 4., 29. 5. a 28. 6. 2015) daňové doklady na částky (bez DPH) 42 688 Kč, 83 633 Kč a 64 636 Kč fakturující „úklidové, zahradnické a pomocné práce pro firmu Brush Sem, VVV Ginkgo“ nespecifikované rozsahem plnění, na částky 167 305 Kč a 165 320 Kč a 169 330 Kč fakturující „úklid a pomocné práce v areálu Dýšina, M.U.S.P., Panasonic“ (za duben a květen 2015) a „úklid a pomocné práce v areálu Dýšina, Zeman, Panasonic“ (za červen 2015) nespecifikované rozsahem plnění a na částku 19 405 Kč (za duben 2015) za „úklid a pomocné práce v areálu firmy Brush Sem s. r. o.“ nespecifikované rozsahem plnění. Přitom bylo od příslušného správce daně zjištěno, že KVALITO-STAV družstvo v prvním až třetím čtvrtletí 2015 nevykonávalo žádnou ekonomickou činnost, nevykazovalo žádné daňové příjmy ani výdaje a požádalo o zrušení registrace k DPH. Popsaná skutková zjištění uvedená v bodech 24, 25 a 26 napadeného rozhodnutí nebyla žalobkyní sporována. Lze dodat, že žalobkyně nevznesla žádné konkrétní námitky, kterými by zpochybnila závěry žalovaného o existenci vzájemných rozporů vyplývajících z provedených důkazů.

47. Popsané skutečnosti vzbuzují vážné pochybnosti o osobě poskytovatele sporného plnění. Jednak jednotlivé daňové doklady neobsahují konkrétní popis poskytnutého plnění, obsah a počet dokladů podle jejich vystavovatelů se liší, ačkoli není zřejmé, že by se lišil i rozsah plnění, a dále práce provedené v dubnu 2015 pro zákazníka BRUSH SEM s. r. o. jsou fakturovány firmou Fician s. r. o. dvakrát. Tyto nejasnosti a pochyby jsou zesíleny významně tím, že KVALITO-STAV družstvo v rozhodné době (druhé čtvrtletí roku 2015) nevykonávalo činnost a požádalo o zrušení registrace k DPH. Posouzení daňových orgánů, že o souladu daňových dokladů se skutečností jsou vážné a důvodné pochybnosti, je tedy správné. Popsané důvodné pochybnosti správce daně ostatně žalobkyně nepopřela ani v žalobě žádnou relevantní námitkou. Jelikož daňové orgány prokázaly, že existují vážné a důvodné pochybnosti o souladu mezi osobou poskytovatele zdanitelného plnění uvedenou v daňových dokladech se skutečností (osobou skutečného poskytovatele plnění), přešlo důkazní břemeno na žalobkyni, již v souladu s výzvou daňových orgánů vznikla povinnost, aby jí mohl být odpočet DPH uznán, prokázat, že jí sporné plnění poskytl právě a jedině dodavatel.
48. Žalovaný vyhodnotil logickou a přezkoumatelnou úvahou prezentovanou v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Tento svůj závěr, který soud aprobejuje, žalovaný opřel o to, že jednatelka žalobkyně popsala průběh případu tak, že zavolala jednatele dodavatele, on tam poslal někoho, kdo to udělal, a pak jí zavola, že práce jsou provedeny, přičemž jednatelka si to většinou překontrolovala, aniž věděla, kdo práce provedl (bod 28 napadeného rozhodnutí). Takto tvrzený průběh však vyvrátil

jednatel dodavatele (bod 29 napadeného rozhodnutí), který uvedl, že práce provedli neurčení zaměstnanci firmy JAVE CZ s. r. o. (předtím nespecifikovaní lidé dodavatele a neurčení Bulhaři), přičemž sporné plnění přebírala jednatelka žalobkyně, aniž znal firmy Fician s. r. o. nebo KVALITO-STAV družstvo. Skutečnost, že by sporné plnění provedli zaměstnanci JAVE CZ s. r. o., však byla zpochybněna daňovými doklady na sporné plnění vystavenými firmami KVALITO-STAV družstvo a Fician s. r. o. Svědek uvedl, že smlouvy s žalobkyní podepisovala paní F., přestože je podle jejich obsahu podepsal on sám. Navíc u BRUSH SEM s. r. o. bylo podle sdělení tohoto zákazníka dílo splněno zaměstnanci žalobkyně. To vše v situaci mezi žalobkyní a dodavatelem uzavřené zcela nekonkrétní smlouvy o dílo. I kdyby však existovala konkrétní smlouva o dílo, z níž by se daly uvedené údaje zjistit, pak by samozřejmě ze své podstaty neprokazovala, že a kdo dílo provedl, protože smlouva reguluje pouze závazky smluvních stran a není potvrzením o jejich plnění. Totéž lze uvést k objednávkám. Pokud jde o předávací protokoly, ty by důkazem o poskytnutí plnění být teoreticky mohly, ale v daném případě tomu tak být nemůže – předávací protokol je listinou zachycující průběh jednání současně přítomných účastníků právních vztahů (slovo „protokol“), jímž jeden účastník druhému něco předává a druhý to přebírá, většinou s účinky pro právní závazky (přechod nebezpečí škody nebo vlastnictví atd.). U věci se předmět předává fyzicky, u nehmotného statku se postupuje podle § 2632 občanského zákoníku, podle něhož dílo s nehmotným výsledkem odevzdá zhotovitel výsledek své činnosti objednateli - dílo s nehmotným výsledkem se považuje za předané, je-li dokončeno a zhotovitel umožní objednateli jeho užití. Podle výpovědi jednatelky žalobkyně i jednatele dodavatele nikdy k žádnému osobnímu jednání, při němž by dodavatel žalobkyni převedl, že práce byly provedeny, že by si je žalobkyně zkontrolovala, neproběhlo. Toto platí zvláště v situaci, kdy úplata za sporné plnění byla několikasettisícová. Pokud jde o předávací protokoly, má soud stejně jako žalovaný za to, že neprokazují, že sporné plnění poskytl dodavatel, a to z právě uvedených důvodů a dále proto, že byly podepsány korespondenčně dodatečně za situace, kdy předtím nedošlo k fyzickému předání sporného plnění mezi dodavatelem a žalobkyní.

49. Soud tedy přisvědčuje žalovanému, že skutečnost, že sporné plnění provedl dodavatel, nebyla žalobkyní prokázána: Žalobkyně tvrdila, že práce provedl dodavatel. Dodavatel tvrdil, že práce provedla svými zaměstnanci JAVE CZ s. r. o. Naproti tomu JAVE CZ s. r. o. tvrdila, že práce provedla firma Fician s. r. o. A firma Fician tvrdila, že práce provedlo KVALITO-STAV družstvo, které v té době nevykonávalo žádnou ekonomickou činnost. Výsledkem sv. L. nebylo prokázáno předání sporného plnění žalobkyni ani skutečnost, že sporné plnění dodavatel pro žalobkyni provedl. Soud se ztotožňuje s touto částí argumentací žalovaného, že fakt, že práce provedl dodavatel, nepotvrdili ani zákazníci žalobkyně. Pokud žalovaný poukázal na to, že žalobkyně v rozporu s rámcovou smlouvou o dílo nevytvářela žádné podmínky pro poskytnutí sporného plnění ze strany dodavatele a že neprováděla technickou kontrolu a nesledovala rozsah a kvalitu provedených prací, soud k tomu dodává, že to jen prokazuje, že se žalobkyně a dodavatel podle uzavřené smlouvy o dílo nechovali.

50. Soud dodává, že na posouzení věci nemají vliv okolnosti nastalé po poskytnutí plnění (že dodavatel, JAVE CZ s. r. o., Fician s. r. o. i KVALITO-STAV družstvo byli zveřejněni jako nespolehliví plátcí, že na JAVE CZ s. r. o. byl prohlášen následně konkurz). Stejně tak soud jako právně bezvýznamnou skutečnost hodnotí, že JAVE CZ s. r. o. neměla v roce 2014 žádné zaměstnance (to totiž nevylučuje, že v následném rozhodném období je měla) a že jediný jednatel JAVE CZ s. r. o. měl trvalé bydliště na Ukrajině (a povolený pobyt na území ČR).
51. Posouzení žalovaného, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, které ji tížilo, bylo tedy správné. Ve vztahu ke konkrétním zbývajícím žalobním námitkám soud uvádí následující:
52. S existencí smluv, objednávek a předávacích protokolů se soud ve shodě s žalovaným vypořádal výše v odůvodnění tohoto rozsudku. Pokud jde o námitku, že úplatu hradila žalobkyně dodavateli bezhotovostně, je tato námitka zcela irelevantní – na splnění důkazní povinnosti žalobkyně, že dílo pro ni provedl dodavatel, to nemá sebemenší vliv. Žalobkyně sama výslovně v daňovém řízení uvedla, že neví, kdo práce prováděl, a provedení prací nikterak nekontrolovala. Namítala-li, že předávací protokoly nebyly žalovaným zpochybněny, jde o tvrzení nepravdivé, kdy v bodě 47 napadeného rozhodnutí byla důkazní hodnota předávacích protokolů žalovaným jednoznačně (a správně) zpochybněna. Pokud žalobkyně namítala, že výslech sv. L. prokázal, že žalobkyně nevěděla o subdodavateli dodavatele, mívá se námitka předmětem přezkumu – žalobkyně měla v řízení prokázat, že sporné plnění pro ni provedl dodavatel, když žalobkyní namítaná skutečnost stojí mimo popsany předmět dokazování. Pokud žalobkyně namítala, že nemusela kontrolovat subdodavatele dodavatele, lze této argumentaci přisvědčit, nicméně o to ve věci nešlo. Povinností žalobkyně, která podmiňuje její nárok na odpočet DPH, jak je výše uvedeno, bylo, aby si zajistila důkazy o tom, že pro ni dílo provedl dodavatel, ať už sám nebo prostřednictvím svého subdodavatele. Této povinnosti však žalobkyně nedostála. Pokud žalobkyně argumentovala soukromoprávním dokazováním, pomíjí, že předmětem řízení je veřejnoprávní nárok žalobkyně na odpočet DPH a od něj se odvíjející povinností důkazně osvědčit, (mj.) že dílo pro žalobkyni provedl dodavatel. Namítala-li žalobkyně, že neexistuje způsob, kterým by mohla daňovým orgánům vyhovět, je nutno toto odmítnout, protože zajistila-li by si žalobkyně důkaz (např. protokoly, které jsou v obchodním styku v případě několikasettisícového plnění naprosto obvyklé) o tom, že žalobkyně provádění prací kontrolovala a jakmile účtované práce dodavatel provedl (ať již sám nebo subdodavately), žalobkyně výsledek prací zkontrolovala, zjistila jejich rozsah a výsledek prací převzala, v žádné důkazní nouzi by se ocitnout nemusela. Při výše popsaném rozložení důkazního břemene rezignace žalobkyně na zajištění nebo uchování potřebných listin, popřípadě jiných průkazných důkazních prostředků, jde jen k její tíži.
53. Soud shrnuje, že žalobkyně, ač ji tížilo důkazní břemeno, neprokázala přes výzvu daňových orgánů, že jí poskytl sporné plnění právě a jedinec dodavatel. Žalobkyně netvrdila ani neprokázala konkrétní údaje o tom, jaký podíl na sporném plnění měl dodavatel a kdo konkrétně a pro koho konkrétně sporné plnění poskytl. Proto byla žaloba žalobkyně nedůvodná a soud ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

54. Soud dodává, že právní východisko, že neprokázání poskytnutí zdanitelného plnění konkrétním dodavatelem je důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH, bylo stvrzeno ustálenou jednotnou judikaturou Nejvyššího správního soudu citovanou soudem výše v tomto rozsudku, kdy nejméně od rozsudku ze dne 30. 8. 2005 č. j. 5 Afs 188/2004 – 63, Nejvyšší správní soud takto rozhodoval naprosto konsistentně až do 2. 8. 2017, kdy vydal rozsudek čj. 4 Afs 58/2017-58, v němž toto právní posouzení zpochybnil (např. bod 42). Avšak v následných rozsudcích ze dne 14. 3. 2018 čj. 1 Afs 327/2017-61, dále ze dne 26. 7. 2018 čj. 7 Afs 238/2017-25 a i ze dne 7. 11. 2018 čj. 3 Afs 92/2017-45 se Nejvyšší správní soud vrátil k původnímu právnímu posouzení. První senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 23. 8. 2018 čj. 1 Afs 334/2017-35 předložil tuto otázku k rozhodnutí rozšířenému senátu, který dosud nerozhodl. Zdejší soud v této situaci rozhodl podle svého právního posouzení, kdy považuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017 čj. 4 Afs 58/2017-58, za situace, kdy rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dosud nerozhodl, za rozhodnutí, které není v souladu jak s předchozí, tak i následnou rozhodovací činností Nejvyššího správního soudu.

VI.

Náklady řízení

55. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani je nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 26. března 2020

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu

