



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudkyň JUDr. Hany Veberové a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci

žalobce: **PEFASTAV s. r. o., IČ 26464861**
se sídlem v Praze 9, Bobkova 718/11
zastoupeného JUDr. Monikou Bakešovou, advokátkou
se sídlem v Litoměřicích, Novobranská 270/18

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem v Brně, Masarykova 427/31

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného správního orgánu ze dne 2. 2. 2021, č. j. X

takto:

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

Odůvodnění

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 2. 2. 2021, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce ze dne 23. 9. 2019 proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 26. 8. 2019, a toto rozhodnutí bylo žalovaným potvrzeno. Žalobci tak byla pravomocně doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2017 ve výši 231 000 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 46 200 Kč podle ustanovení § 114 zákona č.

280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, a § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu.

Žalobní body

2. Žalobce v podané žalobě shrnul dosavadní skutkový stav, v němž popsal, že podle názoru správce daně žalobkyně neprokázala faktické přijetí a uskutečnění zdanitelných plnění vykázaných na dokladech č. 2017008 a 2017009 podle ustanovení § 92a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodném období (dále jen „zákon o DPH“) v režimu přenesené daňové povinnosti. Na základě toho nebyl žalobci uznán nárok na odpočet daně vykázaný žalobcem ve výši 79 800 Kč a daň byla žalobci stanovena ve výši 227 648 Kč. Zmíněný rozdíl byl žalobci doměřen dodatečným platebním výměrem spolu s penálem.
3. Žalobce v podané žalobě formuloval pod bodem 3 žalobní body, v nichž spatřuje nezákonnost a nesprávnost vydaného rozhodnutí. Namítl, že dodatečný platební výměr, vydaný správcem daně, je částečně nepřezkoumatelný, protože v něm není jednoznačně uvedeno, ze kterých důkazů a na základě jakých úvah správce daně činil konkrétní závěry. Žalovaný ani prvostupňový orgán - správce daně - nijak nezdůvodnili, proč i přes předložení peněžního deníku mají stále poskytnutí hotovostních plateb jako neprokázané, proč v celém souhrnu předložených dokladů považují příjmové pokladní doklady žalobce za nevěrohodné a proč snižují jejich důkazní hodnotu. Pokud peněžním deníkem správce daně myslel jiný dokument, tedy evidenci vedenou v účetnictví žalobce, pak bylo namístež to v rámci předvídatelnosti správního rozhodnutí žalobci sdělit. Z rozhodnutí žalovaného pak vyplývá, že se správní orgány vůbec nezabývaly žalobcem předloženou pokladní knihou, takže žalobce nabyl oprávněně přesvědčení, že když na výzvu správce daně k předložení peněžního deníku doložil deník a nezaznamenal žádnou námitku či opakovanou výzvu, šlo o předložení dokumentu požadovaného. O tom, že možná mělo jít o pokladní knihu, se žalobce dozvěděl poprvé až z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí odvolacího orgánu.
4. Podle názoru žalobce není správný ani závěr, že žalobce neunesl důkazní břemeno o tom, že plnění - včetně jeho rozsahu - přijal od obchodní korporace AutoDop-E, s. r. o. (dále jen „AutoDop-E“). Podle názoru žalobce veškeré pochybnosti vznesené správcem daně byly následným doložením dalších listin a ve spojení se svědeckými výpověďmi vyvráceny, a tím žalobce poskytnutí přijatého plnění prokázal. Nebyl tedy důvod k vydání dodatečného platebního výměru. K tomu žalobce v bodě 13 podané žaloby citoval bohatou judikaturu správních soudů včetně rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (SDEU).
5. Žalobce má za to, že v posuzovaném případě prokázal, že přijaté zdanitelné plnění, tj. jak lešení, tak konkrétní stavební a výkopové práce, uvedené na předmětných daňových dokladech, použil pro účely zdanitelných plnění na výstupu, konkrétně pro plnění pro svého odběratele - společnost JUMAR s. r. o. K tomu žalobce doložil Smlouvu o dílo ze dne 29. 10. 2017, faktury a doklady o jejich úhradách, respektive příjmové pokladní doklady, výpisy z bankovního účtu, peněžní deník a Dohodu o vzájemném zápočtu závazku a pohledávek. Provedení konkrétních zdanitelných plnění pak potvrdil navíc v rámci svědecké výpovědi i jednatel společnosti JUMAR s. r. o. J. S. Veškerá zdanitelná plnění na výstupu žalobce řádně přiznal včetně související povinnosti, proto je spravedlivé a principu institutu daně z přidané hodnoty odpovídající, aby si žalobce mohl uplatnit

nárok na odpočet, respektive na vrácení části přijatého plnění z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty.

6. K námitkám vzneseným daňovými orgány žalobce uvedl, že na nárok na odpočet daně nemůže mít vliv skutečnost, že ve stavebním deníku není u jednotlivých osob přímo uvedeno, že šlo o pracovníky dodavatele AutoDop-E. Žalobce vlastní pracovníky nemá a k příslušným stavbám doložil, že tam uvedené práce byly objednány jako subdodávka právě od společnosti AutoDop-E. Vzhledem k tomu, že šlo o jediného dodavatele žalobce, pokud jde o uvedené práce na dané stavbě, pak není důvod u pracovníků uvádět poznámku o jejich dodání ze strany AutoDop-E, protože zkratka na stavbě pracovníci jiných dodavatelů žalobce vůbec nebyli. Neuvedení takové poznámky podle názoru žalobce nemůže způsobit neunesení důkazní břemene. Navíc by bylo nelogické, pokud by žalobce hradil za provedení práci dodavateli a práce by přitom prováděly zcela jiné osoby.
7. Žalobce nesouhlasí ani s tvrzením žalovaného, že jednatel dodavatele AutoDop-E nepotvrdil dodání stavebních prací v deklarovaném rozsahu, když na otázku správce daně, zda poskytl AutoDop-E stavební práce, uvedl, že to nebyl on, ale společnost TARNAJIR, on to pouze zprostředkoval. Výpovědi svědka však bylo potvrzeno zajištění prací a je nerozhodné, zda k tomu použil pracovníky své, či pracovníky dalšího subdodavatele. Tímto důkazem tak nedošlo k prokázání nesouladu mezi faktickými a formálními doklady deklarovaným stavem. Obdobně to platí pro pronájem a zajištění lešení. Povinnost, aby se deklarovaných plnění osobně podíl jednatel dodavatele, nevyplývá z právního předpisu a není ani nijak neobvyklé, že se jednatel věnuje obchodnímu vedení společnosti a nikoli faktickému výkonu prací na konkrétních sjednaných zakázkách a dodávkách. Není tudíž pravdou, že na daňových dokladech byla uvedena jiná plnění, než která byla poskytnutá.
8. K obsahu svědecké výpovědi svědka J. S. žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí tvrdí, že tato výpověď neprokázala tvrzení žalobce o přijetí plnění od AutoDop-E. Žalobce má naopak za to, že tato svědecká výpověď - spolu s ostatními důkazy - tvrzení žalobce prokazuje a dostatečně osvětluje, že žalobce zachoval i dostatečnou míru obezřetnosti. Svědek totiž zcela srozumitelně popsal průběh staveb, běžně vedenou dokumentaci a průběh vzájemné spolupráce. Žalobce proto důrazně nesouhlasí s tvrzením, že by zcela rezignoval na minimalizaci podnikatelského rizika a že jeho neobezřetnost nelze posuzovat jako jednání v dobré víře stran dodání plnění společností AutoDop-E. Žalobce si obstaral písemnou dokumentaci, zkontroloval, že objednané plnění bylo poskytnuto, a použil je pro dosažení svých příjmů v rámci podnikatelské činnosti.
9. Žalobce v podané žalobě vznesl také teoretickou otázku, jakým jiným způsobem by měly být výkopové a pomocné práce provedeny, než dodáním pracovníků, kteří je fyzicky provedou. Žalovaný si v odůvodnění napadeného rozhodnutí zásadně odporuje, pokud na jedné straně dospívá k závěru, že AutoDop-E dodala na stavbu pracovníky a na druhou stranu uvádí, že zdanitelné plnění AutoDop-E nezajistila.
10. Závěrem podané žaloby žalobce uvedl, že obstaral v rámci předmětných plnění dostatečné podklady pro osvědčení nároku na odpočet daně. Obstarávání dalších blíže nespecifikovaných důkazů není v dané podnikatelské činnosti obvyklé. Žalobce je přesvědčen o tom, že i v tomto měla být respektována zásada, že podnikateli nemá být ukládáno více povinností, než je objektivně nutné. Stejně tak nelze na žalobce jako na daňový subjekt, který vůči státu své povinnosti plní, přenášet stav, kdy zřejmě některý ze

subjektů dodavatelsko-odběratelského řetězce některou ze svých povinností vůči státu nesplnil. Výjimkou je povinnost pochopitelně situace vědomého zapojení do podvodných jednání, což není případ žalobce. Z uvedeného důvodu žalobce navrhl, aby Městský soud v Praze žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného k obsahu žaloby

11. Žalovaný správní orgán ve vyjádření k podané žalobě rovněž zopakoval dosavadní průběh řízení a v bodě 3 a následujících se vyjádřil k jednotlivým žalobním námitkám a vymezenému předmětu sporu. Podstatou případu žalobce je otázka, zda žalobce unesl své důkazní břemeno a prokázal, že plnění, včetně jeho rozsahu, přijal od dodavatele deklarovaného na předmětných daňových dokladech, tedy od obchodní korporace AutoDop-E, aby tak splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně podle ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH.
12. Pokud žalobce v podané žalobě namítal částečnou nepřezkoumatelnost dodatečného platebního výměru, pak žalovaný poukázal na body č. 32 a č. 33 žalobou napadeného rozhodnutí, kde se přezkoumatelností namítanou ve vztahu k rozhodnutí správce daně podrobně zabýval a podle jeho názoru ze Zprávy o daňové kontrole vyplynul zcela srozumitelný závěr o tom, že žalobce neprokázal, že k uskutečnění plnění opravdu došlo tak, jak je deklarováno na předmětných dokladech, ani to, že tato plnění byla přijata v rozsahu, který je jako předmět plnění uvedený na daňových dokladech, které žalobce k prokázání svých tvrzení předložil.
13. K námitce nesprávného hodnocení hotovostních plateb a peněžního deníku žalovaný uvedl, že žalobci bylo po celou dobu daňové kontroly známo, že má správci daně doložit peněžní (pokladní) deník, což však žalobce neučinil. Žalobce dokládal k uskutečnění plnění neočíslované příjmové pokladní doklady, s jejichž obsahem se žalovaný vypořádával v bodech č. 21 až č. 23 a v bodě č. 35 žalobou napadeného rozhodnutí.
14. K námitce neunesení důkazního břemene žalobce žalovaný uvedl, že v případě žalobce bylo prověřováno splnění formálních a hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Ve zde řešeném případě bylo správními orgány konstatováno, že žalobce nesplnil hmotně právní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, když mu nárok na odpočet ani nevznikl. Žalovaný vycházel z komplexu svých zjištění bez fixace pouze na podmínku dodavatele uvedeného na daňovém dokladu. Z tohoto důvodu se žalovaný nemůže ztotožnit s argumentací žalobce založenou na závěrech, uvedených v judikatuře citované v podané žalobě, a připomněl, že neprokázání osoby dodavatele nebylo ve věci žalobce jediným důvodem neuznání nároku na odpočet daně. Neméně důležitou podmínkou pro oprávněné uplatnění nároků je prokázání rozsahu přijatého plnění, přičemž jeho neprokázání samo osobě postačuje k neuznání nároku na odpočet DPH.
15. Na základě výše uvedeného žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Průběh řízení před daňovými orgány

16. Ze spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním orgánem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:
17. Dne 12. 3. 2018 byla u žalobce Protokolem o zahájení daňové kontroly zahájena Finančním úřadem pro hl. m. Prahu („správce daně“) daňová kontrola na dani z přidané

hodnoty za zdaňovací období listopad 2017. Správce daně po provedeném řízení vydal - a se žalobcem při ústním jednání dne 29. 7. 2019 projednal - Zprávu o daňové kontrole ze dne 12. 3. 2018, ve které dospěl k závěru, že žalobcem vykázaný nárok na odpočet daně z daňových dokladů č. 2017008 a č. 2017011 nebyl uplatněn v souladu s ustanovením § 72 zákona o DPH, když žalobce neprokázal faktické plnění zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele AutoDop-E s. r. o. Správce daně konstatoval, že žalobce neprokázal faktické plnění a uskutečnění zdanitelných plnění na dokladech č. 2017008 a č. 2017009 podle ustanovení § 92a zákona o DPH v režimu přenesené daňové povinnosti.

18. Na základě projednané Zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dne 26. 8. 2019 dodatečný platební výměr č. j. X, kterým žalobci nárok na odpočet daně vykázaný ve výši 379 800 Kč neuznal, snížil hodnotu základu daně a daň stanovil ve výši 227 648 Kč, takže rozdíl mezi vykázanou daní a daní stanovenou na základě daňové kontroly činil + 231 000 Kč. Zároveň bylo žalobci spolu s daní vyměřeno i penále ve výši 46 200 Kč.
19. Žalobce vyměřené částky ve stanovené lhůtě uhradil, nicméně proti dodatečnému platebnímu výměru podal dne 24. 9. 2019 včasné odvolání, kterým napadl dodatečný platební výměr jako nesprávný a navrhl jeho zrušení, přičemž v odvolání argumentoval shodně jako v podané žalobě.
20. Žalobou napadeným rozhodnutím pak žalovaný správní orgán odvolání žalobce v odvolacím řízení zamítl a dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hl. m. Prahu potvrdil jako věcně správný.

Průběh řízení před soudem

21. Při ústním jednání u Městského soudu v Praze zástupkyně žalobce setrvala na podané žalobě a doplnila, že podle názoru žalobce provedené důkazy postačují k prokázání, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak žalobce deklaruje. Poukázala na faktickou nečitelnost jednání správce daně a na postupnou změnu argumentace a konkrétních pochybností správce daně v průběhu řízení. K tomu založila do spisu Vyrozumění o úroku z prodlení ze dne 25. 8. 2021, č. j. X a odvolání žalobce proti němu ze dne 26. 8. 2021, jimiž žalobce dokládá své tvrzení o nevhodném a nahodilém postupu správce daně, který úrok předepsal dva roky poté, co žalobce dodatečně vyměřenou daň uhradil (3. 9. 2019 – poznámka soudu). Podle přesvědčení žalobce konečným důvodem neuznání odpočtu DPH je neprokázání rozsahu dodávky subdodavatelem. Žalobce byl přitom po celou dobu daňového řízení fakticky přesvědčen, že gró pochybností správce daně tkví v hotovostních platbách a v pochybnostech o osobě subdodavatele žalobce, respektive jeho jednatele. Žalobce doložil, že došlo k uzavření smlouvy, že práce byly provedeny a peněžní deníky vypovídají rovněž o úhradě za poskytnuté práce. Není tak zřejmé, jakým jiným důkazním prostředkem by žalobce mohl vše prokázat, když postupoval s běžnou opatrností a podle běžných obchodních zvyklostí. Společnost AutoDop-E daň odvedla, takže správci daně v tomto směru ani další pochybnosti vzniknout nemohly, tvrzení správce daně se opírá výlučně na zmatené výpovědi jednatele společnosti AutoDop-E, který vypovídal po úrazu hlavy a dodnes má zdravotní problémy.
22. Žalobce poukázal na okolnost, že podniká od devadesátých let minulého století, projednávaná věc je jeho jediný problém s daňovou správou, i to podle něj podporuje závěr o tom, že nešlo o fiktivní plnění.

23. Zástupkyně žalovaného správního orgánu při jednání soudu odkázala na písemné vyhotovení žalobou napadeného rozhodnutí a na vyjádření k žalobě. Má za to, že předmět sporu byl vymezen řádně, těžiště dokazování bylo v daňovém řízení a nyní před soudem jde zejména o spor o hodnocení provedených důkazů. Změna názoru správce daně souvisela bezprostředně s průběhem zjišťování skutkového stavu věci. Otázka vyrozumění o úroku z prodlení má zcela samostatný osud a odvolání žalobce bude řešeno standardní cestou. Podle bodu 7 odůvodnění napadeného rozhodnutí je předmět sporu vymezen zcela jednoznačně. Žalobce při hodnocení důkazů staví na logice svého jednání, což podle názoru žalovaného nestačí k prokázání splnění podmínek pro přiznání odpočtu DPH. Správce daně požadoval peněžní deník po žalobci zcela důvodně tím, že k úhradě došlo hotovostními platbami, které nezanechávají auditní stopu. Pokud žalobce přistoupil v tomto směru na požadavek svého dodavatele, nelze mít za to, že splnil podmínky obezřetnosti a dobré víry.
24. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními orgány obou stupňů z hlediska žalobních námitek uplatněných v podané žalobě podle ustanovení § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí. Věc soud posoudil takto:

Relevantní právní úprava

25. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu „*má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.*“ Podle odst. 2 tohoto ustanovení „*Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.*“ Podle odst. 3 tohoto ustanovení „*Ve výzvě daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty.*“ Podle odst. 4 tohoto ustanovení „*Pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.*“
26. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu „*v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.*“ Podle odst. 2 tohoto ustanovení „*Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*“ Podle odst. 3

tohoto ustanovení „Lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání“. Podle odst. 4 tohoto ustanovení „Po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřiblíží.“

27. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu „správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“
28. Podle ustanovení § 92 daňového řádu „dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně. Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. 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 nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně prokazuje oznámení vlastních písemností, skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti, skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní. Navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu. Správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti, založené ve spise.“
29. Podle ustanovení § 93 daňového řádu lze „jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci“. Za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i „veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti. Orgány veřejné moci a osoby, které mají listiny a další věci nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny za podmínek podle ustanovení § 58 na vyžádání správce daně listiny nebo jejich kopie a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání; ustanovení § 96 odstavec 3 se použije obdobně. Vyžaduje-li to účel řízení, může si správce daně vyžádat úřední ověření předložené kopie“.

30. Žalobce se před správcem daně domáhal nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a následujících zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Správce daně i žalovaný však dospěli k závěru, že podmínky pro přiznání nároku splněny nebyly.
31. Vzhledem ke skutečnosti, že daná oblast spadá do unijního práva, shledává soud vhodným připomenout i unijní úpravu nároku na odpočet daně, princip daňové neutrality, výklad otázky zneužití práva a aspekty zapojení do podvodného řetězce.
32. Unijní úprava daně z přidané hodnoty vychází z článku 113 Smlouvy o fungování EU, na níž navazuje tzv. Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS) a Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, která prve uvedenou nahradila. Ta v článku 1 odst. 2 uvádí základní princip fungování systému daně z přidané hodnoty, a sice že *„se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna. Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu. Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.“*
33. Toto ustanovení v sobě zakotvuje tzv. princip daňové neutrality. Ta spočívá v tom, že jednotlivé subjekty v rámci produkčního řetězce jsou zdaněny pouze v případě, že je vytvořena dodatečná (přidaná) hodnota. Daň z přidané hodnoty tak zdaňuje mezní produkty ekonomické činnosti subjektů, a to v jednotlivých fázích obratu. DPH se vybírá po částech při vzniku každého dodatečného produktu (přidané hodnoty), přičemž břemeno uhrazení celé daně leží na konečném zákazníkovi (spotřebiteli).
34. Šestá směrnice byla provedena do českého právního řádu pomocí zákona o DPH, který konstruuje systém daňových odpočtů, na základě nichž je zachován princip daňové neutrality. Plátcí daně vznikne nárok na odpočet při splnění podmínek podle § 72 zákona o DPH. Podle tohoto ustanovení platí, že nárok na odpočet plátcí daně vznikne, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti podle podmínek § 72 – 79 zákona o DPH.
35. Judikatura Nejvyššího správního soudu potvrdila, že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5Afs 129/2006 – 142, dostupný stejně jako všechny zde citované rozsudky NSS na www.nssoud.cz). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C-384/04). Ústavní soud např. v usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10, uvedl, že „se nelze ztotožnit ani se stěžovatelčím přesvědčením, že správní soudy chápou pojem

podvodu na DPH odlišně od judikatury Soudního dvora, protože v odůvodnění svého rozhodnutí se nespokojily pouze se zjištěním, že v řetězci transakcí předcházejících dodání zlata stěžovatelce nebylo zaplacen DPH, ale v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem zkoumaly subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a hodnocením zjištění učiněných správními orgány dospěly soudy ke kladnému závěru“ (srov. rovněž usnesení ze dne 7. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 296/12, nebo usnesení ze dne 26. 1. 2011, sp. zn. III. ÚS 3587/10, ze dne 15. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 1991/10, a další).

36. Jak již bylo vyloženo výše, v dané věci bylo předmětem daňového řízení rozhodnutí o daňové povinnosti žalobce s cílem vyměřit DPH ve správné výši. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady).
37. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5Afs 188/2004 - 63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2Afs 24/2007, publikované pod č. 119, č. 1572/2008 ve Sbírce NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6Afs 176/2016 - 36).
38. Daňový subjekt pak dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1Afs 327/2017 - 61, *„má především povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1, věty první, zákona o DPH, podle něhož nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1, věty první, zákona o DPH, dle kterého plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem.“*
39. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8Afs 44/2011 - 103, vyložil, že: *„jakkoliv z § 73 odst. 1 ZDPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně 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. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat.“* V nyní posuzované věci to znamená, že žalobce byl povinen tvrdit, chtěl-li

uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění.

40. Dále, jak vyslovil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1Afs 327/2017 – 61, „*daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo jí ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání.*“ (srov. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63; ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 – 71; ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012 – 26; ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 152/2013 – 49; ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 – 26; ze dne 8. 10. 2015, č. j. 4 Afs 186/2015 – 34; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 – 17; ze dne 13. 4. 2016, č. j. 10 Afs 160/2015 – 32; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 – 35; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 – 28; ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45; ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 109/2015 – 35; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016 – 33; ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017 – 34, či ze dne 20. 7. 2017 č. j. 1 Afs 10/2017 – 39). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu.
41. Identifikace a prokázání poskytovatele plnění (dodavatele) je primární podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně, přičemž bez prokázání osoby dodavatele je nadbytečné zkoumat případné prokázání naplnění dalších hmotněprávních podmínek odpočtu daně. Jelikož je v nynější věci spornou právě skutečnost, zda stěžovatel přijal plnění právě od jím označeného dodavatele, tj. společnosti AutoDop-E, přistoupil soud k přezkumu této skutkové otázky.
42. Ze spisového materiálu a z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí soud ověřil, že žalobce si dle předložených daňových dokladů č. 2017010 a č. 2017011 uplatnil nárok na odpočet daně dle § 72 ZDPH a plnění dle daňových dokladů č. 2017008 a č. 2017009 vykázal jako plnění v režimu přenesené daňové povinnosti dle § 92a ZDPH.
43. Předmětem daňového dokladu č. 2017011 byly kopací práce na akci Průmyslový park Pardubice dle „SoD č.01/11/2017/PFS“, jejichž cena byla základ daně 777 000 Kč a DPH 163 170 Kč. Uskutečnění plnění bylo na daňovém dokladu deklarováno dnem 30. 11. 2017. K tomuto plnění žalobce předložil neočíslované příjmové Č. j.: 3247/21/5300-22442-706033 strana 6 (celkem 12) pokladní doklady ze dne 13. 12. 2017 (částka 240 170 Kč), ze dne 15. 12. 2017 (částka 250 000 Kč), ze dne 18. 12. 2017 (částka 200 000 Kč) a ze dne 20. 12. 2017 (částka 250 000 Kč). Dále žalobce předložil Smlouvu o dílo č. 01/11/2017/PFS, která byla mezi smluvními stranami (žalobcem jako objednatelem a AutoDop-E jako zhotovitelem) uzavřena dne 1. 11. 2017 (dále jen „Smlouva“). Předmětem Smlouvy byla dodávka kopacích prací na akci Průmyslový park Pardubice SKLADOVÁ HALA P7. Práce měly být vykonávány v období od 1. 11. 2017 do 31. 12. 2017 a smluvními stranami byla za tuto práci dohodnuta cena ve výši 1 700 000 Kč. Ve Smlouvě bylo dále ujednáno, že fakturace bude probíhat ve čtrnáctidenních intervalech, faktura bude splatná do třiceti dnů od data obdržení objednatelem a její úhrada bude provedena převodním příkazem, nebo hotově. Ve Smlouvě byly smluvními stranami sjednány i úroky z prodlení, a to v případě nedodržení termínu ukončení prací a v případě prodlení se zaplacením faktury. Žalobce předložil správci daně i Zápis o předání a převzetí pracoviště a Protokol o předání díla „*subzhotovitele*“ objednateli (dále jen „Protokol o předání díla“). Z Protokolu o předání díla je patrné, že dílo bylo objednatelem (odvolatelem) převzato dne 30. 11. 2017. Dále žalobce

předložil Smlouvu o dílo, kterou uzavřel dne 29. 10. 2017 s obchodní korporací JUMAR s. r. o., Jizerská 328/4, 196 00 Praha 9 – Čakovice (dále jen „JUMAR“) jako objednatelem kopacích prací.

44. Daňovým dokladem č. 2017010 žalobce deklaroval pronájem lešení od dodavatele AutoDop-E, přičemž k uskutečnění plnění dle daňového dokladu mělo dojít dne 30. 11. 2017. Cena za pronájem lešení byla základ daně 323 000 Kč a DPH 67 830 Kč. Plnění měla být uskutečněna na základě objednávky č. 02/11/2017/PFS. K tomuto plnění žalobce předložil opět neočíslované příjmové pokladní doklady ze dne 12. 12. 2017 (částka 250 000 Kč) a ze dne 14. 12. 2017 (částka 140 830 Kč). K prokázání použití tohoto plnění v rámci své ekonomické činnosti žalobce doložil faktury č. 201749 a č. 201750, které vystavil pro odběratele JUMAR. Úhrady těchto vydaných faktur proběhly v hotovosti, což žalobce doložil příjmovými pokladními doklady ze dne 14. 12. 2017 (částka 185 130 Kč) a ze dne 15. 12. 2017 (částka 226 270 Kč).
45. K plněním, která žalobce zahrnul do režimu přenesené daňové povinnosti, předložil daňový doklad č. 2017009, jehož předmětem byly výkopové a zemní práce na akci Skladová hala BRODCE dle objednávky č. 29/10/2017 a daňový doklad č. 2017008, jehož předmětem byly stavební – zateplovací, bourací a pomocné práce (rekonstrukce lodžii) na akci BD ul. Tobručká 715/29, Praha 6 – Dejvice dle objednávky č. 27/10/2017/PFS. Na těchto daňových dokladech vystavených obchodní korporací AutoDop-E je uveden text „*daň odvede zákazník*.“ Úhradu plnění dle daňového dokladu č. 2017009 žalobce doložil neočíslovanými příjmovými pokladními doklady ze dne 6. 12. 2017 (částka 230 000 Kč) a ze dne 8. 12. 2017 (částka 200 000 Kč). Použití plnění k ekonomické činnosti žalobce doložil fakturami vydanými č. 201751 a č. 201753 pro odběratele JUMAR. Z předloženého výpisu z bankovního účtu je zřejmé, že odběratel žalobci dne 14. 12. 2017 uhradil cenu za uskutečnění plnění dle daňového dokladu č. 201751. Úhrada plnění dle daňového dokladu č. 201753 proběhla dle výpisu z bankovního účtu ve dnech 21. 12. 2017 (částka 400 000 Kč) a 28. 12. 2017 (částka 287 965 Kč). Ke zbylé neuhrazené části byla žalobcem předložena Dohoda o vzájemném zápočtu závazků a pohledávek.
46. Ze spisu se dále podává, že při zahájení daňové kontroly žalobce správci daně sdělil, že jeho hlavní ekonomickou činností je stavební činnost, stavební práce. Své vlastní zaměstnance mimo něj a sekretářku nemá. V případě vykonávání ekonomické činnosti řeší zakázky formou subdodávek. Veškeré záležitosti týkající se obchodních vztahů má na starosti jednatel, pan Peter Franěk. Žalobce ve svém vyjádření evidovaném pod č. j. 2131759/18 ze dne 20. 3. 2018, kterým doplnil odpovědi při zahájení daňové kontroly, uvedl, že dodavatel, společnost AutoDop AutoDop-E, dodal žalobci přibližně dvanáct pracovníků pro stavební práce a žalobce se s těmito pracovníky setkal.
47. Správce daně v rámci řízení u společnosti AutoDop-E zjistil, že skutečnosti tvrzené žalobcem nelze ověřit. Společnost AutoDop-E nemá žádné vlastní zaměstnance, stavební činnost fyzicky nevykonává a v posuzovaném zdaňovacím období měla tato společnost zajistit žalobci pouze pracovní sílu na stavební práce. Společnost nebyla schopna prvostupňovému správci daně doložit, že pracovníci i lešení byli fakticky žalobci dodáni. Společnost AutoDop-E totiž ani nezjišťovala, zda pracovníky jeho dodavatel žalobci dodal, nevěděla ani počet pracovníků, nikdy se s pracovníky nesetkala, na stavby nechodila. Společnost taktéž nevěděla, zda bylo žalobci dodáno lešení.

48. Správci daně tak vznikly na základě předložených daňových dokladů, dalších listin a zejména zjištění učiněných při snaze ověřit uskutečnění plnění u společnosti AutoDop-E zcela oprávněné a důvodné pochybnosti o tom, zda deklarované práce v uvedeném rozsahu uskutečnila pro žalobce právě společnost AutoDop-E. Na žalobcem předložených daňových dokladech bylo uvedeno, že se jedná o stavební práce – výkopové, pomocné atd. nebo pronájem lešení. Žalobce však sám v daňovém řízení uvedl, že společnost AutoDop-E pro něj zajistila cca 12 pracovníků a v případě otázky „Kdo práce fakticky vykonal?“ žalobce odpověděl: „AutoDop-E s.r.o, dodal své lidi“.
49. Důvodné pochybnosti správce daně, potvrzené žalovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí, o uskutečnění deklarovaných prací včetně jejich rozsahu prohloubilo i zjištění přímo u společnosti AutoDop-E, která nevěděla, zda pracovníci byli poskytnuti, nevěděla jejich počet, neznala jejich identitu, nekontrolovala je na stavbách a ani je nikdy neviděla.
50. Právě s ohledem na výše uvedené správce daně umožnil žalobci svá tvrzení blíže osvědčit a prokázat, když vydal výzvu k prokázání skutečností č. j. X ze dne 19. 6. 2018 (dále jen „výzva k prokázání“), neboť existovaly vážné a důvodné pochybnosti o souladu skutečného stavu se stavem formálně vykázaným.
51. Jak vyplývá ze spisu, žalobce na výzvu k prokázání reagoval vyjádřením do protokolu č. j. 5798248/18/20005-61565-109369, kde uvedl: „Jednatel AutoDop-E mě oslovil, zda mu nemůžu, poskytnou práci. Já jsem mu na základě toho, že se známe několik let, nabídl, aby mi dodal pracovníky na stavební práce. Dokonce jsem mu dohodil i účetní. On mi řekl, že mi lidi dodá, domluvili jsme se na konkrétních věcech. Já jsem se zajímal o to, zda jsou to jeho lidi a on mi řekl, že ano. Více jsem to neověřoval, protože jsem mu na základě dlouhodobé známosti důvěřoval. Nikdy s ním nebyli problémy. Na každou akci byli dodáni jiní pracovníci v jiném počtu. Na akci Pardubice bylo dodáno 11 nebo 12 lidí, na akci Brodce asi 4 či 5 lidí a na Dejvice také asi 4 či 5. V kanceláři jsme se dohodli, na jaké místo mají tito pracovníci dorazit, on měl původně přijít s nimi, ale došli sami. Já jsem jako obvykle byl na těchto stavebních místech v době, kdy pracovníci přišli. Pracovníci dostali kontakt od dodavatele AutoDop-E a představili se, že jsou od něho. Pracovníci byli cizinci, podle přízvuku Ukrajinci, ale přesně nevím, nemohu určit. Totožnost jsem doložit nechtěl. Kontrolu docházky těchto pracovníků si kontroloval investor, JUMAR, který má na stavbě svého stavby vedoucího.“ Dále žalobce v rámci protokolu uvedl, že pracovníkům neplatil, peníze platil přímo jednatele AutoDop-E. Žalobce v rámci tohoto jednání navrhl jako důkazní prostředek výslech svědka, jednatele společnosti AutoDop-E. Z vyjádření žalobce vyplývá, že žalobci společnosti AutoDop-E dodala pouze pracovníky, nikoliv že by provedla práce tak, jak deklarují jím předložené daňové doklady. Vzhledem k údajné dlouhodobé znalosti jednatele společnosti AutoDop-E pana M. S. si žalobce neověřoval jednotlivé pracovníky, neboť svému obchodnímu partnerovi plně důvěřoval.
52. K tomu správce daně i žalovaný důvodně poukázali na to, že žalobce tak učinil, aniž by mu bylo divné, že na žádnou akci, kterou pro něj měla společnost AutoDop-E vykonat, se jednatel M. S. nedostavil, i když slíbil svoji přítomnost. Dne 27. 8. 2018 byla správcem daně provedena svědecká výpověď pana M. S., jednatele společnosti AutoDop-E (viz protokol č. j. X). K obchodní spolupráci mezi ním a žalobcem svědek uvedl: „S Peterem jsme se domluvili, že potřebuje lidi. Tak a já jsem mu dohodil lidi, no a byli to lidi přes známého, se kterým mě seznámil pan J., to už jsem Vám uváděl při minulém jednání. No a lidi

tam byli dodaný na stavbu. Já jsem jenom dohodil lidi, sice jsem řekl, že lidi jsou moje, ale lidi nebyli moji. Já jsem požádal J. a on mi dohodil lidi, pak mi zavolal jednatel TARNAJIR, já mu říkám bubu. Konkrétní jméno neznám.... Dál se konaly práce, Peter řekl, že je to v pohodě a že mám vystavit fakturu. Dal jsem pokyn paní Voňavkové, aby vystavila fakturu.“ Správce daně při hodnocení této svědecké výpovědi připomněl, že dle vyjádření svědka obchodní spolupráce mezi ním a žalobcem začala koncem roku 2017, a to i přes to, že v rámci registračního řízení k DPH svědek dokládal fakturaci s žalobcem po celý rok 2017, proto se správce daně znovu dotázal svědka, kdy skutečně začala obchodní spolupráce s odvolatelem. Svědek nedokázal odpovědět, pouze uvedl: „*Tak si to tedy nepamatuji. Já jsem vystresovaný, jsem z toho na kaši.*“ Svědek v rámci svědecké výpovědi nedokázal konkrétně popsat, jaké stavební práce byly žalobci dodány, pouze se odkazoval na „Bubu“, protože jak sám uváděl, on na stavbě nebyl.

53. Z uvedeného je zřejmé, že svědek nepotvrdil, že by společnost AutoDop-E poskytla žalobci stavební práce v deklarovaném rozsahu, neboť na otázku prvostupňového správce daně „*Poskytl AutoDop-E s.r.o. odběrateli PEFASTAV, s.r.o. v roce 2017, zejména v listopadu 2017 stavební práce*“, svědek odpověděl: „*NE, já, ale TARNAJIR, já jsem to zprostředkoval*“. Konkrétně podle svědka práce vykonávali „*Lidi, které dodal jednatel TARNAJIR, doslova Bubu. Jméno si nepamatuji.*“ Ze svědecké výpovědi dále vyplynulo, že svědek nevěděl, jak probíhala docházka na stavbu, dle něj ani neexistují žádné podklady k docházce, zda pracovníci, kteří byli cizí národnosti, měli pracovní povolení v České republice, nevěděl, evidenci pracovníků neměl, pracovníci nebyli společností AutoDop-E předáni, jelikož byli dodáni rovnou na stavbu, kontrolu pracovníků společnost AutoDop-E neprováděla, neboť na stavbách nikdy nebyla. Samotný M. S. k pracovníkům dokázal pouze uvést, že se obával, že „něco pokazí“. Objednávky, daňové doklady a předávací protokoly mezi žalobcem a AutoDop-E a mezi AutoDop-E a TARNAJIR byly vystaveny ve stejný den. Svědek přitom sám uvedl, že neřešil stavební práce, ale zajímaly ho peníze. Proto daňové orgány podle názoru soudu důvodně a oprávněně uzavřely, že svědecká výpověď jednatele společnosti AutoDop-E neprokázala soulad skutečného stavu se stavem formálně vykázaným, tj. že společnost AutoDop-E provedla pro žalobce stavební práce, když samotný jednatel této společnosti znovu potvrdil, že žalobci poskytl pouze pracovníky, kteří ani nebyli jeho zaměstnanci. Tato výpověď koresponduje se zjištěním správce daně v rámci jeho vyhledávací činnosti: i když měl žalobci poskytnout pracovníky, tak o nich nic nevěděl, neznal jejich totožnost, nevěděl, zda přišli na stavbu, docházku si nevedl, nikdy je na stavbě nekontroloval, pouze čekal, až mu žalobce sdělí, zda vše proběhlo v pořádku. Nebyl ani schopen vysvětlit, z jakého důvodu na fakturách deklaroval plnění, která ve skutečnosti neuskutečnil, pouze uvedl, že tomu nerozumí.
54. V průběhu své svědecké výpovědi dále pan M. S. sice potvrdil, že společnost AutoDop-E pronajala žalobci stavební lešení, které jeden den přivezl TARNAJIR a druhý den si pan Peter lešení odvezl. Svědek ale nebyl schopen podrobně popsat uskutečnění tohoto plnění pro žalobce, když i v tomto případě se odkazoval na společnost TARNAJIR, která měla lešení přivést, nevěděl, kde se v danou chvíli lešení nacházelo, nepamatoval si, kdy lešení měl žalobce odvézt, ani kdy ho měl přivést. Nevěděl, na jak dlouhou dobu lešení žalobci pronajal, nevěděl, kolik kusů lešení včetně součástí žalobci poskytl. Svědecká výpověď je na základě souhrnu všech uvedených skutečností ve své podstatě nedůvěryhodná. M. S. byl jednatelem společnosti AutoDop-E, která měla být dodavatelem deklarovaných plnění,

tudíž se jednalo o osobu, která se měla na obchodních transakcích přímo podílet. Tato osoba působící jako jednatel ve společnosti a má povědomí o chodu této společnosti, která navíc nemá vlastní zaměstnance, však nebyla schopna sdělit konkrétní průběh obchodních transakcí s žalobcem. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9Afs 75/2012 - 35 ke svědecké výpovědi: *„Aby byla daná okolnost prokázána, musel by přinejmenším svědek dostatečně detailním způsobem, který lze od jednatele společnosti aktivně zapojeného do obchodního případu, předpokládat, popsat okolnosti poskytnutého plnění.“* Výpovědí osoby M. S. jako svědka však okolnosti posuzovaných transakcí nebyly prokázány, neboť jak bylo výše odvolacím orgánem uvedeno, tato osoba nebyla schopna popsat průběh jednotlivých obchodních transakcí tak, jak se skutečně staly.

55. Žalovaný se s tímto závěrem nespokojil a v bodech 28 a 29 odůvodnění napadeného rozhodnutí se vypořádal i se žalobcem předloženými listy ze stavebního deníku a fotografie místa, kde mělo být skladováno lešení. Na fotografiích je zatravněný pozemek, avšak není zřejmé, kde se tento pozemek nachází. Lešení, které mělo být společností AutoDop-E pronajato žalobci, na snímku není vyobrazeno. Soud se zcela ztotožňuje s názorem žalovaného, že vzhledem k dalším důkazním prostředkům, kdy samotný jednatel dodavatele, neumožnil provedení prohlídky areálu, zejména té části, která měla sloužit ke skladování lešení, není možné tyto fotografie považovat za důkazní prostředky prokazující pronájem lešení společností AutoDop-E žalobci. Z části stavebního deníku týkajícího se stavby „Hala P7“ je patrné datum, počasí v konkrétní den, pracovníci, kteří jsou uvedeni buď jmenovitě, nebo jen jejich počet a provedené práce. Ve stavebním deníku však není nikde uveden název společnosti AutoDop-E. Vzhledem k tomu, že žalobce nepředložil seznam pracovníků, kteří měli stavební práce vykonat, není možné předložený stavební deník považovat za důkaz prokazující provedení stavebních prací společností AutoDop-E, neboť není možné postavit na jisto, kdo pracovníky uvedené ve stavebním deníku poskytl. Ani samotná společnost AutoDop-E, zejména její jednatel, který vypovídal jako svědek, nebyl schopen pracovníky identifikovat, neboť se s nimi nesetkal a přímo na stavbě nikdy nebyl.
56. K žalobcem rozporovanému hodnocení provedené svědecké výpovědi pana J. S., který měl být stavbyvedoucím, soud uvádí, že na hodnocení této výpovědi žalovaným neshledává žádné faktické ani logické nesrovnalosti a rozpory. Svědek ve své výpovědi uvedl, že žalobce zná, spolupracuje s ním. Spolupráce většinou spočívá v dodávání lešení nebo pracovníků nebo si část stavby bere pod sebe a on funguje jako kontrolor v průběhu stavby. Svědek věděl i o tom, že žalobce spolupracuje s různými firmami, ale pracovníci, kteří na stavbách působí, fungují pod hlavníčkou žalobce, což je viditelné podle pracovního oděvu. Sám J. S. však nevěděl, zda žalobce disponuje vlastními zaměstnanci, nebo se jedná o nasmlouvané pracovníky. Osobu M. S. svědek rovněž zná, viděl ji dříve na stavbách, kde pracoval jako předák. Na stavby J. S. docházel v průměru třikrát až čtyřikrát týdně, v případě, že jsou na stavbě slušní a fungující lidé, tak i jedenkrát za čtrnáct dní. Na akci Průmyslový park Pardubice se svědek na stavbě pohyboval neustále, neboť se prováděly výkopové práce, vedly se inženýrské sítě, proto byl nutný stavební dozor. Svědkovi byla v rámci jeho svědeckého výpovědi předložena část stavebního deníku a on potvrdil, že do něj zapsal seznam pracovníků, kteří se identifikovali „*průkazem*“, ale konkrétní identifikaci neměl k dispozici. K jednotlivým uvedeným pracovníkům uvedl, že ve stavebním deníku je uveden jeho kolega pan J. R., on a P., ostatní pracovníci byli vedeni pod hlavičkou

odvolatele. Kde však byli pracovníci, kteří vystupovali pod hlavičkou žalobce, žalobcem zajištění a opatření, svědek nevěděl. Docházku pracovníků nevedl, nepovažoval to za důležité, pro něj byl směrodatný hotový úkol. Na realizaci akce „Průmyslový park Pardubice“ se dle vyjádření svědka další společnosti nepodílely, jedinou společností byl žalobce, který zajistil pracovníky. Svědkovi bylo známo, že žalobce využíval subdodavatele, ale nevěděl jaké. Na další akci „Skladová hala Brodce“ byl jako stavbyvedoucí a na akci „Bytový dům ul. Tobručská“ nebyl. Na akci „Skladová hala Brodce“ se vyskytovali pracovníci, které od vidění znal, ale nevěděl, zda se jednalo o pracovníky žalobce či zda to byli pracovníci nasmlouvání. Seznamem dodavatelů či subdodavatelů svědek nedisponuje, ale vzpomněl si, že materiál byl od „Baumit“ a část lešení dodal žalobce. Pokud se na nějakou akci přivezlo či odvezlo lešení, svědek u toho nebyl, byl vždy u založení, aby dohlížel na dodržení norem. Na dovezení lešení se často najímala doprava, něco vozil i Peter svým vozem. Lešení, které bylo kompatibilní, bylo od žalobce, ale i od „JUMAR“ a „Franěkovci“ a na další si svědek nevzpomněl. Název společnosti AutoDop-E svědkovi nic neřekl, zda tato společnost spolupracovala s žalobcem, to svědek rovněž nevěděl. Na stavbách, kde se svědek pohyboval, vystupovali pracovníci pod hlavičkou žalobce, tudíž ani nemohl vědět, zda společnost AutoDop-E poskytovala žalobci subdodávky.

57. Městský soud v Praze nepřisvědčil názoru, který žalobce vyjádřil v podané žalobě, tj. že svědecká výpověď J. S. prokázala tvrzení žalobce o přijetí plnění od společnosti AutoDop-E. Svědek totiž nepotvrdil rozhodnou okolnost, že by stavební práce provedla společnost AutoDop-E, neboť pracovníci, kteří se na stavbách vyskytovali, vystupovali pod hlavičkou žalobce, což bylo zřejmé z jejich pracovního oděvu. Svědek nepotvrdil, zda mezi žalobcem a společností AutoDop-E existoval smluvní vztah, žádným seznamem dodavatelů či subdodavatelů nedisponoval, proto nemohl potvrdit či vyvrátit, zda společnosti AutoDop-E poskytovala prostřednictvím žalobce subdodávky. Samotný název společnosti AutoDop-E mu nebyl znám. I v případě dodání lešení, které bylo na jednotlivých stavbách, mohl jen s určitostí říct, že lešení na stavbách bylo. V souvislosti s tím, si vzpomněl, že část lešení byla od odvolatele, část poskytl „JUMAR“ a část „Franěkovci“.
58. Městský soud v Praze má proto za to, že závěr daňových orgánů, že nebylo prokázáno přijetí deklarovaných plnění žalobcem od jeho dodavatele, společnosti AutoDop-E, je správný. Veškeré provedené důkazní prostředky nasvědčují tomu, že stavební práce, které byly deklarovány na předmětných daňových dokladech, nebyly provedeny společností AutoDop-E, když tuto skutečnost nepřímou potvrdil i samotný jednatel této společnosti, který uvedl, že poskytl pouze pracovníky, které však nikdy neviděl, nebyl s nimi v kontaktu, nebyla mu známa jejich totožnost, jejich práci na stavbách nekontroloval. Sám potvrdil, že práce jako takové ho nezajímaly, prioritou byly peníze a ani nedokázal ozřejmit, z jakého důvodu dával pokyny své účetní k vystavování dokladů za plnění, která z jeho strany nebyla uskutečněna. I svědek S., zastávající funkci stavbyvedoucího, který se pravidelně na stavbách pohyboval, sice uvedl, že byl v kontaktu s pracovníky, ale název společnosti AutoDop-E mu byl rovněž neznámý. V neposlední řadě i sám žalobce ve svých vyjádřeních v daňovém řízení opakovaně uváděl, že jeho dodavatel mu poskytl pracovní sílu, nikoliv, že by vykonal posuzovaná plnění v deklarovaném rozsahu. Pochybnosti o uskutečnění deklarovaných plnění společností AutoDop-E prohlubují i další dokumenty předložené žalobcem, zejména pokladní doklady. Žalobce již při zahájení daňové kontroly

předložil příjmové pokladní doklady, kterými prokazoval úhradu plnění svému dodavateli. Veškeré předložené příjmové pokladní doklady však nejsou očíslované. Prvostupňový správce daně požadoval po žalobci již při zahájení daňové kontroly předložení pokladní knihy. Ta však nebyla žalobcem v celém průběhu daňového řízení předložena, tudíž existují i pochybnosti o evidenci plateb v hotovosti. Pokud žalobce v podané žalobě poukazuje na to, že mu nebylo zcela zřejmé, že správce daně požaduje předložení pokladní knihy, jedná se o argumentaci nepřiléhavou a zjevně účelovou. Další oprávněnou pochybnost vzbuzuje zjištění, že na daňových dokladech společnost AutoDop-E uváděla bankovní účet vedený u Komerční banky, a. s., přesto úhrada plnění probíhala v hotovosti, přestože žalobce sám - dle svého vlastního vyjádření - chtěl hradit plnění bezhotovostně, ale jelikož po něm byla požadována hotovost, přistoupil na tento způsob úhrady. Takové jednání žalobce nelze ani v nejlepším případě posoudit jako obezřetné. To vše za situace, kdy i chování samotného jednatele M. S. mělo v žalobci vzbudit ještě větší míru obezřetnosti, protože i když přislíbil svou účast na stavbách, nikdy se na nich neobjevil a v podstatě z jeho chování plynul nezáměr o uskutečnění plnění, pouze se zajímal o úhradu plnění v hotovosti. Lze proto uzavřít, že žalobce svým chováním rezignoval na minimalizaci podnikatelského rizika a jeho nebezpečnost nelze posuzovat jako jednání v dobré víře stran dodání plnění společností AutoDop-E ve smyslu judikatury správních soudů.

59. I v případě deklarovaných plnění (pronájem lešení) nelze mít za to, že toto lešení bylo poskytnuto dodavatelem deklarovaným na předmětných daňových dokladech. Svědek S. uvedl, že žalobce na stavbu nějaké lešení přivezl, ale nebylo prokázáno, že toto lešení žalobci poskytla právě společnost AutoDop-E, jak žalobce deklaroval daňovým dokladem č. 2017010. Jednatel společnosti AutoDop-E sice potvrdil, že pronajal žalobci lešení, ale na konkrétní otázky týkající se tohoto předmětu plnění nebyl schopen v průběhu svědecké výpovědi odpovědět. Nevěděl, kde se lešení nachází, kdy si ho žalobce měl odvézt a kdy přivézt, ani na jak dlouho mu bylo poskytnuto. Jednatel AutoDop-E nebyl schopen ani uvést o kolik kusu lešení včetně jeho součástí, se jednalo. K dovršení všech pochybností správce daně samotný jednatel společnosti AutoDop-E přislíbil provedení prohlídky místa, kde mělo být lešení skladováno a nakládáno, ale místní šetření nebylo uskutečněno, neboť ho samotný jednatel neumožnil (viz Úřední záznam č. j. 8479356/18/2005-61565-109369). V případě dodání pracovníků na stavby nikdy samotná společnost AutoDop-E své „údajné“ pracovníky nepředávala žalobci, i když dle vyjádření žalobce byli s jednatelem společnosti AutoDop-E dohodnuti, že samotný jednatel přijde na sjednané místo spolu s pracovníky. To se však nikdy nestalo.
60. Neobstojí ani argumentace žalobce ohledně dobré víry. Žalobce jednoduše nemohl být v dobré víře, že důkazní břemeno unese, když se již v průběhu obchodních transakcí sám přesvědčil, že jeho dodavatel, společnost AutoDop-E, nedodržovala ujednání, přesto si sám žalobce nezajistil žádné další důkazní prostředky (nad rámec listin, v nichž obsažená ujednání prokazatelně nebyla ze strany deklarovaného dodavatele dodržována), jimiž by soulad svých tvrzení se skutečností prokázal.
61. V daném případě dospěl soud k závěru, že správní orgány obou stupňů učinily potřebná opatření vedoucí ke zjištění daňových povinností a rozhodnutí o neuznání odpočtu daně z přidané hodnoty, přičemž přihlédly ke všem skutečnostem, které vyšly najevo a zjištěny

skutkový stav má oporu v provedeném dokazování s tím, že jednotlivé důkazy byly hodnoceny ve vzájemné souvislosti, na základě zjištěných rozhodných skutečností byla správně aplikována příslušná zákonná ustanovení. Je na místě uvést, že správce daně vycházel jak z tvrzení a důkazů předložených žalobcem, tak z důkazů provedených z vlastní iniciativy, platební výměr byl vydán na základě výsledku provedené daňové kontroly, projednaného s daňovým subjektem. Postup správce daně je soudem přezkoumatelným způsobem srozumitelný z obsahu předloženého spisového materiálu.

62. Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že skutkový stav spočívá v tom, že žalobce dokládal oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty fakturami od dodavatelských společností. Na základě výzvy správce daně tyto faktury předložil. Následně jej správce daně upozornil, že má i nadále důvodné pochybnosti s ověřením, zda k uskutečnění tvrzených zdanitelných plnění skutečně došlo. Z toho důvodu správce daně žalobce výzvou ze dne 19. 6. 2018 vyzval, ať prokáže, že k tvrzeným plněním skutečně došlo a že k nim došlo právě ze strany tvrzené společnosti. Kromě již výše vypořádaných důkazních prostředků a hodnocených důkazů a kromě žalobní polemiky ohledně splnění podmínek uznání nárokovaného odpočtu však žalobce již žádné další důkazní prostředky k prokázání svých vlastních tvrzení uvedených v daňovém přiznání nepředložil.
63. Soud má proto po provedeném řízení za to, že žalovaný, respektive správce daně, své důkazní břemeno k prokázání důvodnosti pochyb jednoznačně unesl, tyto pochybnosti konkrétně vymezil a uvedl i okolnosti, ze kterých tyto pochybnosti vyplývají. Žalobce je tím, kdo uplatňuje nárok na odpočet daně a je tedy i tím, kdo musí prokázat, že přijatá zdanitelná plnění byla fakticky uskutečněna deklarovaným dodavatelem a že byla použita v rámci ekonomické činnosti žalobce, jak to vyplývá z ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH.
64. Orgány finanční správy dostatečně prokázaly, že existují vážné pochybnosti o žalobcem předkládaných dokladech a tvrzených účetních případech. Tyto pochybnosti byly ve zcela dostatečné a konkrétní míře popsány ve výzvě ze dne 19. 6. 2018. V takovém případě bylo na žalobci, aby doložil, že přes vzniklé pochyby se sporné účetní případy udály tak, jak je o nich účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení a nabídl tvrzení nová. To však žalobce úspěšně neudělal a neunesl tedy důkazní břemeno. Tohoto důkazního břemene se žalobce nemůže zbavit ani odkazem na vyhledávací povinnost správce daně. Jakkoliv má totiž správce daně povinnost zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji, nelze ji vykládat v tom smyslu, že by zcela nahradila žalobcovu povinnost tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na přednostní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1Afs 54/2004 – 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS).
65. Z uvedených důvodů soud dovodil, že námitka nezákonnosti a nesprávného právního posouzení věci není důvodná.

Závěr a náklady řízení

Žalobce v řízení před správními orgány obou stupňů neprokázal předmět a rozsah přijatých zdanitelných plnění, ani to, že tato plnění byla v daném rozsahu uskutečněna jím deklarovaným dodavatelem. Nebyly tak splněny základní zákonem stanovené podmínky

uplatnění nároku na odpočet DPH. Soud po provedeném řízení dospěl k závěru, že se správní orgány žádného z žalobcem vytýkaných pochybení nedopustily a proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož žalobkyně, vzhledem k tomu, že nebyla ve věci úspěšná, nemá právo na náhradu účelně vynaložených nákladů v řízení. Žalovaný, kterému by právo na náhradu účelně vynaložených nákladů podle výsledku řízení náleželo, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžného výkonu úředních činností správního orgánu nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í

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.

V Praze dne 9. září 2021

Mgr. Marek Bedřich, předseda senátu