



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobkyně: **K. B.**
zastoupená korporací UNTAX, s.r.o.
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2016, č. j. 23449/16/5300-22442-711359,

takto:

I. **Žaloba se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně napadla žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl její odvolání proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 28. 4. 2015, č. j.

875761/15/2701-50521-606227. Správce daně doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2009 ve výši 155 667 Kč, zároveň jí uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 31 133 Kč.

2. Důvodem doměření DPH bylo neuznání odpočtu daně z přijatých zdanitelných plnění deklarovaných daňovými doklady, na kterých byla jako dodavatel uvedena společnost MACIBO spol. s r.o. (dále jen „MACIBO“). Předmětem plnění dle těchto dokladů byla reklamní prezentace na vozidlech (doměřená DPH v celkové částce 22 230 Kč), pomocné stavební práce (34 295 Kč), stavební práce (54 150 Kč), dodání skladových regálů (30 400 Kč), výroba a dodání letáků (5 700 Kč) a úklidové práce (8 892 Kč). Podle finančních orgánů žalobkyně v průběhu daňové kontroly neprokázala, že přijala zdanitelná plnění od plátce daně, v čase a rozsahu uvedených na předložených dokladech. Porušila tedy § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).
3. Žalobkyně podanou žalobou nebrojí proti neuznání odpočtu, který nárokovala na základě dokladů s uvedeným předmětem plnění - reklamní prezentace na vozidlech. Konstatovala, že se dostala do důkazní nouze a že není schopna (*„v důsledku nedbalosti dodavatele této služby“*) prokázat přijetí zdanitelného plnění v uvedeném rozsahu. Nesouhlasí však s neuznáním nároku na odpočet DPH z ostatních správcem daně zpochybněných zdanitelných plnění - pomocné stavební práce, stavební práce, dodání skladových regálů, výroba a dodání letáků a úklidové práce. Sporným tedy učinila doměření daně v celkové částce 133 437 Kč.
4. Pro úplnost lze dodat, že žalobkyně uplatnila částky, které údajně uhradila za uvedená sporná plnění, jako daňově uznatelné výdaje v přiznání k dani z příjmů právnických osob. Podle finančních orgánů se jednalo o neoprávněné výdaje, rozhodnutí žalovaného ve věci doměření daně z příjmů žalobkyni je ale předmětem soudního přezkumu v samostatném řízení (vedeném u krajského soudu pod sp. zn. 31 Af 38/2016).

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

5. Finanční orgány založily neuznání nároku na odpočet DPH na tezi, že žalobkyně neprokázala přijetí deklarovaného plnění právě od společnosti MACIBO (naopak nesporné je, že plnění byla poskytnuta v uvedeném rozsahu a použita k uskutečňování ekonomické činnosti žalobkyně). Žalobkyně souhlasí s žalovaným, že je povinností daňového subjektu prokázat uskutečnění zdanitelného plnění osobou uvedenou na dokladu. Namítla však, že žalovaný tento důkazní standard aplikuje na posuzovaný případ přehnaně přísně, a tak je pro žalobkyni fakticky nesplnitelný. Žalovaný za důkaz o plnění právě společností MACIBO považuje v podstatě jen výsledek šetření u jmenované společnosti. Výsledkem je stav, kdy jen pro nekontaktnost společnosti MACIBO žalovaný uzavřel, že není možné ověřit, zda plnění vůči žalobkyni uskutečnila právě uvedená společnost.
6. Žalobkyně má ale za to, že i z ostatních okolností hospodářských operací je možné dovodit, kdo vůči ní plnil. Správci daně předložila řadu nepřímých důkazů, které při hodnocení v jejich vzájemných souvislostech staví najisto, že plnění poskytla společnost MACIBO. Finanční orgány to ve svých rozhodnutích ignorovaly, čímž porušily svou povinnost hodnotit důkazy ve vzájemných souvislostech stanovenou v §

8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). V důsledku toho nedovoleným způsobem přenesly odpovědnost za jednání třetí osoby na žalobkyni. Finanční orgány v podstatě hodlají žalobkyni potrestat za to, že společnost MACIBO neplní své zákonem stanovené povinnosti vůči svému místně příslušnému správci daně. Žalobkyně v této souvislosti připomněla, že systém DPH je vystaven na zásadě neutrality, a poukázala na rozsudek Soudního dvora EU (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Institutes*, sp. zn. C-384/04. Žalovaný podle jejího názoru porušil závěry vyslovené Soudním dvorem v bodě [32] zmíněného rozsudku.

7. Žalobkyně dále shrnula obsah jednotlivých důkazů provedených v průběhu daňového řízení a polemizovala s jejich hodnocením ze strany finančních orgánů. Postupně takto rozebrala svědectví podaná M. P., J. E., V. J., Z. L., J. B., J. H. a R. H.. Namítla, že jejich výpovědi (ve spojitosti s předloženými doklady) jednoznačně svědčí o tom, že dodavatelem předmětných služeb a zboží byla právě společnost MACIBO, že společnost MACIBO vystavila předmětné daňové doklady a že DPH na nich uvedenou vůči žalobkyni uplatnila.
8. Ve vztahu k jednání statutárního orgánu společnosti MACIBO žalobkyně poukázala na skutečnost, že J. M. byl dle údajů v obchodním rejstříku jednatelem dané společnosti do 18. 11. 2009. Většina prací byla provedena, případně započata a panem M. organizována ještě v době, kdy byl statutárním orgánem společnosti MACIBO. Proto je jeho svědectví důkazem o tom, že vůči žalobkyni skutečně plnila uvedená společnost. Navíc J. M. byl pověřen novým jednatelem panem H., aby rozpracované zakázky vůči žalobkyni dokončil.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného a repliky žalobkyně

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobkyně uplatněné odpočty DPH nejdříve prokazovala daňovými doklady, k nimž následně sdělila, že tyto daňové doklady a k nim přiložené příjmové pokladní doklady podepsal J. M.. Ten však v příslušné době již nebyl jednatelem společnosti MACIBO. Oprávnění J. M. jednat za danou společnost pak nebylo v rámci prováděného dokazování prokázáno. Samotné tvrzení pana M. o jeho oprávnění jednat za předmětnou společnost nebylo možné ověřit výsledkem pana V. H., jednatele MACIBO od 18. 11. 2009, neboť mu na počátku roku 2010 byl zrušen pobyt v České republice.
10. Výpověď svědka J. M. ze dne 19. 6. 2014 neprokázala realizaci předmětných plnění v souladu s předloženými daňovými doklady. Tvrzení pana M. totiž byla v některých oblastech nekonkrétní, nevěrohodná, přitom jako osobě zajišťující tato plnění by jí měly být konkrétní okolnosti obchodních případů známy. Pan M. uvedl, že společnost MACIBO pro žalobkyni vykonávala zednické práce, stěhování, malování a stavbu regálů. Nepamatoval si však, kdy se předmětné práce uskutečnily a pouze se odkázal na údaje uvedené na daňových dokladech. Nevzpomněl si také ani na jednoho z dodavatelů, kteří měli práce pro žalobkyni fakticky vykonat. Většinou se mělo jednat o drobné řemeslníky, jejichž jména si pan M. nepamatoval, neměl žádnou evidenci, z níž by je mohl zjistit, a neznal ani žádnou osobu, která by na ně měla telefonický kontakt. Nebyl schopen identifikovat osoby, které provedly malování, ani společnost, která dodala regály s montáží. Nevěděl také počet osob, které si měla společnost MACIBO najmout na montáž regálů a stěhování. Ačkoli uvedl, že jednal se

stavebním dozorem najatým žalobkyní, nebyl schopen sdělit jméno této osoby, a to přestože dle svých slov měl být v místě výkonu práce minimálně jednou nebo dvakrát během jednotlivých prováděných prací. Současné vybavení skladu tak, jak jej popsala žalobkyně v průběhu daňové kontroly, pak neodpovídá regálům, které popsal J. M.. Jeho výpověď tedy neprokázala realizaci předmětných plnění v souladu s předloženými daňovými doklady.

11. Svědek M. P. nebyl schopen správci daně sdělit dodavatele předmětných prací a zboží a tedy potvrdit uskutečnění plnění společností uvedenou na dokladech. Svědek uvedl, že při stěhování ze starého do nového skladu žalobkyně probíhaly v novém skladu stavební a úklidové práce a také že do nového skladu byly dodány nové regály a že v souvislosti se změnou sídla byly rozesílány informační letáky. Ohledně úklidu ve starém skladu poté připustil, že opravy ve starém skladu byly prováděny a že se tam pohybovali nějací lidé, hotové opravy ale neviděl. Ani v jednom případě však nebyl schopen sdělit, které osoby a dodavatelé předmětná zdanitelná plnění provedli. Jeho výpovědi tudíž nebylo prokázáno, že tato plnění opravdu uskutečnil dodavatel uvedený na daňových dokladech.
12. Uskutečnění zdanitelných plnění právě společností MACIBO poté neprokázaly ani výpovědi dalších svědků, a to pana J. E., jenž prováděl dozor při rekonstrukci skladových prostor žalobkyně, jakož i pánů J. H., Z. L., R. H. aj. B., obchodních zástupců žalobkyně.
13. Svědek E. nebyl schopen jednoznačně sdělit název společnosti, která měla posuzovaná zdanitelná plnění pro žalobkyni uskutečnit. Nekonkrétnost a nepřesnost odpovědi svědka na otázky ohledně názvu deklarovaného dodavatele (byť tyto mohly být způsobeny časovým odstupem od uskutečnění zdanitelných plnění, případně nejistotou svědka) jdou výlučně k tíži žalobkyni. Na žalobkyni vázlo důkazní břemeno k prokázání jejích tvrzení a byla to tedy ona, kdo byl povinen předložit takové důkazní prostředky, které bez jakýchkoli nejasností prokážou, že předmětná zdanitelná plnění opravdu uskutečnila společnost MACIBO. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012 – 32. Navíc svědek sám neuvedl název deklarovaného dodavatele, nýbrž tento mu byl hned v úvodu výsledku sdělen zástupcem žalobkyně. Následně k urgenci správce daně ohledně zopakování názvu tohoto dodavatele po několikasekundové odmlce svědek uvedl pouze zkomoleninu názvu společnosti MACIBO a poté dokonce vypověděl, že si na název deklarovaného dodavatele nevzpomíná.
14. Z obsahu uvedené svědecké výpovědi je dále patrné, že skutečnost, že pan M. při uskutečnění zdanitelných plnění jednal jménem společnosti MACIBO, dovozoval svědek E. pouze na základě toho, že pan M. předával žalobkyni daňové doklady s názvem této společnosti. Svědecká výpověď pana E. tudíž neprokázala, že pan M. skutečně jednal jménem dodavatele deklarovaného na dokladech. Svědek tuto skutečnost pouze předpokládal.
15. Ani výpovědi dalších svědků (H., H., L., B.) nelze osvědčit jako důkaz o tom, že se předmětná zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Tito svědci sice potvrdili faktickou realizaci plnění, avšak jejich výpovědi neprokázaly, že předmětná plnění byla fakticky uskutečněna společností MACIBO. Svědkové si osobu pana M. spojovali se společností MACIBO, neboť pan M. jim byl

jako zástupce této společnosti představen panem B., případně se takto představil on sám. Představení se jako zástupce určité společnosti však ještě neznamená, že daná osoba je za tuto společnost opravdu oprávněna jednat. V posuzovaném případě přitom existují důvodné pochybnosti, zda byl pan M. skutečně oprávněn vystupovat jménem deklarovaného dodavatele.

16. Správce daně dále zjistil, že společnost MACIBO nepodala daňové přiznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2009, a nepřiznala tak daň ze zdanitelných plnění, z nichž žalobkyně uplatnila odpočet DPH. Současně pak nebylo možno pro její nekontaktnost ověřit zkoumané obchodní případy v jejím účetnictví. Žalobkyně tvrdila, že přijala zdanitelná plnění od společnosti MACIBO, bylo tedy její povinností prokázat, a to bez jakýchkoli rozporů a nesrovnalostí, že se předmětná zdanitelná plnění opravdu uskutečnila v souladu s údaji uvedenými na dokladech, tj. že tato plnění skutečně realizoval deklarovaný dodavatel. Žalobkyně však této povinnosti nedostála. Žalovaný v dané souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 – 26, z něž plyne, že daňový subjekt musí být schopen popsat průběh obchodního případu, na jehož základě nárok na odpočet uplatňuje, „*bez jakýchkoli podezřelých nejasností či trhlin.*“
17. Žalobkyně podala dne 28. 5. 2018 repliku k vyjádření žalovaného. Reagovala na jednotlivá tvrzení uvedená ve vyjádření k žalobě, zároveň navrhla provedení důkazů – celkem 13 faktur od dodavatelů za služby a zboží související s opravou skladovacích a souvisejících prostor a smlouvy o pronájmu nebytových prostor, kterou uzavřela dne 1. 11. 2009 s pronajímatelem, společností HAKEL spol. s r.o.
18. K předloženým daňovým dokladům uvedla, že jde o doklady za služby a zboží dodané na stejnou akci (opravy skladovacích a souvisejících prostor) jako sporné doklady vystavené korporací MACIBO. Tyto doklady (vystavené na celkovou částku 2 041 381 Kč vč. DPH) byly také předmětem kontroly ze strany správce daně, který však zpochybnil pouze dodávky od společnosti MACIBO. Pravděpodobně z toho důvodu, že při lustraci dodavatelů to byla právě společnost MACIBO, která nesplnila své daňové povinnosti. Tato skutečnost dle žalobkyně rovněž svědčí o tom, že je neprávem „trestána“ za pochybení společnosti MACIBO.
19. Žalobkyně dále uvedla, že na konci léta roku 2009 dostala nabídku od nového vlastníka budovy sousedící s tehdejšími sklady na pronájem nových a větších prostor. Tyto nové prostory měly vhodnější uspořádání než prostory staré a výhodnější cenu pronájmu. Proto žalobkyně nabídku přijala. Nové skladovací prostory byly od doby své výstavby neudržovány, proto je bylo nutné kompletně opravit. Pronajímatel si toho byl vědom, proto stanovil nájemné pro žalobkyni od 1. 11. 2009 do 31. 12. 2009 ve výši 1 Kč. Žalobkyně si nasmlouvala potřebné dodávky prací i dodávky regálů od několika firem, mezi nimiž byla i společnost MACIBO. Práce ze strany žalobkyně byly započaty hned 2. 11. 2009. Rozsah prací i jejich časová posloupnost je patrná z jednotlivých daňových dokladů, a to nejen od společnosti MACIBO, ale i od ostatních dodavatelů. Žalobkyně v předmětných prostorech, které byly opraveny, funguje do dnešních dnů a za jejich pomoci dosahuje zdanitelných příjmů.

IV. Ústní jednání

20. Během jednání, které se uskutečnilo dne 31. 5. 2018, krajský soud provedl důkaz listinami zaslanými žalobkyní v příloze k replice ze dne 28. 5. 2018. Tedy smlouvou o pronájmu nebytových prostor a 13 fakturami od dodavatelů za služby a zboží související s opravou skladovacích a dalších prostor.
21. Žalobkyně při jednání uvedla, že finanční orgány po ní požadovaly důkazní standard, který je v podstatě nesplnitelný. Události nastalé v minulosti nelze nikdy se stoprocentní jistotou prokázat, shromážděné důkazy mohou pouze s určitou mírou pravděpodobnosti nasvědčovat tvrzení daňového subjektu.
22. Žalobkyně v daňovém řízení navrhla provedení celé řady důkazů, které dle jejího názoru ve svých vzájemných souvislostech zcela prokazují, že k plněním došlo tvrzeným způsobem. Finanční orgány však v podaných svědectvích hledaly nepodstatné detaily, pro něž provedené důkazy odmítly. Takový postup při hodnocení důkazů žalobkyně považuje za nesprávný. K poukazu žalovaného na to, že bývalý jednatel společnosti MACIBO, pan J. M., v rozhodnou dobu již nebyl v pozici statutárního orgánu této společnosti, žalobkyně namítla, že se tak stalo jen po určité části trvání obchodního vztahu. Žalobkyně s J. M. jednala v dobré víře, neboť byl statutárním orgánem v době uzavření smluvního vztahu, a po celou dobu jeho trvání jako zástupce této společnosti vystupoval, včetně toho, že žalobkyni předával příslušné daňové doklady. Skutečnost, že u dodavatelské společnosti MACIBO došlo ke změně statutárního orgánu v průběhu plnění smluvního vztahu, nemá žádný podstatný vliv na daňovou uznatelnost uskutečněných daňových výdajů.
23. Žalovaný konstatoval, že za společnost MACIBO vystupoval pan M., který však k tomuto zastupování nepředložil žádné oprávnění. Správce daní zjistil, že uvedená společnost měla v rozhodné době již nového jednatele, kterému byl na území ČR ukončen pobyt počátkem roku 2010. Zjištění těchto údajů ještě umocnilo pochybnosti správce daně. Společnost MACIBO nepodala daňové přiznání za rok 2009 a 2010 a bylo zjištěno, že nemá a neměla zaměstnance. Na dotaz správce daně pan M. nevěděl, které práce byly prováděny a kým. Na příjmových dokladech bylo uvedeno pouze jméno A. Nebylo tedy prokázáno, že by předmětné práce provedla společnost MACIBO. Správce daně požadoval na panu M. předložení pověření k zastupování a podívoval se nad tím, že takto nepostupovala sama žalobkyně a s panem M. jednala, aniž by jí takové pověření bylo předloženo.
24. Žalobkyně v reakci na tvrzení žalovaného, podle něž pan M. měl v průběhu řízení za povinnost doložit své oprávnění jednat za společnost MACIBO, namítla, že taková povinnost třetí osoby těžko může mít vliv na přiznání nároku žalobkyně na odpočet. Zdůraznila, že smlouvu se společností MACIBO uzavřela v době, kdy pan M. byl jejím statutárním orgánem. Žalovaný v zamlčené premise předpokládá, že každý daňový subjekt při svých obchodních operacích musí denně lustrvat obchodní rejstřík. To se v praxi samozřejmě neděje. Takový požadavek na žalobkyni je krajně nespravedlivý. Žalobkyně se o změně statutárního orgánu společnosti MACIBO v době realizace předmětných prací bohužel od této společnosti nedozvěděla. Patrně se jednalo o účelovou snahu konkrétních osob následně daňové povinnosti této společnosti nesplnit, což však není vinou žalobkyně.

V. Posouzení věci krajským soudem

25. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. Žalobu shledal nedůvodnou.
26. Předmětem sporu v posuzované věci je otázka, zda žalobkyni vznikl nárok na odpočet DPH za zdaňovací období prosinec 2009 v celkové částce 133 437 Kč.
27. Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona je základní podmínkou pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči plátcu uplatnil jiný plátce, prokázání tohoto nároku daňovým dokladem.
28. Samotným předložením (formálně bezvadného) daňového dokladu však nedochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykazání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107). Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84, konstatoval, že ani „*doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.*“ Pro uplatnění nároku na odpočet daně nestačí ani prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, je třeba prokázat, že k jeho přijetí došlo deklarovaným způsobem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 42/2011 – 56, a ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 91/2013 – 38).
29. Dále je třeba uvést, že k problematice rozložení důkazního břemena mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení existuje bohatá soudní judikatura, jejíž závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v nyní účinném daňovém řádu. Plyne z ní, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. 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. 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 nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).

30. V nyní posuzované věci plynou z daňového spisu následující rozhodné skutečnosti. Zmocněnec žalobkyně v průběhu daňové kontroly (při ústním jednání dne 23. 10. 2012) uvedl, že všechny doklady přijaté od společnosti MACIBO podepsal J. M. Všechny tyto doklady však byly vystaveny až v době, kdy pan M. již nebyl jednatelem společnosti MACIBO (tj. po 18. 11. 2009), společnost MACIBO zároveň dle sdělení České správy sociálního zabezpečení neměla v roce 2010 žádné zaměstnance. Správci daně proto vznikly pochybnosti o tom, zda žalobkyně uvedená plnění přijala, a to v rozsahu, za cenu a od dodavatele uvedeného na jednotlivých dokladech.
31. Žalobkyně poté předložila správci daně vyjádření, v němž blíže specifikovala, co bylo předmětem jednotlivých plnění (např. k letákům – předmětem plnění byly informační letáky o změně sídla žalobkyně; k pomocným stavebním pracím – předmětem plnění byly práce spočívající v malování nového skladu žalobkyně atd.). Zároveň navrhla provedení důkazu výsledkem svědka M. P., vedoucího skladu, který dle žalobkyně mohl potvrdit provedení deklarovaných prací. Správce daně svědka vyslechl dne 25. 6. 2013. Pan P. popsal průběh stěhování obchodu provozovaného žalobkyní ze starých do nových skladovacích prostor, které bylo zahájeno v prosinci 2009 a ukončeno na začátku roku 2010. Popsal jednotlivé stavební, pomocné stavební a úklidové práce, které v souvislosti se stěhováním probíhaly, regály dodané do nového skladu a letáky s informacemi o nové adrese provozovny, které se měly přibalovat ke zboží. Nevěděl nicméně, kdo přesně tyto práce prováděl, dodavatele prací neznal (pouze uvedl, že se nejednalo o zaměstnance žalobkyně). Stejně tak nevěděl, kdo vyrobil a dodal letáky.
32. Další pochybnosti správce daně vyplynuly z jeho následného zjištění, že podpisy uvedené na žalobkyní předložených dokladech (fakturách) a příjmových pokladních dokladech (dokladech o jejich úhradě v hotovosti) se zřetelně liší od podpisu J. M. uvedeného na jiných dokumentech. Například na čestném prohlášení pana M. ze dne 15. 4. 2013 (předloženého žalobkyní k prokázání skutečností týkajících se jiných sporných plnění, reklam na vozidlech – neuznání nároku na odpočet týkajícího se těchto plnění žalobkyně v soudním řízení nerozporuje), nebo na listinách uložených ve sbírce listin u rejstříkového soudu.
33. Žalobkyně poté předložila správci daně listinu označenou „vysvětlení fakturace“ ze dne 14. 4. 2014, sepsanou a podepsanou J. M. (na základě požadavku pana B., manžela žalobkyně). Podle této listiny pan M. dostal výše uvedené doklady již vystavené od nového jednatele společnosti MACIBO, V. H., rozpracované akce se souhlasem pana H. dokončil a doklady předal panu B. proti hotovostním platbám, byť už nebyl jednatelem společnosti MACIBO.
34. Správce daně ověřoval uvedené skutečnosti dožádáním u místně příslušného správce daně společnosti MACIBO. Z jeho odpovědi plyne, že v listopadu roku 2009 došlo ke změně na pozici jednatele společnosti MACIBO, jednatelem se stal pan H., který se správcem daně nespolupracuje, odstěhoval se neznámo kam a začátkem roku 2010 mu byl zrušen pobyt v České republice. Společnost MACIBO zároveň v této době přestala podávat daňová tvrzení. Poslední daňové tvrzení k DPH podala za 3. čtvrtletí roku 2009, předmětná plnění tedy nepřiznala a daň uvedenou na sporných dokladech neuhradila.
35. Dne 19. 6. 2014 správce daně provedl výslech svědka J. M. Daný svědek uvedl, že doklady vystavené společností MACIBO podepisovala osoba jménem A., kterou ale

dokázal identifikovat pouze jako „mladou, hezkou, šikovnou, dlouhou blondýnku“ – na příjmení nebo na bydliště si nevzpomněl. Na dotazy správce daně, jaké činnosti společnost MACIBO vykonala pro žalobkyni, svědek uvedl zednické práce, stěhování, malování a dodání a stavbu regálů. Nezmínil tak dodání letáků, naopak uvedl, že dodání letáků pro žalobkyni vykonala společnost JSS INVESTIČNÍ (v níž v letech 2009 – 2011 působil jako jednatel). K pracím, které měla vykonat společnost MACIBO, svědek uvedl, že si nepamatuje, kdy byly vykonány, odkázal na údaje zachycené na dokladech. Potvrdil, že společnost MACIBO neměla v posuzovaném období žádné zaměstnance, předmětné práce tak vykonávali subdodavatelé. Nebyl však schopen uvést názvy žádných společností, ani jména žádných osob, které vystupovaly v pozici subdodavatelů. Na závěr výsledku svědek odpověděl kladně na dotaz zmocněnce žalobkyně, zda společnost MACIBO vystavila předmětné doklady a zda dodala na jednotlivých dokladech uvedené služby, případně výrobky.

36. Správce daně při hodnocení uvedených důkazních prostředků podotkl, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Žalobkyně ale v rozporu s touto premisou údajně předala peníze v hotovosti jako úhradu dokladů za plnění, na základě kterých si uplatňovala odpočet daně, jiné osobě, než která tyto doklady podepsala jako příjemce hotovosti. Kromě toho si neověřila (například v obchodním rejstříku), že osoba, která jí předávala doklady (pan M.), nebyla jednatelem společnosti MACIBO a v době vystavení dokladů a k uvedenému datu uskutečnění zdanitelných plnění nebyla oprávněna za společnost MACIBO jednat. Důvodné pochybnosti správce daně o tom, že žalobkyně přijala konkrétní plnění od deklarovaného dodavatele, nebyly vyvráceny ani předloženou listinou od pana M. („vysvětlením fakturace“), ani jeho svědeckou výpovědí. Svědecká výpověď pana M. pochybnosti správce daně naopak ještě více prohloubila. Správce daně měl pochybnosti o důvěryhodnosti svědka vzhledem k rozporům v jeho výpovědi, rozporům mezi jeho čestnými prohlášeními, jeho výpovědí, která je v přímém rozporu s údaji uvedenými v těchto listinách a výpovědí dalšího svědka, Z. J. (který byl vyslechnut v souvislosti s posuzováním oprávněnosti nároku na odpočet týkajícího se plnění, jehož předmětem bylo poskytnutí reklamní prezentace na vozidlech). Podle správce daně tak žalobkyně neprokázala, že přijala předmět plnění od dodavatele uvedeného na jednotlivých dokladech (tj. společnosti MACIBO). Nesplnila tedy podmínky stanovené v § 72 odst. 1 a v § 73 odst. 1 zákona o DPH (v podrobnostech viz str. 4-21 zprávy o daňové kontrole).
37. Správce daně dne 1. 8. 2014 seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění. Žalobkyně v reakci na tato kontrolní zjištění zaslala správci daně vyjádření, v němž s jeho závěry polemizovala a navrhla provedení dalších důkazů – výsledkem svědků J. E., V. J., Z.L., J. B., J. H., R. H. aj. B.. Správce daně vyslechl navržené svědky s výjimkou V. J. aj. B. Konstatoval, že V. J. byl v kontrolovaném roce obchodním zástupcem žalobkyně stejně jako Z. L., J. B., J. H. a R. H. Výsledkem těchto obchodních zástupců již zjistil veškeré relevantní informace, výsledek svědka J. se tak jevil jako nadbytečný. J. B. pak měl podat svědectví o stavu předaných skladovacích prostor po vystěhování. Sama žalobkyně však uvedla, že na výsledku daného svědka netrvá, nemá-li správce daně pochybnosti o tom, že stavební práce, opravy a úklidové práce v původních pronajatých prostorech byly provedeny.

38. J. E. dle žalobkyně prováděl kontrolu dodavatelských prací poskytnutých společností MACIBO, a tak měl podat svědectví o průběhu předmětných prací a zároveň o platbách předaných panu M. Při výsledku konaném dne 6. 1. 2015 svědek potvrdil, že dohlížel na stavbě a rekonstrukci skladových prostor žalobkyně. Měl však potíže přesně identifikovat dodavatele prací, na něž dohlížel. Uvedl, že jednal s panem M., při dotazu na název společnosti, kterou pan M. zastupoval, nejprve nejistě uvedl „Mecibo“, později v průběhu výsledku na tentýž dotaz odpověděl, že si nemůže vzpomenout na přesný název dané společnosti. Svědek dále uvedl, že byl přítomen tomu, když pan M. předával panu B. (manželu žalobkyně) faktury oproti penězům, a že práce vykonávali lidé podléhající panu M. Zároveň sdělil, že fakturované částky se pohybovaly ve výši desítek až statisíců a blíže popsal druh vykonaných prací a jejich časový průběh. Na žádost zmocněnce žalobkyně přítomného u výsledku byly svědkovi předloženy příslušné účetní doklady. Svědek k nim sdělil, že faktury poznává a že částky na nich uvedené byly žalobkyní za předmětné práce a věci zaplacený.
39. Správce daně danou výpověď zhodnotil tak, že svědek sice potvrdil provedení plnění uvedených na sporných dokladech, nepotvrdil však tvrzení žalobkyně, podle něž dodavatelem předmětných prací a věcí byla společnost MACIBO. Správce daně konstatoval, že svědek si na název dodavatele nedokázal vzpomenout, přestože mu jej v průběhu výsledku sdělil zmocněnec žalobkyně. Společnost MACIBO potvrdil až poté, co mu byly předloženy k nahlédnutí účetní doklady. Při této příležitosti potvrdil i výši částek uvedených na dokladech. V tom správce daně spatřoval rozpor a nevěrohodnost výpovědi. Svědek si nedokázal vzpomenout na dodavatele, přesto s odstupem několika let dokázal odsouhlasit výši částek uvedených na jednotlivých dokladech. Z jeho vyjádření je přitom zřejmé, že doklady viděl pouze po krátkou dobu, při jejich předávání mezi panem M. a panem B. Navíc v úvodu výsledku uvedl, že si nevzpomíná na podrobnosti obchodního vztahu jeho společnosti s žalobkyní. Svědek dle správce daně vzhledem k charakteru své činnosti (dozor v provozovně žalobkyně) nemohl vědět, kdo skutečně věci a práce dodal, zda pan M. jednal svým jménem, případně jakou společnost zastupoval. Informace o dodavateli mohl znát pouze od žalobkyně, respektive pana B., případně z faktur zpochybněných správcem daně.
40. Svědci L., B., H. a H., vyslechnutí ve dnech 13. 1. 2015 a 20. 1. 2015, popsali, v jaké míře byli účastníky provádění předmětných prací a dodávek, zároveň uvedli, že jejich dodavateli byla společnost MACIBO. Podle správce daně však svědci pracovali u žalobkyně na pozici obchodních zástupců a nebylo tedy jejich pracovní náplní účastnit se obchodních jednání, která vedla k pořízení prací a věcí uvedených na sporných dokladech. Název dodavatele (MACIBO) uváděli pouze na základě zprostředkovaných informací, tedy informací, které jim sdělil pan B.
41. Správce daně tedy setrval na svých závěrech obsažených ve výsledku kontrolního zjištění (v podrobnostech viz str. 21-40 zprávy o daňové kontrole). Také žalovaný se s nimi následně ztotožnil.
42. Krajský soud po prostudování spisové dokumentace předložené žalovaným a dalších důkazů provedených na návrh žalobkyně při soudním jednání dospěl ke shodnému závěru jako finanční orgány. Tedy že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, a nesplnila tak výše uvedené podmínky nezbytné k tomu, aby jí mohl být přiznán sporný nárok na odpočet DPH.

43. Při aplikaci § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH platí výše zmiňované pravidlo, podle něž je daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet povinen v případě pochybností prokázat nejen to, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, ale také že k jeho přijetí došlo deklarovaným způsobem.
44. Žalobkyně prvotně prokazovala uskutečnění zdanitelných plnění doklady, na nichž byla jako dodavatel uvedená společnost MACIBO. Zároveň tvrdila, že doklady za uvedenou společnost podepisoval J. M. Správce daně však věrohodnost těchto dokladů zpochybnil zjištěním, že byly vystaveny až v době, kdy pan M. již nebyl jednatelem společnosti MACIBO. Následně navíc zjistil, že podpisy uvedené na dokladech nejsou podpisy pana M. Správci daně tak vznikly pochybnosti o tom, zda dodavatelem předmětných prací a zboží byla skutečně společnost MACIBO, a dále o tom, zda za ně žalobkyně uhradila deklarovanou cenu (veškeré platby se měly uskutečnit v hotovosti, k rukám pana M.). Bylo na žalobkyni, aby tyto pochybnosti rozptýlila. Bylo tak její povinností objasnit zejména postavení pana M. při předávání dokladů a přebírání peněz za provedené práce a dodané zboží. To se však žalobkyni nepodařilo.
45. Podle listiny předložené žalobkyní označené „vysvětlení fakturace“ (sepsané J. M.), i podle výpovědi samotného pana M., dostal pan M. předmětné doklady již vystavené od nového jednatele společnosti MACIBO, V. H. Rozpracované akce pak se souhlasem pana H. dokončil a doklady předal panu B. proti hotovostním platbám. Krajský soud však hodnotí tato tvrzení, ve shodě s finančními orgány, jako nevěrohodná. Předně, není možné je nijak ověřit. Dle sdělení místně příslušného správce daně společnosti MACIBO pan H. s tímto správcem daně nespolupracuje, odstěhoval se neznámo kam a začátkem roku 2010 mu byl zrušen pobyt v České republice. Společnost MACIBO zároveň v této době přestala podávat daňová tvrzení. Rovněž osobu, která měla podepisovat doklady vystavené společností MACIBO, nebylo možné v průběhu daňového řízení kontaktovat, neboť pan M. ji identifikoval velmi neurčitě. Pan M. nebyl schopen uvést ani jména či názvy žádných subdodavatelů, kteří měli předmětné práce vykonat (společnost MACIBO neměla v posuzovaném období žádné zaměstnance). Podle pana M. navíc poskytovatelem některých ze sporných plnění byla společnost JSS INVESTIČNÍ, nikoliv společnosti MACIBO (dodání letáků).
46. K věrohodnému objasnění sporných okolností předmětných zdanitelných plnění nevedly ani výpovědi dalších svědků. M. P. sice dokázal popsat jednotlivé práce, jež byly předmětem plnění na základě posuzovaných dokladů, nevěděl však, kdo přesně tyto práce prováděl. Z. L., J. B., J. H. a R. H. sice uvedli, že dodavatelem předmětných prací a zboží byla společnost MACIBO. Krajský soud však souhlasí s finančními orgány, že tyto výpovědi dostatečně neprokazují uskutečnění plnění ze strany uvedené společnosti, neboť svědci znali název dodavatele (MACIBO) pouze zprostředkovaně (sdělil jim jej pan B.). Jediným svědkem, který uvedl, že byl přítomen tomu, když pan M. předával panu B. faktury oproti penězům, byl J. E. Uvedený svědek zároveň po předložení předmětných účetních dokladů sdělil, že je poznává a že částky na nich uvedené byly žalobkyní za předmětné práce a věci zaplacený. Krajský soud se ale i v případě tohoto svědka plně ztotožňuje s důvody, pro které finanční orgány shledaly jeho výpověď nevěrohodnou (viz výše bod 39).
47. Na uvedených závěrech nemohou nic změnit ani listiny zaslané žalobkyní soudu v příloze k replice ze dne 28. 5. 2018, tedy smlouva o pronájmu nebytových prostor a 13

faktur - dokladů za služby a zboží dodané na stejnou akci (opravy skladovacích a souvisejících prostor) jako sporné doklady vystavené společností MACIBO. Tyto listiny prokazují pouze skutečnost, že k opravám skladovacích a souvisejících prostor opravdu došlo, což ale správce daně nijak nezpochybňoval. V daňovém řízení sporné skutečnosti nijak neprokazují. Z toho, že správce daně v rámci daňové kontroly zpochybnil pouze dodávky od společnosti MACIBO, nelze dovozovat, že se jedná o jakési „trestání“ žalobkyně za pochybení této společnosti. Skutečnost, že v případě ostatních dodavatelů a jimi vystavených dokladů správci daně nevystaly žádné pochybnosti, nijak neimplikuje, že by automaticky měl být uznán také nyní posuzovaný nárok na odpočet.

48. Krajský soud nesouhlasí s žalobkyní, že žalovaný aplikoval na posuzovaný případ důkazní standard vyžadovaný pro uznání nároku na odpočet přehnaně přísně, čímž byl tento standard pro žalobkyni nesplnitelný. Není pravdou, že žalovaný za důkaz o plnění právě společností MACIBO považuje pouze výsledek šetření u této společnosti, a že je tak pro její nekontaktnost nemožné ověřit, zda plnění vůči žalobkyni uskutečnila. Není povinností finančních orgánů domýšlet za daňový subjekt, jaké má navrhnout důkazy k tomu, aby unesl své důkazní břemeno v daňovém řízení. Takovou povinnost jistě nemá ani soud. Nicméně obecně vzato si lze představit i další důkazy (nezávislé na nekontaktním dodavateli), kterými daňový subjekt rozptýlí pochybnosti o tom, zda vůči němu plnil konkrétní subjekt a zda tomuto subjektu za předmětné plnění uhradil deklarovanou cenu. Významným důkazem je zpravidla doklad o provedení bezhotovostní platby na účet dodavatele plnění. Dalšími důkazy mohou být například také listiny, které svědčí o tom, že daňový subjekt se domlouval na uskutečnění plnění s deklarovaným dodavatelem (e-mailová komunikace, při níž se domlouvaly či potvrzovaly podmínky spolupráce, uzavřené smlouvy atd.).
49. Důvodem, proč žalobkyně neunesla důkazní břemeno, tak nebyl přehnaně přísný důkazní standard správce daně. Prvotní příčinou bylo, že žalobkyně si počínala neopatrně již v momentu, kdy u předmětných transakcí akceptovala úhradu v hotovosti. A to v situaci, kdy mělo jít v případě některých plnění o částky v řádu statisíců, přičemž osoba, která měla tyto platby od žalobkyně (respektive jejího manžela) přebírat, proti převzaté hotovosti nepodepisovala žádný doklad, ale předávala žalobkyni již vyplněné pokladní doklady. V daňovém řízení pak žalobkyně prokazovala uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaným způsobem zejména svědeckými výpověďmi, které však byly nevěrohodné či neprůkazné.
50. Nepřípadný je také odkaz žalobkyně na bod [32] rozsudku Soudního dvora *Federation of Technological Institutes*. Soudní dvůr v citovaném bodě rozsudku uvedl: „Pokud přitom čl. 21 odst. 3 šesté směrnice umožňuje členskému státu považovat osobu za společně a nerozdílně odpovědnou za odvod DPH, pokud v okamžiku operace uskutečněné v její prospěch věděla nebo měla vědět, že by DPH splatná za tuto operaci, nebo za předchozí nebo následnou operaci, zůstala nezaplacená, a opřít se o domněnku v tomto ohledu, nic to nemění na tom, že takové domněnky nemohou být vyjádřeny takovým způsobem, aby se jejich vyvrácení důkazem o opaku stalo pro osobu povinnou k dani prakticky nemožné nebo nadměrně obtížné (...).“ Žalobkyni však nebylo doměřeno DPH z toho důvodu, že by byla spolu s daňovým dlužníkem společně a nerozdílně odpovědná za odvod daně na základě výše uvedené domněnky, ale proto, že neprokázala splnění podmínek

stanovených v § 72 odst. 1 zákona o DPH (tj. uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaným způsobem).

VI. Závěr a náklady řízení

51. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobkyní jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
52. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti 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 nejbližze 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.

Hradec Králové 7. června 2018

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu