



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců Mgr. Ivety Postulkové a Mgr. Marka Zimy ve věci

žalobkyně: **ELFAJR s.r.o.**, IČO 01861131
sídlem Heinemannova 2695/6, 160 00 Praha 6
zastoupená advokátem Mgr. Bc. Lubošem Klimentem
sídlem Ždírec 99, 588 13 Ždírec

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2019 č. j. 1849/19/5300-22444-707622,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze (dále též „*městský soud*“) se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 6 (dále též „*správce daně*“), ze dne 10. 7. 2018 dílem potvrdil, a to č. j. 5778924/18/2006-51524-107796, jímž byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „*DPH*“) za zdaňovací období duben 2016 ve výši 717 032 Kč a stanoveno penále ve výši 143 406 Kč, č. j. 5779001/18/2006-51524-107796, jímž byla doměřena DPH za zdaňovací období květen 2016 ve výši 714 949 Kč a stanoveno penále ve výši 142 989 Kč, a č. j. 5779033/18/2006-51524-107796, jímž byla doměřena DPH za zdaňovací období červen 2016 ve výši 915 691 Kč a stanoveno penále ve výši 183 192 Kč; a dílem změnil, a to č. j. 5779068/18/2006-51524-107796, jímž byla doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 1 255 701 Kč a stanoveno penále ve výši 251 140

Kč, č. j. 5779122/18/2006-51524-107796, jímž byla doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 827 242 Kč a stanoveno penále ve výši 165 448 Kč, a č. j. 5779149/18/2006-51524-107796, jímž byla doměřena DPH za zdaňovací období září 2016 ve výši 798 382 Kč a stanoveno penále ve výši 159 676 Kč (dále též souhrnně „*dodatečné platební výměry*“).

2. Proti dodatečným platebním výměrům i napadenému rozhodnutí brojí žalobkyně podanou žalobou. Vznesené námítky lze rozdělit do následujících žalobních bodů.
3. *V prvním žalobním bodu* žalobkyně namítá, že ve správním řízení spolupracovala se správcem daně, reagovala na výzvy k doložení dokladů a navrhovala důkazy, jimiž prokázala nárok na odpočet DPH. Nesouhlasí se žalovaným, že by kromě faktur nepředložila žádné důkazy o faktickém přijetí zdanitelných plnění podle daňových dokladů. Podle žalobkyně to byl správce daně, kdo neunesl důkazní břemeno, neboť neoznačil konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotil předložené důkazy za nevěrohodné či nesprávné. Správce daně, která má všechny důkazy hodnotit samostatně a v jejich vzájemné souvislosti, v rozporu se soudní praxí důkazní břemeno aplikoval a neprokázal pochybení žalobkyně, nýbrž tendenčně ukládal žalobkyni povinnost prokazovat soulad daňového přiznání s faktickým stavem. V průběhu řízení správce daně zatěžoval žalobkyni žádostmi o důkazy, přičemž formálně správným důkazům připisoval schopnost prokázat pochybení žalobkyně. Žalobkyně k tomuto odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018 č. j. 5 Afs 60/2017-60, ze dne 26. 9. 2012 č. j. 8 Afs 14/2012-61, ze dne 22. 10. 2008 č. j. 9 Afs 30/2008-86, či ze dne 19. 9. 2013 č. j. 9 Afs 12/2013-30.
4. *Ve druhém žalobním bodu* žalobkyně poukazuje na to, že je jí k tíži přičítáno jednání ze soukromoprávních smluv podle zásad soukromého práva. Základním principem soukromého práva je možnost jednání, které zákon nezakazuje. Správce daně z jednání učiněného v souladu se zákonem vyvozuje negativní skutečnost. Podle žalobkyně lze uzavřenou písemnou smlouvu měnit ústně (např. rozdílnou cenu služeb), proto nesrovnalost smlouvy oproti faktickému chování nemůže založit pochybnosti, protože subjekty vztahu mají smluvní volnost. Žalobkyně obchodovala s obchodní korporací JAKATE TRADE s.r.o., IČ 29356873, sídlem Bulharská 996/20, 101 00 Praha 10, (dále též „*společnost JAKATE*“) dlouhodobě a často, součástí smluvních vztahů byly zvyky, na nichž byl postaven vztah. Smlouvu je proto třeba interpretovat i podle těchto zvyků. Účastníkům smluvního vztahu byly zcela jasné jejich práva a povinnosti.
5. *Ve třetím žalobním bodu* žalobkyně považuje rozhodnutí správce daně za nepřezkoumatelné, z odůvodnění není zřejmé, proč svědecké výpovědi pana J. přiznal nulovou věrohodnost, přestože uvedl: „*Ano, činnost probíhala tak, jak je uvedeno na dokladech*“. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyzdvihl negativní skutečnosti na úkor pozitivních a také přiznal výpovědi svědka nulovou hodnotu a naopak přiznal silnou výpovědní hodnotu faktu, že svědek není schopen vybavit si detaily obchodů, např. jména subdodavatelů. Žalobkyně nesouhlasí se závěry žalovaného, že svědecká výpověď pana J. je nekonkrétní, tudíž ji nelze použít za důkaz. Žalobkyně svědeckou výpověď jmenovaného považuje za konkrétní k otázce prokázání existence uskutečnění činnosti.
6. *Ve čtvrtém žalobním bodu* žalobkyně tvrdí, že správce daně porušil zásadu materiální pravdy tím, že v řízení iracionálně vyzdvihuje pouze negativní skutečnosti, kterými ospravedlňuje své názory o neprokázání plnění. Naopak pozitivní skutečnosti přehlíží či

odmítá. Žalobkyně však nemá žádnou možnost před správcem daně prokazovat pozitivní skutečnosti.

7. Žalovaný v písemném vyjádření ze dne 29. 5. 2019 navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné. Uvedl, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu, a tedy neprokázala oprávněnost nároku na odpočet daně z těchto plnění podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDPH“). *K prvnímu žalobnímu bodu* uvedl, že žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno, když správci daně předložila formálně bezvadné doklady, následně však správce daně přenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni, když ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 24. 2. 2017 č. j. 277273/17/2914-60561-708054 vyjádřil své pochybnosti stran faktického přijetí deklarovaných plnění od společnosti JAKATE. Správce daně je k přenesení důkazního břemene povinen unést své důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb, avšak není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak tvrdí daňový subjekt, či dokonce namísto daňového subjektu prokázat, jak se transakce uskutečnila. Bylo na žalobkyni, aby rozptýlila pochybnosti správce daně, že deklarovaná přijatá plnění byla fakticky uskutečněna deklarovaným dodavatelem podle daňových dokladů. Žalobkyně toto důkazní břemeno neunesla, neboť předloženými listinami ani provedenými výslechy svědků pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem nerozptýlila. Žalobkyně k tvrzeným skutečnostem předložila pouze rámcovou smlouvu o spolupráci ze dne 1. 4. 2016, dva nepodepsané soupisy ubytovacích lůžek a šest objednávek vztahujících se k ostatním plněním. Skutečnosti vyplývající z doložených soupisů ani další vyjádření žalobkyně ve formě pouhých tvrzení nebyly potvrzeny vlastními zjištěními správce daně získanými prostřednictvím výzev na majitele nemovitostí. Ve vyjádření se k seznámení s kontrolním zjištěním žalobkyně navrhla provedení dvou svědeckých výpovědí, jimiž své důkazní břemeno neunesla. Byť žalobkyně navrhla určité důkazní prostředky a vyvíjela součinnost se správcem daně, nevedly provedené důkazní prostředky k prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně. K námitce žalobkyně, že správce daně neunesl své důkazní břemeno, když neuvedl konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené důkazy za nevěrohodné a neprůkazné, žalovaný uvedl, že žalobkyně zmatečně spojuje dvě skutečnosti, a totiž přenesení důkazního břemene sdělením konkrétních pochybností a hodnocení důkazních prostředků předložených či navržených a provedených v reakci na sdělené pochybnosti správce daně.
8. Žalovaný ke *druhému žalobnímu bodu* připustil, že smluvní volnost stran, ústní dohody či výklad písemné smlouvy podle zvyků stran v obchodním styku přípustné jsou. Pokud si žalobkyně z takových plnění uplatňuje nárok na odpočet DPH, nedostatkem hmotných důkazních prostředků se vystavuje riziku, že oprávněnost nároku neprokáže. Je v zájmu daňového subjektu, aby shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007 č. j. 2 Afs 177/2006-61). Nezajistí-li si daňový subjekt dostatek důkazních prostředků k prokázání nároku na odpočet daně, nemůže být v dobré víře ohledně toho, zda v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti takového nároku.

9. Žalovaný ke *třetímu žalobnímu bodu* zmínil, že nelze přisvědčit námitce žalobkyně o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost nelze spatřovat v tom, že správce daně svědeckou výpověď řádně vyhodnotil, avšak žalobkyně se jeho hodnocením neztotožňuje. K výsledku svědka pana J. a jeho hodnocení žalovaný odkázal na body 32. a 33. napadeného rozhodnutí.
10. Žalovaný ke *čtvrtému žalobnímu bodu* nepřisvědčil žalobkyni, že vyzdvihl pouze důkazy v její neprospěch. Správce daně při hodnocení důkazů přihlížel ke všemu, co v daném případě vyšlo najevo, posuzoval důkazy předložené žalobkyní či provedené na její návrh, i ty, které si obstaral sám, příp. ve spolupráci s třetími osobami.
11. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „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.). Městský soud rozhodl o věci samé bez nařízení jednání, jelikož žalobkyně ani žalovaný se ve lhůtě stanovené soudem nevyjádřili, souhlasili proto konkludentně (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
12. Ze správního spisu vyplývají tyto rozhodné skutečnosti:
13. Dne 18. 1. 2017 pod č. j. 41009/17/2914-60561-708054 Finanční úřad pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště ve Žďáru nad Sázavou (dále „FÚ KV“) zahájil žalobkyni, tehdy daňovému subjektu, daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období 04/2016 až 09/2016 k prověření oprávněnosti nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele společnosti JAKATE. Daňový subjekt uvedl, že předmětem jeho činnosti je pronájem lůžek v Mladé Boleslavi, na ubytovnách. Společnost JAKATE pronajímá daňovému subjektu lůžka na různých ubytovnách, nebo i v bytech, daňový subjekt je přefakturovává společnosti DAKO Servis s.r.o. (dále též „společnost DAKO“). Na otázku „kdo a jakým způsobem za daňový subjekt objednával služby od výše uvedených dodavatelů?“ daňový subjekt uvedl „je to na základě smluv, jak se společností JAKATE TRADE, tak se společností DAKO Servis“, dále uvedl „vše je pouze na základě smluv ... z větší části probíhají úhrady bankovními převody, je tam i pár hotovostních úhrad, doklady o úhradách a předmětné výpisy z účtů dodám obratem“.
14. Dne 3. 2. 2017 byla daňovému subjektu doručena výzva FÚ KV ze dne 2. 2. 2017 č. j. 171588/17/2914-60561-708054 (dále též „Výzva 1“), aby ve lhůtě 15 dnů prokázal důkazními prostředky skutečnosti rozhodné pro správné stanovení DPH za zdaňovací období 04 – 09/2016 (např. přijatými fakturami, bankovními výpisy apod.), na základě kterých si nárokoval v daňových přiznáních k DPH za kontrolovaná zdaňovací období odpočet daně na vstupu dle dokladů od dodavatele JAKATE TRADE.
15. Daňový subjekt v reakci na Výzvu 1 dne 3. 2. 2017 a dne 19. 2. 2017 a předložil FÚ KV přijaté daňové doklady od společnosti JAKATE a i dalších dodavatelů a seznam dokladů pro přiznání k DPH za požadované zdanitelné období.
16. Dne 25. 2. 2017 byla daňovému subjektu doručena výzva FÚ KV ze dne 24. 2. 2017 č. j. 277273/17/2914-60561-708054 (dále též „Výzva 2“), aby do 10 dnů prokázal skutečnosti rozhodné pro správné stanovení DPH za předmětné zdaňovací období, že nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění v jednotlivých zdaňovacích obdobích od společnosti JAKATE ve výzvě specifikovaných daňových dokladů, byl uplatněn oprávněně a ve správné výši (předložením např. rámcových smluv, objednávek, evidence zakázek,

daňového dokladu na přijatou platbu, dokladů o úhradě, evidence zaměstnanců, ubytovaných, popř. jiných důkazních prostředků). V odůvodnění výzvy FÚ KV konstatoval, že mu vznikla pochybnost o použití zdanitelných plnění pro ekonomickou činnost daňového subjektu, jelikož sídlo společnosti JAKATE je shodné s obecně známou adresou virtuálních sídel, současně jmenovaná společnost neplní svoje povinnosti vůči správci daně, je nekontaktní a úhrady za zdanitelná plnění byly prováděny na bankovní účet společnosti JAKATE nezveřejněný pro účely DPH.

17. Dne 5. 3. 2017 byly doručeny FÚ KV od daňového subjektu nepodepsané příjmové pokladní doklady čísel CP16006-CP16029, CP16032, CP16040-CP16041 a 29 nepodepsaných výdajových pokladních dokladů více druhů časových řad. Dne 10. 3. 2017 byla správci daně doručena jedna přijatá faktura z května 2016.
18. Dne 10. 4. 2017 byla daňovému subjektu doručena výzva FÚ KV ze dne 31. 3. 2017 č. j. 600629/17/2914-60562-708054 (dále též „Výzva 3“), aby daňový subjekt do 10 dnů prokázal, že si v kontrolovaných zdaňovacích obdobích uplatnil nárok na odpočet DPH podle dokladů ve Výzvě 3 specifikovaných od společnosti JAKATE.
19. Dne 24. 6. 2017 bylo daňovému subjektu doručeno rozhodnutí o stanovení 15 denní lhůty pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění ze dne 14. 6. 2017 č. j. 1187014/17/2914-60562-701322.
20. Dne 11. 7. 2017 bylo FÚ KV doručeno vyjádření daňového subjektu k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 14. 6. 2017, v něm daňový subjekt navrhuje doplnění kontrolního zjištění, proto připojil Rámcovou smlouvu o spolupráci ze dne 1. 4. 2016 (dále též „*rámcová smlouva*“) mezi daňovým subjektem jako objednatelem a společností JAKATE jako dodavatelem. Podle čl. I. této smlouvy dodavatel se zavazuje zajistit pro odběratele sjednané ubytovací kapacity, správu a údržbu vybraných ubytovacích zařízení, provádění administrativních prací. Podle čl. II. „*každá dílčí objednávka ubytovacího zařízení bude Objednatelem doručena písemně*“, v ní objednatel má specifikovat předmět objednávky – ubytovací zařízení, kapacitu ubytovacího zařízení, typ ubytovacího zařízení, místo ubytovacího zařízení a „*dodavatel si vyhrazuje právo objednávku do 5 pracovních dnů od jejího doručení písemně odmítnout*“. Podle čl. III. cena za užívání ubytovacích zařízení a za služby bude vždy za paušální částku 3 234 Kč bez DPH za „*ubytovaná osoba/měsíc/počet ubytovaných*“. Smlouva je uzavřena na dobu neurčitou.
21. Dne 12. 7. 2017 byla FÚ KV doručena od daňového subjektu třístránková počítačová sjetina nazvaná „*Soupis ubytovacích lůžek*“ (dále též „*soupis*“).
22. Dne 13. 7. 2017 byly FÚ KV doručeny od daňového subjektu orazítkované výdajové pokladní doklady zmiňované shora a výpisy ze dvou bankovních účtů, a to č. X vedený ČSOB a.s. a č. X vedený Fio banka a.s.
23. Dne 15. 7. 2017 bylo FÚ KV doručeno šest objednávek daňového subjektu adresovaných společnosti JAKATE: 1) č. 20160801 ze dne 30. 8. 2016 na 8 ks sedačích souprav a 20 ks postelí, 2) č. 20160802 ze dne 30. 8. 2016 na pomocné stavební práce na zakázce D5-Drahelčice a D8 PHS Úžice exit 9 a technickou výpomoc, bez uvedení ceny, 3) č. 20160402 nedatovaná, na zprostředkování prodeje jednotek na zakázce Polyfunkční dům REZIDENCE ŽELEZNÁ – Mladá Boleslav, bez uvedení ceny, 4) č. 20160602 ze dne 28. 6. 2016 na úklidové práce, bez uvedení ceny, 5) č. 20160601 ze dne 28. 6. 2016 na pomoc při

realizaci projektu v Mladé Boleslavi v ul. Palackého, Čechova, bez uvedení ceny, a 6) č. 20160401 nedatovaná, na vyhledávání a zprostředkování zaměstnanců, bez uvedení ceny.

24. Dne 18. 8. 2017 byla daňovému subjektu doručena výzva FÚ KV ze dne 18. 8. 2017 č. j. 1431430/17/2914-60562-701322 (dále též „Výzva 4“), aby ve lhůtě 15 dnů prokázal faktické zajištění ubytovacích lůžek na adresách uvedených v soupisu a prokázal, který konkrétní byt či část rodinného domu byl daňový subjekt oprávněn využívat k ubytování osob, dále aby prokázal správnost stanovení fakturované ceny služeb za užívání ubytovacích zařízení a služeb uvedených v soupisu ve sloupci „Kč“ s ohledem na dohodnutou cenu podle Rámcové smlouvy a předložil seznam ubytovaných s jejich identifikací a výši spotřeby energií a vody odečtené dodavatelem měsíčně v ubytovacích zařízeních, včetně identifikace osoby, která uvedené seznamy vyhotovila.
25. Dne 30. 8. 2017 bylo FÚ KV doručeno vyjádření daňového subjektu ze dne 30. 8. 2017 k Výzvě 4, ve kterém daňový subjekt uvedl, že byl zprostředkovatelem ubytovacích služeb, fakturoval společnosti DAKO, která lůžka fakturovala personálním agenturám. Veškeré ubytovací kapacity byly v nájmu či ve vlastnictví společnosti JAKATE, případně subdodavatele a seznamy ubytovaných nemá k dispozici, neboť fakturována byla ubytovací kapacita nikoli ubytování osob. K ceně ubytování daňový subjekt uvedl, že *„správce daně mylně uvádí cenu ubytování v daných měsících, neboť cena se odvíjí dle kvality a vybavenosti jednotlivých ubytovacích kapacit“*.
26. Dne 22. 8. 2017 FÚ KV vyzval čtrnácti výzvami vlastníky nemovitostí uvedených v soupisu ubytovacích lůžek, aby doložili dokumenty týkající se nájmu jejich nemovitostí. Vyzvaní zpět FÚ KV zaslali doklady.
27. Dne 11. 12. 2017 byl daňový subjekt seznámen s výsledkem kontrolního zjištění pod č. j. 1772616/17/2914-60561-708054 a následně byl vyzván k vyjádření se k němu.
28. Dne 15. 12. 2017 FÚ KV obdržel od daňového subjektu návrh na doplnění dokazování výsledkem dvou navržených svědků.
29. Dne 30. 1. 2018 byli za přítomnosti daňového subjektu vyslechnuti jako svědci T. J., který uvedl, že byl jednatel společnosti JAKATE (do září 2016) a *„činnost probíhala tak, jak je na dokladech“* a M. P., která uvedla, že *„pan J. dělal firmě Elfajr účetnictví a já byla jeho zaměstnanec do dubna 2016“*, přístup k účtu obou firem měla a platby oběma zadávala.
30. Dne 8. 3. 2018 bylo daňovému subjektu doručeno seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 7. 3. 2018 č. j. 350138/18/2914-60561-708054, na které daňový subjekt reagoval vyjádřením ze dne 16. 3. 2018.
31. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 16. 5. 2018 č. j. 865006/18/2914-60562-701322 (dále též *„zpráva o kontrole“*) FÚ KV konstatoval, že daňový subjekt uplatnil v šetřených zdaňovacích obdobích nárok na odpočet daně na základě přijatých daňových dokladů vystavených dodavatelem společností JAKATE. Předmětem těchto plnění byla podle přijatých daňových dokladů ubytovací lůžka, deratizace a úklid ubytoven a bytů, kontrola bytů, ubytoven a ubytovaných (dále též souhrnně *„ubytovací služby“*); provize z prodeje bytů, pomoc při realizaci projektu, vyhledávání a zprostředkování zaměstnanců, zprostředkování zakázky, dodání zboží (nábytku), technická pomoc a provedené práce na zakázkách (dále též souhrnně *„ostatní služby“*). Daňovému subjektu byly v řízení doručeny Výzvy 1 až 3, na které daňový subjekt kromě daňových dokladů nepředložil žádné důkazní prostředky o tom, že se plnění uvedená na dokladech, na kterých je uvedena jako

dodavatel společnost JAKATE, fakticky uskutečnila a byla použita v rámci ekonomické činnosti daňového subjektu k dosažení obratu za zdanitelná plnění. Na Výzvu 4 daňový subjekt uvedl, že byl zprostředkovatelem ubytovacích služeb. Z předložených daňových dokladů a smluv bylo zjištěno, že daňový subjekt měl ubytovací služby pořídit od dodavatele společnosti JAKATE a podle tvrzení daňového subjektu fakturovat společnosti DAKO. Podle faktur předložených daňovým subjektem fakturoval daňový subjekt odběrateli společnosti DAKO ubytování, přičemž fakturovaná cena se odvíjela podle počtu měrných jednotek lůžek a ceny za lůžko. Při ověřování adres uvedených v soupisu ubytovacích lůžek FÚ KV zjistil, že na některých adresách se nacházejí bytové domy ve vlastnictví i několika desítek majitelů. Daňový subjekt byl proto vyzván, aby prokázal, který konkrétní byt/část rodinného domu byl daňový subjekt oprávněn využívat k ubytování osob, a právní vztah, na jehož základě bylo ubytování v tomto bytě/rodinném domě umožněno. K tomuto daňový subjekt uvedl, že veškeré ubytovací kapacity byly v nájmu či ve vlastnictví dodavatele případně subdodavatele. K tomuto tvrzení však daňový subjekt nedoložil žádné důkazní prostředky prokazující, že dodavatel skutečně zajistil ubytovací kapacitu a kde konkrétně. Podle FÚ KV v případě, kdy daňový subjekt pouze zprostředkovává ubytovací kapacity, nutně musí disponovat informací o počtu lůžek v přesně vymezeném prostoru, aby informaci mohl dále poskytnout svému odběrateli. K požadavku FÚ KV na prokázání ceny ubytování, resp. ceny za „užívání ubytovacích zařízení a za služby“, a seznamu ubytovaných, vycházel FÚ KV ze znění rámcové smlouvy, která podle daňového subjektu nebyla zavazující. FÚ KV vyzval namátkově čtrnáct vlastníků nemovitostí na adresách uvedených v soupisu lůžek k poskytnutí informací ohledně nájmu předmětného nemovitého majetku. Dva majitelé na výzvy nereagovali a jeden se stal vlastníkem až v období, které není předmětem daňové kontroly. Z odpovědí ostatních vlastníků bylo zjištěno, že dva majitelé uvedené nemovitosti nikomu nepronajímají, byty ve třech nemovitostech jsou pronajaty společnosti DAKO, tzn., že daňovému subjektu společnost JAKATE měla zajistit ubytovací lůžka pro odběratele DAKO v nemovitostech, která měla společnost DAKO s už pronajaté přímo od vlastníků. Ostatní nemovitosti byly pronajaty třetím subjektům, z nichž žádný nebyl společností JAKATE, dodavatelem ubytovacích služeb daňovému subjektu. Uvedená zjištění činí soupis značně nevěrohodným a FÚ KV je proto nemohl osvědčit jako důkazní prostředek. Dne 30. 1. 2018 byly na základě návrhu daňového subjektu provedeny výsledky svědků. Svědeckou výpověď pana J. nelze osvědčit za věrohodný důkazní prostředek svědčící o uskutečnění zdanitelných plnění specifikovaných v kontrolním zjištění, neboť svědek uvedl pouze obecná fakta a neuvedl žádné nové skutečnosti, které by mohly vyvrátit pochybnosti správce daně o uskutečnění zdanitelných plnění. Stejně tak svědeckou výpověď paní M. P. nelze osvědčit jako věrohodný důkazní prostředek svědčící o uskutečnění zdanitelných plnění, neboť se faktických jednání dle vlastní výpovědi neúčastnila a měla na starost pouze „papírování“ do dubna roku 2016. FÚ KV dospěl k závěru, že u sporných zdanitelných plnění daňový subjekt na vstupu neunesl důkazní břemeno, a neprokázal faktické uskutečnění předmětných zdanitelných plnění. FÚ KV proto neuznal daňovému subjektu odpočet daně na vstupu z přijatých plnění v základní sazbě podle dokladů od společnosti JAKATE, neboť daňový subjekt neprokázal přijetí zdanitelných plnění. Tím nebyly pro uplatnění odpočtu splněny podmínky podle § 72 a § 73 ZDPH.

32. Dne 10. 7. 2018 vydal správce daně šest shora uvedených dodatečných platebních výměrů, kterými daňovému subjektu doměřil DPH za zdaňovací období duben 2016 až září 2016 a zároveň stanovil penále ve shora uvedené výši.
33. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, o kterém rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.
34. Napadeným rozhodnutím žalovaný tři dodatečné platební výměry (č. j. 5778924/18/2006-51524-107796, č. j. 5779001/18/2006-51524-107796 a č. j. 5779033/18/2006-51524-107796) potvrdil a zbylé tři dodatečné platební výměry (č. j. 5779068/18/2006-51524-107796, č. j. 5779122/18/2006-51524-107796 a č. j. 5779149/18/2006-51524-107796) změnil ve výroku tak, že doměřená daň splatná v náhradní lhůtě je splatná ke dni jejího stanovení, jímž se rozumí den nabytí právní moci dodatečného platebního výměru, obdobně tak penále je splatné do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru, nejdříve ke stejnému dni jako stanovená daň, z níž se penále vypočte. V odůvodnění žalovaný konstatoval, že daňový subjekt předložil v průběhu daňové kontroly za důkazy prokazující oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně formálně bezvadné doklady a evidenci pro účely DPH podle § 100 ZDPH. Nárok na odpočet daně však nemá základ ve formálním dokladu, nýbrž v existenci zdanitelného plnění. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tedy nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. K důkazům předloženým daňovým subjektem žalovaný uvedl, že ačkoliv měl daňový subjekt podle rámcové smlouvy všechny dílčí objednávky činit písemně, v průběhu daňové kontroly ani odvolacího řízení nebyly všechny objednávky vztahující se k ubytovacím službám předloženy, daňový subjekt jich předložil pouze šest. Tyto objednávky se však vztahovaly k ostatním plněním a předmět objednávky byl specifikován pouze obecně. Z předloženého soupisu ubytovacích lůžek není patrné, ke kterému období se soupis vztahuje a kdo jej vytvořil. Rovněž cena uvedená ve sloupci „Kč“ ve výši 4 410 Kč neodpovídá ceně sjednané v rámcové smlouvě částce 3 234 Kč. Ustanovení rámcové smlouvy tedy nebyla závazná, neboť nebyly vedeny seznamy ubytovaných a cena byla stanovena odlišně od ceny sjednané v rámcové smlouvě. Daňový subjekt nedoložil žádné důkazní prostředky prokazující, že společnost JAKATE skutečně zajistila ubytovací kapacitu a kde. Skutečnosti zjištěné z odpovědi majitelů nemovitostí nekorespondují s vyjádřením daňového subjektu, že ubytovací kapacity byly ve vlastnictví či nájmu společnosti JAKATE. Rovněž se jeví nepravděpodobné, že by si společnost DAKO nechala zprostředkovat ubytovací kapacity od daňového subjektu, když měla část nemovitostí pronajatých sama přímo od vlastníků. K ostatním plněním se daňový subjekt nevyjádřil a nepředložil žádné důkazy, které by osvědčily splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 ZDPH. Daňový subjekt proto neunesl svoje důkazní břemeno, když žádný z předložených důkazů, ani provedených důkazních prostředků, a to jednotlivě ani v jejich vzájemnosti, nesvědčí o tom, že plnění byla uskutečněna tak, jak daňový subjekt tvrdí s odkazem na předložené doklady. Správce daně měl proto vážné a důvodné pochyby o souladu deklarovaných přijatých zdanitelných plnění se skutečností. Svě pochyby přitom zcela seznatelným způsobem daňovému subjektu předestřel v rámci výzev k prokázání skutečností. Daňový subjekt však pochybnosti správce daně neodstranil. Ve svém vyjádření navrhl provedení výsledku svědků pana J. a paní P., jejichž svědecké výpovědi nebyly osvědčeny jako důkaz toho, že předmětná plnění v uvedeném rozsahu a obsahu uskutečnila pro daňový subjekt společnost JAKATE. Daňový subjekt v daném případě neprokázal, že plnění přijal od deklarovaného dodavatele v tvrzeném rozsahu a

obsahu, neboť nepředložil takové důkazní prostředky, jež by jeho nárok na odpočet daně podle § 72 a § 73 ZDPH prokázaly. Správce daně tudíž postupoval v souladu se zákonem, když nárok na odpočet daně uplatněný daňovým subjektem vyloučil.

35. Městský soud vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění:
36. Podle § 72 odst. 1 ZDPH *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování*
- a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,*
 - b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,*
 - c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,*
 - d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo*
 - e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.*
37. Podle § 72 odst. 2 ZDPH *daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona*
- a) na zboží, které plátcovi bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta,*
 - b) na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země, nebo*
 - c) v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b).*
38. Podle § 72 odst. 3 ZDPH *nárok na odpočet daně vzniká plátcovi okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.*
39. Podle § 72 odst. 5 ZDPH *plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.*
40. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.*
41. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
42. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
43. Soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť z povahy věci se soud musí zabývat tím, zda je napadené rozhodnutí zatíženo vadou, k níž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kterou vznesla žalobkyně *ve třetím žalobním bodu*. Žalobkyně namítá, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí není zřejmé, proč byla svědecké výpovědi pana J. přiznána nulová věrohodnost.
44. O nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů lze hovořit zejména v situaci, kdy se správní orgán v rozhodnutí řádně nevypořádá se všemi námitkami účastníka řízení, případně své rozhodnutí neodůvodní vůbec nebo nedostatečně vzhledem k požadavkům zákona. Tuto vadu přitom nelze zhojit ve vyjádření k žalobě, příp. v kasační stížnosti (viz

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008 č. j. 8 Afs 66/2008-71). K vlastní podstatě pojmu řádného odůvodnění správního rozhodnutí se vztahuje dlouhodobě ustálená judikatura správních soudů, z níž shledává soud příkladným rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993 č. j. 6 A 48/92-23, z něhož vyplývá, že „z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a - v případě rozhodování o relativně neurčité sankci - jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní výši.“ Nepřezkoumatelnost rozhodnutí 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 (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008 č. j. 7 Afs 212/2006-76). Soud dodává, že s ohledem na zásadu jednotnosti správního řízení je nutné rozhodnutí správce daně rozhodnutí žalovaného posuzovat jako celek; případné vady odůvodnění rozhodnutí správce daně tak mohl zhojit žalovaný (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013 č. j. 6 Ads 134/2012-47).

45. Napadené rozhodnutí posoudil soud optikou výše uvedené judikatury a dospěl k závěru, že rozhodnutí nepřezkoumatelné není. Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu žalovaný vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Rozhodnutí je řádně odůvodněné a plně srozumitelné.
46. Ani tvrzená nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, jež má spočívat v hodnocení výpovědi svědka J., soudem zjištěna nebyla. Žalovaný na str. 10 napadeného rozhodnutí nejprve pod bodem [32] shrnul obsah svědecké výpovědi, k níž následně pod bodem [33] uvedl, že „[s]vědék pan J. vypověděl, že měl pronajaté byty a domy, to však nekoresponduje dle odvolacího orgánu se zjištěními prvostupňového správce daně, kdy bylo na základě výzev k poskytnutí informací zjištěno, že společnost JAKATE TRADE neměla předmětné nemovitosti v nájmu ani ve vlastnictví [...] Rovněž tvrzení pana J., že veškeré činnosti zajišťoval on, nebo za pomoci brigádníků či subdodavatelů, na jejichž jména si nevzpomněl, nelze dle odvolacího orgánu považovat za důkaz toho že se předmětná plnění [...] fakticky uskutečnila tak, jak je uvedeno v daňových dokladech. Dle odvolacího orgánu svědek pan J. sice potvrdil (na otázku odvolatele, viz bod [32]), že obchodní spolupráce probíhala tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, avšak ze svědecké výpovědi pana J. nevyplývaly žádné konkrétní skutečnosti, které by mohly být důkazem toho, že předmětná plnění uskutečnila pro odvolatele společnost JAKATE TRADE v uvedeném rozsahu a obsahu. Pan J. se k předmětným plněním vyjádřil pouze obecně, a to když uvedl, že neví u kolika bytů zprostředkoval prodej, kdo subdodavatelky zajišťoval zakázky dle daňových dokladů č. 20160723, 20160905, 20160924 a 20160923, a u zakázky „Polyfunkční dům – Železná, Mladá Boleslav“ nebyl vůbec schopen sdělit, čeho se daná zakázka týkala z důvodu nemožnosti přístupu k informacím, neboť již není jednatelem společnosti JAKATE TRADE. Odvolacímu orgánu se jeví jako nepravděpodobné, že by si pan J. nepamatoval jména subdodavatelů a čeho se daná plnění týkala, za situace, kdy se jednalo o opakující se plnění zprostředkování zaměstnanců, kdy uvedl pouze informaci, že se snažil spolupracovat s úřadem práce v Polsku a chtěl navázat spolupráci s bulharskou personální agenturou, ale neuvedl, kolik a zda vůbec nějaké zaměstnance tímto způsobem zprostředkoval.“ Na základě shora citovaného žalovaný uzavřel, že svědek J. neuvedl k předmětným plněním žádné konkrétní skutečnosti, které by prokázaly, že zdanitelná plnění v uvedeném rozsahu a obsahu uskutečnila společnost JAKATE pro žalobkyni. Podle městského soudu

svůj závěr žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně odůvodnil. Nelze proto přisvědčit žalobkyni, že by z napadeného rozhodnutí nebylo zřejmé, proč žalovaný hodnotil předmětnou svědeckou výpověď jako nevěrohodnou. Žalovaný shrnul relevantní skutečnosti, na základě nichž považoval výpověď svědka J. za nekonkrétní, neprokazující faktické uskutečnění dotčených plnění v deklarovaném rozsahu a obsahu. Městský soud považuje toto odůvodnění za uspokojivé a ztotožňuje se s ním. Z protokolu o výslechu svědka J. vyplývá, že nejprve dostala možnost klást svědkovi otázky žalobkyně, která formulovala „otázku“ takto „*Já chci, aby svědek potvrdil, že obchodní činnost probíhala tak, jak je na dokladech*“, na což svědek J. uvedl: „*Ano činnost probíhala tak, jak je uvedeno na daňových dokladech*“. K citovanému soud připomíná, že „*otázky, které vyslýchanému předem podsouvají odpověď, předpokládají dosud nepotvrzené skutečnosti či mají vyslýchaného nepozorovaně dovést k výpovědi, kterou si přeje vyslýchající slyšet, snižují důkazní hodnotu získané výpovědi*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2017 č. j. 1 Afs 187/2016-47). Uvedená odpověď svědka i v reakci na přechodí sugestivní vyjádření žalobkyně, které ani nebylo otázkou, nemůže být jednoznačným důkazem, že se předmětná zdanitelná plnění fakticky uskutečnila. Takovým důkazem pak není ani svědecká výpověď jako celek, jak uvedl žalovaný. Svědek popsal průběh obchodní činnosti pouze v obecné rovině, konkrétní skutečnosti vztahující se k předmětným plněním nebyl schopen zodpovědět, což zcela příléhavě vyzdvihl žalovaný v napadeném rozhodnutí. Zároveň žalovaný poukázal na rozpornost tvrzení svědka se zjištěními správce daně. Takovouto svědeckou výpověď jistě nelze považovat za důkaz o tom, že se zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo. Svědecká výpověď patří mezi důkazní prostředky (§ 31 odst. 4 daňového řádu) a jako důkaz ji lze použít vždy, pokud je konkrétní, věrohodná a pokud není v rozporu s ostatními zjištěními. Tak tomu ovšem v daném případě nebylo, z tohoto důvodu výpověď svědka J. nebylo možno uznat za dostatečný důkaz prokazující uskutečnění zdanitelného plnění. Třetí žalobní bod soud neshledal důvodným.

47. *K prvnímu žalobnímu bodu* soud připomíná, že daňové řízení je ovládáno zásadou, že daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). 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. Je odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. I když předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k odůvodnění jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „*vážné a důvodné pochyby*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008 č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (viz

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010 č. j. 1 Afs 39/2010-124). Za tímto účelem může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby prokázal skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu.

48. Podle § 72 odst. 1 ZDPH má plátce daně nárok na odpočet DPH, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Vznik nároku na odpočet DPH prokazuje plátce v první řadě daňovým dokladem ve smyslu § 73 ZDPH. Jak bylo opakovaně judikováno Nejvyšším správním soudem a Ústavním soudem, prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, současně je třeba respektovat soulad s faktickým stavem. Jak vyplývá např. z nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001 sp. zn. IV. ÚS 402/99 či ze dne 11. 2. 2008 sp. zn. I. ÚS 1841/07, důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného daňového dokladu. K unesení důkazního břemene proto nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin, přestože mají všechny zákonem vyžadované náležitosti. Prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnými prohlášeními a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, je na daňovém subjektu, aby prokázal existenci podmínek, za nichž vzniká nárok na odpočet DPH. Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění opravdu došlo (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010 č. j. 1 Afs 10/2010-71). Daňový subjekt musí prokázat, že k uskutečnění plnění opravdu došlo, ale i to, zda toto plnění uskutečnil plátce daně, který je jako poskytovatel plnění uveden v dokladu, jenž daňový subjekt k prokázání svého tvrzení předkládá (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005 č. j. 5 Afs 188/2004-63). Pokud správci daně vzniknou pochybnosti ohledně správnosti určitého daňového dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, daňový doklad shora uvedenou důkazní hodnotu ztrácí a nárok na odpočet daně je třeba prokázat jinými způsoby předvídanými daňovým řádem (viz výše zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 10/2010-71).
49. V souzené věci žalobkyně doložila správci daně (resp. tehdy FÚ KV) daňové doklady prokazující úhradu dotčených plnění. Své prvotní důkazní břemeno týkající se předložení povinných evidencí a dokladů žalobkyně v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu unesla. Důkazní břemeno ohledně vyvrácení jeho věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu proto následně tížilo tohoto správce daně. K přenosu důkazního břemene slouží také výzva podle § 92 odst. 4 daňového řádu, jejímž prostřednictvím lze zajistit další důkazní prostředky, jež správce daně nemá k dispozici. V dané věci FÚ KV daně vydal dne 24. 2. 2017 Výzvu 2, v níž formuloval své pochybnosti ohledně dodavatele žalobkyně, když konstatoval, že společnost JAKATE sídlí na virtuální adrese, neplní si své povinnosti vůči správci daně, je nekontaktní, úhrady za zdanitelná plnění byly prováděny na nezveřejněný účet společnosti JAKATE pro účely DPH. Jejím prostřednictvím vyzval žalobkyni, aby předložila rámcové smlouvy, objednávky, evidence zakázek apod. za účelem prokázání, že nárok na odpočet daně z konkrétně označených přijatých zdanitelných plnění v jednotlivých zdaňovacích obdobích od společnosti JAKATE byl uplatněn oprávněně a ve správné výši. FÚ KV tedy označil konkrétní podezřelé skutečnosti, které v něm důvodně vyvolaly pochybnosti o tom, zda žalobkyně přijala předmětná plnění od společnosti JAKATE v deklarovaném

rozsahu a obsahu. Žalobkyně přitom v žalobě nijak nevyvrací a neobjasňuje tyto podezřelé okolnosti, na jejichž základě správce daně dospěl k důvodným pochybnostem ohledně vzniku nároku žalobkyně na odpočet DPH. Městský soud konstatuje, že správce daně unesl své důkazní břemeno, které jej tížilo podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a bylo následně na žalobkyni, aby k výzvě správce daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu doložila skutečnosti týkající se sjednání a provedení služeb.

50. Městský soud ze správního spisu ověřil, že žalobkyně na shora specifikovanou Výzvu 2 nepředložila žádné výzvou požadované podklady, FÚ KV zaslala pouze příjmové a výdajové pokladní doklady bez podpisů a jednu přijatou fakturu z května 2016, tedy doklady, které po ní byly požadovány Výzvou 1. Až po vydání seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 14. 6. 2017 č.j. 1186945/17/2914-60562-701322, doručené žalobkyni dne 24. 6. 2017, žalobkyně doložila rámcovou smlouvu, soupisy ubytovacích lůžek a šest objednávek (č. 20160801, 20160802, 20160402, 20160602, 20160601, 20160401). Z předložené rámcové smlouvy je patrný předmět plnění mezi žalobkyní a společností JAKATE, jímž bylo zajišťování sjednaných ubytovacích kapacit, správa a údržba vybraných ubytovacích zařízení a provádění administrativních prací spojených se správou a údržbou ubytovacích zařízení. Cena za užívání ubytovacích zařízení a za služby byla podle rámcové smlouvy stanovena paušální částkou 3 234 Kč bez DPH. V rámcové smlouvě je dále uvedeno, že dodavatelská společnost JAKATE je povinna vést seznam ubytovaných a měsíčně odečítat spotřeby energií a vody. V oddílu II. Dodací podmínky se uvádí, že každá dílčí objednávka ubytovacího zařízení bude daňovým subjektem doručena písemně a bude v ní specifikováno mimo jiného ubytovací zařízení, kapacita ubytovacího zařízení, typ ubytovacího zařízení a místo ubytovacího zařízení. V doložených soupisech ubytovacích lůžek jsou uvedeny přesné adresy, kde se lůžka nacházejí, jejich počet a cena. Podle prvního soupisu se lůžka nacházejí na různých adresách v Mladé Boleslavi, přičemž celkem jich je 442 po 4 410 Kč, tedy celková cena činí 1 949 220 Kč. Ve druhém soupisu pak jsou uvedena místa v Mladé Boleslavi, Řepově, Benátkách nad Jizerou, celkem 450 lůžek po 3 234 Kč, tedy celkem 1 455 300 Kč. K doloženým objednávkám soud uvádí, že dvě byly z června 2016, dvě ze srpna 2016, a na zbylých dvou datum chybí. Předmět objednávek je vymezen velmi obecně, je však zřejmé, že objednávky se vztahují k tzv. ostatním plněním. V reakci na žalobkyni doložené podklady vydal správce daně dne 18. 8. 2017 Výzvu 4, v níž po žalobkyni požadoval, aby prokázala faktické zajištění ubytovacích lůžek na adresách uvedených v soupisu, a aby prokázala, který konkrétní byt či část rodinného domu byla oprávněna využívat k ubytování osob. Dále bylo správcem daně požadováno prokázání správnosti stanovení ceny ubytovacích služeb za užívání ubytovacích služeb uvedených v soupisech ve sloupci „Kč“ s ohledem na způsob stanovení ceny v rámcové smlouvě a předložení seznamů ubytovaných, a výše spotřeby energií a vody odečtených dodavatelem měsíčně v ubytovacích zařízeních. Správce daně poukázal na to, že ověřoval nemovitosti na adresách uvedených v soupisu ubytovacích lůžek a zjistil, že se jedná o rodinné domy, případně bytové domy v podílovém vlastnictví i několika desítek fyzických osob. Ze soupisu tedy není zřejmé, kde fakticky byla ubytovací lůžka zajištěna, tj. ve kterém konkrétním bytě. Dále správce daně uvedl, že podle čl. II. rámcové smlouvy cena za užívání ubytovacích zařízení a za služby měla být stanovena paušální částkou 3 234 Kč bez DPH. V kalendářním měsíci byly vystaveny společností JAKATE TRADE vždy dvě faktury za ubytovací lůžka; na jedné je uvedena cena 3 234 Kč za m.j. a na druhé 4 410 Kč za m.j. Z takto předložených dokladů nevyplývá, zda byla fakturovaná lůžka bez ohledu na jejich obsazenost nebo za skutečně ubytované osoby a zda rozsah plnění podle

faktur za ubytovací lůžka, na kterých je uvedena cena 4 410 Kč za m. j., je totožný s rozsahem uvedeným v rámcové smlouvě, objednávky jsou stejně nekonkrétní jako vystavené faktury. Žalobkyně na Výzvu 4 reagovala vyjádřením, aniž by předložila jakýkoli požadovaný podklad, že byla zprostředkovatelem ubytovacích služeb, dodané služby dále fakturovala společnosti DAKO, ubytovací kapacity byly v nájmu nebo vlastnictví dodavatele, případně subdodavatele, cenu ubytování uvedl správce daně mylně, neboť se odvíjí od kvality a vybavenosti ubytovacích kapacit, jmenné seznamy nemá k dispozici, neboť byla fakturována ubytovací kapacita, nikoliv ubytování osob, spotřeby energií a vody byly zahrnuty v cenách od dodavatele, žalobkyně prováděla pouze kontrolní odečty.

51. Městský soud se proto ztotožnil se žalovaným, resp. správcem daně, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, jež jí tížilo ve vztahu k prokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění, když správci daně nepředložila důkazy, jež by skutečné provedení služeb společností JAKATE v deklarovaném rozsahu a obsahu prokazovaly, ačkoli byla FÚ KV k prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech opakovaně vyzývána. Nelze tvrdit, že by žalobkyně na výzvy nereagovala a nepředložila žádné podklady, což ostatně netvrdí ani žalovaný, když se s jednotlivými žalobkyní předloženými důkazy ve svém odůvodnění vypořádal. Žalobkyně však v řízení nepředložila takové důkazy, jež by prokazovaly, že skutečno došlo k jednotlivým zdanitelným plněním, ve vztahu k nimž uplatňovala nárok na odpočet daně.
52. Pokud jde o předloženou rámcovou smlouvu, tato nemůže sama o sobě být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, a to ani za předpokladu, že by o ní nebyla žádná pochybnost (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007 č. j. 2 Afs 177/2006-61). V daném případě je nicméně z dalších žalobkyní předložených pokladů a učiněných vyjádření zřejmé, že rámcová smlouva nebyla mezi účastníky vztahu závazná, ať jde např. o ustanovení o ceně, o povinnosti dodavatele vést seznamy ubytovaných a odečítat energie či o ustanovení upravující vytváření objednávek. Takováto rámcová smlouva pak ani nemůže osvědčit, že zdanitelná plnění byla mezi žalobkyní a jejím dodavatelem fakticky uskutečněna. Tímto důkazem prokazujícím uskutečnění zdanitelných plnění přitom nemohou být ani další z žalobkyní doložených podkladů. Předložené objednávky vztahující se jen k ostatním plnění, jsou i velmi obecně specifikované v předmětu, rovněž nemohou osvědčit skutečné dodání služeb. Ani sjetiny z počítače - soupisy o ubytovacích lůžkách nelze považovat za důkaz prokazující nárok žalobkyně na odpočet DPH, neboť jak FÚ KV v průběhu daňové kontroly zjistil, nemovitosti na adresách uvedených v seznamech nejsou ve vlastnictví dodavatele společnosti JAKATE, a po dotazu na majitele nemovitostí tyto nemovitosti nemá společnost JAKATE ani v pronájmu, naopak u několika zjišťovaných nemovitostí je jejich nájemcem společnost DAKO, tedy společnost, jíž žalobkyně přijaté služby deklarovala, že poskytovala. Z výše uvedeného je zjevné, že jednotlivé žalobkyní předložené důkazní prostředky a učiněná vyjádření byly ve vzájemném rozporu a zároveň že byly v rozporu se zjištěními FÚ KV.
53. Ani žalobkyní navržené výsledky svědků neprokázaly, že k předmětným plněním ze strany společnosti JAKATE skutečně došlo. K výpovědi svědka J., jednatele společnosti JAKATE v šetřeném období, se soud ztotožnil s hodnocením správních orgánů, jak je uvedeno shora. Svědecká výpověď svědka J. neodstranila pochybnosti správce daně o existenci zdanitelných plnění, neboť byla ve vztahu k předmětným plněním toliko obecná.

Svědék uvedl, že na základě poptávky žalobkyně vypracoval nabídku ubytovacích kapacit a žalobkyně poté učinila objednávku na konkrétní počet ubytovaných a veškeré úhrady za předmětná plnění probíhaly bankovním převodem. Svědek dále vypověděl, že činnostmi, které pro žalobkyni prováděl na základě rámcové smlouvy, byly drobné opravy, kontrola pořádku, úklid a deratizace. Tyto činnosti prováděla společnost JAKATE s pomocí subdodavatelů. Cena byla stanovena tak, aby vyhovovala oběma stranám. Pronajímal pouze ubytovací kapacity, seznamy ubytovaných nevedl, spotřebu energií a vody odečítali koordinátoři z personálních agentur. Přehledy o spotřebě energií a vody nebyly předávány odběrateli, řešily se pouze případné nedoplatky. Na otázku správce daně ve věci stanovení ceny za užívání ubytovacích zařízení a za služby svědek uvedl, že neví, kolik bylo ubytováno osob, pronajímal pouze ubytovací kapacitu, bylo mu jedno, zda je obsazena plně či částečně. K ostatním plněním svědek uvedl, že úhrada probíhala z bankovního účtu, v některých případech možná v hotovosti. K plněním, jejichž předmětem byly provize z prodeje bytů, svědek uvedl, že oslovoval potencionální kupce a zajistil prohlídku bytů, cena byla stanovena dohodou. U kolika bytů zprostředkoval prodej, si svědek nepamatoval. K zakázce, jejímž předmětem bylo zprostředkování zakázky „Polyfunkční dům - Železná, Mladá Boleslav“ nedokázal svědek sdělit, o co se přesně jedná, neboť nemá přístup k informacím z důvodu, že již není jednatelem společnosti JAKATE TRADE. Svědek dále uvedl, že s pomocí dodavatelů zajišťoval zprostředkování zaměstnanců v období měsíce dubna až července 2016, snažil se spolupracovat s úřadem práce v Polsku a chtěl navázat spolupráci s personální agenturou v Bulharsku, její jméno si nepamatoval. Nevěděl, kolik zaměstnancům tímto způsobem vyhledal. K plněním podle daňových dokladů č. 20160723, 20160905, 20160924 a 20160926 svědek sdělil pouze obecné informace o předmětu s tím, že tato plnění byla zajištěna subdodavatelsky, jména subdodavatelů nevedl. Svědecká výpověď byla mimo jiné v rozporu se zjištěním správce daně, když svědek uvedl, že měl pronajaté byty, domy i ubytovny, kde se nacházel určitý počet lůžek ve standardu. Svědkyně P. uvedla, že byla zaměstnána u společnosti zpracovávající účetnictví žalobkyně do dubna 2016, což je mimo posuzované zdaňovací období.

54. Z výše uvedeného je zřejmé, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, které na ni bylo FÚ KV jako správcem daně přeneseno. Z provedených důkazů nebylo prokázáno, že se předmětná plnění uskutečnila tak, jak je uvedeno v účetních dokladech. Nelze tak přisvědčit námitce žalobkyně, že předložila správci daně takové listinné doklady a další důkazy, jež by prokázaly oprávněný nárok na odpočet DPH. Žalobkyně přitom ani netvrdí, které konkrétní jí doložené podklady by měly uvedené dokazovat, takováto obecná žalobní námitka tak umožnila městskému soudu vypořádání úměrné žalobkyní zvolené obecné formulaci.
55. Ani námitka žalobkyně týkající se nesprávného hodnocení důkazů není důvodná. Městský soud řádně přezkoumal hodnocení důkazů provedené správními orgány a dospěl k závěru, že jejich postupu nelze nic vytknout. Správní orgány dostaly své povinnosti podle § 8 odst. 1 daňového řádu a hodnotily důkazy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Jejich úvahy jsou logické a přesvědčivé, zjištěné skutkové okolnosti mají oporu ve správním spisu a nejsou s ním v rozporu. K žalobkyní citované části rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018 č. j. 5 Afs 60/2017-60, vztahující se k hodnocení důkazů, městský soud dodává, že správce daně nepostupoval proti dikci odkazovaného rozhodnutí. Zároveň městský soud podotýká, že žalobkyně v této části směšuje rozložení, respektive unesení důkazního břemene správcem daně s procesem hodnocení důkazů.

56. Soud nepřisvědčil námitce žalobkyně, že správce daně (či FÚ KV) a žalovaný tendenčně ukládali žalobkyni povinnost prokázat soulad daňového přiznání s faktickým stavem a v průběhu celého řízení zatěžovali žalobkyni žádostmi o důkazy. Městský soud odkazuje na shora uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zabývající se rozložením důkazního břemene v daňovém řízení. Z těchto rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že je to daňový subjekt, který je povinen k výzvě správce daně prokázat, že uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je deklarováno v dokladech, kdy v projednávaném případě žalobkyně důkazní břemeno neunesla. Obsah předloženého správního spisu neskýtá žádný podklad pro závěr, z něhož by vyplývalo, že správce daně po žalobkyni požadoval prokázat jakékoli nestandardní skutečnosti nad rámec povinností daňového subjektu, které jsou judikovány Nejvyšším správním soudem, a že by míra jistoty pro unesení důkazního břemene byla správcem daně stanovena v rozporu s uvedenou judikaturou, případně s právními předpisy. První žalobní bod tak není důvodný.
57. Nelze přisvědčit ani námitce *druhého žalobního bodu*, v níž žalobkyně tvrdí, že jí bylo dáno k tíži jednání činěné v mezích zásad soukromého práva. Jak soud konstatoval shora, bylo na žalobkyni, aby prokázala, že fakticky jednala o uskutečnění plnění se společností JAKATE a že jmenovaná společnost danou službu opravdu uskutečnila v deklarovaném rozsahu, a aby za tímto účelem doložila správci daně relevantní podklady. Je v zájmu daňového subjektu, aby (nad rámec svých běžných obchodních potřeb a zvyklostí) shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb je na jeho straně. Každý subjekt vstupující do obchodních vztahů tak musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 ZDPH. Správce daně neuznal nárok žalobkyně na odpočet daně nikoli proto, že by nečinila soukromoprávní jednání v určité formě či že se při své činnosti těmito ujednáními neřídila, nýbrž že neprokázala uskutečnění předmětných plnění. Jinými slovy, bylo na žalobkyni, aby uvážila, zda při sjednávání svých obchodů bude věnovat v rámci daných možností náležitou pozornost shromažďování potřebných podkladů pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, anebo zda v určité míře bude počítat s tím, že půjde o výdaje daňově neuplatnitelné. V daném případě žalobkyně nárok na uplatnění daňového odpočtu neprokázala, přičemž důkazem o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění nebyla ani rámcová smlouva shora zmiňovaná, která neprokázala uskutečnění předmětných plnění, přičemž v daném případě její jednotlivá ustanovení byla v rozporu s jinými předloženými důkazními prostředky (viz shora např. k objednávkám). Druhý žalobní bod není důvodný.
58. *Ke čtvrtému žalobnímu bodu* a k uplatnění zásady materiální pravdy v daňovém řízení městský soud uvádí, že tato zásada se vztahuje k určení rozsahu a způsobu, jakým správce daně zjišťuje skutečnosti, které jsou nutné k dosažení cíle správy daní. Je zakotvena v § 8 odst. 3 daňového řádu a vyjadřuje požadavek adresovaný správci daně vycházející ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Pro správce daně je tedy rozhodující skutečný obsah právního jednání, který koná osoba zúčastněná na správě daní, a nikoli jeho formální označení. Povinností správce daně je tak vždy zjišťovat též formálně právním úkonem (tzv. předstíraný nebo simulovaný právní úkon) zakrývaný skutečný stav (tzv. zastřený nebo dissimulovaný právní úkon). Judikatura Nejvyššího správního soudu k této otázce vychází z usnesení rozšířeného senátu ze dne 3.

4. 2007 č. j. 1 Afs 73/2004-89, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že o zakrývání (dissimulaci) ve smyslu § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků jde tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; pro aplikaci citovaného ustanovení je tak určující zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu. V daném případě však ze strany žalobkyně nedošlo (žalobkyně to ostatně ani netvrdí) k žádnému zakrývání (disimulaci), kterým by žalobkyně vědomě zastírala jiný právní úkon či jinou právní skutečnost. Žalobkyně tak nemůže důvodně vytýkat žalovanému porušení zmíněné zásady materiální pravdy, neboť aplikace tohoto ustanovení v daném případě není na místě.

59. Namítá-li žalobkyně, že žalovaný v napadeném rozhodnutí vyzdvihuje pouze negativní skutečnosti, když pozitivní skutečnosti přehlíží, městský soud připomíná, jak uzavřel již shora, a sice že neshledal pochybení správce daně ohledně hodnocení důkazů, správce daně hodnotil veškeré v řízení učiněné důkazy, a to samostatně i ve vzájemné souvislosti. Nelze tak přisvědčit žalobkyni, že by hodnotil pouze skutečnosti jí k neprospěchu. Žalobkyně navíc netvrdí, jaké konkrétní skutečnosti žalovaný přehlédl či odmítl, k čemuž městský soud připomíná, že vzhledem k zásadě dispozitivnosti ovládající soudní řízení správní není možné, aby žalobkyně vymezila žalobní námitku pouze takto obecně, nekonkrétně, bez souvislosti se skutkovými výtkami. Odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu či listinách zachycené, musí být učiněn tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a bylo patrné, jaké jejich aspekty považuje žalobkyně za základ jí tvrzené námitky (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005 č. j. 2 Azs 92/2005-58). Soud je povinen vypořádat jednotlivé žalobní body, aby nezatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností, není ale povinen na základě vágních odkazů žalobní body či podpůrné argumenty dohledávat ve spisech či v zaslaných dokumentech. Opačný postup by porušoval dispoziční zásadu a zasahoval by do rovného postavení účastníků řízení (§ 36 odst. 1 s. ř. s.). Nelze ani přisvědčit žalobkyni, že neměla před správcem daně možnost prokazovat skutečnosti, které by byly jí ku prospěchu, tedy které by prokázaly, že nárok na odpočet daně uplatnila oprávněně. Žalobkyně mohla v průběhu celého řízení doložit důkazy prokazující, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, takové důkazy však nedoložila, ačkoliv byla správcem daně k jejich předložení vyzývána. Neučinila tak ani v řízení před soudem, přitom nedoložila, co jí v tom zabránilo. Čtvrtý žalobní bod není důvodný.
60. Na základě výše uvedeného městský soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
61. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 31. ledna 2022

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu