



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců JUDr. Bc. Kryštofa Horna a Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., ve věci

žalobce: J. V., IČO X  
sídlem X  
zastoupen daňově poradenskou společností ELOTOELO s.r.o.  
sídlem Kralická 950/1, 100 00 Praha 10

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 11. 2020,  
č. j. 42528/20/5300-22441-712709,

takto:

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

Odůvodnění:

**I. Vymezení věci a obsah podání účastníků**

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), dodanou do datové schránky soudu dne 13. 1. 2021, domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 11. 2020, č. j. 42528/20/5300-22441-712709 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro

Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 3. 4. 2019, č. j. 1726019/19/2104-50521-203666 a č. j. 1726205/19/2104-50521-203666 (dále jen „dodatečné platební výměry“) a dodatečné platební výměry byly potvrzeny. Dodatečnými platebními výměry byla žalobci doměřena DPH za 1. čtvrtletí roku 2015 ve výši 48 550 Kč spolu s penále ve výši 9 710 Kč a DPH za 2. čtvrtletí roku 2015 ve výši 80 119 Kč spolu s penále ve výši 16 023 Kč, neboť žalobce mj. neprokázal, že přijal vykázaná zdanitelná plnění (výroba oplocenek, pěstební činnosti v lese a odvoz dřevního odpadu) na základě tří faktur vystavených společností REKULTA Praha s.r.o., IČO 284 06 206, sídlem U Trojice 1042/2, 150 00 Praha 5, (dále jen „REKULTA“) a zdanitelná plnění (údržba zeleně a likvidace bioodpadu) na základě čtyř faktur vystavených J. M., IČO X, sídlem X, (dále jen „J. M.“). Žalovaný korigoval názor správce daně pouze v tom směru, že žalobce sice prokázal, že nějaká zdanitelná plnění od uvedených dodavatelů přijal, ale nijak neprokázal rozsah takto přijatých plnění. Neunesl tedy důkazní břemeno k otázce, zda nárok na odpočet daně ze zmíněných plnění na vstupu uplatnil v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (dále jen „zákon o DPH“).

2. Žalobce v žalobě namítá, že se žalovaný dopustil nesprávného právního posouzení, neboť jeho závěry jsou učiněny v rozporu s provedenými důkazy. Důkazem jsou totiž jednak formální doklady, které má k dispozici jak on, tak jeho dodavatel, a jednak jejich daňová hlášení, jež jsou v § 93 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb. (dále jen „daňový řád“) výslovně označeny za důkazní prostředek. Tyto důkazní prostředky ale správní orgány nehodnotily, ačkoliv v odvolání žalobce upozorňoval na to, že daňová hlášení obou stran transakce učiněná v relevantních časových obdobích jsou schopna podepřít věrohodnou výpověď svědka i přes její neurčitost či nepřesnost danou časovým odstupem. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že by svědecká výpověď J. M., který k dokladům uvedl, že na nich uvedená plnění provedl, ať již jako fyzická osoba, nebo prostřednictvím společnosti REKULTA, kde je jednatelem, nenapomohla s unesením důkazního břemene žalobce. Důkazy předložené v řízení ve svých souvislostech prokazují splnění podmínek v § 72 a § 73 zákona o DPH, a žalobci proto měl být přiznán nárok na odpočet v souladu s tím, co bylo uvedeno na daňových dokladech, následně zavedeno do systému záznamní povinnosti a posléze i tvrzeno v daňových přiznáních za sporná zdaňovací období. Žalovaný důkaz svědeckou výpovědí hodnotí izolovaně a přehlíží důsledky časového odstupe tří až čtyř let, ač jej na to žalobce ve svých podáních upozorňoval. Zejména pak ignoruje a ze svých úvah zcela vypouští skutečnosti plynoucí z daňových hlášení a vedené evidence o zdanitelných plněních. Žalovaný podle žalobce vědomě a účelově zneužívá toho, že s odstupem řady let se vše nedá prokázat s absolutní jistotou.
3. Správní orgány přitom podle žalobce neunesly své důkazní břemeno stanovené v § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu, jelikož neexistuje jediný důkaz, který by zpochybnil žalobcem a jeho dodavatelem tvrzený rozsah plnění, tak jak jej zachycuje jejich evidence (záznamní povinnost) vedená podle § 100 zákona o DPH. Stejně tak nezpochybnitelné je i to, že dodavatel žalobce daň z těchto plnění přiznal. Nelze pominout ani to, že prakticky shodný popis plnění užívá i žalobce na jím vystavovaných dokladech vůči odběratelům, přičemž s těmito doklady související daňovou povinnost žalobce správní orgány nijak nezpochybnily.

4. Postup žalovaného tak podle žalobce vede k porušení principu neutrality DPH, jelikož žalovaný tak z jednoho zdanitelného plnění vybere DPH hned třikrát, čímž porušuje i cíl správy daně podle § 1 odst. 2 daňového řádu spočívající ve správném zjištění a stanovení daní. I toto žalobce namítal, ale žalovaný uvedenou námitku ignoroval a po právní stránce se s ní nevyrovnal.
5. Ve svém vyjádření žalovaný navrhuje žalobu zamítnout, protože napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi tvrzenými žalobcem. Žalovaný uvádí, že podle § 72 odst. 3 zákona o DPH je daňový subjekt povinen prokázat faktické přijetí zdanitelného plnění tak, jak je deklarováno, tedy i v deklarovaném rozsahu. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vznikly pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění. V případě žalobce přitom nebylo možné u jeho dodavatelů z důvodu přílišné obecnosti daňových dokladů a absence doprovodných podkladů ověřit uskutečnění sporných zdanitelných plnění. Na tom nic nemění ani žalobcem zmiňovaná kontrolní hlášení, neboť ta jsou jen pouhými systematickými záznamy daňových dokladů za určitá období, dokladů, které rozsah uskutečněných zdanitelných plnění neprokazují a jež s ohledem na pochybnosti vyslovené správcem daně ztratily vypovídací hodnotu. Stejně tak daňové přiznání obsahuje pouze souhrnné údaje o přijatých plněních s nárokem na odpočet, ne však bližší podrobnosti o zdanitelných plněních potřebné k posouzení splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Kontrolní hlášení ani daňová přiznání tak podle žalovaného nepředstavují důkaz, který by byl schopen osvědčit uskutečnění zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu.
6. Žalobce podle žalovaného předložil pouze formální důkazní prostředky – daňové doklady, které ovšem nijak nespécifikovaly např. metráž oplocenek, objem odvezeného odpadu, počty pracovníků a odpracovaných hodin apod., přičemž žalobce nepředložil ani žádné doklady o spolupráci s deklarovanými dodavateli, jako jsou objednávky, kalkulace nebo předávací a přebírací protokoly. Pouze formálními důkazními prostředky jsou i předložené příjmové pokladní doklady a dohoda ze dne 1. 1. 2015 o zajištění služeb uzavřená s J. M. (totožná s dohodou uzavřenou se společností REKULTA), neboť ani z nich nelze zjistit, na jakém místě, v jakém rozsahu, kolika pracovníky a za jakou cenu mají být služby poskytovány. Svědek J. M. jen uvedl, že cena byla dohodou a plnění se hradila v hotovosti, ale již si nepamatoval, kde mělo docházet k předávání hotovosti a nebyl schopen uvést ani žádné informace k rozsahu jím provedených prací. Druhý jednatel REKULTA pak nebyl s aktivitami společnosti seznámen, neměl přístup k účetním knihám a vyjádřil domněnku, že společnost již neprováděla údržbu zeleně v takovém rozsahu jako v roce 2014. Ani sám žalobce nebyl schopen činnost dodavatelů blíže popsat. Bylo přitom na žalobci, aby si ke sporným zdanitelným plněním zajistil důkazní prostředky, které by prokázaly jejich přijetí v deklarovaném rozsahu, ten tak ovšem nepostupoval. Tvrdil, že objednávky byly ústní a že si nevedl písemné evidence o rozsahu provedených prací, úhrady pak měly probíhat v hotovosti. To oprávněně vzbudilo pochybnosti správce daně o tom, zda předmětné platby skutečně proběhly.
7. Žalovaný přitom po svědkovi nepožadoval, aby si pamatoval přesné podrobnosti o poskytnutých zdanitelných plněních, ten však nebyl schopen poskytnout jakoukoliv ověřitelnou informaci nad rámec obecného potvrzení provádění údržby zeleně, a to např. ani k místu předání hotovosti ve výši cca 300 000 Kč. Stejně tak svědek s výjimkou toho, že výrobu oplocenek provedl, nebyl schopen uvést, kde je vyrobil ani kam je umístil. Přitom

šlo o plnění v rádech statisíců Kč. Taková výpověď neodpovídá přirozenému zapomínání, jak se snaží podsunout žalobce, zejména když podle výpovědi žalobce měl všechny práce za dodavatele zajišťovat právě svědek J. M.

8. Žalovaný dále uvádí, že při náležité obezřetnosti a vedení alespoň základních evidencí o provedených pracích by žalobce neměl mít problém prokázat faktické přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu. Žalobce však v rozporu s požadavky judikatury takto nepostupoval. Ze všech provedených důkazů sice vyplynulo, že uskutečnění zdanitelného plnění deklarovanými dodavateli není sporné, sporným však zůstal jeho rozsah. REKULTA správci daně poskytla na výzvu dle § 57 daňového řádu pouze obecnou dohodu, zatímco J. M. na výzvu nereagoval vůbec. Žalobce přitom disponoval jen formálními doklady, obecnou dohodou a pokladními doklady, ty však byly v řízení důvodně zpochybněny a ztratily svou důkazní hodnotu. Správce daně tak v situaci, kdy nebyly zajištěny relevantní důkazní prostředky ani ve spolupráci s deklarovanými dodavateli, unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu a důkazní břemeno přenesl výzvou podle § 92 daňového řádu na žalobce, jehož úkolem posléze bylo, aby pochybnosti vzniklé správci daně dalšími důkazními prostředky vyvrátil. No tom nic nemění ani záznamní povinnost podle § 100 zákona o DPH, neboť ta není důkazem o uskutečnění zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu, ale pouhým shrnutím daňových dokladů, které v kontextu vzniklých pochybností ztratily důkazní hodnotu.
9. Konečně podle žalovaného není ani pravdou, že by svým postupem narušoval neutralitu daně. V tomto směru žalovaný odkázal na body 28, 31 a 32 rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 21. 10. 2010, C-385/09 *Nidera Handelscompagnie* (pozn. soudu: ve skutečnosti však tento rozsudek vůbec neobsahuje závěry citované žalovanou a není jasné, z jakého rozsudku argumentace pochází), z nichž má plynout, že nejprve je třeba pro vznik nároku na odpočet postavit najisto, že zdanitelná plnění byla opravdu dodána, resp. poskytnuta. Přitom otázka, zda DPH splatná za předchozí nebo následné prodeje dotčeného zboží byla nebo nebyla zaplácena do státní pokladny, nemá vliv na nárok na odpočet. V situaci, kdy žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek, je podle žalovaného odmítnutí nároku na odpočet v souladu se zásadou neutrality DPH a k trojímu výběru daně nedochází.

## II. Obsah správního spisu

10. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce dne 27. 4. 2015 a 24. 7. 2015 podal přiznání k DPH za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí roku 2015, v nichž uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od (tuzemských) plátců daně. Platebními výměry ze dne 30. 4. 2015 a 28. 7. 2015 byla žalobci vyměřena DPH v souladu s podanými přiznáními. Dne 3. 8. 2016 žalobce podal dodatečné daňové přiznání za 2. čtvrtletí roku 2015, v němž dodatečně přiznal daňovou povinnost v souvislosti opomenutým daňovým dokladem týkajícím se pořízení zboží z jiného členského státu. Dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 9. 2016 správce daně žalobci doměřil DPH v souladu s jeho dodatečným přiznáním. Správce daně následně dne 18. 1. 2018 zahájil u žalobce daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů, silniční daň a DPH za roky 2014 až 2016, v případě DPH šlo v roce 2014 jen o zdaňovací období 4. čtvrtletí. Žalobce k dotazům správce daně sdělil, že podniká především v oblasti údržby veřejné zeleně a pěstební činnosti v lese a občas též v autodopravě, dodává hlavně obcím a za svého nejvýznamnějšího dodavatele označil společnost REKULTA. Sezónně zaměstnává

pracovníky na dohodu o pracovní činnosti. Dne 13. 2. 2018 žalobce předal správci daně složky s přijatými fakturami, pokladními doklady a bankovními výpisy a dále v elektronické podobě vydané faktury, účetnictví a evidenci pro účely DPH.

11. Na složce s kopiemi předaných dokladů si správce daně poznamenal, že podaná daňová přiznání souhlasí s evidencí pro účely DPH. Předloženy byly faktury vystavené společností REKULTA vždy s jednotným datem vystavení, splatnosti a uskutečnění zdanitelného plnění (dále jen „DÚZP“) a požadavkem na úhradu na bankovní účet, a to
- faktura č. 1 s DÚZP 29. 1. 2015 a popisem „*Fakturujeme Vám za výrobu opolocenek a odvoz dřevního odpadu.*“ na částku 89 975 Kč + 18 895 Kč DPH,
  - faktura č. 2 s DÚZP 28. 2. 2015 a popisem „*Fakturujeme Vám za výrobu opolocenek, pěstební činnosti v lese a odvoz dřevního odpadu.*“ na částku 101 020 Kč + 21 214 Kč DPH a
  - faktura č. 3 s DÚZP 28. 3. 2015 a popisem „*Fakturujeme Vám za výrobu opolocenek a pěstební činnosti v lese.*“ na částku 37 890 Kč + 7 957 Kč DPH.

Ke každé z těchto faktur byl připojen příjmový pokladní doklad z příslušného dne na celkovou částku uvedenou na faktuře, jenž však není stvrzen žádným podpisem.

Za 2. čtvrtletí 2015 byly předloženy faktury vystavené J. M., vždy s jednotným datem vystavení, splatnosti a DÚZP, údajem o platbě v hotovosti a popisem „*Účtujeme Vám za údržbu zeleně a likvidace bioodpadu.*“, a to

- faktura č. 20150016 s DÚZP dne 5. 4. 2015 na částku 93 476 Kč + 19 630 Kč DPH,
- faktura č. 20150022 s DÚZP dne 15. 5. 2015 na částku 101 273 Kč + 21 267,30 Kč DPH (kopie této faktury ve složce chybí, ale z obsahu spisu je zřejmé, že správce daně ji měl k dispozici; soud při popisu vychází z posléze žalobcem znovu předložené kopie),
- faktura č. 20150031 s DÚZP dne 24. 6. 2015 na částku 91 486 Kč + 19 212,10 Kč DPH a
- faktura č. 20150032 s DÚZP dne 29. 6. 2015 na částku 95 285 Kč + 20 009,90 Kč DPH.

Ke každé z těchto faktur byl připojen příjmový pokladní doklad z příslušného dne na celkovou částku uvedenou na faktuře s parafou obdobnou parafě na fakturách.

12. Dne 16. 2. 2018 správce daně vyzval společnost REKULTA k poskytnutí veškerých faktur pro žalobce, objednávek a předávacích protokolů a ke sdělení, jak byly doklady zaúčtovány, zda a jak došlo k úhradě, v případě hotovosti, kdo platil a kdo částky přebíral, a zda byla odvedena daň na výstupu. REKULTA doložila jen výpis z knihy pohledávek a dohodu o zajištění služeb z 1. 1. 2015 týkající se údržby veřejné zeleně. Na opakovanou výzvu ze dne 20. 3. 2018 pak REKULTA předložila ještě kopie faktur a příjmových pokladních dokladů s připojenými doklady o zaúčtování a účetní deník. Obdobná výzva na J. M. skončila bez odezvy. Okresní správa sociálního zabezpečení Beroun dne 4. 7. 2018 sdělila, že J. M. je evidován od 1. 4. 1997 až dosud jako osoba samostatně výdělečně činná a že jako zaměstnanec nebyl evidován.
13. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 12. 4. 2018 správce daně žalobce vyzval mj. pod bodem 12 k prokázání toho, že zdanitelná plnění uvedená ve třech fakturách od REKULTA s DÚZP dne 29. 1. 2015, 28. 2. 2015 a 28. 3. 2015 byla uskutečněna plátcem uvedeným na daňových dokladech a v rozsahu tam uvedeném a že byla přijata a využita

pro uskutečňování zdanitelných plnění v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH. Pod bodem 13 pak správce daně žalobce stejným způsobem vyzval i ve vztahu k daňovým dokladům od J. M. s DÚZP dne 5. 4. 2015, 15. 5. 2015, 24. 6. 2015 a 29. 6. 2015.

14. Žalobce dne 4. 6. 2018 k bodu 12 výzvy reagoval předložením dohody o zajištění služeb uzavřené dne 1. 1. 2015 mezi ním a společností REKULTA, v níž je ujednáno (pouze) to, že na rok 2015 se REKULTA zavazuje pro žalobce zajišťovat údržbu veřejné zeleně spočívající v sekání travních porostů a sběru listů v okrese Beroun dle jeho potřeb s tím, že rozsah prací bude průběžně během roku upřesňován a že REKULTA za provedené služby vystaví řádný platební doklad. Dohoda je formulována zcela totožně jako souběžně předložená dohoda ze dne 1. 1. 2014 na rok 2014 a je shodná s dohodou předloženou dodavatelem. Dále doložil dohodu o zajištění služeb s obcí Nižbor ze dne 1. 1. 2015, v níž se žalobce pro rok 2015 zavázal pro obec zajišťovat údržbu veřejné zeleně spočívající v sekání travních porostů a prořezávání křovin v obci Nižbor, Stradonice a Žloutkovice v rozsahu dle přílohy, která specifikuje jednotlivá místa, jejich výměru, sazbu za m<sup>2</sup> a výslednou cenu. Dále žalobce konstatoval, že úhrady faktur jsou doloženy v účetních dokladech „Pokladna 2015“, a sdělil, že předmět fakturace spočíval zejména v údržbě zeleně v obcích Nižbor, Stradonice a Žloutkovice, hlavně šlo o sečení a odvoz trávy.
15. K bodu 13 výzvy žalobce sdělil, že zhotovitel zajišťoval výrobu oplocenek, odvoz dřevního odpadu a pěstební činnosti v lese dle jeho potřeb a že doklady o úhradě jsou zařazené v účetní dokumentaci (pokladna), a doložil dohodu o zajištění služeb uzavřenou dne 1. 1. 2015 s J. M. formulovanou obdobně jako dohoda s REKULTA, v níž se J. M. zavázal pro žalobce zajišťovat údržbu veřejné zeleně a likvidaci bioodpadu v okrese Beroun dle jeho potřeb s tím, že rozsah prací bude průběžně upřesňován. Dále předložil i smlouvu o provedení díla č. 41412/2015 ze dne 1. 1. 2015, v níž se žalobce vůči společnosti JACER-CZ, a.s., zavázal provádět v průběhu roku 2015 pěstební a těžební práce dle zadání a za cenu dle přiloženého technologického zadávacího listu. Dle přílohy č. 1 této smlouvy byla žalobci zadána výroba oplocenek „Koliba“ o výšce 2,2 m a délce 3 m pro revír Nižbor v rozsahu 7,633 km s termínem dokončení 15. 4. 2015 a domluvenou cenou 90 Kč/kus a cenou dopravy 30 Kč/kus, zvýšenou u 500 kusů na 40 Kč.
16. Dne 18. 7. 2018 v rámci podání vysvětlení žalobce k dotazům správce daně sdělil, že J. M. mu byl doporučen člověkem z rodiny, když potřeboval rychle někoho na sekání zeleně. V roce 2015 již žalobce pracoval sám, neměl zaměstnance a neměl kapacitu, aby „obsáhl celý pracovní proces“, proto využil služeb REKULTA, i když neměla veškeré potřebné technické vybavení a zařízení, např. žalobcovy sekačky, museli nějak mezi sebou rozdělovat. Myslí si, že i na zakázkách pro REKULTA dělal sám J. M., ale reálně měli mezi sebou rozděleny úseky, žalobce si dělal svoje a REKULTA zase svoje. Jak si to na svých úsecích J. M. zkoordinoval a kolik měl lidí, to žalobce neví, na to nedohlížel. Žalobce jen přebíral dílo, úsek REKULTA kontroloval po pracovní době. Druhého jednatele REKULTA žalobce nezná, vůbec to neověřoval, vše zajišťoval pan M., s nímž komunikoval. Žalobci bylo jedno, jestli fakturu vystaví REKULTA nebo J. M.
17. Dne 21. 8. 2018 správce daně vyslechl za přítomnosti žalobce jako svědka druhého jednatele REKULTA, M. L., který sdělil, že pokud je mu známo, v letech 2014 a 2015 se REKULTA zabývala zemními pracemi, drobnou stavební činností a souvisejícími pracemi, dopravou šterku a písku, prostě různorodou činností. V roce 2015 ale už byla jeho účast ve společnosti spíše jen symbolická, věnoval se jiným aktivitám a s aktivitami společnosti již nebyl tolik obeznámen, čekal jen, jak se dohodnou na rozdělení podílu ve společnosti.

Neměl přístup k účetnictví, to si řešil pan M. s externí účetní, stejně tak neví, kolik měla REKULTA zaměstnanců. Žalobce neví, jestli tam byla nějaká spolupráce, řešil to pan M. Myslí si, že REKULTA měla potřebnou techniku jako motorovou kosu a sekačku, i když neví, jestli v obchodním majetku. Když se sekala tráva ve školce v Hudlicích, svědek půjčoval svoji sekačku, zahradní traktůrek, taky si pan M. půjčoval jeho multikáru, ale neví, co s ní dělal. V letech, kdy se ve společnosti více angažoval, je přesvědčen, že sekání trávy v takové míře jako v roce 2014 neprobíhalo. Paní L., která je podepsána na pěti k nahlédnutí předložených fakturách za sekání trávy vystavených za rok 2014, je manželkou svědka (ze spisu přitom plyne, že za daný rok byly vystaveny faktury v souhrnu za více než 1,6 mil. Kč a že shodný podpis pokladníka je i na souvisejících příjmových pokladních dokladech). Hotovost dle příjmových dokladů on určitě nepřebíral, pokladnu musel vést asi pan M. Svědkova manželka v roce 2014 vystavovala faktury a vedla účetnictví REKULTA.

18. Dne 27. 8. 2018 správce daně dále vyslechl jako svědka i J. M. (žalobce souhlasil s výslechem v jeho nepřítomnosti), který uvedl, že žalobce zná už jako malého, spolupráci navázali asi tím, že mu žalobce zavolal, že něco potřebuje udělat. V té souvislosti mu posílal objednávky, určitě měli na spolupráci nějaký papír, ale už si to nepamatuje. Svědek neměl na spolupráci žádné zaměstnance, jako fyzická osoba zahradničil, zedničil a jezdil s auty. Faktury si myslí, že vystavoval osobně, cena byla stanovena vždycky po domluvě, fakturovanou činnost prováděl on sám. Činnost zahrnovala posekání trávy, shrabání, naložení a odvezení, někdy i větvi a listí. V jakých dnech byly práce vykonány, ale v žádném případě neví, žádné poznámky pro sebe si nedělal. Kvůli fakturaci si nic nikam nepsal, prostě se jasně domluvili, co svědek udělá a za kolik, a když bylo hotovo, žalobce zaplatil. Hotovost si myslí, že přebíral osobně, příjmové pokladní doklady asi předkládal žalobci v den úhrady společně s fakturami, ale kde k placení docházelo, už po pěti letech neví, možná žalobce přijel k němu, nebo naopak on k žalobci. Nepamatuje si, jestli žalobci nějak potvrdzoval, že obdržel hotovost. K dotazu, proč se neplatilo převodem, svědek řekl, že asi měl žalobce hotovost, a tak se domluvili na hotovosti. Techniku na údržbu zeleně měl (hrábě, kosa, křovinořez, sekačka), a pokud ne, tak si ji půjčil od žalobce, v takovém případě mu ji žalobce asi přivezl. Myslí si, že zelený odpad se vozil na vleku a buď se dával na skládku, nebo zemědělcům jako hnojivo na pole. K dotazu na předání díla svědek uvedl, že se žalobce asi přijel podívat, on mu řekl, že je to hotové, a žalobce si to zkontroloval. Svá tvrzení může určitě doložit čestným prohlášením.
19. K dotazům na společnost REKULTA svědek sdělil, že se do kontaktu se žalobcem dostal asi přes telefon, u dojednání spolupráce byl asi on a žalobce, těžko říct, jestli u toho byl někdo další. Vždycky byla nějaká dohoda o nějaké práci, neví už, jestli ústní či písemná. REKULTA neměla v době spolupráce žádné zaměstnance. Daňové doklady byly asi vystavené externí účetní paní L. a asi byly předávány žalobci osobně. Cena byla stanovena dohodou se žalobcem. Pokud jde o rozpor faktur s dohodou o zajištění služeb (svědek si nepamatoval, kdy a kde byla dohoda podepsána), která se týkala údržby veřejné zeleně, oplocenky byly domluvené ústně mimo písemnou dohodu, žalobce prostě chtěl ještě něco navíc a tak to pro něj svědek udělal. Veškerou vyfakturovanou práci pro žalobce vykonával on osobně, ale už neví, v jakých dnech. Dělá 16 hodin denně. Svědek prováděl výrobu oplocenek, pěstební činnost i odvoz dřevního odpadu, už si ovšem nepamatuje, jestli materiál na výrobu oplocenek byl jeho (spíše ne) a kdo dřevo řezal na potřebný rozměr. Používal vlastní standardní nářadí: kladívko, rýč, sekyrku. Stejně tak si nepamatuje, kde se výroba oplocenek prováděla (myslí si, že v Nižboru, ale jakým vozidlem se tam

dopravoval, už neví), kam byly hotové oplocenky převáženy ani jestli byl výrobě přítomen ještě někdo jiný. Myslí si, že pěstební činnost spočívala v tom, že se někde zasazovaly kytky a stromečky, ale konkrétně neví a nepamatuje si ani, kam, kým a jakým vozidlem byl odvážen dřevní odpad. I tady si svědek myslí, že hotovost přebíral nejspíš osobně on, ale už neví kde, myslí si, že příjmové pokladní doklady byly žalobci předkládány v den úhrady společně s fakturami, ale nepamatuje si, jestli nějak žalobci potvrzoval předání hotovosti. K volbě hotovosti uvedl, že se určitě neplatily vysoké částky najednou a že je lepší mít peníze hotově, než čekat, až druhý zaplatí, protože ten pak nezaplatí.

20. Dne 18. 10. 2018 byl žalobci na jeho žádost zaslán výsledek kontrolního zjištění, na což reagoval jeho zástupce žádostí o doplnění údajů o tom, že REKULTA a J. M. poskytnutá plnění vykázali ve svých daňových přiznáních a že je měli řádně zapsány v evidenci podle § 100 zákona o DPH. Jde totiž o důkazy předpokládané v § 93 odst. 1 a 2 daňového řádu.
21. Správce daně do spisu ještě založil sdělení místně příslušného správce daně, podle něž u společnosti REKULTA neeviduje nedoplatky, ale neprováděl u ní postup k odstranění pochybností ani daňovou kontrolu a nemá zkušenosti s její spoluprací. Své povinnosti si vůči správci daně plní. Ve spise je dále přehled údajů z daňových přiznání REKULTA, z něž plyne, že v 1. čtvrtletí 2015 vykázala uskutečněná zdanitelná plnění ve výši 512 480 Kč, přičemž jako hlavní předmět činnosti v roce 2015 tato společnost označila silniční nákladní dopravu. Správce daně si obstaral též daňová přiznání J. M., z nichž plyne, že ve 2. čtvrtletí 2015 přiznal dodání zboží nebo poskytnutí služeb v základní sazbě za 824 720 Kč, přičemž jako hlavní předmět činnosti označil pozemní a potrubní dopravu.
22. Po opětovném zaslání doplněného výsledku kontrolního zjištění zástupce žalobce požádal o zpracování zprávy o daňové kontrole s tím, že výhrady budou řešeny odvoláním. Zpráva o daňové kontrole byla se zástupcem žalobce projednána dne 2. 4. 2019 a v návaznosti na ni byly vydány dodatečné platební výměry popsané v odst. 1 tohoto rozsudku. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že ke zdanitelným plněním od společnosti REKULTA správce daně uzavřel, že svědek L. nic o spolupráci se žalobcem nevěděl, zatímco druhý jednatel, svědek M., opakovaně tvrdil, že společnost neměla zaměstnance a že veškerou práci pro žalobce vykonával jen on sám, přitom však na většinu otázek jen odpovídal, že neví, nepamatuje si, že zapomněl a že si jen myslí, jak to probíhalo. Takové odpovědi správce daně vyhodnotil jako nevěrohodné a alibistické. Ač svědek tvrdil, že částky v hotovosti nebyly vysoké, kromě jedné faktury se vždy jednalo o částky přesahující 100 000 Kč, což podle správce nelze označit za nízké částky. Je též nepravděpodobné, že by svědek M. mohl veškeré práce pro žalobce vykonávat sám, neboť z řízení s jiným daňovým subjektem má správce daně na rok 2014 k dispozici knihu jízd a přepravní listy, na základě nichž měl svědek prakticky každý den provádět jízdy. Vedle toho podle účetnictví REKULTA každý měsíc fakturovala i jiným odběratelům, a nadto svědek ještě vykonával ekonomickou činnost samostatně. J. M. nemohl veškeré činnosti stačit a z toho důvodu správce daně považuje daňové doklady vystavené pro žalobce za fiktivní. Stejně tak se jeví správci daně nevěrohodné i sdělení žalobce, který hovořil o tom, že si myslí, že REKULTA měla vedle jednatele i další osoby, což ale J. M. nepotvrdil. Výslechy svědků neodstranily pochybnosti správce daně a neprokázaly, že služby podle daňových dokladů byly skutečně provedeny a dodány dodavatelem uvedeným na těchto dokladech a v rozsahu na nich uvedeném, byť správce daně jinak nepochybnuje existenci samotného uskutečněného zdanitelného plnění. REKULTA má sice šetřené daňové doklady zachyceny v evidenci pro účely DPH, a dá se proto předpokládat, že je má zahrnutý i ve svých daňových přiznáních, nicméně to

není dostatečným důkazem toho, že se plnění uskutečnilo v takovém rozsahu a v částkách uvedených na dokladech. Dohoda o zajištění služeb je velice obecná, neobsahuje žádné ujednání o úplatě za provedené služby ani o způsobu úhrady, přičemž svědek si na její uzavření ani nevzpomněl. Správce daně je přesvědčen, že dohoda byla vystavena účelově a dodatečně. Nebyly přitom předloženy žádné cenové návrhy ani jiné kalkulace, žalobce předložil jen formální doklady. Žalobce podle správce daně neunesl své důkazní břemeno, jelikož nebyl schopen navrhnout ani předložit spolehlivé důkazy o faktickém uskutečnění deklarovaného plnění dodavatelem, a tedy ani to, že služby byly přijaty a použity pro účely ekonomické činnosti žalobce. S ohledem na to mu tedy byl snížen za 1. čtvrtletí roku 2015 odpočet o DPH uvedenou na třech fakturách REKULTA týkajících se výroby oplocenek (48 066 Kč). Obdobně byl žalobci také snížen za 2. čtvrtletí roku 2015 odpočet o DPH uvedenou na čtyřech fakturách J. M. týkajících se údržby zeleně (80 119 Kč), jelikož i zde správce daně dospěl k závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem stran faktického uskutečnění fakturovaných zdanitelných plnění. Správce daně zdůraznil, že svědek si nepamatoval, zda vznikla písemná smlouva ani zda byly v den úhrady žalobci předloženy příjmové pokladní doklady. Svědkovy odpovědi byly všeobecné a vyhýbavé, nic neprokazující. I když správce daně nezpochybňuje existenci samotného zdanitelného plnění, opět přetrvávají pochybnosti, zda bylo pořízeno od J. M. a v jakém rozsahu, tedy zda služby byly fakticky podle předložených faktur poskytnuty. Daňová přiznání J. M. nejsou sama o sobě dostatečným důkazem o tom, že plnění proběhlo od něj a v deklarovaném rozsahu. Správce daně též podotkl, že J. M. ani na výzvu v daňovém řízení, které s ním bylo vedeno, nepředložil daňové doklady a písemnosti, jež by bylo možné osvědčit jako důkaz o pravdivosti údajů uvedených v jeho daňových přiznáních. Správce daně má za to, že byly jen vypsány faktury, aniž by ale služba byla vykonána uvedenými dodavateli a nebyl prokázán ani rozsah dodaných prací, byť nelze popřít, že práce daného druhu provedeny být musely. Opět chybí cenové návrhy nebo jiné kalkulace, k dispozici jsou jen formální doklady.

23. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, v němž namítal, že obsahem správního spisu jsou úplné doklady potřebné pro uplatnění nároku na odpočet i výpověď svědka, který dané plnění potvrzuje. Správci daně je známo, že dodavatel poskytnuté služby vykázal v daňovém hlášení za 1. a 2. čtvrtletí roku 2015, díky čemuž je namístě i přes neurčitost či nepřesnosti považovat výpověď svědka poskytnutou s odstupem tří let za věrohodnou. Správce daně nedostatečně reflektuje daňová přiznání z té doby, která jsou důkazním prostředkem korespondujícím se svědeckou výpovědí, přičemž daňová přiznání dodavatelů správce daně nijak nezpochybňoval. Stejně tak správce daně nezpochybňuje vydané faktury žalobce, přičemž zároveň odhaduje, že žalobce nemohl plnění poskytnout vlastními silami. Je tak zřejmé, že příslušnou práci někdo musel provést a dle dokladů zde nikdo jiný než sporní dodavatelé nebyl.
24. V reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení, v němž žalovaný své pochybnosti omezil jen na otázku rozsahu přijatých plnění, žalobce podáními z 1. a 5. 10. 2020 ještě doplnil argumentaci námitkami, že neexistuje jediný důkaz, který by podpořil důvodnost pochybností žalovaného o rozsahu plnění, přičemž vzhledem k tehdejší oboustranné deklaraci uskutečněných plnění v daňových přiznáních zpochybňují závěry žalovaného samotnou neutralitu DPH, zejména jestliže při shodném popisu plnění v přijatých a vydaných fakturách žalovaný nijak nezpochybňuje faktury zakládající daňovou povinnost žalobce. Nadto pochybnost o rozsahu plnění nelze řadit mezi podmínky stanovené v § 72 a § 73 zákona o DPH, a žalobce tedy splnil zákonem

předpokládané podmínky pro uplatnění odpočtu. Žalobce též předložil soubory s doklady setříděnými dle návaznosti poskytnutých plnění na plnění přijatá. Ke zdaňovacím obdobím 1. a 2. čtvrtletí 2015 se nicméně vztahuje jen již dříve předložená smlouva o provedení díla s přílohou, dle které měl žalobce pro společnost JACER – CZ vyrobit do 15. 4. 2015 celkem 7,6 km oplocenek, faktura od REKULTA ze dne 28. 2. 2015 za výrobu oplocenek, pěstební činnosti v lese a odvoz dřevního odpadu na částku 122 234 Kč a nově založené faktury žalobce společnosti JACER – CZ ze dne 30. 1. 2015 za výrobu 685 ks a rozvoz 426 ks oplocenek na částku 95 215 Kč (s podrobným popisem kolik kusů bylo postaveno v kterém místě, kolik jich ještě má být postaveno a kam a kolik zůstává na skladě) a ze dne 28. 2. 2015 za provedené pěstební práce v lese v únoru 2015 na částku 56 606 Kč (bez bližšího popisu).

25. Odvolání žalovaný zamítl napadeným rozhodnutím ze dne 11. 11. 2020, jež bylo zástupci žalobce doručeno dne 13. 11. 2020. V odůvodnění žalovaný konstatoval, že žalobce sice předložil daňové doklady k plněním přijatým od REKULTA a J. M., avšak poskytnuté služby na těchto dokladech nejsou blíže specifikovány a nebyly předloženy ani žádné další doklady, které by blíže prokazovaly obchodní spolupráci s deklarovanými dodavateli. Ani doklady vyžádané od společnosti REKULTA neprokazují faktické poskytnutí služeb a mají povahu jen formálních důkazních prostředků (faktury, pokladní doklady a výpis z knihy pohledávek), přičemž J. M. na výzvy ani nereagoval. Za dané situace vznikly správci daně pochybnosti, zda tato plnění vůbec byla deklarovanými dodavateli poskytnuta a zda byla poskytnuta v rozsahu tvrzeném ve sporných daňových dokladech. Správce daně tak ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 12. 4. 2018 unesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a následně již bylo na žalobci, aby prokázal skutečnosti, o nichž správci daně vznikly pochybnosti. V tomto směru předložené dohody s oběma spornými dodavateli jsou obsahově totožné, přičemž neobsahují obvyklé náležitosti jako např. údaj, kde, v jakém rozsahu, kolika pracovníky a za jakou cenu mají být služby poskytovány, a proto je nelze „osvědčit“ jako důkaz o tom, že žalobce přijal od těchto dodavatelů zdanitelná plnění v deklarovaném rozsahu. Naopak předložené dohody uzavřené s obcí Nižbor a společností JACER – CZ prokazují obchodní vztah žalobce s odběrateli, ten ovšem nebyl správcem daně zpochybňován. Sám žalobce podle svých slov ani nerozlišoval, zda byly daňové doklady vystaveny J. M. nebo společností REKULTA. Unesení důkazního břemene žalobcem nenapomohly ani provedené svědecké výslechy, protože svědek M. L. neposkytl žádné relevantní informace o spolupráci a konkrétní skutečnosti, z nichž by plynulo, v jakém rozsahu byly práce provedeny předmětným dodavatelem, nebyl nad rámec prostého potvrzení, že práce provedl, schopen uvést ani J. M., a to ač měl příslušné práce údajně provádět osobně. V odvolacím řízení sice žalobce dokládal další listiny, ale ke sporným plněním se vztahovaly jen listiny, jež byly předloženy již dříve, zatímco nové listiny se vztahovaly jen k plněním, jež správce daně nijak nezpochybňoval. Vzhledem k tomu tedy žalovaný uzavřel, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že nárok na odpočet uplatnil v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, konkrétně že zdanitelná plnění přijal v rozsahu deklarovaném na sporných daňových dokladech od J. M. a společnosti REKULTA, přičemž neprokázal ani svou dobrou víru v tomto směru. Na tom nic nemění ani skutečnost, že v příslušné době byla plnění vykázána v daňovém přiznání, protože nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu či daňovém přiznání, ale v existenci zdanitelného plnění, jehož rozsah se však žalobci nepodařilo prokázat.

### III. Posouzení žaloby soudem

Shodu s prvopisem potvrzuje: H. T.

26. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v rozsahu žalobních bodů [§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s., § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], přičemž při rozhodování vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalovaný ani žalobce na výzvu podle § 51 odst. 1 s. ř. s. ve lhůtě dvou týdnů nesdělili, že by trvali na konání jednání, přičemž jednání nebylo třeba nařizovat ani za účelem dokazování, jelikož soud nepokládal za potřebné provádět důkazy nad rámec toho, co plyne ze správních spisů. Soud přitom dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, přičemž vyšel především z následující právní úpravy:
27. Dle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu je daňový subjekt mimo jiné povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.
28. 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.
29. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
30. Podle čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani.
31. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží [odst. 1 písm. a)]. Daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta [odst. 2 písm. a)]. Nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat (odst. 3).
32. Podle § 2 odst. 1 zákona o DPH je předmětem daně (mimo jiné) dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku [písm. a)] a poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku [písm. b)].
33. Podle § 73 zákona o DPH je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen mít při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, daňový doklad [odst. 1 písm. a)]. Neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem (odst. 5).
34. Podle čl. 226 bodu 6 směrnice o DPH se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely daně z přidané hodnoty povinně uvádějí, aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, množství a druh dodaného zboží nebo rozsah a druh poskytnuté služby.

35. Podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH musí daňový doklad obsahovat rozsah a předmět plnění.
36. Soud v první řadě uvádí, že podle právní úpravy (zejm. § 92 daňového řádu) a na ní navazující ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. např. jeho rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, nebo ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 30/2017-30) je důkazní břemeno rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi.
37. V této souvislosti soud považuje za potřebné připomenout, že „podle ustálené judikatury Soudního dvora vyžaduje základní zásada neutrality DPH, aby odpočet daně na vstupu nebo vrácení DPH byly přiznány, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním. Jinak tomu může být nicméně tehdy, má-li porušení takových formálních požadavků za následek nemožnost předložení spolehlivého důkazu o splnění hmotněprávních požadavků“ (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 9. 9. 2021, C-294/20 GE Auto Service Leasing, bod 53). „[D]aňová správa nemůže odeprít nárok na odpočet DPH pouze na základě toho, že faktura nesplňuje podmínky vyžadované článkem 226 body 6 a 7 směrnice o DPH, pokud disponuje všemi údaji k ověření, že byly splněny hmotněprávní podmínky týkající se tohoto nároku (...). Striktní uplatnění formálního požadavku předkládat faktury by tak naráželo na zásady neutrality a proporcionality, neboť v jeho důsledku by bylo osobě povinné dani nepřiměřeným způsobem bráněno v tom, aby jí svědčila daňová neutralita v souvislosti s jejími plněními. Osobě povinné k dani, která uplatňuje nárok na odpočet DPH, nicméně přísluší doložit, že splňuje požadavky pro to, aby tento nárok vznikl (...). Osoba povinná k dani je tedy povinna předložit objektivní důkazy, že jí byly zboží a služby skutečně dodány na vstupu osobami povinnými k dani pro potřeby vlastních plnění podléhajících DPH, z nichž skutečně odvedla DPH. Těmito důkazy mohou být zejména doklady v držení dodavatelů nebo poskytovatelů, od nichž osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby, z nichž odvedla DPH.“ (viz rozsudek SDEU ze dne 21. 11. 2018, C-664/16 Vădan, odst. 41 až 45).
38. SDEU přitom zdůrazňuje provázanost nároku na odpočet s faktickým přijetím zdanitelných plnění. „Zprvce neodpočitatelnost DPH za fiktivní plnění vyplývá z článku 168 této směrnice. Z tohoto článku totiž vyplývá, že osoba povinná k dani může odpočíst DPH za

*zboží a služby, které používá pro účely svých zdaněných plnění. Jinými slovy nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí složek spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu (...). V případě, že je však nabytí zboží nebo služby fiktivní, nemůže mít žádný vztah k plněním osoby povinné k dani, která podléhá dani na výstupu. Pokud tedy nedošlo ke skutečnému dodání zboží nebo poskytnutí služby, nemohl vzniknout žádný nárok na odpočet (...). Mechanismu DPH je tedy vlastní, že fiktivní plnění nemůže založit nárok na odpočet této daně. Zadržet je v článku 203 směrnice o DPH výslovně obsažena povinnost každé osoby, která uvede DPH na faktuře, tuto daň odvést. V tomto ohledu Soudní dvůr upřesnil, že DPH uvedenou na faktuře dluží vystavitel této faktury, a to i v případě, že nebylo uskutečněno žádné zdanitelné plnění“ (viz rozsudek SDEU ze dne 8. 5. 2019, C-712/17 EN.SA, odst. 22 až 26).*

39. V případě žalobce se v kontextu odůvodnění napadeného rozhodnutí má jednat právě o ten případ, kdy porušení formálních podmínek [neuvezení rozsahu poskytnuté služby, popř. množství dodaného zboží jakožto povinných náležitostí daňového dokladu ve smyslu § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH transponujícího ustanovení čl. 226 bod 6 směrnice o DPH] následně vedlo k nemožnosti předložení spolehlivého důkazu o splnění hmotněprávních požadavků pro nárok na odpočet, jelikož se žalobci podle přesvědčení žalovaného nepodařilo prokázat, jaký byl rozsah přijatých plnění od společnosti REKULTA aj. M. V takové situaci nedochází podle výše citované judikatury SDEU k porušení základní zásady neutrality DPH, jelikož neprokázala-li osoba povinná k dani, že skutečně v určitém objemu přijala zdanitelná plnění na vstupu, nemůže si logicky ani uplatnit odpočet. S ohledem na neprokázaný, a tedy nejasný objem přijatých plnění totiž nelze vinou neunesení důkazního břemene žalobce určit, jaký objem takových zdanitelných plnění přijala (i když žalovaný uznal, že nějaká plnění tito dodavatelé žalobci poskytli, není jasné, zda se jednalo jen o ojedinělé, spíše symbolické plnění, nebo o plnění ve větším rozsahu), a tedy nelze ani určit, jaká částka na přijatých fakturách odpovídá skutečně poskytnutým službám, popř. dodáním zboží (oplocenek) a jaká částka byla uvedena jen formálně bez odrazu ve skutečně poskytnutých zdanitelných plněních. V tomto směru přitom nelze „rozsah“ zdanitelných plnění ztotožňovat s cenou údajně poskytnutých plnění uváděnou na fakturách, neboť jednotková cena bez daně, resp. základ daně představují samostatné náležitosti faktury dle § 29 odst. 1 písm. i) a j) zákona o DPH v návaznosti na čl. 226 bod 8 směrnice o DPH. Jde též o to, že hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet je právě fyzické poskytnutí přijatého plnění, a teprve v návaznosti na jeho prokázání je rozsah tohoto odpočtu vyčíslen skutečně uhrazenou DPH vztahující se k prokazatelně přijatým zdanitelným plněním. Tudíž ani důkaz o uhrazení celé ceny včetně DPH na přijatých fakturách v situaci, kdy nebylo uneseno důkazní břemeno stran faktického přijetí konkrétního objemu fakturovaných služeb či zboží, nezakládá daňovému subjektu nárok na odpočet, jelikož ne každá úhrada musí být vyvolána přijetím zdanitelného plnění. Na tom nic nemění ani skutečnost, že z totožných faktur byla vybrána DPH u deklarovaného dodavatele, neboť ten je povinen takovou částku odvést už jen proto, že DPH uvedl na jím vystaveném dokladu [srov. § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH a čl. 203 směrnice o DPH]. Odepření nároku na odpočet tudíž v takové situaci ani nemůže představovat porušení zásady neutrality DPH (srov. též rozsudek SDEU ze dne 31. 1. 2013, C-643/11 LVK-56).
40. Soud po prostudování předloženého spisového materiálu a se zřetelem k argumentaci žalobce uvádí, že žalovaný i správce daně postupovali ohledně výkladu problematiky důkazního břemene v daňovém řízení v souladu s právními předpisy, resp. s výše odkazovanou judikaturou. V případě posouzení nároku na odpočet DPH v souvislosti

s plněními přijatými jak od společnosti REKULTA, tak od J. M. je pravdou, že předložené daňové doklady jsou zcela nekonkrétní co do otázky rozsahu poskytnutého plnění, jelikož pouze obecně definují jeho povahu (výroba oplocenek, pěstební činnosti v lese a odvoz dřevního odpadu, resp. údržba zeleně a likvidace bioodpadu), avšak již neposkytují žádné vodítko k tomu, jaké množství oplocenek mělo být dodáno, kolik kubíků odpadu bylo odvezeno, jaké množství sazenic bylo zasazeno či v jakých plochách či lokalitách proběhla údržba zeleně. Nejen, že takový konkretizující údaj neobsahují samotné daňové doklady (faktury), ale neobsahují je ani žádné doprovodné dokumenty (např. objednávky, předávací listy, smlouvy s dodavateli), resp. takové dokumenty ani na výzvu nebyl žalobce schopen předložit. Stejně tak ani dodavatelé žalobce žádnou specifikaci sporných plnění správci daně neposkytli, jeden z nich dokonce vůbec na výzvu správce daně nereagoval. Žalovaný má přitom pravdu, jak dosvědčuje shora citovaná judikatura SDEU, že nárok na odpočet není založen předložením daňového dokladu, nýbrž reálným přijetím zdanitelného plnění. Právě proto je tedy podstatné a klíčové, aby daňový doklad nebo alespoň jiné dokumenty dosvědčovaly provázanost vystavených dokladů s faktickým stavem konkrétními údaji, na základě kterých lze případně prověřit reálnost deklarovaného plnění. Za takového stavu se nelze podívat tomu, že správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda se vůbec deklarovaná plnění uskutečnila, např. zda nebyly doklady vystaveny jen uměle nebo v nadsazeném rozsahu, např. za účelem snížení daňového základu na daních z příjmů a odčerpání příslušné částky hrazené v hotovosti prostřednictvím deklarovaného dodavatele, aniž by podléhala zdanění. Tomu ostatně nasvědčovala i skutečnost plynoucí z přehledu daňových příznání společnosti REKULTA, která v minulých letech vykázala značnou daňovou ztrátu, a proto ani případný výnos z uměle vykázaných dodání by nezaložil její daňovou povinnost. Ani související povinnost na DPH nemusí vylučovat možnost takového daňového úniku. Lze tedy shrnout, že správce daně, ač v samotném odůvodnění výzvy ze dne 12. 4. 2018 své pochybnosti podle přesvědčení soudu až tak přesvědčivě nevysvětlil, fakticky reálně za daného stavu unesl důkazní břemeno plynoucí z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu (a to na základě okolností podrobněji zdůvodněných v protokolu o kontrolních zjištěních), čímž přenesl důkazní břemeno na žalobce. Poté již bylo na žalobci, aby prokázal reálné uskutečnění zdanitelných plnění nedostatečně označených v předložených daňových dokladech.

41. V tomto směru žalobce ani jeho dodavatelé nebyli schopni předložit žádné listiny, které by dokládaly faktické uskutečnění zdanitelných plnění pro žalobce. Pokud jde o listiny dokládající poskytování zdanitelných plnění žalobcem společností JACER – CZ a obci Nižbor, z nich sice plyne (žalovaný to nezpochybňuje), že žalobce poskytoval zdanitelná plnění svým odběratelům, avšak již z nich nelze jakkoliv dovodit, v jakém rozsahu sám žalobce přijal subdodávky nutné pro uskutečnění takových zdanitelných plnění. Přitom popis zdanitelných plnění poskytnutých žalobcem v předložených listinách ani není srovnatelný, jak se žalobce snaží tvrdit, s fakturami vydanými J. M. a společností REKULTA, jelikož faktura týkající se oplocenek např. obsahovala podrobný výčet kusů dodaných oplocenek a lesních úseků, kam byly dodány, a i přes určitou obecnost faktur pro obec Nižbor měl žalobce s touto obcí uzavřenu smlouvu, jejíž přílohou byl konkrétní výčet opečovávaných lokalit s jejich rozlohou a jednotkovou a celkovou cenou. Navíc žalovaný ani nebyl povinen zpochybňovat daňové tvrzení žalobce o jím realizovaných dodávkách, přičemž žalobce sám své tvrzení ani v průběhu daňového řízení neupravoval v tom směru, že by snad daná plnění svým odběratelům neposkytl. Skutečnost, že žalovaný bez dalšího na straně daně na výstupu akceptoval tvrzení žalobce, jež nijak

neprověřoval, mu tedy nijak nebránila naopak aktivně prověřit oprávněnost žalobcem deklarovaných údajů o dani zaplacené na vstupu. Existence rozsáhlejších plnění na výstupu v situaci zjevně omezených personálních kapacit žalobce, který v roce 2015 nedisponoval žádnými zaměstnanci, pouze vedla k logickému závěru žalovaného, že žalobce musel přijmout nějaké subdodávky, a k akceptaci potvrzení spolupráce ze strany J. M. a společnosti REKULTA. Přesto však zůstalo neprokázaným, v jakém rozsahu tyto subdodávky byly skutečně poskytnuty, neboť v tomto směru skutečně i podle soudu jakékoliv důkazy chybí. Nelze totiž ani vyloučit skutečnost, že žalobce mohl takové subdodávky např. přijmout i od jiných osob, které neměly status osoby povinné k dani a které s ohledem na povahu jejich spolupráce ve svém účetnictví nevykázal, apod. Nelze konečně ani určit, jaký rozsah předmětné činnosti byl schopen žalobce realizovat vlastními silami.

42. O reálném průběhu vzájemné spolupráce mezi žalobcem, J. M. a společností REKULTA přitom dostatečným způsobem nemohou vypovídat ani žalobcem zdůrazňované daňové a účetní doklady, konkrétně skutečnost, že zmínění dodavatelé jimi vystavené faktury dle své daňové evidence ve smyslu § 100 zákona o DPH vedli ve svém účetnictví a s nimi související DPH též uvedli ve svých daňových přiznáních. Pokud by se totiž jednalo o fakturaci založenou na fiktivních plněních, jak se správce daně v návaznosti na prokázané pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu obával, byly by takové daňové doklady pochopitelně do daňové evidence a daňových přiznání zahrnuty. Skutečnost, že objem poskytnutých zdanitelných plnění spornými dodavateli vykázány v jejich daňových přiznáních za 1. a 2. čtvrtletí roku 2015 byl větší než suma základů daně na sporných fakturách a že údajně i z jejich daňové evidence vyplývá, že sporné faktury skutečně byly v jejich daňových přiznáních zahrnuty, tedy ještě neprokazuje, že žalobce skutečně související částky uhradil a že je uhradil právě za reálně poskytnuté služby, resp. dodané zboží. Nadto nelze nezmínit, že ze správního spisu neplyne, že by kterýkoliv z těchto sporných dodavatelů svou daňovou evidenci dle § 100 zákona o DPH, tj. v podstatě položkový výpis účtu DPH (jde o účet 343 standardní účtové osnovy) doplněný o DIČ dodavatele, vůbec předložil, naopak svědek J. M. k dotazu na nepředložený účetní deník REKULTA za rok 2015 jen uváděl, že „netuší“, jestli by bylo správcem daně umožněno do něj nahlédnout (ačkoliv přitom podle jednatele M. L. disponoval účetnictvím právě J. M.), ale „asi ano“. Dále je třeba připomenout, že daňová evidence nepředstavuje listinu či údaj průběžně předkládaný správci daně, takže ani nelze s jistotou tvrdit, že takto byly sporné faktury účetně evidovány již v době jejich vystavení a nikoliv až v návaznosti na vyžádání daňové evidence správcem daně. Daňovou evidenci nelze ztotožňovat s kontrolním hlášením podle § 101c zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2016, jež se podává průběžně každý měsíc, avšak teprve od roku 2016. Kontrolní hlášení tudíž dodavatelé žalobce v souvislosti s plněními údajně poskytnutými v roce 2015 správci daně nezasílali.
43. V dané situaci tak bylo klíčové dokazování svědeckými výpověďmi s přihlédnutím k vlastním tvrzením žalobce. Ovšem zde soud dává za pravdu žalovanému, že ani svědecké výpovědi nedokázaly přispět k prokázání reálného uskutečnění zdanitelných plnění, jež měl žalobce dle sporných faktur přijmout. Druhý z jednatelů REKULTA totiž o spolupráci se žalobcem vůbec nic nevěděl a výpověď svědka J. M. vyzněla zcela nedůvěryhodně. Ačkoliv totiž svědek tvrdil, že všechnu činnost vykonával on osobně, nebyl schopen reálný průběh tohoto poskytování jakkoliv konkrétně popsat a působil dojmem člověka, jehož úkolem bylo pouze spolupráci nějak potvrdit. Rozhodně způsob jeho odpovědí nevykazoval rysy obvyklého zapomínání s odstupem několika let. Do očí

bijící je to zejména s fakturovanou dodávkou oplocenek a pěstebními pracemi. Ačkoliv lze předpokládat, že jeho rukama mělo projít několik km oplocenek, resp. řeziva, z nichž je měl vyrábět, přesto svědek na všechny otázky uváděl, že si nepamatuje, resp. že si jen myslí, že měl oplocenky vyrábět v Nižboru, ale nevěděl už, či byl materiál, kdo jej nařezal na potřebné rozměry, kam se hotové oplocenky vezly, jestli u toho byl přítomen ještě někdo jiný než on apod. Zmínka o vlastním použitém nářadí („kladívko, rýč, sekerka, standardní“) tento dojem nepřesvědčivosti, resp. vymyšlení si, rozhodně nebyla schopna změnit. Obdobně zmínka o sázení květin v souvislosti s pěstebními činnostmi v lese potvrzuje dojem, že svědek reálně neměl ponětí o tom, jak měla údajná činnost probíhat. O mnoho lepší nebyla ani část výpovědi týkající se údržby zeleně, kde jeho odpovědi nebyly formulovány jako výpověď člověka, který dané skutečnosti zažil a popisuje, co všechno osobně pro žalobce za práce vykonal, nýbrž jako vágní a nekonkrétní nabídka obecných odpovědí tak, aby přibližně odpovídaly údajům na fakturách, ale pokud možno se nemohly dostat do rozporu s výpovědí někoho jiného. I zde svědek většinu odpovědí uvozoval slovy „nevím“, „asi“, „myslím, že“ a jasné stanovisko předkládal pouze k výčtu prací, jež bylo třeba provést („posekat trávu, naložit, odvézt, sbrabat, někdy větve, listí“), a k otázce, kam byl odvážen vzniklý bioodpad, takže se jeví, že možná zastával určitou organizační roli při daném typu činností, ale v situaci, kdy tvrdil, že veškerou činnost zajišťoval sám osobně, je s přihlédnutím k fakturovaným vysokým částkám přesahujícím desítky tisíc Kč jeho výpověď krajně nedůvěryhodná a nedá se o ni ani zde s důvěrou opřít.

44. Soud proto nemůže dát za pravdu žalobci, že by žalovaný systematicky pomíjel daňovou evidenci jeho dodavatelů a že by neposuzoval svědecké výpovědi v kontextu dalších důkazů, neboť i kdyby taková daňová evidence byla předložena, spornou otázku reálného poskytnutí deklarovaných zdanitelných plnění by nijak nemohla dosvědčit. V tomto směru by se jednalo jen o důkaz toho, že faktury prošly účetnictvím dodavatele, ne však o doklad existence reálného plnění (nebo jen o doklad nepřímý a značně slabý). Svědecké výpovědi pak byly v prvním případě zcela nevypovídající a v druhém případě příliš nevěrohodné na to, aby je vůbec bylo možné zasadit do kontextu s jinými důkazy a něco z nich dovozovat.
45. Soud tak souhlasí se závěrem žalovaného, že důkazní břemeno ohledně prokázání rozsahu přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů REKULTA a J. M. žalobce neunesl, a to ačkoliv byl na nedostatečnost důkazů v tomto směru žalobce opakovaně řádně upozorněn. Neprokázal-li žalobce, jaký rozsah zdanitelných plnění reálně od svých dodavatelů obdržel, nelze mu přiznat nárok na odpočet jen proto, že mu jeho dodavatelé vystavili faktury s DPH, u níž není doloženo, že je spojena s konkrétním přijatým zdanitelným plněním.

#### IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

46. Vzhledem k tomu, že žalobní body jsou nedůvodné, napadené rozhodnutí je plně přezkoumatelné a současně soud nezjistil ani žádnou jinou případnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, byla podaná žaloba zamítnuta (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
47. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož má právo na náhradu nákladů řízení před soudem ten účastník, který měl ve věci plný úspěch. Ze soudního spisu v dané věci přitom nevyplývalo, že by úspěšnému žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 3. března 2022

**Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.**  
předseda senátu