



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D. a JUDr. Naděždy Treschlové ve věci

žalobce:

██████████
sídlem ██████████
zastoupen Mgr. Ing. Ladislavem Málkem, advokátem,
sídlem Praha 3, Sudoměřická 1550/6

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství
sídlem Brno, Masarykova 427/31

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 10. 2019, č.j. 41724/19/5300-21444-710132

takto:

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

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“, kterým je obecně

Shodu s prvopisem potvrzuje: K. T.

nazýván i správní orgán 1. stupně, nemá-li odlišený význam pro kontext odůvodnění) zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo platební výměr (dále též „platební výměr“) na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen 2016 vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále též „správní orgán 1. stupně“ nebo „správce daně“) dne 24. 11. 2017 pod č.j. 8399922/17/2002-52522-110973, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 121.040 Kč, a dodatečný platební výměr (dále též „dodatečný platební výměr“) na DPH za zdaňovací období září 2016 vydaný správcem daně dne 24. 11. 2017 pod č.j. 8400098/17/2002-52522-110973, kterým byla doměřena daň ve výši 290.173 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 58.034 Kč.

2. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný dospěl k závěru, že odpočet u přijatého zdanitelného plnění od společnosti [REDAKCE], DIČ CZ01640895 (dále též „dodavatel“) nelze uznat, neboť žalobcem nebyly doloženy takové důkazní prostředky, které by prokázaly faktické přijetí zdanitelného plnění od tohoto dodavatele. Konkrétně žalobce neprokázal, že úklidové práce na základě přijatých daňových dokladů od dodavatele byly provedeny tak, jak je uvedeno na předmětných daňových dokladech.

II. Obsah žaloby

3. V podané žalobě žalobce nejprve obecně označil napadené rozhodnutí za nezákonné, neboť žalovaný rozhodl v rozporu s důkazy předloženými žalobcem, v rozporu se zjištěnými skutečnostmi, v rozporu se zásadami daňového řádu, jakož i v příkrém rozporu s judikaturou komunitárního a českého práva a na základě nesprávného právního posouzení. Napadené rozhodnutí tak má věcné vady a spočívá na nesprávném právním posouzení splnění podmínek pro doměření daně, jak to správce daně učinil. Žalobce dále obecně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů, neboť v odůvodnění rozhodnutí o odvolání jsou mezery, napadené rozhodnutí se nedostatečně vypořádalo s námitkami uvedenými žalobcem v odvoláních směřujících do prvostupňových rozhodnutí.
4. Žalobce nesouhlasil s odůvodněním napadeného rozhodnutí, podle kterého neměly být žalobcem odstraněny pochybnosti správce daně, zda se plnění uskutečnila v souladu s daňovými doklady, resp. zda žalobce předmětná plnění od deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu skutečně přijal. Žalovaný se zabýval pouze těmi skutečnostmi, které byly z jeho pohledu sporné, resp. neobvyklé a které přičítal k tíži žalobce, a zcela ignoroval ty, které svědčily ve prospěch žalobce a byly nezvratné či nezpochybnitelné. Takový postup je v rozporu s daňovým právem, jakož i s judikaturou Soudního dvora EU. Žalobce je přesvědčen, že hodnocení důkazů nemůže probíhat účelově tak, že některé důkazy, a to ty, které jsou ve prospěch daňového subjektu, správce daně pomine či upozadí, a vyzdvihne ty, které se mohou jevit jako jdoucí k tíži žalobce jakožto daňového subjektu, i když často bez jakékoli souvislosti s podstatou věci. Žalovaný dokonce své závěry staví pouze na svých domněnkách a neodůvodněných i nedůvodných pochybnostech, aniž by on sám vyvrátil pravdivost a úplnost důkazních prostředků předložených žalobcem. Žalovaný tak rezignoval na svou povinnost stanovenou v ust. § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
5. Žalobce dále namítl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí pouze popisuje a recykluje právní základy případu, avšak následně se jimi vůbec neřídí. V daném případě totiž žalobce splnil svoji povinnost tvrzení i povinnost důkazní. Přestože žalovaný uvádí, že žalobce

unesl své primární důkazní břemeno, když správci daně předložil příslušné daňové doklady vztahující se k daným plněním, včetně svých povinných evidencí za šetřená zdaňovací období, avšak nesplnil hmotněprávní podmínky pro uplatnění a přiznání nároku na odpočet daně, tak své zdůvodnění staví mj. i právě na formálních podmínkách pro uplatnění a přiznání nároku na odpočet daně.

6. Žalobce dále namítl, že žalovaný své rozhodnutí postavil na nedůvodných pochybnostech a údajném nesplnění požadavků, které byly v průběhu řízení neopodstatněně kladeny na žalobce.
7. Žalobce následně v žalobě učinil výčet pochybností, na kterých žalovaný založil své rozhodnutí, a namítl, že žalovaný naproti tomu zcela pominul a nijak se nevypořádal s fakty (skutečnostmi doloženými důkazy ze strany daňového subjektu), kterými jsou faktická existence plnění v rozsahu uvedeném na zkoumaných daňových dokladech; existence dodavatele; použití přijatého zdanitelného plnění pro účely související s ekonomickou činností daňového subjektu; uhrazená cena za poskytnutá zdanitelná plnění; výpověď jednatele dodavatele potvrzujícího spolupráci a realizaci dodávek ve prospěch žalobce.
8. K domněnkám žalovaného, na základě kterých vyvstaly jeho pochybnosti o tom, zda zdanitelná plnění uskutečnil předmětný dodavatel a že je uskutečnil v takovém rozsahu, v jakém je žalobce deklaruje, žalobce namítl, že tyto domněnky primárně ani nejsou způsobilé důvodně vzbuzovat takové pochybnosti.
9. Dále k pochybnostem žalovaného žalobce konstatuje, že v průběhu řízení předložil důkazy, a to evidenci DPH za zdaňovací období srpen 2016 a září 2016, smlouvy o dílo uzavřené s odběrateli, přijaté daňové doklady od dodavatele, smlouvy o dílo uzavřené s dodavatelem, doklady o úhradách. Taktéž v průběhu kontroly opakovaně podrobně popsal obsah novace předložených smluv o dílo. Dále, ačkoliv ujednání o změně obsahu smluv nevyžaduje písemnou formu, tak předložil i písemné dohody zachycující původně ústní změnu předložených smluv o dílo. Z jejich obsahu ve znění jejich dodatků jednoznačně vyplynula vůle smluvních stran ve vztahu k určení předmětu plnění, podmínek plnění a výše úplaty za provedené plnění, přičemž cena byla určena fixní částkou za celé období realizace úklidových prací, které odpovídalo době realizace díla zhotovovaného žalobcem ve prospěch investora. Takto fixně určená cena zdanitelného plnění byla vždy zásadně nižší než cena zakázek realizovaných žalobcem.
10. Žalobce též správci daně sdělil, že objednávka předmětných úklidových prací byla ústní a jejím obsahem byl požadavek zajistit nepřetržitý úklid na staveništi po dobu realizace zakázky objednatel. Vzhledem k vymezení předmětu plnění (nepřetržitého úklidu) není nutné a ani fakticky možné vést jakoukoliv evidenci úklidu. Podstatný je vždy výsledek – tj. nepřetržité zajištění úklidu staveniště. Je tudíž i absurdní klást na žalobce nároky, aby kontroloval, zda konkrétní plnění skutečně vykonávají zaměstnanci dodavatele. Takový požadavek je zcela mimo intence běžné obchodní praxe a i rozumného uvažování.
11. K pochybnostem žalovaného, že odběrateli žalobce, společnosti [REDAKCE], nebylo známo, že by se na dodávkách podílel i žalobcův dodavatel a ani že k tomu odběratel nedal souhlas, žalobce uvedl, že to bez dalšího ještě neznamená, že z případného porušení soukromoprávního závazku lze ze strany žalovaného dovozovat, že k žádnému plnění nedošlo.

12. Žalobce namítl, že nebyl proveden jediný důkaz, který by vyvracel správnost a pravdivost předložené smluvní dokumentace uzavřené mezi dodavatelem a žalobcem; dále existenci plnění deklarovaného na předmětných fakturách; nebo skutečnost, že plnění deklarované na fakturách bylo daňovému subjektu dodáno dodavatelem. Vzhledem k tomu jsou rozhodnutí správce daně nezákonná, přičemž tato nezákonnost nebyla odstraněna ani žalovaným, ba naopak byla nezákonnost umocněna porušením zásady stanovené v § 116 odst. 2 daňového řádu. Správce daně vyměřil, resp. doměřil daň z přidané hodnoty žalobci v rozporu s důkazy předloženými žalobcem a tedy neoprávněně.
13. Dále žalobce namítl, že stanoviska a argumentace žalovaného uvedená v napadaném rozhodnutí je spíše paušální a nijak věcná. Není pravdou, že by žalobce nedoložil jediný důkazní prostředek, kterým by prokázal, že deklarovaná zdanitelná plnění v deklarovaném rozsahu pro něj byla uskutečněna, a to právě předmětným dodavatelem. Správce daně se nemůže zbavit takto jednoduše svého důkazního břemene, za situace, kdy byl proveden důkaz – výslech svědka, ze kterého naopak zcela bez pochyb a jednoznačně vyplývá, že k plnění ze strany předmětným dodavatelem skutečně došlo, a naopak není z ní nijak explicitně zřejmé, že by k žádnému takovému plnění ze strany dodavatele nedošlo.
14. V další žalobní námitce žalobce namítl, že žalovaný zcela ignoroval judikaturu českého i komunitárního práva, které na danou problematiku dopadá, dokonce učinil a vyslovil závěry, které jsou v příkrém rozporu s takovouto judikaturou. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 6. 9. 2017 č.j. 48 Af 14/2015-48, ve kterém soud konstatoval, že „*Podmínkou vzniku nároku na odpočet DPH není prokázat, že daňový subjekt přijal zdanitelné plnění od dodavatele, jenž daňový doklad vystavil. Nedostatek průkazumůže být významný pouze v případě, že správce daně prokáže, že v řetězci obchodních transakcí došlo k podvodu na DPH*“. Dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2.8.2017, č.j. 4 Afs58/2017-78 ve kterém soud 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. Pochybnosti správce daně, zda služby poskytl skutečně daňový subjekt, jenž měl daňový doklad vystavit, a zda byly služby provedeny v deklarovaném rozsahu, nepředstavují důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví daňového subjektu, neboť daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH netíží důkazní břemeno ohledně těchto skutečností. Dále žalobce odkázal na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, PPUH Stehcemp (dále též „rozsudek ve věci PPUH Stehcamp“). Soudní dvůr v něm dospěl k závěru, že právo EU brání odepření nároku na odpočet DPH splatné nebo zaplacené za zboží, které bylo daňovému subjektu dodáno, z důvodu, že faktura byla vystavena subjektem, jenž musí být s ohledem na kritéria stanovená touto právní úpravou považován za neexistující subjekt, a je nemožné určit skutečnou totožnost dodavatele zboží, s výjimkou případu, kdy bylo s ohledem na objektivní skutečnosti, a aniž bylo po osobě povinné k dani požadováno provést ověření, která jí nepřísluší, prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že uvedené plnění bylo součástí podvodu ohledně daně z přidané hodnoty. Dodavatel byl z hlediska plnění daňových povinností zcela neproblémový, z uskutečněného plnění odvedl řádně a včas daň, podal daňová přiznání, a nedošlo tedy u něj

k úniku na DPH ani k narušení daňové neutrality. Dále žalobce odkázal na závěry nálezu Ústavního soudu sp.zn. IV.ÚS 591/08 ze dne 01. 9. 2010 „*Při vybírání daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Při realizaci tohoto práva státu je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, jako je např. právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu. Daňovému subjektu přitom musí být dána možnost, aby tuto svou důkazní povinnost vůbec mohl splnit, respektive požadavek na prokázání určité skutečnosti musí být objektivně splnitelný.*“

15. Žalobce shrnul, že v rámci daňové kontroly předložil důkazy prokazující, že přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobce a že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo. Rovněž prokázal, že předmětné plnění bylo dodáno ze strany existující společnosti a že toto plnění dodala právě společnost, která je uvedena na daňových dokladech (daňové doklady vystavila) předložených ze strany společnosti žalobci, a že cenu tohoto plnění žalobce též uhradil. Byl to právě naopak žalovaný, kdo neunesl své důkazní břemeno. Žalovaný své závěry staví pouze na domněnkách či smyšlených důkazních prostředcích, aniž by on sám vyvrátil pravdivost a úplnost důkazních prostředků předložených žalobcem. Žalovaný tak v daném případě zcela rezignoval na svou povinnost stanovenou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy má za povinnost „*prokazovat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*“ Dále jednal v rozporu s § 5 odst. 3 daňového řádu, dle něž byl povinen „*šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.*“ Bylo tak na žalovaném, aby v souladu s daňovým řádem prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost či úplnost důkazních prostředků předložených ze strany žalobce, k čemuž ani přinejmenším nedošlo.
16. Společně s napadeným rozhodnutím se žalobce domáhá též zrušení obou rozhodnutí prvostupňových.

III. Vyjádření žalovaného k podané žalobě

17. Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu zamítl. Věcně se vyjádřil stejně jako v napadeném rozhodnutí.

IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

18. Při jednání konaném před Městským soudem v Praze dne 16. 9. 2021 účastníci řízení setrvali na své dosavadní argumentaci. Žalobce prostřednictvím svého právního zástupce především zdůrazňoval, že posuzovaný případ je odlišný od jiných případů v tom, že žalobce v řízení neměl žádnou jinou možnost vyvrátit pochybnosti správce daně. Vyzdvihoval, že faktické plnění proběhlo a muselo proběhnout, neboť úklid je nezbytnou součástí díla, je-li dílem stavba. Poskytnutí plnění potvrdil ostatně i svědek. Žalovaný nevyvrátil žalobcovy závěry, místo toho pašálně tvrdil, že žalobce poskytnutí plnění neprokázal.

19. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s.ř.s.“), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).
20. Městský soud v Praze vyšel z následující právní úpravy:
- Podle § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky:
 - a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad,
 - b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem,
 - c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad,
 - d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo
 - e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.
 - Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
 - Podle § 92 odst. 5 daňového řádu správce daně prokazuje:
 - a) oznámení vlastních písemností,
 - b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce,
 - c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,
 - d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti,
 - e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.
21. Soud o věci uvažil následovně.
22. Nejprve se Městský soud v Praze zabýval vznesenou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Soud k této námitce předesílá, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno závažným vadám správních rozhodnutí, kdy pro

absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č.j. 7 Afs 212/2006-76). Na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů tak nelze klást nepřiměřeně vysoké požadavky. Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se například správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č.j. 1 Afs 92/2012-45, bod 28). Pro dílčí pochybení v odůvodnění není tedy rozhodnutí nepřezkoumatelné, kdy je také třeba vzít v potaz, že správní řízení tvoří jeden celek a orgánu druhého stupně nic nebrání v tom se pouze ztotožnit a odkázat na odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí.

23. Nepřezkoumatelnost ve výše uvedeném smyslu městský soud u napadeného rozhodnutí neshledal. Městský soud konstatuje, že žalovaný v napadeném rozhodnutí i správce daně v prvostupňových rozhodnutích odpovídajícím způsobem předešli své úvahy a vysvětlili, proč dospěli k vyřčeným závěrům o neunesení důkazního břemene žalobcem. Správní orgány konkrétně uváděly, jaké důkazy prováděly, jak je hodnotily, jaká skutková zjištění z nich vyvodily, vypořádaly se též se všemi podstatnými odvolacími námitkami (ostatně žalobce ani v žalobě neoznačuje konkrétní odvolací námitku, kterou by žalovaný v napadeném rozhodnutí opomněl vypořádat). Závěry správních orgánů jsou dle přesvědčení soudu jednoznačné a nevzbuzují jakékoli pochybnosti nad tím, jakými úvahami byly správní orgány ve svém rozhodování vedeny. Soud tedy neshledal námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí důvodnou.
24. K vypořádání ostatních žalobních námitek Městský soud v Praze nejprve společně uvádí následující. Žalobce v žalobních námitkách rozporoval jednotlivá zjištění učiněná žalovaným, a to jak z hlediska dokazování a správnosti zjištěného skutkového stavu, tak z hlediska závěrů, které z uvedených zjištění žalovaný učinil. K tomu městský soud uvádí, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a vzhledem k tomu, že se názor městského soudu shoduje s odůvodněním napadeného rozhodnutí, odkazuje toto odůvodnění (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č.j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 5. 2013, č.j. 2 Afs 37/2012 – 47, a ze dne 30. 6. 2014, č.j. 8 Azs 71/2014-49). Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19.12.1997, č. 20772/92, odst. 59-60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp.zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4.7.2012, sp.zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp.zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp.zn. IV. ÚS 3391/12 atd.). Zejména městský soud odkazuje na body 40 až 57 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde žalovaný popsal zjištěný skutkový stav, konkretizoval důkazy, z kterých vyšel, rozvedl, jak tyto důkazy hodnotil, zdůvodnil, proč nepovažoval za relevantní některé důkazní prostředky navržené žalobcem v daňovém řízení. Městský soud je přesvědčen, že žalovaný zjistil skutkový stav správně, jednotlivá zjištění mají oporu ve spisovém materiálu. Žalovaný do detailu vysvětlil, v čem spočívaly jeho prvotní pochybnosti, a proč dle jeho názoru žalobce

neprokázal, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak bylo žalobcem deklarováno. Žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí dostatečně podrobně a věcně správně vypořádal odvolacími námitkami, které brojí proti závěrům neunesení důkazního břemene žalobcem a o unesení důkazního břemene žalovaným, v této souvislosti žalovaný objasnil i principy rozložení důkazních břemen v daňovém řízení, své závěry podložil právní úpravou i relevantní judikaturou. Městský soud přitom zdůrazňuje, že námitky vznesené v odvolacím řízení jsou ve své podstatě shodné s posuzovanými žalobními námitkami. Jelikož tedy soud považuje vypořádání zmíněných námitek ze strany žalovaného za věcně správné, zákonné a vyčerpávající, plně odkazuje na odůvodnění jeho rozhodnutí a k vzneseným žalobním námitkám pouze dodává následující.

25. Ze spisového materiálu předloženého žalovaným k žalobním námitkám soud zjistil, že nárok na odpočet přijatých zdanitelných plnění od předmětného dodavatele nebyl žalobci uznán, neboť žalobce neprokázal faktickou realizaci zdanitelných plnění právě tak, jak bylo deklarováno. K tomu soud uvádí, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo tak, že správce daně je povinen dokazovat skutečnosti, které jsou uvedeny v § 92 odst. 5 daňového řádu. Ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu je to správce daně, který má povinnost prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Pokud pak správce daně zjistí v podkladech předložených daňovým subjektem jakoukoliv nesrovnalost, respektive okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto podkladech, přechází důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu zpět na daňový subjekt. V takovém případě je daňový subjekt povinen prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání a za tímto účelem předložit, případně navrhnout relevantní důkazní prostředky. Pokud tyto důkazy spolehlivě prokazují tvrzení daňového subjektu, přechází důkazní břemeno zpět na správce daně. V opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.
26. Ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH je daňový subjekt povinen pro účely uplatnění nároku na odpočet DPH předložit daňový doklad. Formálně bezvadný daňový doklad však nezakládá nárok na odpočet, neboť tento nárok se odvíjí od existence zdanitelného plnění uvedeného v daňovém dokladu. V případě pochybností je daňový subjekt povinen prokázat soulad mezi formálním stavem uvedeným na daňovém dokladu a stavem faktickým, a to bez rozumných pochybností (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 79).
27. V projednávaném případě vznikly správci daně pochybnosti o uskutečnění díla deklarovaného v daňových dokladech, na základě nichž žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH. Konkrétně žalobce předložil smlouvy s dodavatelem, které však v rozporu s jejich textem neobsahovaly přílohy, zejména odkazované „Všeobecné obchodní podmínky pro subdodavatele“, jimiž se měly řídit veškeré dodavatelské práce, v některých případech převyšovala hodnota přijatého zdanitelného plnění hodnotu uskutečněného zdanitelného plnění, v případech, kdy žalobce předložil vedle faktury přijaté od dodavatele také návazný daňový doklad vystavený pro odběratele žalobce, byl v těchto daňových dokladech vystavených žalobcem vždy uveden předmět plnění „obkladačské práce“, přestože dle smluv o dílo s dodavatelem se mělo jednat o „úklidové práce“. Správce daně nemohl ověřit, jaké úklidové práce byly provedeny, kdo a kdy je provedl, jakým způsobem byla kalkulována cena, jaké dokumenty měly být na základě smluv předány.

28. Správce daně žalobce vyzval výzvou ze dne 2. 12. 2016 (dále jen „první výzva“) k prokázání, zda žalobcem deklarovaná zdanitelná plnění v měsíci srpnu 2016 skutečně přijal, že je přijal od deklarovaného dodavatele a zda plnění použil v rámci své ekonomické činnosti, zejména jej vyzval k prokázání skutečného charakteru a rozsahu deklarovaných úklidových prací, k prokázání konkrétních skutečností týkajících se pracovníků vykonávajících tyto práce, k prokázání okolností předání díla, stanovení ceny, existujících dokumentů, případných subdodávek atd. Obdobně správce daně vyzval žalobce výzvou ze dne 6. 3. 2017 (dále jen „druhá výzva“) k prokázání přijetí deklarovaných zdanitelných plnění v měsíci září 2016 a jejich použití v rámci ekonomické činnosti. Správci daně nadto vznikly po reakci žalobce na první výzvu další pochybnosti o rozsahu přijatých zdanitelných plnění, také tyto pochybnosti dle přesvědčení soudu vznikly důvodně, neboť z vyjádření žalobce nebylo zřejmé, jaká přijatá zdanitelná plnění byla použita na jednotlivé zakázky a zda byla přijatá právě od předmětného dodavatele, dále z vyjádření žalobce vyplynulo, že hodnota plnění na faktuře dodavatele několikanásobně převyšovala hodnotu uskutečněného zdanitelného plnění pro odběratele, na vydané faktuře nebylo uvedeno, že součástí hodnoty plnění jsou i úklidové práce. Správci daně nebyla zřejmá vazba mezi uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plněními, neboť jestliže daňový subjekt poskytuje stavební práce a využívá k nim subdodávky, musí být schopen prokázat, jaká všechna plnění, ať už od plátců či od neplátců, k této ekonomické činnosti přijal, a to v členění dle jednotlivých zakázek, což se v případě žalobce nestalo. Správce daně žalobce vyzval výzvou ze dne 7. 4. 2017 k prokázání, že žalobce ve výzvě specifikovaná zdanitelná plnění skutečně přijal od deklarovaného dodavatele, že je přijal v rozsahu uvedeném na daňovém dokladu a že je použil v rámci své ekonomické činnosti, dále k prokázání vazby mezi uskutečněnými zdanitelnými plněními a přijatými plněními.
29. Městský soud v Praze je toho názoru, že podezření žalovaného bylo v posuzovaném případě opřeno o racionální úvahu, že předložené doklady nejsou bez dalšího prokazování způsobilé prokázat, že k uskutečnění zdanitelných plnění fakticky došlo, neboť po zhodnocení předložených dokladů byly zjištěny okolnosti, které nasvědčovaly jejich vzájemnému nesouladu. Podezření (pochybnosti) bylo žalovaným formulováno v daňovém řízení opakovaně, vždy dostatečně konkrétně. Městský soud konstatuje, že žalovaný se neomezil na pouhé prohlášení, že má o podaných přiznáních k dani pochybnosti, nýbrž řádně odůvodnil, na čem jsou jeho pochybnosti založeny. Městský soud v Praze považuje za potřebné uvést, že žalobce se mylí, domnívá-li se, že za jím tvrzeného skutkového stavu žalovaný neměl k pochybnostem důvod. Pochybnosti žalovaného spočívaly v tom, zda se deklarované činnosti opravdu uskutečnily. Žalovaný své pochybnosti opřel o listinné důkazy shromážděné o jednotlivých daňových subjektech (žalobci, dodavateli i odběrateli), z nichž vyšla najevo zejména naprostá obecnost specifikovaných prací, zcela zásadní odlišnost v charakteru popisovaných prací, nesoulad v hodnotě zdanitelného plnění. Jedná se tedy o důvody objektivně existující. Proto městský soud považuje pochybnosti žalovaného za odůvodněné. Za této situace správce daně unesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, což mělo za následek, že daňové břemeno přešlo zpět na žalobce.
30. Žalobce tak měl podle § 92 odst. 3 daňového řádu povinnost prokázat, že mu dodavatel deklarované úklidové práce skutečně dodával v rozsahu uvedeném na daňových dokladech. Dle názoru soudu nelze přisvědčit tvrzení, podle kterého žalobce na výzvy k prokázání pochybností deklarované skutečnosti prokázal. Žalobce reagoval popisem novace těchto smluv o dílo, kde popisoval ústní změnu obsahu smluv o dílo tak, že cena za dílo byla nově

určena fixní částkou za celé období realizace úklidových prací, které odpovídalo době realizace díla zhotovovaného žalobcem ve prospěch odběratele. Takové tvrzení však není způsobilé prokázat realizaci konkrétního díla a tedy přijetí zdanitelného plnění. Jako důkaz o přijetí zdanitelného plnění pak nelze akceptovat ani vysvětlení žalobce, že vzhledem k charakteru díla – zajištění nepřetržitého úklidu staveniště – nebylo nutné ani možné vést evidenci provádění díla nebo kontrolovat, zda konkrétní plnění vykonávají zaměstnanci dodavatele. Ani výpověď svědka, jednatele dodavatele, provedená jako doplňující důkaz v odvolacím řízení, nepřispěla k osvědčení tvrzených skutečností. Svědek výslovně vypověděl, že k zdaňovacímu období srpna a září 2016 si nepamatuje podrobnosti, nevěděl, jakých staveb se vykonané dílo týkalo, co přesně bylo obsahem díla (zda úklidové nebo i bourací práce), jak přesně realizace díla na místě probíhala, neodpověděl nic konkrétního na otázky týkající se personálního zabezpečení zakázek, nevěděl, jak přesně byla stanovena cena za dílo.

31. Na základě shora uvedeného má soud za to, že žalobce nedoložil faktickou stránku uplatněných daňových dokladů, neboť neprokázal, že se předmětná zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak je deklarováno na daňových dokladech.
32. K námitkám nesprávného hodnocení provedených důkazů městský soud zdůrazňuje, že judikatura Nejvyššího správního soudu (srovnej např.: rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012 č.j. 1 Afs 26/2012-34, ze dne 11. 12. 2014 č.j. 6 Afs 156/2014-47) stabilně uvádí, že z hlediska objektivních okolností musí správce daně posuzovat každou obchodní transakci samu o sobě, nikoli izolovaně, ale komplexně jako celek. Správce daně je povinen přihlídnout k prostředí, v němž se daňový subjekt pohybuje, k jeho obchodním zkušenostem, znalostem a kapitálu, k charakteru a vlastnostem plnění, obchodním, platebním a záručním podmínkám a dalším okolnostem. Takto zjištěné objektivní okolnosti pak tvoří dílčí indicie, které ačkoliv každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě ukazují na případnou účelovost jednání daňového subjektu (srovnej: rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013 č.j. 1 Afs 58/2013-34).
33. V posuzované věci žalovaný právě takto postupoval. Zjištěné objektivní skutečnosti hodnotil jednotlivě i v souhrnu a řádně zdůvodnil, jak konkrétně jednotlivé důkazní prostředky hodnotil a proč z nich nevyplývá faktická realizace zpochybněného zdanitelného plnění. Městský soud poznamenává, že zatímco v posuzovaném případě žalobce nepředstavil žádnou věrohodnou skutkovou verzi podloženou relevantními skutečnostmi (a to ani ve správním řízení, ani ve správním řízení soudním), žalovaný naproti tomu řádně zjistil skutkový stav a v odůvodnění napadeného rozhodnutí náležitě odůvodnil, na základě jakých skutečností má žalobcovo důkazní břemeno za neunesené. Dále městský soud uvádí, že z obsahu správního spisu nevyplývá, že by žalovaný postupoval jakkoli nestandardně a že by jeho postup vykazoval snahu „účelově upřednostnit důkazy v neprospěch žalobce“ a „upozadit důkazy ve prospěch žalobce“ jak žalobce namítá. Dle zjištění městského soudu žalovaný postupoval v daňovém řízení zcela obvykle, v souladu s daňovým řádem a jeho zásadami, všechny zjištěné skutečnosti konstatoval věcně a neutrálně, v průběhu řízení žalobci řádně umožňoval vyvrátit zjištěné pochyby a objasnit skutkový stav. V tomto směru nemůže obstát námitka žalobce, že žalovaný v řízení nepřihlédl k argumentům žalobce, jako je faktická existence plnění v rozsahu uvedeném na zkoumaných daňových dokladech, existence dodavatele, použití

přijatého zdanitelného plnění pro účely související s ekonomickou činností žalobce, uhrazená cena za poskytnutá zdanitelná plnění. Tyto žalobcem tvrzené okolnosti totiž v řízení buď zůstaly neprokázány, nebo nejsou způsobitelné zanechat průkaznou auditní stopu o realizaci konkrétního díla v deklarovaném rozsahu v konkrétním kontrolovaném období. Městský soud v Praze proto žalobní námitce nemůže přisvědčit.

34. K námitce žalobce, že žalovaný neakceptoval okolnosti obhajitelné běžnou obchodní praxí, jako je ústnost smluvních ujednání, absence kontrol provádění díla žalobcem, nevedení evidence provádění díla, ujednání o fixní ceně atd., městský soud uvádí, že žalobcem napadené dílčí okolnosti žalovaný posuzoval nejen jednotlivě, ale i ve svém souhrnu a vzájemné souvislosti. Městský soud konstatuje, že upravovat své smluvní vztahy tímto způsobem jistě není zakázané a nejedná se o neobvyklý způsob v tomto odvětví. V projednávané věci však šlo o to, že uvedené okolnosti nebyly způsobitelné odstranit důvodné pochybnosti žalovaného o realizaci konkrétních zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu v konkrétním kontrolovaném období. Podobně se lze vyjádřit k námitce žalobce, že mu žalovaný kladl k tíži porušení smluvního závazku s odběratelem, kterému v rozporu s uzavřenou smlouvou nebyla známa realizace díla dodavatelem žalobce (tj. ve vztahu k odběrateli subdodavatelem). Tato skutečnost nebyla v daňovém řízení žalobci vytýkána z důvodu kontroly dodržování soukromoprávních závazků, ale byla zohledněna jako okolnost posilující pochybnosti žalovaného o realizaci díla tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech. Soud v této souvislosti zdůrazňuje, že jakkoliv bylo na žalobci, za jakých podmínek bude svoji podnikatelskou činnost realizovat, pokud následně chtěl nárokovat odpočet DPH vztahující se k jednotlivým zdanitelným plněním, bylo na něm, aby v případě důvodných pochybností prokázal, že došlo k jejich skutečné realizaci.
35. Městský soud v Praze ohledně žalobní námitky vadného hodnocení důkazů uzavírá, že považuje zdůvodnění žalovaného za řádné, věcně správné a vyčerpávající a je přesvědčen, že žalobci se v něm dostalo adekvátní odpovědi na jeho námitky. Městský soud proto na odůvodnění žalovaného v podrobnostech odkazuje, neboť nemá, co dalšího by k němu dodal.
36. K námitce neprovedení všech žalobcem označených důkazů městský soud především uvádí, že správní orgány nemají v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů povinnost provést každý navržený důkaz, když závisí zcela na jejich uvážení, které z důkazních prostředků provedou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č.j. 7 Afs 175/2005-103). Městský soud konstatuje, že shodně s žalovaným dospěl k závěru, že tvrzení žalobce týkající se navržených důkazů nejsou takové povahy, aby měla být ještě důkazně ověřena, neboť byla přednesena v tak obecné a neurčité rovině, že nebyla způsobitelná objasnit konkrétní skutečnosti ohledně konkrétního provedení zdanitelného plnění v srpnu a v září roku 2016. Za takových okolností není účelné tvrzení žalobce dále prokazovat. Neprovedení těchto důkazů nevedlo k znemožnění žalobci unést důkazní břemeno. Lze tedy shrnout, že žalovaný postupoval v souladu s požadavkem správního zjištění a stanovení daně (ust. § 1 odst. 2 daňového řádu) a přihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (ust. § 8 odst. 1, část věty za středníkem daňového řádu).
37. K námitce postupu v rozporu s odkazovanou judikaturou správních soudů, Soudního dvora EU a Ústavního soudu Městský soud v Praze uvádí, že posuzovaný případ se od případů řešených v namítané judikatuře skutkově liší (odkazované případy se týkají zejména daňových podvodů), a proto jejich závěry nelze na posuzovanou věc aplikovat.

Městský soud v Praze žádný rozpor napadeného rozhodnutí s žalobcem odkazovanými rozsudky neshledal.

38. K žalobní námitce bezproblémovosti dodavatele z hlediska plnění daňových povinností a nenarušení daňové neutrality městský upozorňuje na to, že samotné uznání existence uskutečněného plnění na výstupu nezakládalo nárok žalobce na odpočet daně, nebyla-li současně splněna právě některá z hmotněprávních podmínek pro přiznání takového nároku na odpočet daně, především pak doložení skutečnosti, že žalobcem přijatá zdanitelná plnění pocházela od jím dokladově deklarovaného dodavatele jako plátce DPH na vstupu a byla realizována v jím deklarovaném rozsahu. Argumentaci žalobce lze v tomto ohledu označit za zcela bezobsažnou v situaci, kdy v rozhodných okamžicích prokazování skutečného rozsahu přijatého zdanitelného plnění od dodavatele nebyl úspěšný, důkazní břemeno neunesl.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

39. Městský soud v Praze tak uzavírá, že žalobce se svými námitkami neuspěl, v řízení o žalobě nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti. Městský soud v Praze proto žalobu zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s.
40. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

Praha dne 16. září 2021

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu