



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **BDL Czech, a.s.**, IČO: 27231453,
se sídlem Jemnická 345/5, 140 00 Praha 4,
zastoupena Martinem Černým, daňovým poradcem
se sídlem Liberecká 10, 412 01 Litoměřice,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2017, č. j.: 45156/17/5300-22444-711887,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Stručné vymezení věci

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví, jímž žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodná období (dále jen „ZDPH“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil celkem 8 dodatečných platebních výměrů vydaných Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, Územním pracovištěm pro Prahu 4 (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 1. 2017, č. j. 43468/17/2004-52521-110366, č. j. 43499/17/2004-52521-110366, č. j. 44180/17/2004-52521-110366, č. j. 44239/17/2004-52521-110366, č. j. 444303/17/2004-52521-110366, č. j. 44357/17/2004-52521-110366, č. j. 44424/17/2004-52521-110366, č. j. 44475/17/2004-52521-110366. Správce daně dodatečnými platebními výměry doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2012, 1. až 4. čtvrtletí roku 2013, a 1. a 2. čtvrtletí roku 2014 (dále též jen „příslušná zdaňovací období“) ve výši celkem

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

3.346.334 Kč, a dále podle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu stanovil povinnost uhradit penále v celkové výši 669 264 Kč za příslušná zdaňovací období. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH ze zdanitelného plnění přijatého od dodavatele Credit Finance Group, a.s., DIČ: CZ26207001 (dále jen „CFG“, do 30. 11. 2009 Devo Group, a. s.) a dodavatele D. Z., DIČ: CZ680184507.

2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí po zhodnocení všech důkazních prostředků shrnul, že ze strany žalobkyně nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, které by se týkaly současného stavu stavby outletového obchodního centra - projektu EXIT 66 (dále též jen „projekt EXIT 66“) a jeho hodnoty, resp. z nichž by vyplynul způsob stanovení ceny jednotlivých služeb, a není tedy zřejmé, jakým způsobem žalobkyně ověřovala, zda služby poskytnuté společností CFG skutečně dosahují hodnoty smluvní odměny podle servisní smlouvy ze dne 27. 6. 2006 (dále jen „servisní smlouva“) a jejich dodatků. Od roku 2008, kdy byly stavební práce ukončeny, do nyní šetřených zdaňovacích období měla žalobkyně za plnění na základě servisní smlouvy zaplatit přes 30 mil. Kč, přestože tento projekt po celou dobu stagnuje a nic nenasvědčuje tomu, že bude v dohledné době dokončen. Dále žalovaný poukázal na skutečnost, že servisní smlouva má platnost do doby úplné realizace projektu EXIT 66, přičemž tato stavba již devátým rokem stagnuje, přesto si žalobkyně každé zdaňovací období nárokuje téměř půlmilionový odpočet daně z plnění, za které již několik let neplatí, což popírá smysl a účel institutu odpočtu daně a principu neutrality. Rovněž tak žalobkyně v rámci celého řízení nepředložila žádný důkazní prostředek dokládající uskutečnění přijetí služby od dodavatele D. Z. ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí roku 2013, tj. jaké konkrétní služby měly být tímto dodavatelem poskytnuty, čeho se měly týkat, ani zda souvisely s ekonomickou činností žalobkyně ve smyslu § 72 ZDPH.
3. K samotným odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že nijak nerozporoval platnost servisní smlouvy, avšak tato skutečnost není ani předmětem sporu v daném řízení, nýbrž skutečnost, zda a z jakých důvodů byla přes přerušení projektu EXIT 66 nadále poskytována plnění z této smlouvy vyplývající. Žalovaný přitom po zhodnocení důkazních prostředků dospěl ve shodě se správcem daně k závěru, že žalobkyně neprokázala, že deklarované služby od CFG skutečně přijala v rámci své ekonomické činnosti ve smyslu § 72 ZDPH.
4. Hodnocení svědecké výpovědi žalobkyní navrženého svědka Ing. M. H. žalovaný provedl v bodech [46] až [50] svého rozhodnutí. Tento svědek dle žalovaného sice potvrdil, že práce na projektu EXIT 66 byly skutečně vykonávány, avšak z jeho vyjádření nelze nijak určit, v jakém období se tak dělo, jaké konkrétní práce byly vykonávány a jaká byla jejich hodnota. Dále vznikly ve výpovědi svědka rozpory se zjištěným skutkovým stavem, proto žalovaný, stejně jako správce daně, vyhodnotili jeho výpověď jako nevěrohodnou a nepřisvědčil námitce porušení zásady volného hodnocení důkazů.
5. Hmotněprávní hodnocení tvrzení žalobkyně, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, a to v souladu s § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH dnem vystavení daňového dokladu, který společnost CFG zahrnula do svého daňového přiznání, přesto si správce daně daň odvedenou společností CFG ponechal a nárok žalobkyně na odpočet daně neuznal, žalovaný provedl v bodech [21] a násl. Dle odkazované ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (NSS) předložení formálně správného daňového dokladu nepostačuje k automatickému přiznání nároku na odpočet daně. Správce daně je povinen zkoumat, zda

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

deklarovaný stav na daňových dokladech odpovídá skutečnosti. V daném případě však našel správce daně v předložených dokladech rozpor, a proto mu vyvstaly pochybnosti. O těchto pochybnostech byla žalobkyně zpravována a bylo na ní, aby je odstranila a svá tvrzení prokázala, to se však nestalo. Nesplnila tak předpoklady § 72 a § 73 ZDPH. S odkazem na judikaturu Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“; věc C-566/07 Stadeco BV, a věc C-642/11 Stroj trans EOOD) je povinná přiznat daň rovněž osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň, přičemž nezáleží na tom, zda se plnění fakticky uskutečnilo. Z toho vyplývá, že nárok na odpočet daně z přijatého plnění není nutně vázán na povinnost přiznat daň dodavatele tohoto plnění. Z tohoto pohledu žalovaný neshledal zneužití práva ze strany správce daně.

II. Obsah žaloby

6. Žalobkyně v žalobě namítla dvě námitky, které shodně uplatnila již v odvolání.
7. V *první žalobní námitce* žalobkyně namítla, že správce daně rozhodl v rozporu s provedenou svědeckou výpovědí Ing. M. H., člena představenstva. Tento svědek potvrdil, že byly realizovány stavební práce na projektu EXIT 66, a to na základě servisní smlouvy se společností CFG, o jejíž platnosti nikdy nevyvstaly pochybnosti. Svědek je kontroloval, zabýval se technickými věcmi, což vyplývá ze strany č. 3 a 4 až 6 jeho výpovědi zachycené v protokolu. Přesto správce daně nesprávně vyhodnotil tento důkaz tak, že provedená svědecká výpověď svědka nepotvrdila přijetí deklarovaných služeb od společnosti CFG v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. V této souvislosti žalobkyně též s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS) sp. zn. 5 Afs 5/2008 namítla, že správce daně tím porušil zásadu volného hodnocení důkazů. Závěry správce daně totiž nemohou být výsledkem jeho libovůle, ale musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu a musí být též přezkoumatelným způsobem vyjádřeny v konečném rozhodnutí.
8. Ve *druhé žalobní námitce* žalobkyně namítla, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo v souladu s § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH dnem vystavení daňových dokladů od společnosti CFG, která tyto daňové doklady řádně zahrнула do svého daňového přiznání k DPH. Přitom dle judikatury SDEU je daň z přidané hodnoty postavena na principu neutrality, k čemuž u žalobkyně dle jejího názoru nedošlo. Žalobkyně tvrdila, že správce daně si ponechal DPH uhrazené společností CFG, neuznal však nárok žalobkyně na odpočet daně, a to přesto, že daňové doklady a evidenci pro daňové účely od CFG obdržel.
9. Žalobkyně navrhl, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve stručně shrnul dosavadní průběh daňového řízení, následně s ohledem na v zásadě totožné odvolací námitky předně odkázal na podrobné odůvodnění napadeného rozhodnutí a obsah spisového materiálu. Žalovaný k námitce týkající se nesprávného hodnocení důkazů zopakoval, že žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky, které by se týkaly současného stavu stavby a její hodnoty, resp. způsobu stanovení ceny služeb poskytovaných společností CFG na základě servisní smlouvy, přestože tato společnost žalobkyni čtvrtletně fakturovala smluvní odměnu více než 2 mil. Kč, a přestože v současné době projekt EXIT 66 již devátým rokem (od roku 2008) stagnuje a jeho dokončení v dohledné době není pravděpodobné. To popírá smysl a účel institutu odpočtu DPH a principu neutrality. V této souvislosti žalovaný dodal, že

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

nijak nepopírá, že servisní smlouva byla uzavřena v souladu se zákonem a platnost této smlouvy nezpochybňoval ani správce daně. Předmětem sporu v tomto řízení však je, zda a z jakých důvodů byla přes přerušení projektu EXIT 66 nadále poskytována plnění vyplývající ze servisní smlouvy. Ve shodě se správcem daně přitom žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala skutečné přijetí služeb deklarovaných CFG při své ekonomické činnosti podle § 72 ZDPH.

11. K samotnému hodnocení výsledku svědka žalovaný v podrobnostech odkázal na body [46] až [50] napadeného rozhodnutí.
12. Žalovaný se neztotožnil ani s tvrzeným porušením zásady volného hodnocení důkazů. Správce daně v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu provádí hodnocení důkazů tak, že posuzuje všechny důkazy opatřené v průběhu daňového řízení jednotlivě i ve vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Žádný z důkazních prostředků přitom nemá předem stanovenou důkazní sílu, ale všechny jsou si rovnocenné, a teprve správce daně poté hodnotí, který z nich osvědčí za důkaz ve prospěch, či v neprospěch daňového subjektu, a to na základě analýzy poznatků o pramenech důkazů, závažnosti skutečností z nich vyplývajících, jejich souvislosti a návaznosti na jiné skutečnosti a důkazy, a v neposlední řadě v souladu s poznatky praxe správce daně v jiných srovnatelných případech. Hodnocení důkazů by tak mělo probíhat podle volného uvážení správce daně. Tuto zásadu dle žalovaného v souladu s judikaturou Ústavního soudu, na kterou odkázal, též nelze vykládat jako právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu, či na rozhodnutí v jeho prospěch. S odkazem na body [27] až [40] napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že v případě žalobkyně bylo takto postupováno.
13. K námitce narušení daňové neutrality žalovaný uvedl, že žalobkyně neprokázala požadovaný soulad skutečného stavu s tvrzeným stavem a neunesla tak své důkazní břemeno, jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole a z předloženého spisového materiálu. Nárok na odpočet daně však může být daňovému subjektu přiznán jen při prokazatelném splnění podmínek obsažených v § 72 a § 73 ZDPH. Žalovaný dále připomněl právní úpravu podle § 21 a § 108 odst. 1 písm. i) [dříve písm. k) tohoto ustanovení] ZDPH, přičemž dle ustálené judikatury SDEU, na kterou žalovaný odkázal, nezáleží na tom, zda bylo plnění fakticky uskutečněno. Žalovaný tedy zastal názor, že nárok na odpočet daně z přijatého plnění není nutně vázán na povinnost přiznat daň dodavatele daného plnění, pročež odmítl, že by došlo k porušení zásady daňové neutrality.
14. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

15. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Městský soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, a to v souladu s § 51 s. ř. s., neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobkyně se po řádném poučení, že může vyslovit nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání, a že nevyjádření v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřila.
16. Žalobkyně v žalobě navrhla provedení důkazů rozhodnutím o odvolání, odvoláním proti dodatečným platebním výměrům, zprávou o daňové kontrole, protokolem o projednání zprávy o daňové kontrole, jednotlivými dodatečnými platebními výměry za příslušná

zdaňovací období, servisní smlouvou vydanými fakturami včetně příloh, svědeckou výpovědí svědka Ing. M. H. a plnou mocí. Soud však tyto listiny neprováděl, neboť všechny byly součástí předloženého spisového materiálu, kterým je soud povinen se zabývat i bez návrhu.

17. Žaloba není důvodná.
18. Podstatou sporu mezi žalobkyní a žalovaným je oprávněnost nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 ZDPH za celkem osm zdaňovacích období, a to 3. a 4. období roku 2012, 1. až 4. čtvrtletí roku 2013 a 1. a 2. období roku 2014.
19. Ze správního spisu vyplynuly následující pro věc podstatné skutečnosti:
20. Žalobkyně podala za příslušná zdaňovací období (viz bod 1. tohoto rozsudku) daňová přiznání k dani z přidané hodnoty, v nichž vždy vykazala nadměrný odpočet v souvislosti s přijatými zdanitelnými plněními souvisejícími s výstavbou outletového (výprodejového) obchodního centra EXIT 66 u dálnice D1 Locket. Správce daně zahájil u žalobkyně nejprve postup k odstranění pochybností za 3. a 4. čtvrtletí roku 2014. Poté, co zjistil, že přijatá zdanitelná plnění v souvislosti s projektem EXIT 66 započaly již dříve, rozšířil kontrolu na DPH i o další zdaňovací období, a to od roku 2012. Protože správci daně vznikly pochybnosti o uplatněném nadměrném odpočtu na DPH, zahájil dne 19. 8. 2015 daňovou kontrolu (viz protokol čj. 5673262/15/2004-60564-110492).
21. V rámci dokladů, které žalobkyně předložila správci daně na výzvu, byla servisní smlouva uzavřená mezi žalobkyní a společností CFG (dříve Devo Group, a. s.), jejíž předmětem byl závazek CFG na účet žalobkyně poskytovat kompletní developerský servis na vývoj projektu EXIT 66, zejména zabezpečení projektové činnosti a komunikace s architekty, obstarání územních rozhodnutí a jejich změn a stavebních povolení a jejich změn, komplexní inženýrský servis, kompletní finanční servis včetně vedení účetnictví a zajišťování daňového poradenství, zprostředkování a zabezpečení financování projektu ze strany finančních institucí, kompletní marketingový servis a prodejní servis, kompletní administrativní servis, včetně pronájmu kancelářských prostorů a poskytování zajištění a ručení vůči třetím osobám. Smluvní odměna za tyto služby byla sjednána ve výši 2 028 684 Kč, resp. 2 011 697,70 Kč (od 5. 1. 2010) čtvrtletně. Dodatkem ze dne 15. 5. 2008 byla původní doba platnosti smlouvy prodloužena do doby ukončení stavby a realizace projektu.
22. Z předložených materiálů dále vyplývá, že výstavbu projektu měla zajišťovat společnost Průmstav, a. s., která byla v letech 2006 – 2009 dodavatelem stavebních prací. V říjnu 2008 však byla stavba přerušena, tato společnost fakturovala žalobkyni penále za prodloužení splatnosti plnění a dále tato společnost fakturovala žalobkyni náklady na ostrahu a zakonzervování stavby. Poslední platba žalobkyně této společnosti proběhla dle výpisů z účtu v únoru 2009. Ani na základě listin získaných do Průmstav, a. s. nebyly zjištěny skutečnosti o poskytnutí služeb společností CFG pro žalobkyni v kontrolovaných zdaňovacích obdobích.
23. K výzvě správce daně k prokázání splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně žalobkyně v podání ze dne 30. 5. 2016 žalobkyně navrhla výslech svědka Ing. M. H. (od 30. 11. 2009 do 30. 12. 2014 člen představenstva společnosti CFG, a od 30. 12. 2014 do 15. 4. 2015 statutární ředitel CFG, jak vyplývá z veřejného rejstříku – pozn. soudu). Z jeho výsledku zachyceného v protokolu ze dne 19. 7. 2016, čj. 5650918/16/2004-60564-110492,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

vyplynulo, že poskytoval pouze stavební dozor, nikoliv plnění v rozsahu uvedeném v servisní smlouvě. Jiný zaměstnanec CFG se dle jeho výpovědi na zajišťování činnosti ze servisní smlouvy neúčastnil. O finanční stránku věci se svědek dle svých vyjádření nezajímal.

24. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl řadu skutečností, na základě kterých dovodil závěr o neprokázání přijetí zdanitelných plnění od CFG, resp. D. Z. (pokud jde o zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2013). Především správce daně zdůraznil, že servisní smlouva neobsahuje harmonogram poskytovaných služeb (tj. v jakém časovém období měly být jednotlivé činnosti předmětu plnění vykonány) a žalobkyně sama ani na výzvu správce daně nedoložila konkrétní předmět služeb a jejich rozsah ve vazbě na konkrétní datum uskutečnění zdanitelného plnění, resp. kontrolované zdanitelné období, pouze informace obvykle popisované v obdobných případech stavebních projektů. Konkrétní plnění nedoložila ani CFG. Správce daně neměl k dispozici ani žádné doklady, z nichž by jednoznačně vyplynulo, jaká část z předmětu plnění na základě servisní smlouvy a jakým způsobem byla za posledních 9 let CFG poskytnuta (např. komunikace s architekty, zajištění kompletního inženýrského servisu a projektové činnosti, finančního servisu či vedení účetnictví atd.). Naopak, žalobkyně předložila pouze daňové doklady, bez podkladů, na základě kterých byly vystaveny, a servisní smlouvu s neurčitým předmětem a rozsahem plnění, žádné další doklady žalobkyně v rámci daňového řízení nikdy nepředložila. Pokud žalobkyně v rámci daňového řízení tvrdila, že vede intenzivní jednání o financování a dokončení projektu a mělo dojít též k prodloužení stavebního povolení, tato svá tvrzení nijak neprokázala, nepředložila žádná rozhodnutí či další doklady, s kým jsou tato intenzivní jednání vedena, o jaký projekt se jedná, v jaké fázi se nachází, kdo jej realizuje a kdy se předpokládá jeho dokončení. Žalobkyně též v rámci daňového řízení uvedla, že je velmi pravděpodobné, že v létě do společnosti vstoupí nový investor, opět však nic z toho nespecifikovala, natož prokázala.
25. Naopak, správce daně z veřejně dostupných zdrojů, zejména z internetu, zjistil, že původně mělo být outletové centrum EXIT 66 dokončeno již v prosinci 2007, resp. na podzim 2008, avšak stavba od té doby stagnuje a nachází se ve stadiu betonového torza.
26. Dále správce daně v systému ADIS zjistil, že žalobkyně od své registraci k DPH v roce 2006 do června 2015 nevykazuje faktické uskutečňování ekonomické činnosti. Ve 3. a 4. čtvrtletí 2014 vykazovala pouze přijatá zdanitelná plnění od CFG.
27. Z průběhu daňového řízení, resp. ze zprávy o daňové kontrole pak vyplynulo, že sama žalobkyně považovala projekt EXIT 66 za nedokončitelný a zadlužený. Dne 21. 12. 2016 pak správce daně zprávu o daňové kontrole se žalobkyní projednal.
28. Na základě všech těchto skutečností správce daně uzavřel, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění tak, jak byly deklarovány v daňových dokladech a samotné předložení daňového dokladu ještě neprokazuje faktické přijetí zdanitelného plnění v konkrétním předmětu a rozsahu od konkrétního plátce daně.
29. Soud při posuzování věci vycházel z následující právní úpravy:
30. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

31. Dle § 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. Dle § 92 odst. 2 daňového řádu pak *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*
33. Dle § 8 odst. 1 daňového řádu *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*
34. Dále, § 72 ZDPH upravuje situace, kdy je plátce daně oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které použije dále v rámci svých ekonomických činností a § 73 citovaného zákona zase podmínky při uplatnění nároku na odpočet daně, zejména dokladovou povinnost.
35. *První žalobní námitku* shledal soud nedůvodnou. Aniž by bylo nutno znovu opakovat výše uvedené závěry žalovaného v napadeném rozhodnutí související s touto námitkou či zjištění správce daně zaznamenané v předloženém spisovém materiálu, zejména obsah svědecké výpovědi, soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že se žalobkyni nepodařilo ani výslechem svědka prokázat přijetí zdanitelných plnění, na základě kterých žalobkyně posléze uplatňovala nadměrný odpočet za příslušná zdanitelná období.
36. Správce daně postupně hodnotil všechny důkazní prostředky, které měl k dispozici, a to jednotlivě, a poté i v jejich vzájemné souvislosti, a závěry o jejich hodnocení uvedl ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný se pak hodnocením jednotlivých důkazů zabýval v bodech [27] až [50] napadeného rozhodnutí. Jednak posuzoval servisní smlouvu a její dodatky, kdy vyplynulo, že CFG a žalobkyně byly personálně propojeny, a to v osobě V. S., jakožto předsedy představenstva obou společností v době podpisu smlouvy. Dále z této smlouvy vyplynuly povinnosti CFG, mezi nimi též povinnost její pravidelně žalobkyni informovat o svém postupu při zajišťování předmětu plnění, žalobkyně však zprávy o postupu CFG nevyžadovala, resp. nepředložila o tom žádnou dokumentaci, a to přesto, že za služby CFG byla smluvena odměna více než 2 mil. Kč čtvrtletně. Dále bylo zjištěno, že žalobkyně dlouhodobě smluvnou odměnu za údajně poskytnutá plnění ani nehradila, přičemž v servisní smlouvě byl pro tyto účely domluven úrok z prodlení. Žádný z předložených důkazních prostředků však neosvědčuje, že by kdy CFG po žalobkyni úrok z prodlení požadovala, anebo že by využila svého práva od smlouvy odstoupit. Takový postup mezi obchodními partnery, tj. poskytování služeb v tak vysoké hodnotě, aniž by za ně bylo dlouhodobě zapláceno, vyhodnotil žalovaný jako velice nepravděpodobný. Je tedy zjevné, že servisní smlouva nebyla ze strany obou smluvních partnerů dodržována.
37. Dále se žalovaný zabýval znaleckým posudkem ze dne 13. 6. 20107, jehož kopii žalobkyně předložila v rámci vyměřovacího řízení vedeného za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2014. Tento znalecký posudek vyhodnotil vzhledem k datu jeho pořízení za pro věc irelevantní a současně žalobkyni vytkl, že jej předložila v cizím jazyce. Další znalecký posudek, na který žalobkyně odkazovala v jednom ze svých vyjádření, nakonec žalobkyně správci daně ani nepředložila, navíc z jeho číselného označení bylo dle správce daně možné dovozovat, že byl vyhotoven v roce 2011, což rovněž již nemohlo reflektovat současný stav stavby. Později, dne 27. 10. 2015 žalobkyně předložila též alternativní koncept

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

k projektu EXIT 66 – AUTO-OUTLET, kdy jeho dvě architektonické vizualizace vypracovalo srbské studio City Invest, d. o. o. Ani tyto studie však i s ohledem na data jejich pořízení (u jedné výslovně uvedeno 04/2013, u druhé neuvedeno žádné) nemohly prokázat, že žalobkyně přijala od CFG plnění v hodnotě 16 mil. Kč za příslušná šetřená zdaňovací období, které následně využila při své ekonomické činnosti. Správce daně správně rovněž upozornil, že původní servisní smlouva byla uzavřena k projektu EXIT 66, nikoliv k alternativnímu projektu s jiným názvem, a změnu dohody smluvních stran v předmětu servisní smlouvy žalobkyně netvrdila, natož aby doložila.

38. Dále správce daně, resp. žalovaný hodnotil směnku, kterou žalobkyně vystavila společnosti Průmstav, a. s. na částku 38 943 949 Kč s datem splatnosti 25. 12. 2008 pro případ, že žalobkyně nesplní své finanční závazky za provedené stavební práce, a za kterou se měla za odměnu ve výši 3 % ze směnečné sumy ročně zaručit CFG. De ujednání mě být dluh uhrazen do 31. 10. 2009, předložené důkazní prostředky však neprokázaly, že by CFG ručila za dluh také v letech 2012-2014, které jsou předmětem daňového řízení.
39. Předložená rozhodnutí stavebního úřadu o prodlužování lhůty k dokončení stavby, jimiž se žalobkyně snažila prokázat, že projekt EXIT 66 je stále živým projektem i v roce 2014, vyhodnotil žalovaný tak, že tuto skutečnost neprokazují. Prodlužování doby platnosti stavebního povolení, které je ze zákona omezeno na 2 roky, je zcela na úvaze stavebního úřadu a lze předpokládat, že obec, na jejichž pozemcích dosud stál pouze betonový skelet projektu, má zájem na dokončení této stavby která byla započata již v roce 2007. Samotné důvody, pro které stavební úřad dobu platnosti stavebních povolení prodlužoval, však žalobkyně opět nijak nedoložila, ani nepředložila samotné žádosti o prodloužení doby platnosti stavebních povolení, na jejichž základě stavební úřad prodloužení povolil. Žalovaný neuznal ani další dokumenty (kopii územního plánu obce Loket, rozhodnutí o umístění stavby a souhlas s trvalým odnětím půdy ze zemědělského půdního fondu) jako důkazy o přijetí deklarovaného zdanitelného plnění od CFG, neboť tyto dokumenty vyhodnotil pouze jako důkazy o tom, že žalobkyně od roku 2007 disponovala všemi potřebnými povoleními ke stavbě, jinak by nebylo možno stavbu ani zahájit.
40. Žalovaný se též zabýval důkazy získanými v souvislosti s plněními poskytovanými na základě servisní smlouvy v rámci řízení vedených za jiná zdaňovací období, zejména na základě výzvy pro společnost Průmstav, a. s. k poskytnutí informací. Tato společnost předložila daňové doklady vystavené žalobkyni, výpisy z bankovních účtů a souhrn smluvních dohod mezi ní a žalobkyní. Tyto dokumenty toliko prokazují, že Průmstav, a. s. byla hlavním dodavatelem stavebních prací projektu EXIT 66, což nebylo ze strany daňové správy nikdy zpochybňováno. Nevyplývá z nich však skutečnost, že žalobkyně přijala od CFG zdanitelná plnění, která použila ke své ekonomické činnosti tak, jak bylo deklarováno.
41. Závěrem pak žalovaný hodnotil též svědeckou výpověď Ing. M. H. Z výpovědi svědka bylo zjištěno, že tento svědek byl 30. 11. 2009 do 30. 12. 2014 člen představenstva společnosti CFG, a od 30. 12. 2014 do 15. 4. 2015 statutární ředitel CFG a v rámci projektu EXIT 66 prováděl stavební dozor, zejména po technické stránce, a tedy, zda byly práce vykonány, a formální kontrolu faktur. K povinnosti CFG podávat pravidelně zprávy o dosavadním postupu svědek uvedl, že žalobkyně žádnou písemnou dokumentaci nevyžadovala a neustálý kontakt byl zajišťován prostřednictvím osoby V. S. Důvod pro to, že stavba dosud nestojí, připisoval svědek organizačnímu problému, nikoliv technickému. Finanční stránku věci nijak neřešil, ani nevěděl, že nebylo zapláceno. K výzvě správce

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

daně, aby konkretizoval provedené služby na jednotlivých daňových dokladech, svědek odpověděl, že se jednalo o administrativní činnosti (stavební povolení) a spočitatelnou kubaturu na staveništi. Na stavbu dojížděl i několikrát týdně a práce dle smlouvy byly vykonávány průběžně. Žalovaný k tomu uvedl, že svědek vypovídal k prošetřovaným zdaňovacím obdobím toliko obecně, aniž by určil konkrétnější časový úsek, přičemž ani k výzvě správce daně nedokázal k jednotlivým daňovým dokladům (na nichž bylo u jednotlivých období vždy pouze uvedeno: „Fakturujeme Vám služby dle domluvy...“) přiřadit konkrétní plnění. Dle názoru žalovaného přitom není pravděpodobné, že by hodnota samotné činnosti, kterou prováděl tento svědek, přesahovala hodnotu 2 mil. Kč za čtvrtletí. Jestliže byly práce na stavbě prokazatelně zastaveny v roce 2008, není žalovanému zřejmé, z jakého důvodu by svědek měl na stavbu dojíždět i po 4-6 letech po přerušení výstavby. Tvrzení svědka, že byl neustále v kontaktu s V. S., který byl v uvedené době jednatelem jak CFG, tak žalobkyně, ještě neprokazuje splnění povinnosti CFG vyplývající ze servisní smlouvy pravidelně žalobkyni informovat o postupu. Taktéž za nepravděpodobné vyhodnotil žalovaný tvrzení svědka, že jako jediný člen představenstva CFG nevěděl o dlouhodobém hrazení závazků žalobkyně, a že deklarované práce poskytovala CFG tedy žalobkyni zdarma. Ze všech uvedených důvodů proto žalovaný vyhodnotil svědeckou výpověď za nekonkrétní a v kontextu dalších uvedených zjištění též za nevěrohodnou.

42. S právě uvedeným posouzením jednotlivých důkazů, jakož i s hodnocením samotné svědecké výpovědi, se zcela ztotožňuje i soud a konstatuje, že mají taktéž oporu v předloženém spisovém materiálu. Pokud jde o hodnocení svědecké výpovědi, její hodnocení není možné ztotožňovat pouze s rekapitulací jejího obsahu. Při hodnocení důkazů je třeba zabývat se mj. i hlediskem závažnosti pro posuzovanou věc. Obdobně není v rámci tohoto postupu možné opomenout kategorii věrohodnosti, resp. pravdivosti (srov. např. rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2007, čj. 5 Afs 104/2006-73). To však žalovaný, jak je patrné, učinil. Správce daně, resp. žalovaný, tak správně vyhodnotil výpověď svědka za nevěrohodnou, neboť nejenže z důvodu její nekonkrétnosti nebyla s to potvrdit tvrzení o přijetí deklarovaných zdanitelných plnění, navíc se v ní objevily též rozpory s dosud zjištěným skutkovým stavem, které svědek nebyl schopen vysvětlit (např. svou nevědomost o nehrazení finančních závazků žalobkyně, přestože byl svědek jediným členem představenstva CFG, či neschopnost vyjmenovat konkrétní poskytnuté služby, které CF následně žalobkyni fakturovala atd.). Tato výpověď tak sama o sobě, ani v souvislosti s dalšími zjištěními a důkazy nebyla s to prokázat přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od CFG dle předmětu servisní smlouvy.
43. K tomu lze stručně odkázat na rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2008, čj. 5 Afs 5/2008-75, č. 1702/2008 Sb. NSS, na něž ostatně odkazovala i samotná žalobkyně, a jehož závěry jsou výstižně shrnuty v právních větách k tomuto rozsudku, a to, že *„zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplýnout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů. Ani poslední věta § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, neposkytuje správci daně*

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přiblížil pouze k některým, které si sám zvolí.“ Ačkoliv NSS vztahoval tyto své závěry k dříve platné právní úpravě daňového řízení, lze jeho závěry zcela vztáhnout i na právní úpravu vyplývající z nyní platného daňového řádu.

44. Za porušení principu volného hodnocení důkazů lze tedy dle tohoto rozsudku NSS považovat situaci, kdy správní orgán bez bližšího vysvětlení akcentuje pouze některé z provedených důkazů, zatímco jiné (protichůdné) opomíjí, či nevyjádří-li se k důkazní hodnotě některých provedených důkazů, je-li zpochybněna jejich validita. Taková situace skutečně může vést až k tomu, že skutkový stav, který vzal správní (daňový) orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. O takovou situaci se však v projednávané věci nejedná, neboť jak bylo podrobně uvedeno, daňová správa se zabývala všemi dostupnými důkazy, které mohly svědčit v prospěch i neprospěch tvrzení žalobkyně, žádný neopominula, a u těch, které neprovedla, jasně a přezkoumatelným způsobem uvedla důvody jejich neprovedení. Proto nelze se žalobkyní souhlasit, že správce daně, resp. žalovaný porušili zásadu volného hodnocení důkazů ve smyslu § 8 daňového řádu.
45. Taktéž *druhou žalobní námitku* shledal soud nedůvodnou. Z judikatury NSS, na kterou žalovaný poctivě v napadeném rozhodnutí odkazoval, vyplývá, že samotné předložení daňového dokladu nepostačuje k automatickému přiznání nároku na odpočet daně, neboť existence daňového dokladu sama o sobě neprokazuje, že operace byla opravdu uskutečněna (viz zejména rozsudek NSS ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008-68). To ostatně žalobkyni vysvětlil už správce daně v rámci projednání zprávy o daňové kontrole. Soud se přitom ztotožňuje s vysvětlením správce daně, potažmo žalovaného, že aby mohl být přiznán nárok na odpočet daně u přijatého plnění, musí daňový subjekt prokázat, že splnil podmínky obsažené v § 72 daňového řádu a zároveň nárok uplatnil dle § 73 daňového řádu. Dle § 108 odst. 1 písm. a) je přiznat daň povinen plátce, který dodá zboží nebo poskytne službu s místem plnění v tuzemsku, dále také dle § 108 odst. 1 písm. i) osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň, přičemž není rozhodné, zda bylo plnění fakticky uskutečněno či nikoli. Ze znění zákona vyplývá, že zatímco poskytovatel služby je povinen daň přiznat i v případě, že službu reálně neposkytl, daňový subjekt plnění přijímající může uplatnit odpočet daně u přijatého plnění pouze za předpokladu dostatečného prokázání splnění podmínek, z nichž zásadní je prokázání reálného přijetí služby.
46. Důkazní břemeno ohledně prokazování skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět v daňovém tvrzení leží na daňovém subjektu, tedy žalobkyni. Důkazní břemeno ležící na správci daně, tedy žalovaném, je omezeno pouze na prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Při prokázání pochybností, přechází důkazní břemeno zpět na žalobce jako daňový subjekt, který je následně povinen věrohodnost daňového tvrzení prokázat dalšími důkazy. V projednávaném případě však nebylo ani na základě výzev správce daně žalobkyní doloženo, že se přijetí deklarovaných zdanitelných plnění opravdu uskutečnilo tak, jak tvrdila, tedy, že je přijala od společnosti CFG, za účelem dalšího využití při ekonomické činnosti žalobkyně – k tomu soud znovu odkazuje na závěry již uvedené ve vztahu k první žalobní námitce.
47. Postup správce daně, kdy nebyl uznán nárok žalobkyně na odpočet daně, když nebylo dostatečně prokázáno přijetí plnění od CFG, přesto že poskytovatelem plnění byla daň

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

odvedena, je dle názoru soudu proto v souladu se zákonem i principem daňové neutrality. I tato námitka je proto nedůvodná.

V. Závěr a náklady řízení

48. Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. pro nedůvodnost zamítl.
49. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročež mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost **ve lhůtě dvou týdnů** ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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 hlavní straně jeho internetových stránek www.nssoud.cz v rámečku Rychlé odkazy – Úhrada soudních poplatků.

Praha 22. října 2019

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu