



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: **X**
sídlem X
zastoupen advokátem Mgr. Davidem Hejzlarem
sídlem 1. máje 97/25, 460 07 Liberec

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2021, č. j. X

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se domáhá soudního přezkumu shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) - dodatečné platební výměry ze dne 11. 4. 2018 na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“:
 - 1) č. j. X, jímž byla žalobci za zdaňovací období září 2016 doměřena daň ve výši 451 499 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 90 299 Kč;
 - 2) č. j. X, kterým mu byla za zdaňovací období říjen 2016 doměřena daň ve výši 40 488 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 8 497 Kč.
2. Správce daně zahájil dne 6. 2. 2017 u žalobce daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období září a říjen 2016, v rozsahu omezeném na přijatá zdanitelná plnění. Po provedeném dokazování (daňové doklady, smlouva o dílo uzavřená se společností X na úklidové práce v objektu X, X, objednávky potvrzené dodavateli, příjmové pokladní doklady a předávací protokoly, přehled daňových dokladů vedených žalobcem) dospěl správce daně k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH ve výši 451 499 Kč ze základu daně 2 150 000 Kč za zdaňovací období září 2016 a ve výši 40 488 Kč ze základu daně 192 800 Kč za zdaňovací období říjen 2016 v souvislosti s přijatými zdanitelnými plněními od společností X, X a X. Správce daně konstatoval, že žalobce neprokázal faktické přijetí plnění – služeb (úklidových prací, převozu finanční hotovosti, zajištění bezpečnosti) od dodavatelů X a X uvedených na jednotlivých daňových dokladech.
3. V reakci na výsledek kontrolního zjištění a důkazní návrhy žalobce doplnil správce daně dokazování o provedení svědeckých výsledků X, X a X - zaměstnanců žalobce. Provedl rovněž svědeckou výpověď X – X žalobce. Ve zprávě o daňové kontrole, která byla s žalobcem projednána dne 5. 4. 2018, správce daně konstatoval, že ani prostřednictvím svědeckých výpovědí nebyly rozptýleny pochybnosti ve věci zdanitelných plnění od dodavatelů X a X a že žalobce neprokázal splnění podmínek nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).
4. Na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně shora označené dodatečné platební výměry na DPH ze dne 11. 4. 2018, proti kterým žalobce podal odvolání, k němuž připojil listinu - Dekret o jmenování ředitele společnosti X (dále jen „Dekret“), kterou navrhoval doplnit dokazování. Ani tato listina podle žalovaného neprokazovala faktické přijetí předmětných plnění od deklarovaných dodavatelů jako plátců DPH a v deklarovaném rozsahu, s čímž byl žalobce seznámen písemností dne 18. 7. 2019.
5. V reakci na toto seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření navrhl žalobce, aby žalovaný v rámci odvolacího řízení doplnil dokazování provedením svědeckých výpovědí X - jednatele společnosti X, X - dle Dekretu ředitele této společnosti, kterého měl do funkce jmenovat jednatel I., a dále navrhoval prověřit autenticitu procesu ověření Dekretu. Žalovanému se prostřednictvím správce daně nepodařilo provést svědecké výpovědi X a X, neboť je nebylo možné kontaktovat. Za účelem prověření autenticity podpisu jednatele I. na Dekretu byla požádána o sdělení notářka X, z jejíhož pověření měl

být Dekret ověřen. Notářka ve sdělení ze dne 22. 8. 2019 uvedla, že Dekret o jmenování nebyl ověřen v její notářské kanceláři a pod uvedenou položkou se nachází ověření jiné osoby pod jiným datem. Na základě tohoto sdělení nepovažoval žalovaný Dekret za důkazní prostředek, který by prokázal, že práce uvedené na daňových dokladech provedl dodavatel X. Současně žalovaný odmítl provést navrhované svědecké výpovědi jednatele žalobcova odběratele společnosti X spol. X X, a X, který měl být blízkým spolupracovníkem koordinátora zakázek společnosti X. Rovněž neprovedl svědeckou výpověď notářky a její tajemnice ve věci ověření Dekretu. Na základě výsledků odvolacího řízení žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 21. 1. 2021 zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry správce daně.

II. Žaloba

6. Žalobce nesouhlasil se závěrem žalovaného, že neprokázal, že fakticky přijal plnění od deklarovaných dodavatelů korporací X a X a v deklarovaném rozsahu, neboť ve vztahu k těmto plněním neunesl důkazní břemeno a neprokázal naplnění podmínek nároků na odpočet DPH dle § 72 a § 73 ZDPH.
7. Podle žalobce žalovaný k tomuto závěru dospěl na základě nesprávného vyhodnocení provedených důkazních prostředků, a to zejména předložené smlouvy o dílo, objednávky, předávacích protokolů a svědeckých výpovědí X a X. Žalobce trval na tom, že služby od uvedených společností přijal a zaplatil za ně částky uvedené na fakturách a bez těchto služeb by nebyl schopen zajistit zdanitelná plnění pro svého zákazníka, o jejichž provedení finanční orgány neměly pochybnost.
8. Žalobce poukázal na výsledek svědka X, který výslovně potvrdil spolupráci se společnostmi X a X v kontrolovaném období. Skutečnosti týkající se faktického poskytnutí předmětného plnění, jejich úhrady i souvislosti s ekonomickou činností žalobce byly tedy svědecky potvrzeny. Obchodní spolupráce byla potvrzena také svědeckou výpovědí X. Žalovaný k uvedeným důkazním prostředkům přistoupil jednostranným a neobjektivním způsobem. Přestože svědecká výpověď X, stejně jako další důkazní prostředky prokázaly spolupráci mezi žalobcem a společnostmi X a X, žalovaný uzavřel, že ohledně spolupráce žalobce neunesl důkazní břemeno. Fakturace společností X a X přitom zcela odpovídala rozsahu práce provedené ze strany těchto dodavatelů. Žalovaným uvedené dílčí pochybnosti, pro které svědecká výpověď nebyla považována za jednoznačný důkaz, o takovém faktu nesvědčí. Tvrzení žalovaného, že je sporné, jak mohl za korporaci X jednat X, pokud na žalobcem předkládaných listinách bylo uvedeno jméno X, je nesprávné, žalovaný opomenul předložený Dekret o jmenování ředitele společnosti X. Z této listiny vyplývá, že k jednání za společnost X byl jednatelem X pověřen X, což koresponduje se svědeckou výpovědí, že za společnost jednal S. Dále žalovaný nemůže dávat žalobci k tíži, že nebylo zjištěno, kdo je onen X, který měl za společnost X jednat, pokud odmítl provést navrhovaný důkazní prostředek, a to svědeckou výpověď X, který byl blízkým spolupracovníkem koordinátora zakázek společnosti X a osobně s ním dojížděl do společnosti X, který tuto skutečnost mohl vyjasnit a prokázat.
9. Při hodnocení svědecké výpovědi svědka X žalovaný pominul, že svědek nejen potvrdil, že činnosti zajišťovaly také jiné osoby, které nebyly zaměstnanci žalobce, a že tyto osoby v některých případech vozil na pracoviště, ale výslovně dosvědčil, že mu některé z těchto osob potvrdily, že pracují pro společnost X. Podle žalobce bylo podstatné, že prostřednictvím spolupráce se společnostmi X a X mohl dostat svých závazků vůči

společnosti X. Pokud žalovaný uvedl, že dle svědecké výpovědi některé z činností týkající se bezpečnosti a ostrahy zajišťoval i dotyčný pracovník osobně, není toto v rozporu s činnostmi společností X a X. Jak se mohl správce daně přesvědčit z rozsahu činností realizovaných pro společnost X, rozsah vyžadoval spolupráci dalších osob, vlastní kapacita žalobce takovému rozsahu neodpovídala.

10. Žalovaný podle žalobce nevyhodnotil správně ani Dekret o jmenování ředitele společnosti X. Touto listinou X doložil žalobci své oprávnění zastupovat v dané věci společnosti X způsobem, o kterém žalobce neměl důvod pochybovat. Žalobce byl v dobré víře, že Dekret obsahuje platné právní jednání společnosti X, ověřovací doložka jeho dobrou víru potvrzovala. Žalovaný opomenul, že ke zmocnění X by postačovalo pověření i bez ověřeného podpisu jednatele, ověřovací doložka není v tomto směru zcela podstatná.
11. Žalobce dále žalovanému vytýkal, že neprovedl navrhované důkazní prostředky. Pokud žalovaný ohledně pravosti ověřovací doložky notářky X vyšel z jejího sdělení, aniž provedl jakékoliv navazující šetření, nesplnil své procesní povinnosti. Závěr žalovaného o neprůkaznosti Dekretu je nepřezkoumatelný, neboť žalovaný se evidencí nezabýval a odkázal pouze na vyjádření notářky. Pouhé sdělení třetí osoby, pokud není podepřeno konkrétním důkazním prostředkem ani nebylo provedeno ve formě svědecké výpovědi, nelze považovat za relevantní důkaz dle daňového řádu. Pokud byla notářka správcem daně dotazována na důležité okolnosti při správě daní týkajících se jiných osob, aniž proběhla řádně její svědecká výpověď, došlo k pochybení. Nadto správce daně v této věci komunikoval s notářkou, přestože ověření podpisu vyřizovala tajemnice X. Žalobce v podání ze dne 29. 12. 2020 navrhoval, aby žalovaný zajistil svědeckou výpověď X k nastíněným otázkám a k tomu, zda je v předmětné ověřovací doložce připojen její vlastnoruční podpis či nikoliv, žalovaný však navrhovanou svědeckou výpověď odmítl provést.
12. Žalobce nesouhlasil se žalovaným, který se nově snažil navodit dojem, že Dekret nemá pro daňové řízení význam. Tento závěr nekoresponduje s předchozím postupem žalovaného a jeví se jako účelový, učiněný ve snaze vyhnout se povinnosti zajistit řádné doplnění šetření ohledně příslušné ověřovací doložky. Pokud by Dekret neměl význam z hlediska projednávání věci, není srozumitelné, proč by žalovaný prováděl šetření v notářské kanceláři. Žalovaný se dále nevypořádal s tím, že Dekret koresponduje se svědeckou výpovědí X i s ostatními důkazními prostředky a v kontextu je důležitým důkazem, kterým je prokázáno, že žalobce deklarovaná plnění přijal od společnosti X, za kterou jednal X. Žalovaný pak měl buď provést ohledně Dekretu další šetření ve smyslu vyjádření žalobce ze dne 29. 12. 2020 nebo akceptovat dobrou víru žalobce a s ní i nesporný význam předloženého Dekretu.
13. Dále žalobce namítal, že žalovaný neprovedl navrhované důkazy ve vztahu k pracím pro zákazníka společnost X. Žalovaný v přípisu ze dne 25. 11. 2020 vyjádřil pochybnosti o tom, že žalobce mohl dostat svým zákazníkům vůči korporaci X, proto je žalobcův návrh, aby byl proveden výslech jednatele uvedené společnosti, relevantní. Tento svědek mohl osvědčit, zda a jakým způsobem a v jakém rozsahu žalobce závazkům vůči společnosti dostal, zda skutečně došlo k faktické realizaci šetřených plnění dle předmětných dokladů či nikoliv.
14. Vzhledem k odmítavému stanovisku žalovaného ohledně obchodní spolupráce se společností X žalobce navrhoval provést výslech svědka X. Žalovaný navrhovanou

svědeckou výpověď odmítl provést, aniž k tomu uvedl opodstatněné důvody. Tím porušil princip, podle kterého správce daně není oprávněn konstatovat, že ohledně některé skutečnosti daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, pokud zároveň neprovedl veškeré důkazy, který daňový subjekt na prokázání skutečnosti navrhnul. Žalobce důkazní návrh učinil v rámci lhůty, která mu byla stanovena přípisem ze dne 25. 11. 2020, přičemž žalobci není známo, kdy měla příslušná lhůta pro stanovení daně uplynout. Z tvrzení žalovaného lze dovodit, že skutečným důvodem pro neprovedení důkazního prostředku byla časová tíseň týkající prekluzivní lhůty pro stanovení daně, což je však nepřijatelné. Také další důvody pro odmítnutí svědecké výpovědi byly neopodstatněné. Žalobce oponoval důvodům v bodu [54] a [55] rozhodnutí, s tím, že vyjádření žalovaného není srozumitelné. Ačkoliv žalovaný na jedné straně považuje svědeckou výpověď X za nikoliv směrodatnou, na druhé straně jí odůvodňuje odmítnutí jiného navrhovaného důkazního prostředku. Skutečnosti, ke kterým se mohl navrhovaný svědek vyjádřit, nejsou v rozporu s dříve provedenými důkazy. Zatímco dřívější svědecké výpovědi, včetně zmiňované výpovědi pana X, se týkaly také společnosti X, X byl navrhován jako svědek k prokázání spolupráce se společností X, žalovaný případy nepřipadně směšuje.

15. Žalobce dále namítal, že žalovaný nedodržel principy vyplývající z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). I pokud by se prokázalo, že ověřovací doložka na Dekretu není autentická, byl žalobce v tomto směru uveden v omyl, takové zjištění by nebylo možné přičítat k jeho tíži, neboť jednal v dobré víře, že X je oprávněným zástupcem společnosti X, přičemž tato dobrá víra nebyla založena pouhou důvěrou a bezproblémovou spoluprací, ale předloženým úředně ověřeným Dekretem.
16. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, věc *Staviteľství Melichar*, podle něhož podstatné pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet je faktické uskutečnění zdanitelného plnění, aniž by muselo být postaveno najisto, že bylo poskytnuto osobou uvedenou na daňovém dokladu. Tím je ze strany správních soudů chráněná dobrá víra na straně příjemce daňového dokladu, v souladu s judikaturou SDEU např. ve věci C-277/14 ze dne 22. 10. 2015 ve věci *PPUH Stehcamp*, kdy podmínkou vzniku nároku na odpočet DPH není povinnost prokázat, že daňový subjekt přijal zdanitelné plnění od dodavatele, jenž daňový doklad vytavil. S námitkou ochrany dobré víry se žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně nevypořádal. Žalobce si neumí představit větší míru obezřetnosti, než která vychází z doloženého oprávnění k jednání zástupce dodavatelské společnosti na základě plné moci s úředně ověřeným podpisem jednatele.
17. V rozporu s principy uvedenými v judikatuře jsou rovněž závěry v bodu [42] rozhodnutí. Pokud žalovaný výslovně potvrdil, že žalobce předmětná plnění logicky musel přijmout od nějakého dodavatele, neboť by vlastními silami nebyl schopen poskytnout svému zákazníkovi fakturovaná plnění, nelze akceptovat jeho odmítavý postoj k daňovým dokladům přijatým od společností X a X. Jak finanční orgány prověřily, žalobce nemá ve svém účetnictví jiné doklady, kde by přijatá plnění na vstupu odpovídala plněním na výstupu pro zákazníka X. Proto se nejedná o správné ani spravedlivé, aby byl žalobci upřen nárok na odpočet daně z předmětných dokladů.
18. Nelze akceptovat závěry v bodu [72] napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný pouští do konfliktu s právními závěry Nejvyššího správního soudu v označeném rozsudku. Zavádějící je pak závěr, že nárok na odpočet DPH nebyl žalobci přiznán nejen z důvodu, že neprokázal, že pro něj plnění uskutečnili dodavatelé na daňových dokladech, ale též

z důvodu, že v řízení žalobce neprokázal, zda předmětná plnění též fakticky přijal v rozsahu dokladovaném na daňových dokladech. Žalobce ve skutečnosti předmětných plnění v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech prokázal, a to prostřednictvím listinných důkazů, včetně smluv o dílo, objednávek a předávacích protokolů a svědeckých výpovědí.

19. Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a žalobci přiznal náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

20. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný konstatoval, že důkazní prostředky předložené žalobcem nebyly s to prokázat, že zdanitelná plnění poskytli deklarovaní dodavatelé a v deklarovaném rozsahu. K hodnocení smlouvy o dílo žalovaný odkázal na bod [62] rozhodnutí o odvolání, k objednávkám a předávacím protokolům na body [63] a [30]. Žalobcem předložené důkazní prostředky vykazovaly významné rozpory, na jejichž základě došlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce. Společnost X neměla v roce 2016 žádné zaměstnance a společnost X měla pouhé dva zaměstnance a byla nekontaktním a nespolečným daňovým subjektem.
21. Výpověď pana X, společníka žalobce, byla shledána nedostatečnou, neboť odpovědi byly neurčité. Za jednoznačný důkaz toho, že žalobce fakticky přijal deklarovaná plnění od deklarovaných dodavatelů, nelze považovat ani svědkovu odpověď na otázku zástupce žalobce, zda předmětná fakturace odpovídala rozsahu práce provedené dodavateli. Žalovaný zdůraznil, že pan X byl v daném období (a nyní je jednatelem) společníkem žalobce, tudíž je jeho svědeckou výpověď třeba hodnotit s ohledem na personální zainteresovanost.
22. K Dekretu žalovaný konstatoval, že byl shledán nevěrohodným, což bylo ověřeno postupem dle § 57 daňového řádu prostřednictvím sdělení notářky, která měla podpis k uvedenému datu na Dekretu ověřit. Nelze tedy přijmout závěr, že žalobce byl v dobré víře, že jedná se zástupcem společnosti X, pakliže jednal s panem X. Provést navazující šetření, bylo-li toto dostatečně ověřeno u notářky, která měla údajně provést legalizaci daného podpisu, bylo nadbytečné. Z těchto důvodů by byla svědecká výpověď paní X, která je zaměstnankyní notářky, nadbytečnou, když za činnost svého pověřeného zaměstnance je odpovědná notářka. Žalovaný dodal, že žalobce opomíjí, že v roce 2019 byl seznámen s konkrétními důvody, jež přisvědčily nenaplnění hmotněprávních podmínek, žalovaný odkázal na seznámení ze dne 18. 7. 2019, č. j. X, které se věnovalo hodnocení Dekretu.
23. K otázce dobré víry žalobce žalovaný podotknul, že v daném případě nejde o právní konstrukci daňového podvodu. Dobrou víru ohledně komunikace s oprávněnou osobou od dodavatele X nelze na základě shora uvedeného Dekretu seznat. Dobrá víra ohledně toho, s kým jednal žalobce, nikdy výslovně zpochybněna nebyla. Žalovaný tvrdí, že žalobce neprokázal, že X, se kterým měl pan X jednat, je X, a že tím pádem plnění uskutečnila společnost X. Žalobce tvrdil, měl jednat se X, ale doklady byly podepisovány iniciálami „RI“, což je spíš X, tj. žalobce sice disponuje formálním dekretem, ale důkazy jím předkládané nesvědčí tomu, že by jednal v souladu s tím dekretem.
24. Žalovaný setrval na závěru, že výsledky zaměstnanců a statutárních orgánů společnosti X byly nadbytečné, jelikož nebylo nikdy zpochybněno, že žalobce uskutečnil plnění pro tohoto odběratele.

25. Důkazní návrh výsledku pana X byl ponechán na konec odvolacího řízení. Žalobce tedy navrhoval svědecké výpovědi v etapách, pak paradoxně poukazuje nedostatečně zjištěný skutkový stav, který se tímto evidentně snažil sám vyvolat. Žalovaný uvedl, že k neprovedení svědecké výpovědi pana Bibire nedošlo, jelikož to, co jejím provedením mělo být získáno, bylo v ještě větším rozporu s tím, co bylo ve věci již zjištěno. To, o čem měl vypovídat pan X, je v rozporu s tím, jak líčil skutkový děj sám žalobce, v podrobnostech žalovaný odkázal na body [53] - [55] rozhodnutí. Neobstojí tedy ani argument žalobce, že v případě vyslechnutí navrhovaných svědků by bylo blíže zjištěno, kdy byl onen X, který měl za dodavatele X údajně jednat. Tato otázka je nepodstatná pro účely zjištění skutkového stavu, podstatné je podle žalovaného prokazování faktického uskutečnění plnění v rozsahu tvrzeném na daňových dokladech.
26. K žalobnímu bodu, v němž žalobce namítal porušení principů vyplývajících z judikatury SDEU žalovaný uvedl, že podle ustálené linie judikatury NSS je daňový subjekt povinen prokázat nejen faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ale i uskutečnění tohoto plnění deklarovaným dodavatelem. Ve věci *Staviteľství Melichar* NSS dovodil, že rozhodné je pouze to, zda bylo plnění fakticky uskutečněno a zda subjekty v daňovém řetězci plní své daňové povinnosti. Naproti tomu v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět. Tento rozsudek se vymyká ustálené rozhodovací praxi. V tomto směru žalovaný odkazoval na závěry usnesení NSS č. j. 1 Afs 334/2017- 35.
27. V daném případě nebyla zpochybněna pouze hmotněprávní podmínka deklarovaného dodavatele, ale i hmotněprávní podmínka rozsahu zdanitelného plnění, proto žalovaný poukázal na rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 6. 2020, č. j. 52 Af 52/2019-101, a ze dne 30. 11. 2020, č. j. 31 Af 9/2018-88. Dále upozornil na rozsudek NSS ze dne 26. 5. 2021, č. j. 2 Afs 216/2019-79. V nyní projednávané věci došlo rovněž ke zpochybnění více aspektů stran deklarovaných plnění, a to nejen osoby deklarovaného dodavatele, ale i deklarovaného rozsahu.
28. Žalovaný uzavřel, že žalobce neprokázal, že plnění deklarovaná na daňových dokladech, na nichž jsou jako vystavitelé uvedeni dodavatelé společnosti X a X, se fakticky uskutečnila tak, jak je na předložených daňových dokladech deklarováno. Konkrétně, že plnění fakticky přijal od deklarovaných dodavatelů jako plátců daně a v deklarovaném rozsahu. Žalobce tedy neunesl důkazní břemeno a neprokázal naplnění podmínek nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH. Žalovaný proto navrhoval, aby soud žalobu zamítl a žalobci nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

29. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
30. Podstatou sporu je prokázání nároku žalobce na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění na základě správcem daně identifikovaných daňových dokladů vystavených dodavateli X a X ve zdaňovacích obdobích září a říjen 2016.

31. Právní úprava nároku na odpočet je obsažena v § 72 a násl. ZDPH. Dle § 72 odst. 1 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňovaných plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen dle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH předložit daňový doklad, a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Daňový doklad pak musí podle § 29 ZDPH mj. obsahovat údaje o plátcí, uskutečňujícím plnění, o rozsahu a předmětu plnění. Jestliže je rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133; nebo rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017-25).
32. Prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné pouze předložené daňové doklady, ale základem je existence faktického přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného daňového dokladu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. Jako N 73/22 Sb. NU 131; nebo rozsudky NSS ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32; ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013-45; ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 91/2013-38).
33. Důkazní břemeno k prokázání nároku na odpočet DPH nese v souladu s § 92 odst. 3, odst. 4 daňového řádu daňový subjekt (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38). Jak bylo uvedeno výše, prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou. Pokud ovšem správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokáže existenci vážných a důvodných pochyb o souladu daňových dokladů (být se všemi zákonnými náležitostmi) se skutečností, tedy správce daně unese důkazní břemeno ohledně pochybností, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v daňovém dokladu deklarováno, je na daňovém subjektu, aby prokázal jiným způsobem, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo v deklarovaném rozsahu deklarovaným plátcem daně (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, bod 32.). Nutno dodat, že správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné (např. rozsudky NSS ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, bod 54.; ze dne 18. 4. 2018, č. j. 6 Afs 97/2017-24, bod 22.; či ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, bod 35.). Nepostačuje prokázat, že ke zdanitelnému plnění nějakým způsobem došlo (srov. např. rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71; či ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 55/2011-84; ze dne 6. 9. 2012, č. j. 7 Afs 59/2011-91; ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012-54). Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže výše uvedené skutečnosti, nelze

dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007-84).

34. V posuzované věci žalobce namítá, že správce daně, resp. posléze žalovaný dospěl k závěru o neunesení důkazního břemene ohledně nároku na odpočet DPH na základě nesprávného vyhodnocení důkazních prostředků. Argumentace se ve své podstatě dotýká § 8 odst. 1 daňového řádu upravujícího zásadu volného hodnocení důkazů, podle kterého správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
35. Ačkoli žalobce tuto námitku uplatnil také ve vztahu k předložené smlouvě o dílo (se společností X ze dne 7. 1. 2016), objednávkám (potvrzeným dodavatelem X na zajištění bezpečnosti a ochrany od 7. 1. do 31. 12. 2016 a na úklid aut od 7. 1. do 31. 12. 2016 bez data; potvrzeným dodavatelem X na zajištění bezpečnosti a ochrany od 1. 1. do 31. 12. 2016 a na zajištění bezpečnosti a ochrany od 12. 9. do 31. 12. 2016 bez data) a ve vztahu k předávacím protokolům (v případě obou dodavatelů ze dne 19. 12. 2016 na akci bezpečnost a ochrana v objektu X, X v roce 2016; u dodavatele X též na úklidové a čistící práce v roce 2016 na akci úklid aut, místo objekt Staškova, Liberec), žádné konkrétní výhrady vůči podrobnému hodnocení těchto důkazních prostředků neformuloval. Soud není oprávněn za žalobce domýšlet či dotvářet žalobní námitky z vlastní iniciativy. Takový postup soudu by popíral uplatnění dispoziční zásady ve správním soudnictví a zasahoval by do principu rovnosti účastníků řízení (čl. 96 odst. 1 Ústavy, čl. 37 odst. 3 Listiny, § 36 odst. 1 s. ř. s.). Odepřel by totiž žalovanému právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. rozsudek ze dne NSS 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-65). Soud nemá důvod odchytil se od podrobně popsaneého hodnocení těchto listinných důkazů správcem daně (viz závěry zprávy o daňové kontrole, zejména str. 8 - 15) a žalovaným (body [30], [62] a [63] napadeného rozhodnutí), na kterém správce daně založil svoje důvodné pochybnosti a přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Pro úplnost soud dodává, že žalobce konkrétními námitkami nebrojí ani proti závěrům orgánů finanční správy o přenosu důkazního břemene zpět na žalobce a nenapadá ani hodnocení svědeckých výpovědí svědků X a X - zaměstnanců žalobce, o nichž správce daně (str. 24 a 25 zprávy o daňové kontrole) a žalovaný (body [32] - [37] rozhodnutí žalovaného) shodně konstatovali, že se nejedná o důkazní prostředky, jimiž by žalobce přijatá zdanitelná plnění od deklarovaných dodavatelů a v rozsahu uvedeném na daňových dokladech prokázal.
36. K výhradám vůči hodnocení svědecké výpovědi X (v době daňové kontroly společníka žalobce, nyní jednatele) soud v obecné rovině předesílá, že za dostatečný důkaz nelze považovat nekonkrétní svědeckou výpověď (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007-85; či ze dne 13. 5. 2020, č. j. 6 Afs 7/2020-525, bod 24., v němž NSS označil za absurdní závěr, „že pro prokázání určitého plnění by mělo stačit, aby svědek potvrdil, že plnění na základě předložené faktury proběhlo, aniž by byl schopen specifikovat, v čem toto splnění spočívalo, kdo konkrétně je prováděl, jakým způsobem se odběrateli předalo a podobně“).
37. S ohledem na uvedené nebylo pochybením, pokud žalovaný ve shodě se správcem daně (viz podrobné hodnocení na str. 26 zprávy o daňové kontrole) dovodil, že výpověď svědka X není pro svou nekonkrétnost dostatečným důkazním prostředkem, který by vyvrátil pochybnosti prezentované správcem daně, a že správce daně při jejím hodnocení vycházel

z jejího obsahu. Svědek X skutečně ohledně otázek na konkrétní práce, které měli pracovníci dodavatelů X a X pro žalobce provádět, odpovídal pouze obecně. Konkrétní specifikaci a rozsah provedených prací nesdělil, nevyjadřoval se dostatečně určitě ani k tomu, kdo práce prováděl, nevyjadřoval se blíže ani k době, kdy měla být jednotlivá plnění vlastně poskytnuta. Jeho jednoslovná odpověď na otázku položenou zástupcem žalobce, zda odpovídá fakturace dodavatelů rozsahu provedené práce, vskutku nemůže být dostatečným důkazním prostředkem prokazujícím provedení prací právě uvedenými dodavateli a především v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech, jak vyplývá ze shora citované judikatury NSS. Svědecká výpověď naopak prohloubila pochybnosti správce daně o faktickém provedení deklarovaných prací na daňových dokladech. Svědek totiž uvedl, že lidé od dodavatelů zprostředkovaní X a X (kteří podle žalobce měli jednat za dodavatele na základě plné moci a měli od žalobce přebírat finanční prostředky, faktury a předávací protokoly) prováděli práce tam, kde bylo třeba, tedy i stavební práce, úklidové práce a údržbu, o nichž se zmiňoval, stavební práce však předmětem plnění od uvedených dodavatelů nebyly. Svědek naopak nepotvrdil provedení fakturovaných služeb, kterými bylo zajištění bezpečnosti, fyzický doprovod a přeprava finanční hotovosti. Ačkoliv písemná smlouva s dodavatelem X nebyla žalobcem předložena, svědek v rozporu s tím uváděl, že smlouva o dílo uzavřena byla. Svědek dále v rozporu s daty uskutečnění zdanitelných plnění na daňových dokladech (faktury vystavené pouze v září a v říjnu 2016) a v rozporu s daty, kdy měl žalobce přijatá plnění uhradit v hotovosti (ve dnech 30. 9. 2016, 3., 5., 13., 14., 15., 19., 20., 27., 30., 31. 10. 2016, 15. a 21. 11. 20216), vypověděl, že spolupráce s dodavateli X a X měla probíhat přes prostředníky X a X, jejichž příjmení si nepamatoval, a schůzky, na kterých měla být předávána hotovost, faktury a předávací protokoly probíhala 2x až 3x měsíčně. Předávací protokoly přitom byly předloženy pouze dva, se shodnými daty dne 19. 12. 2016). Soud se plně ztotožňuje s hodnocením žalovaného, že odpovědi svědka X byly značně vágní a obecné, ačkoliv dle svých slov to byl on (společník a zaměstnavatel žalobce), kdo žalobce řídil od založení, podepisoval pracovníkům výkazy a organizoval je.

38. Argumenty žalovaného, že svědecká výpověď X nemůže být považována za jednoznačný důkaz uskutečnění plnění, jak byla deklarována, neboť nikdy nebylo prokázáno, kdo byl onen X, který měl za společnost X jednat, a je sporné, zda za společnost X mohl jednat X, když na všech předložených listinách byly iniciály RI (zřejmě jednatele X), jak žalovaný uvedl v bodu [64] rozhodnutí, byly jen dalšími dílčími důvody, které vedly žalovaného ke shodnému hodnocení provedeného důkazu, které správce daně popsal ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný v předchozí pasáži napadeného rozhodnutí. Námitky žalobce proti těmto dílčím argumentům neshledal soud důvodnými.
39. Pokud jde o Dekret ze dne 10. 12. 2015, podle něhož měl být k jednání za společnost X jednatelem společnosti X pověřen X, soud se plně ztotožnil s hodnocením pravosti ověřovací doložky, které zaujal žalovaný. Žalovaný nepochybil, pokud vycházel z vyjádření notářky X. Žalovaný požádal postupem podle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu o sdělení informací týkajících se ověřovací doložky evidované pod č. X. Sdělení notářky bylo jednoznačné, učiněné na základě údajů v příslušné ověřovací knize, do které je ověření pravosti podpisu osoby zaznamenáváno jako do příslušné evidenční pomůcky notáře [§ 74 odst. 2 zákona č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád)]. S ohledem na to, že ve věci žádné pochybnosti ohledně notářské činnosti notářského úřadu X nevystaly, neměl žalovaný důvod, aby prováděl další navazující šetření ohledně legalizace podpisu jednatele X na Dekretu. Soud si dovolí doplnit, že závěr žalovaného, že

Shodu s prvopisem potvrzuje **Error! Reference source not found.**

se s největší pravděpodobností jedná o falešnou ověřovací doložku, koresponduje tomu, že žalovanému se nepodařilo provést svědecké výpovědi X a X (ani v rámci mezinárodního dožádání) a jejich jména nebyla nalezena v evidenci cizinců, jejich povolený pobyt na území ČR tedy nebyl zaznamenán. Současně měl žalovaný Policií ČR, která se snažila předvést X ke svědecké výpovědi, potvrzeno, že na uvedené adrese v ČR není vůbec znám.

40. Pokud žalobce namítal, že se žalovaný dopustil procesního pochybení, nevyslechl-li notářku ve smyslu § 96 daňového řádu, soud námitce nepřisvědčil. Svědecká výpověď je důkazním prostředkem tam, kde má fyzická osoba vypovídat v nezastupitelném postavení o skutečnostech, které vnímala svými smysly (zrakem, sluchem, hmatem apod.). Takového nezastupitelného popisu smysly vnímaných skutečností však nebylo třeba. Notářka formou poskytnutí informací sdělila skutečnosti evidované jejím notářským úřadem k ověřovací doložce pod konkrétním číslem uvedeným na Dekretu a potvrdila, že ověřovací doložka pod tímto číslem evidovaná nebyla učiněna ve spojitosti s legalizací podpisu jednatele na Dekretu. Z těchto důvodů byla nadbytečná rovněž svědecká výpověď notářské tajemnice X. A jak příhodně uvedl žalovaný, protože je notářská tajemnice zaměstnankyní notářky, která za její činnost odpovídá, nelze konstatovat, že byl dotaz směřován na nesprávnou osobu.
41. K výhradám žalobce vůči hodnocení relevance Dekretu soud připomíná, že žalovaný se pravostí podpisu na Dekretu zabýval nepochybně za účelem ověření dílčího tvrzení svědka X, že za společnost X s ním jednal se X. Sám žalovaný v rozhodnutí připustil, že toto zjištění jen doplňuje dříve sdělené důvody, pro které tuto listinu žalovaný neosvědčil jako důkaz o naplnění podmínek § 72 a § 73 ZDPH, jak již dříve žalobce vysvětlil v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 18. 7. 2019. Dekret sám o sobě mohl osvědčit pouze tvrzení svědka X ohledně jednání s osobou, jejíž jednatelské oprávnění měl doloženo, nikoli faktické přijetí zdanitelných plnění, o jejichž předmětu a rozsahu panovaly pochybnosti. Proto se také žalovaný současně s prověřováním pravosti ověřovací doložky na Dekretu snažil vyhovět dalším návrhům žalobce na doplnění dokazování svědeckými výpověďmi X i X, což se mu přes veškerou snahu nepovedlo. Soud v tomto počínání žalovaného žádný účelový či nesrozumitelný postup nevidí.
42. Rovněž dílčí závěr žalovaného, že nebylo prokázáno, že žalobce v rámci spolupráce se společností X jednal s X, je správný. Tento závěr souvisí s odmítnutím žalobcovu návrhu na provedení svědecké výpovědi X. I v tomto směru se soud plně ztotožnil se závěry žalovaného v bodech [53] až [55] napadeného rozhodnutí. Žalovaný v žádném případě žalobcovu návrhu nevyhověl nikoli proto, že jej učinil v závěru lhůty pro stanovení daně, jak zmínil v bodu [53] rozhodnutí. Nicméně žalovaný zcela logicky neponechal tento procesní postup žalobce bez komentáře. Pokud žalobce věděl, že panují pochybnosti ohledně přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu od společnosti X, přičemž ani předchozí svědecké výpovědi, které byly provedeny k návrhu žalobce, pochybnosti správce daně neodstranily, a žalobce (ani svědek X, který měl za žalobce tyto věci organizovat) existenci svědka X a jeho blízkou spolupráci s koordinátorem zakázek společnosti X nikdy dříve nezmiňoval, lze takový pozdní důkazní návrh vnímat jako účelově učiněný ve snaze dále prodlužovat daňové řízení. Podstatné však je, že se žalovaný s důkazním návrhem vypořádal věcně a uvedl důvody, které zhodnotil v duchu v rozhodnutí citovaných závěrů rozsudku NSS ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23. Tyto důvody, s nimiž žalobce nesouhlasí, považuje soud za správné a logické. Žalovanému nelze vytýkat, že nesprávně směšoval případy spolupráce se společností X a X. Žalovaný

naopak reflektoval, že sám žalobce navrhoval provedení svědeckého výsledku X k prokázání přepravy pracovníků obou uvedených společností do areálu odběratele a že podle tvrzení žalobce to měl být svědek X, kdo zajišťoval komunikaci s oběma společnostmi ohledně vyzvedávání a dopravy pracovníků a je proto schopen potvrdit spolupráci, včetně období a frekvence, ve které probíhala. V rozporu s tímto tvrzením přišel žalobce v odvolacím řízení s tím, že to byl X, který vozil pracovníky společnosti X ze sídla společnosti na zakázky u žalobce. Ze strany žalovaného nešlo v bodech [54] a [55] o hodnocení svědecké výpovědi, aniž byla provedena, ale o poukaz na odlišné tvrzení samotného žalobce oproti tomu, co uváděl v průběhu daňové kontroly ve svých předchozích návrzích, a také v rozporu s tím, co vyšlo najevo z provedených výpovědí svědku X a X. K hodnocení svědecké výpovědi svědka X, která je podle žalobce rozporuplná, lze uvést, že správce daně a žalovaný nepochybněvali jednotlivá jím učiněná tvrzení, ovšem neosvědčili ji jako důkazní prostředek ve prospěch žalobce proto, že obsah svědecké výpovědi byl ohledně spolupráce se společnými X a X obecný, vágní a uskutečnění zdanitelných plnění těmito subjekty v rozsahu deklarovaném na zpochybněných daňových dokladech z ní nevyplývalo. Přístup žalovaného se tedy nedá označit za selektivní či nesrozumitelný.

43. Dále bylo na soudu, aby se vypořádal s námitkami, které žalobce uplatnil proti hodnocení svědecké výpovědi X. Soud nesouhlasí s žalobcem, že by tato svědecká výpověď prokázala správcem daně zpochybněné skutečnosti beze zbytku. Svědek sice vypověděl, že příslušné činnosti kromě zaměstnanců žalobce (svědek zmiňoval 8 až 10 zaměstnanců žalobce) zajišťovaly i jiné osoby, které pracovaly pro jiné společnosti a které měl v některých případech vozit (ovšem dle svědecké výpovědi X měl být řidičem pracovníků zmíněných dodavatelů X), v žádném případě ale výslovně neuvedl, že by se mělo jednat o pracovníky dodavatele X, jak žalobce tvrdí, či X. Svědek zmínil společnost X, což však skutečně mohla být i společnost s podobným názvem X, se kterou žalobce spolupracoval, jak uvedl správce daně. Za podstatné soud považuje, že tento svědek potvrzoval provádění stavebních prací a opravy objektů, které jim měl zadávat pan X, a údržbu aut, tedy prací, kterých se prověřované daňové doklady nedotýkaly. Naopak ze svědecké výpovědi vyplynulo, že to byl také žalobce, který prostřednictvím svědka X a ostatních zaměstnanců prováděl údržbu aut a ochranku a stavební práce pro odběratele X v objektu na adrese, X. Svědek sice potvrdil, že tyto práce v tomto objektu vykonávali 3 až 4 lidí z firmy, o které svědek hovořil jako o společnosti X, nicméně ani toto nelze považovat za dostatečný důkaz o uskutečnění zdanitelných plnění na daňových dokladech vystavených oběma zmíněnými dodavateli v deklarovaném rozsahu. Soud s odkazem na shora zmíněnou judikaturu NSS konstatuje, že nepostačuje prokázání jakési neurčité spolupráce s dodavatelem, daňový subjekt musí prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v daňovém dokladu deklarováno. Stranou nelze ponechat ani předchozí tvrzení svědka, že zajištění bezpečnosti objektů prováděl sám. Svědek tedy žádným způsobem nepotvrdil, že by v předmětném objektu dodavatel X prostřednictvím svých pracovníků dodal v deklarovaném rozsahu služby spočívající v zajištění bezpečnosti a ochrany. Ani ve vztahu k přijatým zdanitelným plněním od dodavatele X není jeho výpověď dostatečně konkrétní (viz již zmíněný rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007-85).
44. Důvodem pro jiné hodnocení provedených svědeckých výpovědí a uznávání nároku na odpočet DPH v tvrzeném rozsahu pak nemůže být skutečnost, že žalobce splnil své obchodní závazky vůči svému odběrateli společnosti X. Soud plně souhlasí se žalovaným, dovodil-li, že ačkoli žalobce nebyl vlastními silami schopen poskytnout odběrateli

fakturovaná plnění, a proto mohl přijmout plnění od jiného dodavatele (což žalovaný připustil v bodu [42] napadeného rozhodnutí), není to důkazem toho, že žalobce tato plnění přijal právě od dodavatelů X a X v deklarovaném rozsahu. Ani to, že žalobce ve svém účetnictví nemá žádné jiné doklady, na nichž by přijatá zdanitelná plnění na vstupu odpovídala zdanitelným plněním na výstupu pro odběratele X, nemůže být důvodem, aby orgány finanční správy akceptovaly daňové doklady vystavené dodavateli X a X, které správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpochybnil.

45. Za logické soud považuje i důvody, pro které žalovaný odmítnul v odvolacím řízení doplnit svědeckou výpověď jednatele žalobce odběratele X. V této souvislosti soud předně uvádí, že žalobcem citovaný závěr v bodu 3 přípisu žalovaného ze dne 25. 11. 2020 nenalezl. Nicméně z bodu [42] napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný nijak nerozporoval tvrzení žalobce, že plnění fakturovaná jeho odběratelem X nemohl odběrateli poskytnout sám. A rovněž konstatoval, že uskutečnění plnění pro odběratele X nebylo zpochybněno. Pokud žalobce svědeckou výpověď navrhoval k prokázání toho, zda žalobce svým závazkům vůči společnosti X dostal, zda tedy vůči uvedenému odběrateli fakticky uskutečnil fakturovaná zdanitelná plnění, je takový důkaz nadbytečný, v podrobnostech soud odkazuje na bod [48] rozhodnutí žalovaného.
46. Závěrečný žalobní bod, v němž žalobce namítal, že žalovaný nedodržel principy vyplývající z judikatury SDEU, neshledal soud důvodným. Stranou soud ponechává formu polemiky žalovaného s rozsudkem NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, ve věci *Stavitelství Melichar*, ve vztahu k závěrům SDEU v rozsudku C-277/14 ze dne 22. 10. 2015 ve věci *PPUH Stehcomp*. Na obranu žalovaného je nutno uvést, že závěry žalobcem zmiňovaného rozsudku NSS nebyly plně akceptovány. Otázka, zda je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění byla součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo vědět měla a mohla, je řešena rozšířeným senátem na základě usnesení NSS ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35, který vyčkává na zodpovězení předběžné otázky SDEU.
47. Za podstatné soud považuje, že žalovaný postupoval v souladu s ustálenou judikaturou, kterou dostatečně identifikoval a která vychází z předpokladu, že daňový subjekt je povinen prokázat nejen to, že zdanitelné plnění přijal, ale také to, že je přijal od dodavatele deklarovaného na daňovém dokladu, v deklarovaném rozsahu. Tento postup považuje soud za správný. Na podporu svého postoje žalovaný ve svém vyjádření příhodně odkázal na závěry nedávného rozsudku NSS ze dne 26. 5. 2021, č. j. 2 Afs 216/2019-79. V bodu 61. uvedeného rozsudku NSS konstatoval: „Z výše zmíněného usnesení prvního senátu o postoupení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu se podává, že předkládající senát shledává stěžovatelkou odkazované rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 – 78, a ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013 – 23, rozpornými s jinak ustálenou judikaturou tohoto soudu. Sporná právní otázka je nicméně zcela jasně vymezena a vztahuje se toliko na situace, kdy daňový subjekt neprokázal právě a pouze to, že mu bylo plnění, s jehož přijetím spojoval uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu, poskytnuto právě tou osobou, jež vystavila daňový doklad (tj. deklarovaným dodavatelem). Typicky se bude jednat o případy, jejichž skutkový základ spočívá v obchodních transakcích, pro něž je příznačná obtížnost identifikování dodavatele v často mnohočlenném subdodavatelském řetězci (např. při poskytování reklamních služeb formou časově vymezené projekce reklamního spotu na

velkoplošné obrazovce či při subdodávkách stavebních prací, dílčích technologických zařízení apod.). Podstatné však v těchto typech případů je, že plnění samotné bylo nepochybně poskytnuto a přijato a je znám jeho rozsah, stejně jako není pochyb, že bylo pořízeno „v režii“ objednatele (ten plnění uvedeného charakteru, rozsahu a dalších podstatných vlastností potřeboval v rozhodné době ke své činnosti a v časové souvislosti s poskytnutým plněním zaplatil částku, jež odpovídá takovému plnění, tak, že se jeví, že byla zaplacená „za“ toto plnění); otázka je jen, kdo je skutečným „původcem“ plnění.“

48. Ve shodě s žalovaným má soud za to, že žalobce nejenže neunesl důkazní břemeno ve vztahu k deklarovaným dodavatelům, když správcem daně vyjevené pochybnosti (viz též str. 14 a 15 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně zdůvodnil, proč pochybuje o tom, že společnosti X a X vůbec mohly deklarovaná plnění žalobci poskytnout; bod [32] rozhodnutí žalovaného) nebyly provedenými důkazy vyvráceny. Zpochybněn byl rovněž rozsah, ve kterém žalobce fakticky deklarovaná zdanitelná plnění přijal. Na tomto místě soud především odkazuje na argumentaci správce daně na str. 9 a 10 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně upozornil jednak na to, že dle předávacích protokolů ze dne 19. 12. 2016 měl žalobce od obou dodavatelů přebrat totožné služby – ochranu a bezpečnost objektu Staškova, Liberec, což ve spojení s tím, že v předložených dokladech nebyla zdanitelná plnění blíže specifikována a nebyl specifikován jejich rozsah, vede k závěru, že rozsah plnění nebyl prokázán. Dále správce daně argumentoval tím, že svému odběrateli společnosti X za zajištění bezpečnosti, fyzický doprovod, přepravu finanční hotovosti fakturoval k 30. 9. 2016 nižší částky, než jaké měl žalobce uhradit na straně přijatých zdanitelných plnění společnosti X. K tomu přistupuje fakt, že z výpovědi svědka T. vyplynulo, že zčásti to byl sám žalobce, který prostřednictvím svých zaměstnanců pro společnost X, a to i v objektu na adrese X, X, zajišťoval nejen stavební práce, ale i bezpečnost objektu, tedy zajišťoval služby, které měly být dle daňových dokladů poskytovány dokonce oběma dodavateli ve shodném období.
49. Odůvodnění žalovaného pak nelze považovat za nedostatečné. Zásadně nebylo povinností žalovaného reagovat obsáhle na každou dílčí výtku obsaženou v odvolání (srov. rozsudky NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 34). Hodnocením Dekretu ze strany žalovaného se soud již zabýval shora. Otázka dobré víry žalobce v to, že jednal s osobou oprávněnou jednat za dodavatele ELNARA, nebyla pro posouzení dané věci klíčová, proto nelze žalovanému vytýkat, že se jí blíže nezabýval. Tento aspekt je podstatný pro posouzení případného odepření nároku na odpočet DPH, pokud správce daně dospěl k závěru, že zdanitelná plnění byla zasažena daňovým podvodem. V takovém případě je nezbytné posouzení subjektivní stránky, tedy vědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu. Tato problematika má ovšem své místo až v případě, není-li pochyb o tom, že formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH dle § 72 a násl. ZDPH byly splněny (srov. např. rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37; či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28, ve věci *JUTTY GROUP s.r.o.*). V projednávaném případě však žalobce v tomto směru svoje důkazní břemeno neunesl.

V. Závěr a náklady řízení

50. Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná. Proto byla žaloba zamítnuta podle § 78 odst. 7 s. ř. s., a to bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s., když žalobce i žalovaný s tímto postupem souhlasili.
51. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, 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. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, jemuž však náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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.

Liberec 14. září 2021

Mgr. Lucie Trejbalová, v. r.
předsedkyně senátu