



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudkyně JUDr. Evy Pechové a Mgr. Martiny Weissové a ve věci

žalobce

SECURIS s. r. o., IČ 28368614

se sídlem Argentinská 286/38, Praha 7

zastoupený advokátem Mgr. Pavlem Kandalcem

se sídlem Panská 895/6, Praha

proti

žalovanému

Odvolací finanční ředitelství

se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 4. 2018, č. j. 13736/18/5300-21442-809464,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví specifikovaného rozhodnutí, jímž byla potvrzena rozhodnutí – dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“), a to
 - ze dne 4. 1. 2017, č. j. 8882356/16/2007-50522-107884, kterým byla doměřena vlastní daňová povinnost za zdaňovací období září 2011 ve výši 204 760 Kč a stanoveno penále ve výši 40 952 Kč;
 - ze dne 4. 1. 2017, č. j. 8882573/16/2007-50522-107884, kterým byla doměřena vlastní daňová povinnost za zdaňovací období říjen 2011 ve výši 280 029 Kč a stanoveno penále ve výši 56 005 Kč;
 - ze dne 4. 1. 2017, č. j. 8882660/16/2007-50522-107884, kterým byla doměřena vlastní daňová povinnost za zdaňovací období listopad 2011 ve výši 206 380 Kč a stanoveno penále ve výši 41 276 Kč;
 - ze dne 4. 1. 2017, č. j. 8882705/16/2007-50522-107884, kterým byla doměřena vlastní daňová povinnost za zdaňovací období prosinec 2011 ve výši 214 687 Kč a stanoveno penále ve výši 42 937 Kč;
 - ze dne 3. 1. 2017, č. j. 4163/17/2007-50522-107884, kterým byla doměřena vlastní daňová povinnost za zdaňovací období leden 2012 ve výši 214 795 Kč a stanoveno penále ve výši 42 959 Kč;
 - ze dne 3. 1. 2017, č. j. 4983/17/2007-50522-107884, kterým byla doměřena vlastní daňová povinnost za zdaňovací období únor 2012 ve výši 192 368 Kč a stanoveno penále ve výši 38 473 Kč;
 - ze dne 3. 1. 2017, č. j. 5279/17/2007-50522-107884, kterým byla doměřena vlastní daňová povinnost za zdaňovací období březen 2012 ve výši 201 959 Kč a stanoveno penále ve výši 40 391 Kč;
 - ze dne 3. 1. 2017, č. j. 5422/17/2007-50522-107884, kterým byla doměřena vlastní daňová povinnost za zdaňovací období duben 2012 ve výši 234 396 Kč a stanoveno penále ve výši 46 879 Kč;
 - ze dne 3. 1. 2017, č. j. 5894/17/2007-50522-107884, kterým byla doměřena vlastní daňová povinnost za zdaňovací období květen 2012 ve výši 283 192 Kč a stanoveno penále ve výši 56 638 Kč;
 - ze dne 3. 1. 2017, č. j. 5956/17/2007-50522-107884, kterým byla doměřena vlastní daňová povinnost za zdaňovací období červen 2012 ve výši 264 809 Kč a stanoveno penále ve výši 52 961 Kč;
 - ze dne 3. 1. 2017, č. j. 6050/17/2007-50522-107884, kterým byla doměřena vlastní daňová povinnost za zdaňovací období červenec 2012 ve výši 256 950 Kč a stanoveno penále ve výši 51 390 Kč;

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

- ze dne 3. 1. 2017, č. j. 6188/17/2007-50522-107884, kterým byla doměřena vlastní daňová povinnost za zdaňovací období srpen 2012 ve výši 325 287 Kč a stanoveno penále ve výši 65 057 Kč;
 - ze dne 3. 1. 2017, č. j. 6245/17/2007-50522-107884, kterým byla doměřena vlastní daňová povinnost za zdaňovací období září 2012 ve výši 339 822 Kč a stanoveno penále ve výši 67 964 Kč;
 - ze dne 3. 1. 2017, č. j. 6390/17/2007-50522-107884, kterým byla doměřena vlastní daňová povinnost za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 381 442 Kč a stanoveno penále ve výši 76 288 Kč;
 - ze dne 3. 1. 2017, č. j. 6466/17/2007-50522-107884, kterým byla doměřena vlastní daňová povinnost za zdaňovací období listopad 2012 ve výši 386 799 Kč a stanoveno penále ve výši 77 359 Kč;
 - ze dne 3. 1. 2017, č. j. 6515/17/2007-50522-107884, kterým byla doměřena vlastní daňová povinnost za zdaňovací období prosinec 2012 ve výši 198 128 Kč a stanoveno penále ve výši 39 625 Kč.
2. Žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nejprve stručně shrnul skutkový stav tak, že dne 1. 10. 2014 byla správcem daně u žalobce zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období září až prosinec 2011 (dále jen „DK1“), což bylo zaznamenáno v protokolu č. j. 3820853/14/2112-05400-208915. Téhož dne byla zahájena i daňová kontrola na DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2012 (dále jen „DK2“), což bylo zaznamenáno v protokolu č. j. 3820853/14/2112-05400-208915. DK1 byla ukončena projednáním „Zprávy o DK1“, č. j. 4771087/16/2112-60562-209178; DK2 byla ukončena projednáním „Zprávy o DK2“, č. j. 4771570/16/2112-60562-209178. Projednání obou zpráv bylo správcem daně zaznamenáno do protokolu ze dne 7. 12. 2016, č. j. 4769899/16/2112-60562-203333. Na základě zpráv o daňových kontrolách byla žalobci doměřena daň v úhrnné výši 4 185 803 Kč a stanoveno penále v úhrnné výši 836 790 Kč.
3. Žalovaný vysvětlil, že žalobci nebyl uznán nárok na odpočet daně z daňových dokladů přijatých, na nichž byl jako dodavatel deklarován ALLSEC – B. S. (dále též „S. B.“ či „Deklarovaný dodavatel“), jelikož žalobce neprokázal, že se plnění fakticky uskutečnila dle daňových dokladů. Předmětem jejich fakturace byla ostraha objektů a ostraha při různých jednorázových akcích. Jednalo se o individuálně určené faktury, jejichž celková neuznaná částka základu daně dosahovala výše 20 884 363 Kč a neuznaný nárok na odpočet daně činil sumu 4 176 873 Kč. Dále žalovaný neuznal ani nárok na odpočet daně z faktury přijaté od J. S. – základ daně 44 230 Kč, daň 8 846 Kč, kde byla jako odběratel uvedena společnost Trivanger; taktéž nebyl uznán nárok na odpočet daně z interního dokladu č. 11IN00213 v částce 417 Kč, daň 83 Kč.
4. K prokázání nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od Deklarovaného dodavatele předložil žalobce jednak shora uvedené faktury; smlouvu o ostraze ze dne 1. 1. 2011 uzavřenou mezi žalobcem a společností Deklarovaného dodavatele, za níž ji podepsal P. K. (dále též „smlouva o ostraze“); bankovní výpisy. Správce daně provedl místní šetření u S. B. za účelem ověření tvrzení žalobce o tom, zda skutečně došlo k poskytnutí vyfakturovaných služeb ostrahy pro žalobce. Z tohoto šetření však vyplynulo, že pan B. žalobce nezná; žádné práce pro něj neprováděl; nevystavil pro něj ani faktury. Správci daně tak vznikly oprávněné pochybnosti jak o faktickém přijetí deklarovaných služeb ostrahy

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

žalobce, tak o uplatněném nároku na odpočet DPH dle § 72, § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném (dále jen „ZDPH“). Proto žalobce vyzval k prokázání skutečností, což žalobce využil a navrhl doplnění dokazování svědeckými výsledky S. B., P. K. a L. N., který měl osobně provádět za Deklarovaného dodavatele předmětné práce pro žalobce.

5. Správce daně dne 4. 8. 2015 provedl výslech svědka S. B. Svědek zopakoval, že P. K. zná, ale neudělil mu plnou moc k zastupování; nevěděl o tom, že byla uzavřena smlouva o ostraze; popřel, že by vystavil žalobcem v řízení doložené faktury; ani nevěděl, komu patří účty, které jsou uvedeny na fakturách. Správce daně se snažil provést i svědecký výslech P. K., opakovaně jej předvolával na známé adresy; požádal také o svědkovo předvedení příslušníky policie, ale vše bezvýsledně. Správce daně na základě provedené součinnosti s bankou, u níž byly vedeny oba účty, na které žalobce prováděl úhrady za předmětná plnění dle smlouvy o ostraze, zjistil, že se jedná o osobní účty, k nimž má dispoziční právo P. K.; z nichž byla většina příchozích plateb v hotovosti vybírána a oba účty byly v letech 2014 a 2015 zrušeny. Správce daně dovodil, že uvedená zjištění o platbách nesvědčí o tom, že by předmětné práce ostrahy žalobce přijal tak, jak deklaroval v daňových dokladech. Dále byla dne 8. 1. 2018 provedena i svědecká výpověď L. N., ze které vyplynulo, že S. B. nezná, o výkonu práce jednal a dohodu o provedení práce uzavřel s majitelem firmy ALLSEC P. K.; K. používal i razítko této firmy a plat mu byl vyplácen v hotovosti. Správce daně měl za to, že svědek pro Deklarovaného dodavatele nepracoval, nýbrž pro P. K., resp. pro někoho, kdo vystupoval pod názvem Allsec.
6. Správce daně k žalobcem předložené kopii dohody o provedení práce ze dne 17. 9. 2012 uvedl, že byla žalobcem doložena, aniž by jím bylo specifikováno tvrzení, které jí má být prokázáno. Z listiny vyplynulo, že byla uzavřena mezi zaměstnavatelem ALLSEC – S. B., jenž byl zastoupen P. K. a M. D. jako zaměstnancem; sjednaný druh práce byl „informační pracovník“. Správce daně konstatoval, že listina neprokazuje, že by sporné práce ostrahy byly pro žalobce vykonány Deklarovaným dodavatelem dle předložených daňových dokladů. Předně z listiny nevyplývá, že by byly prováděny práce ostrahy a nelze z ní vyčíst vztah k předloženým daňovým dokladům; taktéž nelze učinit závěr o tom, že by P. K. skutečně vystupoval jako zástupce S. B.
7. Žalovaný pak shodně se správcem daně uzavřel, že žalobce k prokázání nároku sice předložil formálně správné daňové doklady, avšak ze strany daňových orgánů byly zjištěny skutečnosti, které zakládají důvodné pochybnosti o souladu údajů uvedených na sporných daňových dokladech se skutečností, konkrétně, zdali předmětná plnění žalobce přijal; a zdali je přijal v rozsahu od Deklarovaného dodavatele uvedeném na předložených daňových dokladech. Poukázal na žalobcem doložené faktury; smlouvu o ostraze; a bankovní výpisy s tím, že i tyto listiny vyvolávaly další pochyby v řízení, jelikož z nich bylo patrné, že platby za předmětná plnění odcházely na účty, které nepatřily Deklarovanému dodavateli. Žalobce již žádné další listiny, týkající se obchodní spolupráce s Deklarovaným dodavatelem nepředložil, byť dle smlouvy o ostraze byl povinen informovat o předmětu plnění, úkolech, které se mají plnit, místě, typu, objemu atp. do tří dnů před zahájením prací. Fakturace měla být prováděna na základě skutečně odsloužených strážných hodin potvrzeným oprávněným zástupcem. Nebyla předložena ani žádná jiná korespondence běžná mezi obchodními partnery, kteří spolu obchodují opakovaně a ve velkém rozsahu. Tvrzenou spolupráci nepotvrdili ano vyslechnutí svědci; co se týče výsledku P. K., toho se i přes využití veškerých zákonem stanovených způsobů

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

nepodařilo vyslechnout. Přitom bylo na žalobci, aby své podnikání vedl způsobem, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i důkazní o skutečnostech, které tvrdí v daňovém přiznání. Žalovaný pak konstatoval, že vzhledem k tomu, že žalobce neunesl důkazní břemeno k prokázání přijetí předmětných zdanitelných plnění od Deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu a tedy ani oprávněnost nároku na odpočet daně z těchto plnění dle § 72 ZDPH, nezbylo než žalobci nárok na odpočet daně neuznat v rozsahu, ve kterém jej žalobce uplatňoval na řádku 40 daňových přiznání k DPH.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

8. Žalobce v žalobě uvedl, že je přesvědčen, že nárok na odpočet daně uplatnil oprávněně. Naopak daňové orgány tento jeho nárok nesprávně neuznaly; důvody pro které s žalobou napadeným rozhodnutím nesouhlasil, předeštl ve třech žalobních bodech. Jako první žalobní bod označil nesprávné přenesení důkazního břemene v řízení; druhým žalobním bodem bylo nesprávné vyhodnocení jednání P. K. jakožto zástupce společnosti Deklarovaného dodavatele daňovými orgány; a třetím žalobním bodem bylo nesprávné posouzení svědecké výpovědi S. B. správními orgány.
9. K prvnímu žalobnímu bodu žalobce namítal, že své důkazní břemeno unesl jednak tím, že předložil příslušné daňové doklady (faktury) za ostrahu objektů vystavené Deklarovaným dodavatelem, a rovněž tak tím, že prokázal, že za Deklarovaného dodavatele jednal s P. K., jenž vystupoval jako zástupce společnosti. Byl přesvědčen, že veškeré pochybnosti daňových orgánů byly řádně vysvětleny v odpovědi na výzvu k prokázání skutečností, která byla správci daně doručena dne 13. 5. 2015. V tomto podání žalobce jednoznačně označil jako kontaktní osobu Deklarovaného dodavatele právě P. K. a navrhoval provedení jeho výslechu k důkazu. Tímto postupem došlo k přenesení důkazního břemene zpět na správce daně, neboť měl svědka v řízení vyslechnout.
10. Žalobce zásadně nesouhlasil s tím, že jím navržený klíčový svědek P. K. nebyl v řízení k důkazu vyslechnut. Měl za to, že správce daně byl povinen vyvinout větší úsilí k provedení tohoto důkazu. V této souvislosti upozornil na nepřezkoumatelné odůvodnění rozhodnutí policejního orgánu, v němž bylo uvedeno toliko, že „*na základě provedeného šetření nemohlo být požadované předvedení svědka uskutečněno*“. Poukázal na § 100 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění rozhodném (dále jen „daňový řád“), podle kterého měl žalovaný postupovat. V nevyslechnutí navrženého svědka spatřoval pochybení, které vedlo k nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu věci.
11. Ke druhému žalobnímu bodu namítal, že daňové orgány nepopřely, že došlo k jednáním mezi žalobcem a P. K.; nepřijaly však závěr, že P. K. na jednáních vystupoval jménem Deklarovaného dodavatele. Odkázal na příslušnou úpravu v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění rozhodném (dále jen „občanský zákoník“), dle níž může za podnikatele jednat i jeho zaměstnanec a podnikatel je jeho jednáním vázán. Uvedl, že ve věci je nesporné, že se P. K. prezentoval jako zástupce Deklarovaného dodavatele, a že uzavíral jménem této společnosti i smlouvy a používal její razítko. Vše vyplývá například ze svědecké výpovědi L. N., z kopie dohody o provedení práce ze dne 17. 9. 2012, a z výslechu S. B., který potvrdil, že mu P. K. „*dodával lidi*“. Žalobce zdůraznil, že při jednání s P. K. byl v dobré víře, že jedná s oprávněným zástupcem Deklarovaného dodavatele; jednání P. K. tak společnost Deklarovaného dodavatele zavazovalo.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

12. Ke třetímu žalobnímu bodu žalobce namítal nesprávné posouzení svědecké výpovědi S. B. daňovými orgány. Daňové orgány totiž při jejím hodnocení nezohlednily její možnou tendenčnost. Konstatoval, že S. B. potvrdil spolupráci s P. K., kdy dokonce uvedl, že se jednalo o nespolehlivou a nedůvěryhodnou osobu. Přitom podnikatele vůči třetí osobě zavazuje i jednání zástupce, který své zástupčí oprávnění překročí. Žalobce uvedl, že je možné, že mezi S. B. a P. K. došlo pouze k nedorozumění, event. k podvodnému jednání ze strany P. K. Správce daně shora uvedené vůbec nezohlednil. S. B. pak mohl vypovídat tendenčně, když tvrdil, že žalobce nezná.
13. Závěrem žalobce shrnul, že svědecká výpověď S. B. ve vztahu k ostatním důkazům stojí osamoceně a není podpořena žádným jiným důkazem. Navzdory tomu daňové orgány posoudily jeho svědeckou výpověď jako jeden z nejvýznamnějších důkazních prostředků, na jehož základě usoudily, že se předmětné práce ostrahy pro žalobce neuskutečnily.
14. Žalobce soudu navrhl, aby žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
15. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odmítl veškeré žalobou uplatněné námitky. Žalovaný setrval na posouzení věci jak uvedeno v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Shrnutí, že žalobce v řízení neunesl břemeno důkazní k tvrzením v daňovém přiznání; nesouhlasil s názorem žalobce, že svou odpovědí na výzvu rozptýlil pochybnosti daňových orgánů. Žalovaný poukázal na smlouvu o ostraze, faktury a bankovní výpisy, které žalobce k důkazu předložil, a konstatoval, že tyto listiny samy o sobě nemohou prokázat provedení deklarovaných plnění. Dále uvedl, že ve věci byly provedeny žalobcem navržené svědecké výsledky S. B. a L. N., ale ani jimi nebyla prokázána žalobcova tvrzení.
16. Zásadně nesouhlasil s výtkou žalobce, že správce daně nevyvinul dostatečné úsilí k provedení svědeckého výsledku P. K. Odkázal na správní spis, z něhož vyplývá, správce opakovaně obesílal svědka k výsledku, přičemž se mu nepodařilo řádně doručit předvolání na žádnou ze známých adres. Provedena byla i dvě místní šetření a neúspěšným byl i postup dle § 100 odst. 2 daňového řádu, když se svědka nepodařilo k výsledku předvést. Žalovaný připomněl, že záleží toliko na žalobci – daňovém subjektu, jaký důkazní prostředek k prokázání tvrzených skutečností zvolí; na druhé straně však nelze vytýkat správci daně, že se žalobcem navržený svědek k výsledku nedostavil; taktéž nelze správci daně vyčítat způsob odůvodnění oznámení policie o nepředvedení svědka.
17. K námitce dobré víry na straně žalobce při jednání s P. K. žalovaný zdůraznil, že daň byla žalobci doměřena pro neprokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně dle § 72 ZDPH, nikoliv z důvodu odepření nároku na odpočet daně pro účast žalobce na obchodních transakcích zasažených podvodem, o němž žalobce měl a mohl vědět. Poukaz žalobce na dobrou víru proto žalovaný odmítl jako irelevantní, když v dané věci tížila povinnost důkazní žalobce, který tak měl povinnost v rámci obezřetnosti shromáždit dostatečné důkazní prostředky k prokázání daňových tvrzení. Žalovaný upozornil, že ze svědecké výpovědi S. B. vyplynulo, že S. B. s žalobcem nespolečně pracoval; smlouvu o ostraze neuzavřel; doklady nevystavil a fakturované práce neprovedl. P. K. nebyl jeho zmocněncem ani společníkem Deklarovaného dodavatele; přestože svědek připustil, že s K. v minulosti spolupracoval, když mu tento „dodával lidi“; v rozhodném období jejich spolupráce již neprobíhala, jelikož byla ukončena pro nespolehlivost K.
18. Ohledně námitky nevěrohodnosti svědecké výpovědi S. B. upozornil, že o obsahu jeho výpovědi nevznikly pochybnosti s ohledem na svědeckou výpověď L. N. a na zjištění

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

majitelů a disponentů bankovních účtů, na něž žalobce prováděl úhrady za sporná plnění. Nepřisvědčil názoru žalobce, že svědecká výpověď B. stojí osamoceně mezi důkazními prostředky. Naopak veškeré provedené důkazy nasvědčují tomu, že žalobce důkazní břemeno neunesl.

19. Žalovaný navrhl soudu nedůvodnou žalobu zamítnout.

III.

Posouzení žaloby

20. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), neboť účastníci s tímto rozhodnutím souhlasili.
21. Na základě podané žaloby přezkoumal Městský soud v Praze napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).
22. Žaloba není důvodná.
23. Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:
24. 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.*
25. Podle § 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.*
26. Podle § 72 odst. 1 ZDPH *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování*
- a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,*
- b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,*
- c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,*
- d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo*
- e) plnění uvedených v § 13 odst. 9 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5,*
- f) rozhlasového nebo televizního vysílání prováděného provozovateli vysílání ze zákona.*
27. Podle § 73 odst. 1 ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky:
- a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad,*
- b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem,*

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad,

d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vymeřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo

e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.

28. Žalobce se před správcem daně domáhal nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a násl. ZDPH. V projednávané věci daňové orgány dospěly k závěru, že podmínky pro přiznání nároku splněny nebyly, neboť žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, když neprokázal přijetí plnění zejména od Deklarovaného dodavatele – společnost S. B.
29. Jako první žalobní bod žalobce označil nesprávné přenesení důkazního břemene v řízení. Otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se správní soudy opakovaně věnovaly. V této souvislosti lze odkázat například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém Nejvyšší správní soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: „Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).“ K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020 - 31.
30. Co se týče prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první ZDPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své

ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 ZDPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Dle ustanovení § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH, přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty). Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je však nutno vykládat v souladu s judikaturou zdejšího 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“* (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103 a ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020 - 31).

31. V dané věci je žalobce přesvědčen, že své důkazní břemeno unesl. Správce daně a žalovaný jsou však opačného názoru. Soud konstatuje, že není sporu o tom, že důkazní břemeno k prokázání veškerých skutečností uvedených v daňových přiznáních tížilo žalobce. Ten sice k daňovým přiznáním přiložil faktury, smlouvu o ostraze a bankovní výpisy. Místním šetřením u Deklarovaného dodavatele – S. B. však správce daně shledal rozpory v daňových tvrzeních žalobce, zejména ve vztahu ke smlouvě o ostraze a k fakturám, jelikož S. B. výslovně popřel jakoukoli pracovní spolupráci se žalobcem, odmítl jak vypracování smlouvy o ostraze, tak vydání faktur (viz bod [31] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Tedy správce daně z provedeného místního šetření získal oprávněně závažné pochybnosti o tom, zdali dané obchodní případy proběhly tak, jak o nich bylo fakturováno, jelikož přímo ve fakturách uvedený Deklarovaný dodavatel výslovně popřel, že by vyfakturované plnění pro žalobce provedl; dokonce popřel i samotné vystavení faktur. Pochybnosti správce daně o tom, zdali žalobce přijal v daňovém přiznání uplatněná plnění od Deklarovaného dodavatele, tak soud vyhodnotil jako natolik vážné a důvodné, že činily žalobcem předložené doklady (faktury) nevěrohodnými; tímto správce daně unesl své důkazní břemeno a bylo opět na žalobci, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a věrohodnost faktur ve vztahu k tvrzeným obchodním případům. Následující postup správce daně, jímž vyzval žalobce k prokázání (jím tvrzených) skutečností, tak byl zcela v souladu se zákonem a ustálenou a bohatou judikaturou. V této souvislosti soud odkazuje např. na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012 – 54, v němž soud uvedl následující: *„[p]ro existenci nároku na odpočet DPH je zásadní, aby bylo postaveno na jisto, který subjekt poskytl zdanitelná plnění subjektu, jenž nárok na odpočet uplatňuje. Teprve poté lze totiž ověřit, zda poskytovatel zdanitelného plnění je plátcem DPH. Odpočet DPH lze totiž s úspěchem nárokovat jen tehdy, bylo-li plnění přijato plátcem DPH od jiného plátce DPH (viz § 19 odst. 1 zákona o DPH)“*.
32. Na základě uvedených a zásadních pochybností správce daně přešlo na žalobce důkazní břemeno stran prokázání tvrzení toho, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, jak uvedeno na daňových dokladech (fakturách), a to včetně konkrétní osoby deklarovaného dodavatele, rozsahu a předmětu plnění. Záleželo tedy na žalobci, aby prokázal, že k nákupu služeb ostrahy došlo tak, jak tvrdil. To se však žalobci nepodařilo. V řízení před správcem daně žalobce po výzvě k prokázání skutečností předložil dohodu o provedení práce ze dne 17. 9. 2012 a navrhl provedení svědeckých výsledků S. B., P. K., L. N. Ohledně předložené dohody o provedení práce žalovaný nezjistil, že by měla nějakou souvislost s výkonem sporovaného plnění, tj. s vyfakturovaným výkonem práce ostrahy, jelikož byla uzavřena se třetí osobou na druh práce „informační pracovník“ (viz bod [56] odůvodnění žalobou

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

napadeného rozhodnutí). Žalobce vůči uvedenému posouzení listiny žalovaným ničeho v žalobě nenamítal.

33. Žalovaný měl v dané věci v úmyslu provést veškeré žalobcem navržené svědecké výsledky; podařilo se mu však provést pouze výsledky S. B. a L. N. Výslech P. K. nebylo možno v řízení provést, jelikož se jej nepodařilo žalovanému předvolat a ani předvést. Žalobce v žalobě výslech P. K. označil za klíčový, neboť jednal právě s ním, jakožto s oprávněným zástupcem Deklarovaného dodavatele. Soud ze správního spisu ověřil, že správce daně vynaložil veškeré možné úsilí, aby svědecký výslech mohl být proveden (viz body [39] až [44] žalobou napadeného rozhodnutí). Soud předně zdůrazňuje, že záleželo na žalobci, který se provedení výsledku dožadoval, aby řádně kromě svědkova jména uvedl i jeho adresu, na kterou jej bylo lze obeslat. Žalobce k osobě svědka sdělil správci daně celkem tři adresy, přitom první adresa (P., Z. 1/35) je adresou Úřadu městské části Praha 8, svědek byl na tuto adresu obeslán, ale bezvýsledně; druhá adresa (N. V. 114, R.) dokonce neexistovala, jak správce daně na místním šetření zjistil, přesto za účelem zjištění pobytu svědka provedl šetření v R. v č. p. 114, dále i na České poště s. p. a na Obecním úřadě v R., ale opět bezvýsledně; i na třetí adrese (S. 360, V. P.) bylo provedeno správcem daně místní šetření se stejným výsledkem jako v předchozím případě. Jelikož žalobce trval na tom, že se svědek zdržuje na třetí, jím sdělené adrese a požadoval svědkovo předvedení policií, správce daně žádosti vyhověl a za tímto účelem oslovil policii. Příslušný policejní útvar poté písemně správce daně informoval o tom, že se mu nepodařilo svědka předvést (viz bod [43] žalobou napadeného rozhodnutí). Žalobce vytýkal správci daně, že měl vyvinout větší úsilí k provedení výsledku svědka a postupovat dle § 100 daňového řádu; soud však konstatuje, že správce daně plně využil veškeré zákonem stanovené možnosti, aby v dané věci byl svědecký výslech P. K. proveden, neboť se mu snažil doručit předvolání k výsledku na známé adresy a nakonec využil i institut předvedení prostřednictvím policejního orgánu. Nad to ani žalobce neuvádí, jaké další konkrétní kroky měl správce daně v této souvislosti učinit. Soud shrnuje, že správce daně postupoval v souladu se zákonem a pokud se mu za této situace nepodařilo provést výslech žalobcem navrhovaného svědka, nelze jej z neprovedení daného důkazního prostředku vinit. Taktéž nelze správci daně klást k tíži písemné oznámení policejního orgánu o nemožnosti předvedení svědka; soud přitom odkazuje na správcem daně provedené místní šetření na třetí, žalobcem sdělené adrese svědka, z níž mělo být realizováno i jeho předvedení, z místního šetření totiž jednoznačně vyplývá, že svědek na třetí adrese nebydlel a nebydlí (jak uvedl majitel nemovitosti); tudíž negativní výsledek předvedení svědka za této situace nemohl být pro žalobce překvapující.
34. Soud znovu opakuje, že daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně prokázání skutečností, že přijal zdanitelné plnění a že je použil při své podnikatelské činnosti; přičemž co se týče důkazních prostředků lze uvedené prokázat jakýmkoli zákonným způsobem; výběr a volba důkazních prostředků tak zcela záleží na daňovém subjektu. Soud poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012 – 54, v němž se soud k šíři důkazních prostředků vyjádřil následovně: „[t]yto skutečnosti nemohou být prokázány toliko formálně bezvadným daňovým dokladem, jestliže jeho obsah neodpovídá skutečnému stavu [viz rozsudek ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006 – 107, rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 – 73, shodně náleží ÚS sp. zn. IV. ÚS 402/99 ze dne 15. 5. 2001 (N 73/22 SbNU 131)]. „Je třeba mít přitom stále na zřeteli, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH. V

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně“ (viz rozsudek čj. 2 Afs 177/2006 - 61).“ Uvedené lze plně vztáhnout na danou věc, neboť pokud si žalobce nezajistil potřebné podklady, resp. neshromáždil potřebné důkazy, pro splnění podmínek k přiznání nároku, nemožnost provedení jednoho z důkazů z něj, rozhodně nesnímá břemeno důkazní; naopak pokud žalobce neunesl v řízení břemeno důkazní, musí být připraven unést neúspěch ve věci. Soud ve shodě se žalovaným připomíná, že žalobce k důkazu mohl předložit například vzájemnou obchodní korespondenci s Deklarovaným dodavatelem ohledně fakturovaných plnění či poskytování si informací dle smlouvy o ostraze, což neučinil.

35. Dále žalobce namítal, že byl v dobré víře při jednání s P. K., když tento vystupoval jako zástupce Deklarovaného dodavatele. Upozornil, že dle občanského zákoníku je podnikatel vázán jednáním svého zaměstnance, byl proto přesvědčen o existenci dobré víry na své straně. Předně soud uvádí, že jednání P. K. v dané věci není možné řádně posoudit, jelikož jak shora uvedeno, nebyl proveden jeho výslech. Naopak soud přitakává žalovanému, že žalobcovo tvrzení o jednání P. K. jako oprávněného zástupce Deklarovaného dodavatele v dané věci, se zejména ve světle svědecké výpovědi S. B. jeví jako nevěrohodné. S. B. totiž výslovně popřel, že by P. K. byl jeho zmocněncem či zaměstnancem. Pokud se žalobce snaží podpořit své tvrzení odkazem na svědecký výslech L. N., soud shodně se žalovaným má za to, že jím nebylo prokázáno, že by P. K. pracoval pro Deklarovaného dodavatele. Ze svědecké výpovědi L. N. totiž vyplynulo, že svědek byl přesvědčen, že pracuje přímo pro P. K., který jej úkoloval a rovněž mu vyplácel mzdu (viz body [52] až [54] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Skutečnosti, že svědek L. N. vykonával práci přímo pro P. K., nasvědčují i zjištění správce daně o bankovních účtech, na které byly zasílány úhrady za sporná plnění dle faktur. Deklarovaný dodavatel k nim neměl žádnou vazbu, oproti tomu P. K. svědčilo k účtům dispoziční oprávnění (viz body [45] až [51] žalobou napadeného rozhodnutí).
36. Pokud se žalobce v dané věci dovolává dobré víry při jednání s P. K.; pak soud zdůrazňuje, že v nyní posuzované věci daňové orgány neučinily závěr o podvodu na DPH, nýbrž dospěly k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně (přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů dle § 72 odst. 1 ZDPH). Soud zároveň poukazuje i na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 – 61, kde bylo přímo konstatováno, že: „[p]o stěžovateli však lze spravedlivě požadovat, aby při úvahách o rentabilitě svého podnikání zvážil i skutečnost, zda je jeho obchodní partner seriózní. Jinými slovy, je na stěžovateli, aby uvážil, zda při sjednávání svých obchodů bude věnovat v rámci daných možností náležitou pozornost prověření solidnosti smluvního partnera a shromažďování důkazů, a proto se mu podaří určité výdaje daňově uplatnit, anebo zda v určité míře bude počítat s tím, že půjde o výdaje daňově neuplatnitelné.“ Žalobcův poukaz na existenci dobré víry, resp. neprokázání účasti žalobce na podvodném jednání, je tak zcela nepřipadný.
37. Žalobce namítal nesprávné posouzení svědecké výpovědi S. B., jelikož daňové orgány nezohlednily její možnou tendenčnost. Soud upozorňuje, že svědek S. B. vypovídal shodně jak během místního šetření ze dne 13. 3. 2015, tak v rámci svědecké výpovědi ze dne 4. 8. 2015 (viz body [31] a [35] až [37] žalobou napadeného rozhodnutí). S. B. jednak popřel výkon ostrahy pro žalobce; odmítl, že by uzavřel smlouvu o ostraze se žalobcem; potvrdil,

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

že nevydal faktury předložené žalobcem; a neznal bankovní účty uvedené na fakturách, na které plynuly finanční prostředky za výkon ostrahy. P. K. sice znal, ale žádnou plnou moc k zastupování mu nedal a v rozhodném období s ním nespolečně pracoval. Tyto skutečnosti svědek výslovně uvedl ve svědecké výpovědi a posouzení výpovědi daňovými orgány zcela odpovídá jejímu jazykovému znění. Žalobce sice namítá tendenční posouzení svědecké výpovědi, soud však v uvedeném nespolečně pracuje jednostranný či zaujatý výklad svědecké výpovědi. Je pravdou, že S. B. připustil, že se s P. K. znal a spolupracovali spolu, když mu tento „dodával lidi“, ale podstatné v dané věci je to, že svědek jasně uvedl, že v době rozhodné, tj. v době 2011 až 2012, již s P. K. nespolečně pracoval. Pokud se žalobce v žalobě domnívá, že mohlo dojít mezi svědkem B. a P. K. k nedorozumění či k podvodnému jednání, zůstávají tato tvrzení jen v rovině spekulací, jelikož z žádného důkazu provedeného v řízení nevyplývá nic, z čeho by se dalo na nedorozumění či na podvodné jednání v tomto směru usuzovat; správce daně tak při posuzování svědecké výpovědi S. B. ani neměl důvod se takovými úvahami zabývat.

38. Svědecká výpověď S. B. sice byla stěžejním důkazem, ze kterého daňové orgány vycházely při svých úvahách, ale současně byla konfrontována s dalšími ve věci provedenými důkazy a nebyla tak přijata automaticky a nekriticky bez dalšího. Není totiž pravdou, že by svědecká výpověď S. B. stála osamoceně mezi provedenými důkazními prostředky, jak namítá žalobce. Naopak svědecká výpověď S. B., v níž mj. uvedl, že faktury, které žalobce ve věci doložil, svědek nevydal, je podpořena výpisy z bankovních účtů uvedených na fakturách, jelikož k účtům měl dispoziční právo jen P. K. nikoli svědek. Dále svědek L. N., který měl dle žalobce potvrdit, že vykonával ostrahu pro Deklarovaného dodavatele, potvrdil výkon práce pouze s P. K., svědka B. vůbec neznal.
39. Rozptýlit pochybnosti daňových orgánů o tom, zdali Deklarovaný dodavatel provedl pro žalobce výkon ostrahy dle doložených faktur a zda vůbec vystavil i předmětné faktury, tak výpověď svědka N. rovněž nedokázala. Za této situace nelze, než přitakat žalovanému, že ani v rámci odvolacího řízení nedošlo k prokázání oprávněnosti uplatnění předmětných nároků na odpočet daně žalobcem.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

40. Lze tak uzavřít, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a judikaturou soudů, soud ve správním řízení neshledal ani procesní pochybení, která by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, proto soud nedůvodnou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
41. Výrok o nákladech řízení pod bodem II. rozhodnutí je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve věci samé úspěšný a úspěšnému žalovanému však prokazatelné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

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

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

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

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

Praha 17. února 2021

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.