



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudkyně JUDr. Jitky Hroudové a soudce Mgr. Marka Zimy v právní věci

žalobce: **V Holding s. r. o.**, DIČ: CZ02961105
se sídlem Báňská 287, 434 01 Most

proti
žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného správního orgánu ze dne 8. 3. 2021,
č. j. 6956/21/5300-22443-607102

takto:

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

Odůvodnění

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou, podanou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2021, č. j. 6956/21/5300-22443-607102 (dále také jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „*správní orgán prvního stupně*“ nebo „*správce daně*“) ze dne 31. 12. 2019, č. j. 9481531/19/2001-52525-105044 (dále jen „*prvostupňové rozhodnutí*“). Žalobci tak byla pravomocně doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) za zdaňovací období červenec 2017 ve výši 130 200 Kč, současně mu uvedenými rozhodnutími byla sdělena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 26 040 Kč.

II. Žalobní body

2. Žalobce má za to, že správce daně překročil svou pravomoc a kompetence. Dále byly porušeny základní zásady spravování daní podle ustanovení § 5 a § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“), a žalobce také namítl, že nejsou důkazy hodnoceny ve vzájemné souvislosti tak, aby bylo prokázáno, že vzniklý stav - a zejména důvody dodanění - jsou v souladu se zákonem a v příčinné souvislosti s jednáním a následně porušením povinností plátce daně.
3. Žalobce se domnívá, že předložil veškeré relevantní důkazy: čestné prohlášení dodavatele služeb za úplatu, faktury, objednávky, doklady o vyplacení zaměstnanců. Žalobce má za to, že ať předložil jakýkoliv návrh na doplnění či provedení důkazu, vždy to nebylo v souladu s daňovým zákonem a všechny návrhy byly zamítnuty. Například daňový poradce pan Ing. Rogula se nemohl vyjádřit do protokolu při výslechu pana Bc. V., jednatele firmy, nebo položit otázku ku prospěchu zjištění objektivních skutečností. Podle názoru žalobce byly tedy důkazy hodnoceny nepřijatelně a kontrolní orgán měl již předem jeden cíl, a to dodanění bez jakéhokoli právního důvodu.
4. Správce daně prováděl dle žalobce jen teoretické prověřování a nikoliv kontrolu v praxi, když ve svém rozhodnutí odkazoval na rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále též „*NSS*“). Dle žalobce je činnost jeho firmy úzce specifická, složitá a nepředvídatelná. Je vázán na závislosti akcí nepředvídatelných, například počet hlídajících a zajišťujících osob, počet diváků akce, požadavky pořadatele akce a podobně. Navýšení lidí, a tedy i cen, je nejisté, vše se někdy musí vyřešit operativně. Proto nelze na objednávku dodavatele prací předem přesně uvést výkon prací, počet lidí, sumu za odvedenou práci apod. Vyúčtování za akce kolikrát proběhne až několik dní po akci, rovněž takto se dopracovávají i běžné doklady, jako jsou výplaty lidem za odvedenou práci apod. Žalobce dále uvedl, že k zajištění tohoto typu prací se také využívají brigádníci a důchodci a on sám nemůže nijak ovlivnit výplatu zaměstnanců dodavatele.
5. Podle názoru žalobce správce daně neopodstatněně uzavřel, že mělo dojít k pouhému simulování zdanitelného plnění. Správce daně měl možnost (a zároveň i povinnost) prověřit, zda plnění bylo uskutečněno deklarovanou osobou na daňovém dokladu jako dodavatelem plnění.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný předně uvedl, že sporné plnění nebylo plněním nikterak specifickým, jehož povaha by jakkoliv bránila tomu doložit, že bylo dodáno právě společností Inosolist s. r. o. Předmětem plnění bylo dle údaje uvedeného na příslušném daňovém dokladu „*zajištění pracovišť*“, dle vyjádření žalobce v žalobě jsou oborem jeho ekonomické činnosti *hlídací, dozorové a strážní služby*. Rozsah takového plnění lze nepochybně jednoduše vyjádřit počtem pracovníků a počtem hodin, které byly vynaloženy na plnění, jež měl žalobce od společnosti Inosolist přijmout při základu daně ve výši 620 000 Kč. Ani daňový doklad, ani objednávka, na kterou daňový doklad odkazuje, neobsahují informaci o podobě a rozsahu předmětného zdanitelného plnění. V žalobcově případě pak nelze mít za prokázanou ani skutečnost, že toto plnění dodala právě společnost Inosolist, neboť i po provedeném dokazování v tomto směru nadále přetrvávají značné a důvodné pochybnosti.
7. V úvodu žaloby žalobce podotýká, že výzva vydaná správcem daně obsahovala pasáže z rozsudků Nejvyššího správního soudu, což má svědčit o tom, že šlo o pouhé teoretické

pokračování

prokazování a nikoliv o kontrolu v praxi. Žalovaný uvádí, že výzva obsahovala nejprve identifikaci sporného zdanitelného plnění a následně konkrétní výčet skutečností, z nichž správci daně vyplynuly pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně. Tento postup byl podepřen právními větami rozsudků Nejvyššího správního soudu. Následně správce daně připojil výčet okolností, jež je třeba prošetřit, aby bylo možno nárok na odpočet daně uznat jako oprávněný. Nešlo tak o žádné obecné či teoretické ověřování, ale právě naopak o prověřování stavu žalobcem formálně tvrzeného a stavu faktického.

8. Žalovaný dále nesouhlasí, že byly předloženy veškeré možné důkazní prostředky. Žalobce předložil objednávku, tři pokladní příjmové doklady a účetní deník. Daňový doklad neobsahoval konkrétní předmět plnění ani jeho rozsah, v tomto směru odkazoval na objednávku. Ani objednávka žádné přesnější určení neobsahovala, naopak obsahovala formulaci, že *předpokládáný objem prací specifikuje vždy objednatel na konci kalendářního měsíce s dostatečným předstihem*. Dále měly přijetí předmětného plnění doložit pokladní příjmové doklady, nicméně podpis, který je na dokladech za dodavatele uveden, nebyl totožný s podpisem pana I., který měl za dodavatele peníze přebírat, což vyplývá z jiných dokumentů, které pan I. bezpochyby podepsal. Tyto doklady jsou tak obsahově značně neurčité a neprůkazné.
9. Podle názoru žalovaného jsou bez souvislosti i vysvětlení žalobce, že rozsah plnění u tohoto typu služeb nelze sjednávat dopředu, ale je třeba reagovat operativně dle potřeb v rámci konkrétní akce. Žalobci nebylo vytýkáno ani nijak kladeno k tíži, že předmět a rozsah služeb nebyl *dopředu* sjednán před přijetím předmětného plnění. Důvodem doměření daně bylo to, že tyto stěžejní skutečnosti nebyl žalobce schopen prokázat žádným důkazním prostředkem, a to ani takovým, který by si v rámci obchodního styku opatřil následně (např. písemné vyúčtování).
10. Žalobce také zmiňuje, že k zajištění tohoto typu prací se využívají brigádníci a důchodci, a že žalobce sám nemohl nijak ovlivnit výplatu zaměstnancům dodavatele. Z pohledu prokázání rozsahu a předmětu plnění je však zcela lhostejno, zda dodavatel poskytl služby stálých zaměstnanců či brigádníků, ani jakým způsobem jim za práci zaplatil. Žalobce měl prokázat, za jaké plnění konkrétně zaplatil, že jej přijal právě od dodavatele Inosolist a že jej použil pro vlastní ekonomickou činnost.
11. Z předložených důkazních prostředků žalobce výslovně zmiňuje čestné prohlášení pana I. Čestné prohlášení třetí osoby nelze považovat za listinu, která svůj obsah prokazuje, ale pouze osvědčuje, a nemá tak důkazní sílu, jakou lze přiřknout například svědecké výpovědi. Správce daně proto následně, po předložení uvedeného čestného prohlášení, přikročil také k provedení svědecké výpovědi právě pana I. Ze svědecké výpovědi vyplynula celá řada rozporů právě v porovnání s obsahem dříve předloženého čestného prohlášení tohoto svědka (žalovaný je shrnul v odstavcích [32] a [33] napadeného rozhodnutí), například v určení místa, kde měly být práce provedeny, či v okolnostech zaplacení za provedené práce. Žalovaný tak shrnuje, že čestné prohlášení samo o sobě nelze v dané věci považovat za důkazní prostředek.
12. Pro úplnost žalovaný dodal, že svědci ze společností žalobcových odběratelů uvedli, že žalobcova dodavatele ani společnost Inosolist neznají.
13. Žalobce namítá, že správce daně prováděl veškeré úkony proti žalobci a zamítl veškeré jeho návrhy. Hodnocení důkazů správcem daně je řádné a podrobně zachyceno ve zprávě o

pokračování

daňové kontrole a žalovaný se s ním plně ztotožnil v rámci odvolacího řízení. Žalovaný konstatuje, že z důkazních návrhů učiněných žalobcem nebyl proveden pouze výslech pana D. B., přičemž k tomuto návrhu žalobce předložil fotografii automobilu, v němž jedna osoba patrně sedí a druhá stojí u vozu (zády) s popisem „*Jde o osoby: B. D. a automobil viz. SPZ*“. Žalobce si musel být vědom nutnosti poskytnout bližší identifikační údaje o navrhovaném svědkovi. Opakovaně a bezvýsledně pak byl žalobce na chybějící identifikaci svědka upozorněn.

14. Žalobce dále ve své žalobě uvádí následující „*Dokonce můj daňový poradce Ing. Rogula se ani nemohl vyjádřit do protokolu při výslechu pana Bc. V., jednatele firmy*“. Žalovaný konstatuje, že mu není zřejmé, o jaké jednání a jaké případné vyjádření by se vůbec mělo jednat. Pan Bc. V. nebyl, a ani nemohl být vyslýchán jako svědek (jakožto jednatel žalobce), a dle žalovaného ani z protokolu o kterémkoliv výslechu svědka (pro případ, že došlo k záměně ve jméně) neplyne, že by bylo žalobci upíráno právo prostřednictvím svého zástupce klást svědkovi otázky. Vzhledem k tomu, že žalobce hovoří o možnosti zástupce se vyjádřit, mohl mít na mysli některé z ústních jednání s žalobcem, avšak ani v tomto případě není z žádného z protokolů zřejmé, o které jednání by se mělo jednat.
15. Žalobce namítá porušení základních zásad správy daní, konkrétně ustanovení § 5 a § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný je přesvědčen, že v daňovém řízení se správce daně ani žalovaný nedopustili porušení žádného ustanovení zákona, nepřekročili svou pravomoc a ani nenarušili žádná zákonem chráněná práva zúčastněných osob.
16. Podle žalobce správce daně neopodstatněně uzavřel, že mělo dojít k pouhému simulování zdanitelného plnění. Správce daně ani žalovaný nedospěli k závěru, že by se mělo jednat o plnění simulované či fiktivní. Správce daně nepopřel, že k nějaké spolupráci žalobce a společnosti Inosolist patrně došlo, avšak musel konstatovat, že z provedených důkazů nevyplývá, že společnost Inosolist dodala právě plnění, z něž si žalobce uplatnil odpočet daně, a žalobce ani nebyl schopen doložit, že skutečně přijal plnění odpovídající právě údajím na dokladu.
17. Správce daně měl dle žalobce za cíl doměřit daň, což učinil bez jakéhokoliv právního odůvodnění. Žalobce dále uvádí, že správce daně měl možnost i povinnost prověřit, zda k plnění skutečně došlo tak, jak je uvedeno na dokladu, přiklonil se k závěru, že doklad neodpovídá, což má být jen jeho zvlášť. K tomu žalovaný uvedl, že správce daně sice má obecnou povinnost dbát na správné zjištění skutkového stavu, ale daňový subjekt má zároveň povinnost prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
18. S tím souvisí také tvrzení žalobce, že doměření daně jen na základě pochybnosti správce daně je nepřiměřené. Žalobce měl povinnost prokázat vše, co uvedl ve svém daňovém přiznání, správce daně zase tížila povinnost ohledně prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (zde žalobcem).
19. Dále žalobce v podané žalobě hovoří o byrokracii, nečinnosti a podjatosti správce daně a o nutnosti určité shovívavosti vůči mírným pochybením daňových subjektů. Žádný takový návrh nebo podnět žalobce během daňového řízení neučinil a z kontextu žaloby se podává, že onou nečinností má žalobce zřejmě na mysli to, že správce daně aktivně nevyhledával

pokračování

důkazy, které by potvrdily tvrzení žalobce. Podjatostí pak jakousi zaujatost vůči žalobci spočívající v tom, že jeho tvrzením nepřisvědčil.

20. Ohledně naznačovaných nedostatků v postupu správce daně během daňové kontroly žalobce uvádí také, že nechápe, „*proč nebyly provedeny důkazy ze strany INOSOLIST s.r.o.*“. Ze spisu plyne, že žalobce opakovaně uváděl, že za společnost Inosolist jednal vždy s panem I. Toho proto také správce daně vyslechl jako svědka. Žalobce neuvádí, o jaké důkazy, které by mohly prokázat naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně žalobcem, by se - vedle výsledku pana I. - mělo jednat.
21. Žalobce správci daně vytýká také to, že „*zašel až k tomu, že zjistil, že na příjmových dokladech nebyl podpis pana I.*“. Žalobce tak prezentuje poukaz správce daně na evidentní rozdílnost podpisů, které měly být podpisy pana I. na příjmových dokladech, oproti jeho podpisům na čestném prohlášení i na protokolech sepsaných u správce daně, jako projev jakéhosi účelového jednání vůči žalobci. Žalovaný však považuje za naprosto logické a adekvátní hodnocení žalobcem předložených příjmových dokladů jako nevěrohodných, pokud podpisy na nich jsou zcela rozdílné, než podpisy osoby, která je měla dle tvrzení žalobce vystavit.
22. Žalobce také opakovaně uvádí, že on sám nepochybně zdanitelné plnění svým odběratelům poskytl, přičemž toto měl realizovat právě pomocí subdodávky od deklarovaného dodavatele - společnosti Inosolist. Tímto argumentem lze ale doložit pouze to, že žalobce pravděpodobně *nějaké práce od nějakého dodavatele* nakoupil, ale nikoliv to, že tímto dodavatelem byl právě plátce Inosolist a že se jednalo o plnění tvrzeného rozsahu.

IV. Řízení před orgány správy daní

23. Ze spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním orgánem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:
24. Dne 10. 9. 2018 byla u žalobce Finančním úřadem pro Ústecký kraj zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2017 v rozsahu přijatých plnění od dodavatele Inosolist s. r. o. (protokol č. j. 2065126/18/2508-60563-507392). Předmětem činnosti žalobce v kontrolovaném zdaňovacím období byla mj. ostraha majetku a osob. V rámci daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobce za zdaňovací období červenec 2017 (dále jen „*předmětné období*“) uplatnil nárok na odpočet daně ve výši 130 200 Kč (základ daně 620 000 Kč) dle dokladu č. 2017157 vystaveného dodavatelem Inosolist s. r. o.
25. Správci daně přezkoumáním žalobcem předložených podkladů za předmětné zdaňovací období vznikly důvodné pochybnosti o faktickém přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu, proto vyzval žalobce výzvou č. j. 2211638/18/2508-60563-507392 ze dne 12. 10. 2018 k prokázání jim tvrzených skutečností a oprávněnosti uplatněného odpočtu daně ve smyslu ust. § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o DPH*“).
26. Správce daně dne 25. 6. 2019 seznámil žalobce s výsledky kontrolních zjištění (viz protokol č. j. 1720329/19/2508-60563-506169) a došel k závěru, že žalobce jeho pochybnosti neodstranil a oprávněnost jím uplatněného odpočtu z přijatého plnění od dodavatele

pokračování

Inosolist ve smyslu ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH neprokázal. Žalobce následně navrhl pokračovat v dokazování, přičemž navrhl provést výpověď svědků, např. zástupců odběratelů atd.

27. Správce daně následně provedl žalobcem navržené výpovědi svědků za přítomnosti žalobce, avšak došel i tak k závěru, že ani tyto osoby žalobcem tvrzené skutečnosti nepotvrdily a proto správce daně na základě výsledků kontrolních zjištění uvedených ve Zprávě o daňové kontrole č. j. 2514435/19/2508-60563-507392 vydal dodatečný platební výměr ze dne 31. 12. 2019, č. j. 9481531/19/2001-52525-105044.
28. Tento dodatečný platební výměr žalobce napadl odvoláním, avšak žalovaný se se závěry správce daně ztotožnil, odvolání shledal nedůvodné a proto dodatečný platební výměr žalobou napadeným rozhodnutím o odvolání ze dne 8. 3. 2021, č. j. 6956/21/5300-22443-607102 potvrdil.

V. Posouzení věci soudem

29. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními orgány obou stupňů z hlediska žalobních námitek uplatněných v podané žalobě a při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“). Soud o žalobě v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl bez nařízení ústního jednání, neboť ani jeden z účastníků s tímto postupem po poučení soudem nevyslovil svůj nesouhlas.
30. Žaloba není důvodná.

VI. Právní úprava

31. Žalobce má za to, že dostatečně věrohodným způsobem prokázal nárok na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 72 a následujících zákona o DPH. Správce daně i žalovaný však dospěli k závěru, že podmínky pro přiznání nároku splněny nebyly, neboť žalobce neprokázal, že se plnění uskutečnilo tak, jak bylo uvedeno na daňovém dokladu č. 2017157 (tj. faktické uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem - společností Inosolist).
32. Podle ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu „*Má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.*“
33. Podle § 89 odst. 2 daňového řádu „*Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.*“
34. Podle § 92 odst. 1 daňového řádu „*Dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně.*“
35. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu „*Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*“
36. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu „*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*“

pokračování

37. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu „*Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*“
38. 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*“
39. Podle § 92 odst. 6 daňového řádu „*Navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.*“
40. Podle § 92 odst. 7 daňového řádu „*Správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.*“

Posouzení důvodnosti žalobních bodů

41. Žalobce v podané žalobě namítal, že unesl důkazní břemeno, když předložil řadu dokladů, jejichž příkladný výčet v žalobě uvedl a že žalovaný měl již předem jediný cíl – dodanění.
42. Otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se správní soudy opakovaně věnovaly. V této souvislosti lze odkázat například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1Afs 21/2013 - 66, dostupný – stejně jako všechna zde citovaná rozhodnutí online na www.nssoud.cz - ve kterém Nejvyšší správní soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: „*Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti 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“ (srov. cit. rozsudek čj. 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, čj. 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 (srov. cit. rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).*“ K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č.

pokračování

j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020 - 31.

43. Z uvedeného vyplývá, že primární povinnost prokázat rozhodné skutečnosti má daňový subjekt, který doklady předkládá. Správce daně je povinen „pouze“ prokázat, že existují vážné a důvodné pochybnosti o údajích, v předložených dokladech tvrzených. Správce daně proto musí uvést konkrétní pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví či předložených dokladů. Je nutno zdůraznit, že správce daně není povinen prokazovat, že k plnění došlo jiným způsobem, správce daně je povinen prokázat pochybnosti o tom, že k plnění došlo způsobem, který vyplývá z předložených dokladů.
44. V dané věci je žalobce přesvědčen, že své důkazní břemeno unesl. Správce daně a žalovaný jsou však opačného názoru. Městský soud v Praze konstatuje, že není sporu o tom, že důkazní břemeno k prokázání veškerých skutečností uvedených v daňových přiznáních tížilo žalobce. Ten sice předložil objednávku, tři pokladní příjmové doklady a účetní deník. Nicméně, jak uvedl žalovaný a jak bylo taktéž osvědčeno obsahem správního spisu, daňový doklad, jež měl přijetí konkrétního zdanitelného plnění dokládat, neobsahoval konkrétní předmět plnění ani jeho rozsah a v tomto směru odkazoval na objednávku. Tato odkazovaná objednávka sama o sobě žádné přesnější určení neobsahovala, naopak obsahovala formulaci, že *předpokládaný objem prací specifikuje vždy objednatel na konci kalendářního měsíce s dostatečným předstihem*. Dále měly přijetí předmětného plnění doložit pokladní příjmové doklady, ovšem zde správce daně zjistil, že podpis, který je na dokladech za dodavatele uveden, nebyl totožný s podpisem pana I., který měl za dodavatele peníze přebírat, na jiných dokumentech, které pan I. podepsal. Soud přisvědčuje žalovanému, že dokumentace, kterou žalobce předložil je obsahově značně neurčitá a neprůkazná.
45. Tímto správce daně unesl své důkazní břemeno a bylo opět na žalobci, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a věrohodnost předložených dokladů. Následoval postup správce daně ve smyslu § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu, jímž vyzval žalobce k prokázání (jím tvrzených) skutečností. Ve výzvě musí být jeho pochybnosti uvedeny způsobem, který daňovému subjektu umožní, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky. Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9Afs 110/2007 - 102, publikovaném pod č. 1729/2008 ve Sbírce NSS, zdůraznil, že: *„[e]xistence pochybnosti správce daně o zákonem předepsaných skutečnostech je tedy nutnou podmínkou pro zahájení vytykácího řízení. V materiálním právním státě, v němž je vyloučena libovůle orgánů veřejné moci, musí být existence pochybnosti opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající toliko v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Jen tak - tedy ověřením existence a povahy těchto skutkových důvodů - je možno zaručit přezkoumatelnost toho, zda příslušný správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda ji neměl a požadoval na daňovém subjektu vysvětlení a prokazování jím tvrzených skutečností toliko na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě z libovůle vycházejícího či jinak mimo zákonná kritéria se pohybujícího úsudku pracovníka správce daně.“* Nejvyšší správní soud však v uvedeném usnesení (a obdobně i v rozsudku ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4Afs 95/2016 - 36) zároveň zdůraznil, že pochybnost, kterou správce daně hodlá odstranit prostřednictvím postupu k odstranění pochybností, nemusí být jistotou o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového totiž ani nebude ve většině případů možné,

pokračování

neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzení lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit (srov. též rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 5. 2019, č. j. 5Af 56/2016 – 51, www.nssoud.cz).

46. Soud tak nejprve přezkoumal výzvu k odstranění pochybností ze dne 12. 10. 2018, č. j. 2211638/18/2508-60563-506169, přičemž shledal, že těmto požadavkům dostála, když obsahovala identifikaci sporného zdanitelného plnění a konkrétní výčet skutečností, z nichž správci daně vyplynuly pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně. Výše uvedená výzva správce daně tak byla přiměřeným kontrolním prostředkem.
47. Žalobce namítal, že správce daně prováděl veškeré úkony proti žalobci a zamítl veškeré jeho návrhy. Hodnocení důkazů správcem daně je řádně a podrobně zachyceno ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 31. 12. 2019, č. j. 9481531/19/2001-52525-105044, a je součástí správního spisu. Stejně tak soud neshledal, že by správce daně snad některý z navržených důkazů neprovedl nebo se s ním řádně nevypořádal. Z navržených důkazů nebyl proveden pouze výslech pana D. B., přičemž k tomuto návrhu žalobce předložil fotografii automobilu s pokynem „*Jde o osoby: B. D. a automobil viz SPZ*“. Tuto osobu dále nijak neidentifikoval ani na opakované upozornění ze strany správce daně. V případě, že žalobce navrhuje účast třetí osoby, je povinen podle § 92 odst. 6 daňového řádu sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Protože tak žalobce v uvedeném případě neučinil, správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud navržený důkaz neprovedl.
48. Žalobce dále k provedenímu dokazování ze strany správce daně uvedl „*Dokonce můj daňový poradce Ing. Rogula se ani nemohl vyjádřit do protokolu při výslechu pana Bc. V., jednatele firmy*“. Městský soud v Praze - shodně se žalovaným - uvádí, že není nikterak zřejmé, o jaké jednání a jaké případné vyjádření by se mělo jednat, jelikož pan Bc. V. je jednatelem žalobce. Soud tak – opět zcela shodně se žalovaným - uzavírá, že bylo na žalobci, aby zcela konkrétně uvedl, o jaké jednání se jednalo a v jaké situaci mělo k případnému pochybení dojít. Jedině tak bylo možno námitku věcně přezkoumat.
49. Žalobce také uvedl, že nechápe, „*proč nebyly provedeny důkazy ze strany INOSOLIST s.r.o.*“. Ze správního spisu však neplyne, o jaké jiné důkazy, než čestné prohlášení pana I., se mělo jednat. Soud přisvědčil žalovanému, že čestné prohlášení třetí osoby nelze považovat za listinu, která svůj obsah prokazuje, ale pouze osvědčuje, a nemá tak důkazní sílu, jakou lze přiznat například svědecké výpovědi. Správce daně tedy postupoval opět zcela správně, když přikročil k provedení svědecké výpovědi právě pana I. Jmenovaný svědek potvrdil, že společnost Inosolist daňový doklad vystavila, nicméně na základě dalších otázek, kladených svědkovi, zjistil správce daně rozpory v tvrzení pana I. a skutečnostmi uvedenými v čestném prohlášení. Při své výpovědi totiž svědek uvedl, že práce byly provedeny pouze v Mostě a Litvínově, a to na autodromu a zimním stadionu, avšak v čestném prohlášení uvedl, že práce byly provedeny v prostorách společností (KERAMOST, EUROMONT, AUTODROM a ORLEAN Ochrana). Další rozpor, který byl správcem daně shledán, se týkal úhrady plnění. Pan I. prohlásil, že platby byly provedeny v hotovosti, aby bylo možné ihned vyplatit pracovníky po akcích nebo zálohově. Toto je však v rozporu s pokladními doklady, podle kterých úhrada proběhla až v srpnu (tj. dne 14., 16. a 17. srpna), ačkoliv k uskutečnění zdanitelného plnění mělo dojít

pokračování

dne 31. 7. 2017. Tvrzení, že platby byly provedeny v hotovosti z důvodu, aby mohl pan I. ihned vyplácet pracovníky (od KODIS STAV, Beeglobe) po akcích nebo zálohově, vzbuzuje také pochybnosti, jelikož neznal jejich jména a instrukce jim předávali údajně jejich nadřízení.

50. Žalobce s odkazem na výslech uvedeného svědka namítal, že unesl své důkazní břemeno, neboť ten potvrdil uskutečnění zdanitelného plnění. Jak bylo uvedeno výše, jmenovaný svědek vypovídal značně obecně a v několika případech na konkrétní dotazy správce daně odpovídal v rozporu s dříve předloženým čestným prohlášením (odst. [32] a [33] napadeného rozhodnutí), například v otázce určení místa, kde měly být práce provedeny, či v okolnostech zaplacení za provedené práce. Soud tedy plně souhlasí se závěrem žalovaného, že čestné prohlášení samo o sobě nelze v této věci považovat za důkazní prostředek a dostatečně (v souhrnu s dalšími předloženými důkazy) neosvětlilo, za jaké plnění konkrétně žalobce zaplatil, že jej přijal právě od dodavatele Inosolist, a konečně, že jej použil pro vlastní ekonomickou činnost.
51. Žalobce správci daně vytykal také to, že „zašel až k tomu, že zjistil, že na příjmových dokladech nebyl podpis pana I.“. Soud shodně se žalovaným porovnal podpisy a došel k závěru, že důvodné pochybnosti o jejich pravosti se zakládá na reálném základu. Podpisy na příjmových dokladech, které měly být podepsány panem I., jsou evidentně rozdílné oproti jeho podpisům na čestném prohlášení i na protokolech, které byly sepsány správcem daně.
52. Žalobce dále namítal, že správce daně neopodstatněně uzavřel, že mělo dojít k pouhému simulování zdanitelného plnění, a dále pak, že došlo k porušení základních zásad správy daní, konkrétně ustanovení § 5 a § 8 odst. 1 daňového řádu, a že jediným cílem správce daně bylo doměřit daň. Žalobce nicméně dále nijak neosvětlil, jak konkrétně mělo dojít k porušení uvedených zásad. Správce daně ani žalovaný nedospěli k závěru, že by se mělo jednat o plnění simulované či fiktivní, v tom se žalobce mylí. Správce daně totiž výslovně uvedl, že nepopírá, že k nějaké spolupráci žalobce a společnosti Inosolist patrně došlo, avšak konstatoval, že z provedených důkazů nevyplývalo, že společnost Inosolist dodala právě to plnění, z něž žalobce uplatnil odpočet daně, a žalobce ani nebyl schopen doložit, že skutečně přijal plnění odpovídající právě údajům na dokladu.
53. To je přitom pro posouzení věci zcela zásadní a stěžejní argumentace. Správce daně postupoval v souladu se zákony i jinými právními předpisy a v rozsahu, který mu byl zákonem svěřen (§ 5 odst. 1, 2 daňového řádu), když po žalobci požadoval předložení důkazů, na základě nichž by bylo možné ověřit správnost žalobcem tvrzených skutečností. Pokud pak žalobce v podané žalobě tvrdí, že pochybnosti správce daně rozptýlil v průběhu řízení, správce daně v platebních výměrech, jakožto i žalovaný v napadeném rozhodnutí, právem vyhodnotili, že žalobce svá tvrzení neprokázal, a tyto své závěry oba správní orgány dostatečně a přezkoumatelným způsobem odůvodnily. Tyto námitky tak zůstaly pouze v rovině obecného tvrzení a proto je soud považuje rovněž za nedůvodné.
54. Jak bylo vyloženo výše, správce daně má dbát na správné zjištění skutkového stavu, ale daňový subjekt má zároveň povinnost prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Neprokázání souladu předloženého daňového dokladu s faktickým stavem tak nelze vytykat správci daně, naopak je nutno konstatovat, že v situaci, kdy správce daně zpochybnil správnost, či věrohodnost předložených dokladů ve vztahu k deklarovanému dodavateli předmětného plnění, bylo na

pokračování

žalobci, aby důkazními prostředky prokázal, že jím předložené doklady korespondují skutečnému a faktickému stavu věci. Žalobci nebylo přičítáno k tíži, že předmět a rozsah služeb nebyl dopředu sjednán před přijetím plnění, ani že nijak nemohl ovlivnit výplatu zaměstnanců dodavatele, nebo že byli najímáni brigádníci a důchodci. Důvodem pro neuznání nároku na odpočet daně byl závěr finančních orgánů o tom, že žalobce neprokázal, za jaké plnění konkrétně zaplatil a že jej přijal právě od společnosti Inosolist. Jak již bylo uvedeno opakovaně výše, bylo na žalobci, aby důkazními prostředky prokázal, že k plnění tak, jak bylo předloženými doklady deklarováno, fakticky došlo.

55. Ze samotné skutečnosti, že uplatnil daň z přidané hodnoty na výstupu, však nelze dospět k závěru, že pouze z tohoto důvodu má nárok na odpočet daně na vstupu. Přijetí takového závěru by znamenalo, že by zákon nemusel stanovit žádné podmínky pro to, za jakých lze nárok na odpočet přiznat. Tak tomu však není. Z ustanovení § 72 zákona o dani z přidané hodnoty vyplývá, že nárok na odpočet plátcí daně vznikne, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti za podmínek, jež jsou uvedeny v ustanoveních § 72 až 79 zákona dani z přidané hodnoty. Jak již bylo výše vyloženo soudem, jednou z podmínek je skutečnost, že plnění bylo uskutečněno plátcem daně z přidané hodnoty.
56. Identifikace a prokázání poskytovatele plnění (dodavatele) je základní podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně. Jak vyplývá z obsahu spisového materiálu, finanční orgány dospěly k závěru, že žalobce nemá nárok na odpočet daně proto, že neprokázal, že přijaté zdanitelné plnění obdržel od společnosti Inosolist. Žalobce tak nemůže legitimně očekávat, že správce daně akceptuje jakékoliv jeho tvrzení a vyjádření, když není dostatečně hodnověrně podloženo (žalobce předložil listiny neurčitého obsahu a doklady, které zjevně nebyly podepsány osobou, kterou žalobce tvrdí).
57. Žalobce tedy nebyl schopen rozptýlit důvodné pochybnosti správce daně, o tom, zda předložený daňový doklad odpovídá tomu, jak a kým bylo předmětné zdanitelné plnění skutečně poskytnuto. Neunesl tak své důkazní břemeno ohledně skutečností, které tvrdil ve svém daňovém přiznání. Naplnění podmínek při uplatnění daňového odpočtu tak zůstalo právě a jen v rovině jeho tvrzení a správce daně nemohl jinak než za takových skutkových okolností nárok na odpočet daně z předmětného plnění neuznat.

VII. Závěr a náklady řízení

58. Ze všech výše uvedených důvodů soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
59. O nákladech řízení soud rozhodl podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož žalobce, vzhledem k tomu, že nebyl ve věci úspěšný, nemá právo na náhradu účelně vynaložených nákladů v řízení a žalovaný, kterému by právo na náhradu účelně vynaložených nákladů podle výsledku řízení náleželo, žádné náklady řízení, nad rámec jejího běžného výkonu úředních činností, nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í

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

pokračování

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 nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

Podle ustanovení § 104 odstavec 3 písmeno a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

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

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

V Praze dne 8. března 2022

Mgr. Marek Bedřich
předseda senátu