



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobkyně: **Plagon, s.r.o.**, IČO: 284 96 507
sídlem Basilejské náměstí 99/10, 130 00 Praha 3
zastoupena advokátem Mgr. Bc. Lubošem Klimentem
sídlem Ždírec 99, 588 13 Ždírec

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 39681/20/5300-22444-710968 z 19. 10. 2020

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V posuzované věci je spor o to, zda žalobkyně splnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH u zdanitelných plnění přijatých ve zdaňovacích obdobích prosince 2013 a 1. až 4. čtvrtletí 2014 od společností KUTUR s.r.o. v likvidaci, IČO: 260 04 071 (dále

„Kutur“), AGOMA s.r.o., IČO: 498 12 076 (dále „Agoma“), a TERSAN s.r.o., IČO: 251 57 302 (dále „Tersan“). Předmětem těchto plnění bylo chemické čištění otopných soustav, teplé užitkové vody, nanášení antikoročního laku nebo dodávka a montáž termostatických ventilů a expanzní nádrže.

2. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) na základě daňové kontroly za uvedená zdaňovací období neuznal žalobkyni nárok na odpočet DPH podle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), v souhrnné výši 3 526 258 Kč z důvodu, že neprokázala faktické přijetí plnění od jmenovaných společností, které byly na daňových dokladech uvedeny jako její dodavatelky. Dne 24. 6. 2019 vydal správce daně pět dodatečných platebních výměrů na DPH v této výši a na související penále. Žalobkyně proti nim podala odvolání, která žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl.
3. Žalovaný se ztotožnil s názorem správce daně, že žalobkyně neprokázala přijetí dokladovaných plnění od dodavatelek **Kutur** a **Agoma**. Splnila sice svou prvotní dokladovou povinnost, ale pochybnosti správce daně o věrohodnosti a správnosti účetnictví vyvolala obecnost předložených podkladů, z nichž nevyplývalo, jaké konkrétní práce, v jakém rozsahu a kdy byly provedeny, jaký materiál a jaké množství bylo použito nebo kolik pracovníků na zakázce pracovalo, jakož i další zjištěné skutečnosti. Jednatel Kutur totiž při zahájení daňové kontroly u své společnosti vypověděl, že Kutur vůbec nevykonávala činnosti odpovídající žalobkyni předloženým daňovým dokladům, a nevzpomněl si na žádné odběratele ani dodavatele společnosti. Společnost Agoma pak v rozhodných zdaňovacích obdobích vykazala podstatně nižší objem uskutečněných zdanitelných plnění, než je objem uvedený na daňových dokladech, na jejichž základě žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně. K výzvě správce daně předložila žalobkyně další písemnosti, na nichž však společnosti Kutur a Agoma nijak nefigurovaly, a navrhla výsledk několika svědků, kteří se měli na realizaci zakázek podílet: svých zaměstnanců M. a P. K., jednatele Kutur, J. T., a zaměstnance a později jednatele Agoma, J. K. Tyto svědecké výpovědi shledal žalovaný jako příliš obecné, shledal v nich určité rozpory a poukázal také na účelovost některých svědeckých výpovědí.
4. Naproti tomu ohledně plnění přijatého od společnosti **Tersan** žalovaný seznal, že správce daně neunesl své důkazní břemeno a nezjistil dostatečně skutkový stav, když bezdůvodně neprovedl některé žalobkyni navržené důkazy (výslech jednatele Tersan, Ing. L. Z.). Na základě toho žalovaný uznal nárokovaný odpočet daně. Zároveň však žalovaný zjistil, že správce daně opomněl promítnout neuznání odpočtu do žalobkyniny daňové povinnosti, a tak nebylo třeba k nápravě jeho chybných závěrů měnit dodatečný platební výměr.

II. Argumentace účastníků řízení

5. Žalobkyně v žalobě namítla, že daňové orgány neprokázaly vážné a důvodné pochyby o souladu jejího účetnictví se skutečností, jak vyžaduje judikatura správních soudů, a nedošlo tedy k přenosu důkazního břemene ohledně prokázání faktického poskytnutí plnění na žalobkyni.
6. Daňové orgány se při hodnocení jednotlivých důkazů odchýlily od rozhodovací praxe NSS, posuzovaly je jednotlivě, bez vzájemných souvislostí a tendenčně. Konkrétně při zjišťování rozsahu a povahy zdanitelných plnění formou svědeckých výpovědí nevzaly

v potaz velký časový odstup od událostí, v jehož důsledku si svědci nemohli vše pamatovat, a požadovaly informace, které svědci ani nemuseli mít (jména dalších pracovníků). Daňové orgány lpěly na nepodstatných detailech, na příklad na přesné specifikaci a množství použitého materiálu, a výpovědi svědků označily za účelové nebo rozporné bez bližšího odůvodnění. Svědkové naopak přesvědčivě potvrdili žalobkyninu spolupráci s jejími dodavatelkami, když označili osoby, s nimiž jednali, a nezávisle na sobě uvedli podrobnosti, které by jinak nemohli znát. Některé domnělé pochybnosti mohly být prokázány dožadáním výsledku žalobkynina zaměstnance I. M., avšak daňové orgány tak neučinily. V jiných případech pak přičítaly žalobkyni k tíži okolnosti, které byly mimo sféru jejího vlivu.

7. Žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že i když faktury zdanitelná plnění podrobně nspecifikovaly, jejich faktické poskytnutí se jí podařilo prokázat s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, a to zejména předložením dokladů a svědeckými výpověďmi. Žalobkyně proto navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí s tím, že žalobní body kopírují odvolací námitky, s nimiž se vypořádal v napadeném rozhodnutí, na jehož jednotlivé pasáže odkázal. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout pro nedůvodnost.

III. Posouzení věci

III. 1. Průběh řízení a východiska právního hodnocení.

9. Soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal je na základě podané žaloby v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a nezjistil při tom žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti.
10. Soud rozhodl v souladu s § 51 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť ani jeden z účastníků nevyjádřil s tímto postupem po poučení soudem nesouhlas. Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 8/2008-117 z 29. 1. 2009).
11. Zákonná úprava odpočtu DPH je obsažena v §§ 72 až 79 ZDPH, jež transponují čl. 167 až 192 Směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Podle § 72 odst. 1 ZDPH musí plátce daně pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že toto plnění následně použil stanoveným způsobem v rámci své ekonomické činnosti.
12. Podle § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, 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“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (odstavec 3). 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 (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje mimo jiné skutečnosti

vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odstavec 5 písm. c)].

13. Ustálenou judikaturu správních soudů k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně shrnul NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS z 31. 8. 2016 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 popsáným 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.“*
14. NSS pokračoval: *„Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že „prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 - 45).“*
15. Úvodem právního hodnocení soud dále předesílá, že řízení o správní žalobě je ovládáno zásadou dispozicní. Obsah, rozsah a kvalita žaloby tak předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li žaloba kuse nebo nepřiléhavě zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah jeho rozsudku. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobce nebo z vlastní iniciativy vyhledávat podporu pro žalobcovu argumentaci ve správním spisu. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (namátkou rozsudek rozšířeného senátu NSS č. j. 4 As 3/2008-78 z 24. 8. 2010 nebo rozsudek téhož soudu č. j. 9 Afs 35/2012-42 z 18. 7. 2013).

16. Pro projednávanou věc z toho vyplývá, že soud mohl přezkoumat pouze ty úvahy žalovaného, proti nimž se žalobkyně v žalobě výslovně ohradila. Jestliže žalovaný odůvodnil své pochybnosti o žalobkynině účetnictví a dalších podkladech větším počtem skutkových zjištění a žalobkyně některá z nich nezpochybnila, nemůže je zpochybnit ani soud (nejsou-li ovšem zatížena vadou, k níž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti).

III. 2. Plnění přijaté od společnosti Kutur,

17. Pokud jde o dodavatelku Kutur, žalobkyně uplatnila nárok na odpočet u zdanitelných plnění v podobě chemického čištění otopných soustav, teplé užitkové vody a nanášení antikorozního laku. Jejich přijetí žalobkyně doložila pěti daňovými doklady (každý se vztahoval k jednomu z pěti zdaňovacích období). K daňovému dokladu č. 13052 nepředložila žádné další písemnosti. K daňovému dokladu č. 14003 předložila dva předávací protokoly, podle nichž Kutur předal žalobkyni dva vyčištěné otopné systémy (2 150 a 1 537 litrů) a provedl shora vyjmenované práce. K daňovému dokladu č. 14024 předložila smlouvu o dílo uzavřenou se společností Kutur jako zhotovitelkou (přílohou byly dvě nabídky), osm zálohových faktur a výdajové pokladní doklady včetně daňových dokladů vystavených dodavatelkou. K daňovým dokladům č. 14068 a č. 14069 předložila smlouvy o dílo spolu s přílohami nabídek pro své provozovny ve Vysokém Mýtě. U provedených plateb za 3. a 4. čtvrtletí 2014 nebyly předloženy daňové doklady.
18. Správce daně sdělil žalobkyni ve výzvě své pochybnosti o věrohodnosti a správnosti jejího účetnictví, které zdůvodnil za prvé tím, že veškeré předložené písemnosti byly velice obecné. Na daňových dokladech se nacházela pouze neurčitá položka jako „Chemické čištění pro ÚT a TUV Revoluční“ počet kusů „1“ a jednotková a výsledná cena. Není v nich uvedeno, jaké konkrétní práce, v jakém rozsahu a kdy byly provedeny, jaký materiál a jaké množství bylo použito, kolik a kteří pracovníci Kutur na zakázce pracovali. Doklady zároveň neobsahují žádné přílohy nebo odkazy na dodací listy a žalobkyně nepředložila ani žádnou korespondenci, která by se týkala její spolupráce s Kutur. Za druhé správce daně odůvodnil své pochybnosti tím, že jednatel Kutur, J. T., si při zahájení daňové kontroly za táž zdaňovací období v roce 2015 (tedy ještě před zahájením daňové kontroly u žalobkyně) nevzpomněl na žádné dodavatele ani odběratele své společnosti (ani na žalobkyni, pro kterou měl uskutečnit plnění za více než 10 milionů korun) a pouze uvedl, že se zabývala stavebními a výkopovými pracemi, reklamní činností a správou internetových stránek pro jednu firmu, tedy činnostmi naprosto odlišnými od těch, které měla vykonávat pro žalobkyni (zpráva o daňové kontrole u společnosti Kutur č. j. 361004/16/2808-60562-609261 z 8. 4. 2016, strana 5).
19. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že tyto okolnosti založily vážné a důvodné pochybnosti ve smyslu citované judikatury NSS, které vedly k přenosu důkazního břemena ohledně věrohodnosti a správnosti předložených podkladů – a tedy faktického přijetí zdanitelného plnění – na žalobkyni.
20. Žalobkyně v odpověď na výzvu předložila správci daně řadu písemností týkajících se zakázek na chemické čištění: smlouvy o dílo uzavřené s jejími odběrateli, protokoly o technické prohlídce energetických zařízení, o předání pracoviště, o ukončení a provedení chemického čištění, rozpočty, fotografie technických rozvodů, fotografie budov, denní záznamy stavby. Dále žalobkyně navrhla výslechy svědků: svých zaměstnanců M. a P. K. a jednatele Kutur, J. T.

21. Předně je třeba uvést, že písemnosti předložené správci daně na jeho výzvu nepochybně dokládají plnění žalobkyniných smluvních závazků vůči jejím odběratelům, tedy i samotnou realizaci chemického čištění, ale společnost Kutur v nich nefiguruje (odstavec 29 napadeného rozhodnutí).
22. Svědci M. a P. K. věrohodně popsali samotné chemické čištění rozvodů topných soustav, které vykonávali v rámci žalobkyniny ekonomické činnosti, jakož i místa, kde byly zakázky prováděny, a vyjmenovali také odběratele těchto služeb. Soud tak nemá pochybnosti o tom, že se prací na těchto zakázkách účastnili. Tyto skutečnosti však nerozporovaly ani daňové orgány, jejichž pochybnosti se týkaly výlučně spoluúčasti společnosti Kutur.
23. Svědci K. shodně uvedli, že realizace zakázek se za Kutur účastnil J. T., I. M. (cizinec hovořící česky s přízvukem) a tři nebo čtyři další pracovníci, patrně cizinci ukrajinské národnosti, které neznali.
24. Žalovaný zpochybnil věrohodnost jejich výpovědí jednak poukazem na jejich obecnost, jednak tím, že si svědci nepamatovali jména ani přezdívky těchto zahraničních pracovníků, přestože si přesně pamatovali místa provedení zakázek a názvy společností, pro něž byly provedeny.
25. Soud souhlasí s žalobkyní, že naposled předestřený argument neobstojí. Oběma svědkům byly mimo mnoha jiných položeny otázky, jaké osoby byly provádění zakázek za společnost Kutur přítomny, a po shora reprodukované obecné odpovědi jim byla položena upřesňující otázka na jejich jména. Když svědkové odpověděli, že jména dalších pracovníků neznají, správce daně žádné další upřesnění nepožadoval: nezajímal se o to, proč je neznali, nezeptal se na jejich přezdívky nebo popis, a ani z kontextu jeho dalších otázek nevyplývalo, že byly právě tyto okolnosti důležité a svědci se o nich měli rozhovořit sami. Obecně řečeno se pravděpodobnost zapamatování si jmen spolupracovníků odvíjí kromě uplynutého času od okolností spolupráce, zejména od toho, jak dlouho trvala, nakolik byla intenzivní a nakolik spolu při ní pracovníci museli komunikovat (a také se oslovovat). Těmito okolnostmi se však daňové orgány nezabývaly a z jejich rozhodnutí nevyplývají. Samotná skutečnost, že na zakázce současně pracovaly také další osoby, nutně neznamená, že svědkové nutně museli znát – a několik let později si pamatovat – jejich jména. To platí tím spíše, že tyto osoby měly být jiné národnosti (a pravděpodobně by tak měly hůře zapamatovatelná jména), nemusely nutně hovořit stejným jazykem a na místě byla přítomna osoba, která komunikaci těchto dvou skupin pracovníků zajišťovala (I. M., jehož jméno svědkové naopak uvedli).
26. Na druhé straně je třeba mít na paměti, že v této fázi daňového řízení tížilo důkazní břemeno žalobkyni, a bylo na ní, aby prokázala, že Kutur na daných zakázkách spolupracovala. To sice svědci potvrdili, ale jen v ryze obecné rovině konstatující, že její pracovníci byli přítomni, aniž popsali, jak konkrétně spolupráce probíhala nebo jaká byla dělba práce. Výslechům byl přítom kromě zaměstnanců správce daně přítomen také žalobkynin zástupce, jenž mohl klást svědkům otázky.
27. Výpovědi svědků K. tak sice podporují žalobkynina tvrzení, ale v míře omezené jednak značnou obecností těchto výpovědí, jednak zaměstnaneckým vztahem svědků k žalobkyni, a nejsou způsobilé vyvrátit správnost závěrů daňových orgánů (k tomu podrobněji dále).

28. Svědek J. T. popsal podrobně technologický proces čištění, včetně použitých chemických látek, a to víceméně shodně s ostatními svědky. Ani on však nebyl schopen dostatečně konkrétně popsat plnění poskytnuté jeho společností žalobkyni. Neznal přesný počet a jména nebo jiné údaje o pracovnících (s výjimkou I. M.), kteří se měli na daných zakázkách za společnost Kutur podílet, a to ačkoli byl jednatelem společnosti, jež s nimi měla mít uzavřeny pracovní smlouvy. S jednou výjimkou nspecifikoval místa provádění zakázek. Nedokázal ani přibližně popsat, v jakém rozsahu byly práce provedeny, jak byla stanovena fakturovaná cena, jaký podíl z ní představovala práce a jaký materiál, nebo jaké množství materiálu bylo použito.
29. Ohledně posledního bodu, o nějž se účastníci výslovně přou, soud musí přisvědčit žalovanému, že výpověď svědka je nekonkrétní a poněkud zmatečná, takže si z ní o množství jednotlivých druhů materiálu u jednotlivých zakázek nelze učinit ani orientační představu. Ve vztahu k zakázce na dokladu č. 1301262 odpověděl na otázku po použitém materiálu tak, že *„bud' to byla kyselina citronová, nebo ten hydrogen sodný, pak tam byly nějaké tekuté Dekalor, já už nevím, kolik jsme dodávali pro firmu pana K.“* Na následující otázku ohledně množství materiálu odpověděl: *„No, musím říct palety, paleta se pohybuje pod 1000 kg, mohlo to být 500 kg, 800 kg té kyseliny citronové, to nedokážu říct.“* Ve vztahu k dokladu č. 1401039 uvedl: *„Zase to mohly být palety, litry, ale nevím.“* K dokladu č. 1401396: *„Určitě velké množství chemikálie. Byly to zase palety, několik palet od každé chemikálie.“* K dokladu č. 1401396: *„Opět to bylo větší množství, které bylo doveženo na paletě, kde to bylo v pytlích, 25 kg.“* K dokladu č. 1401397: *„Velké množství, zase to byly palety. Byly to desítky litrů.“* Svědek T. tak používá značně nekonkrétní údaje, které se liší i o několik řádů (palety o téměř jedné tuně a litry), nerozlišuje mezi jednotlivými materiály (kyselina citronová, hydrogen sodný, Dekalor, vodní sklo), jednotlivé zakázky provazuje slovem „zase“, jako by množství materiálu bylo obdobné, ale údaje se v některých případech opět liší i o několik řádů (palety a desítky litrů), a svou výpověď opakovaně prokládá vsuvkami „nevím“ nebo „nedokážu říct“.
30. Jistě by se dalo pochopit, že si svědek s odstupem několika let nepamatuje množství materiálu u konkrétní zakázky, třebaže orientačně. Svědek T. si však nepamatoval řadu dalších okolností, a to v míře vzbuzující pochyby o důvěryhodnosti jeho výpovědi. Svá tvrzení nadto nepodpořil ani jinými důkazy. Dole na straně 5 výpovědi uvedl, že podkladem pro vystavení faktur byly písemné záznamy o času stráveném na zakázce, množství spotřebované chemie a možná i deník, nic z toho však správci daně nepředložil toliko uváděje, že všechny tyto údaje nepochybně zaznamenala žalobkyně. Předpokládaná časová náročnost a spotřeba materiálu nebo jiné údaje, z nichž by se daly rozhodné okolnosti dovodit, pak nejsou obsaženy ani v předložených smlouvách o dílo a nabídkách. Důvěryhodnost této výpovědi výrazně oslabuje také okolnost, že zatímco v roce 2015 svědek uváděl úplně jiné druhy činností vykonávaných jeho společností a nevzpomínal si na žádné dodavatele ani odběratele, o čtyři roky později již tvrdil, že potřebné chemikálie nakupoval od společnosti TURUS, jejímž byl přitom společníkem a jednatelem.
31. Ačkoli soud s hodnocením této výpovědi žalovaným nesouhlasí zcela (kromě již shora uvedeného nemá za to, že by svědek neuvedl dostatečně konkrétně počet pracovníků nebo nspecifikoval materiál použitý při zakázkách), plně se s žalovaným shoduje v tom, že tato výpověď jako celek není důvěryhodná. Pro úplnost soud podotýká, že hodnocení svědecké výpovědi z hlediska její důvěryhodnosti, včetně zohlednění možných rozporů nebo nestandardností (jako je detailní pamatování si určitého údaje, ale zapomnění jiného

souvisejícího údaje), spadá do volného hodnocení důkazů, k němuž není třeba znaleckého posudku. Takové úvahy správního orgánu ovšem musejí být logicky a přezkoumatelně odůvodněny.

32. Soud má za to, že žalovaný při hodnocení jednotlivých svědeckých výpovědí těmto požadavkům dostál, a to ať už jde o nevěrohodnost a obecnost výpovědi bratrů K. a J. T., nebo o částečnou účelovost výpovědi naposled jmenovaného. Napadené rozhodnutí tak v tomto ohledu není nepřezkoumatelné. Jiný náhled soudu na hodnocení některých důkazů nesouvisí s přezkoumatelností správního rozhodnutí, nýbrž s jeho správností a zákonností. V podstatě shodné hodnocení důkazů přitom obsahovala již zpráva o daňové kontrole, a žalobkyně k němu mohla vznést výhrady, což také učinila.
33. Výslech I. M., jenž měl s ukrajinskými pracovníky uzavírat pracovní smlouvy, navrhla žalobkyně, a bylo tak primárně na ní, aby správci daně sdělila jeho kontaktní údaje, což neučinila. Ze spisu je zřejmé, že správce daně provedl šetření u Policie České republiky i bývalé manželky tohoto svědka, a zjistil z něj, že I. M. byl v České republice zrušen pobyt k 15. 7. 2015 a nyní pobývá na neznámém místě na Ukrajině (úřední záznam č. j. 681141/19/2808-60562-603474). Za této situace nelze klást neprovedení výslechu k tíži daňovým orgánům, a to tím spíše, že tvrzení o uzavírání pracovních smluv tímto svědkem skutečně vyznívá účelově. Žalobkyně se mohla s tímto hodnocením seznámit již ve zprávě o daňové kontrole (na straně 28 ve třetím odstavci), a nikoli až v napadeném rozhodnutí, jak tvrdí v žalobě. Ačkoli daňové orgány výslovně nevyložily, z čeho tvrzenou účelovost dovozují, z kontextu jejich odůvodnění to podle názoru soudu dostatečně zřejmé: J. T. nejprve tvrdil, že jeho společnost podobné služby vůbec neposkytovala, aby po zahájení daňové kontroly u žalobkyně obrátil a popisoval konkrétní zakázku, na které se měla Kutur podílet. Při dotazu na to, kteří pracovníci tuto práci vykonávali, uvedl tři nebo čtyři osoby ukrajinské národnosti, o nichž dle svých slov nic nevěděl, ačkoli společnost, za kterou podle svých slov ve všech souvisejících věcech jednal (také smlouvy o dílo uzavřel za Kutur on), s nimi měla údajně uzavřeny pracovní smlouvy (kterým ovšem nepředložil). Tuto okolnost pak vysvětloval tím, že pracovní smlouvy uzavíral jeho zaměstnanec, jenž se však již vyskytuje na neznámém místě na Ukrajině. Soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že tento popis událostí nutně vyvolává pochybnosti o své věrohodnosti, tím spíše v kontextu dalších okolností. Poukaz na účelovost tohoto konkrétního tvrzení J. T. nicméně není podle názoru soudu pro hodnocení výpovědi svědka ani pro posouzení celé věci stěžejní.
34. Žalobkyni lze obecně přisvědčit v tom, že dospěje-li správní orgán ohledně identické skutkové otázky v jednom řízení k odlišným skutkovým zjištěním než v jiném, musí tento rozpor odstranit v důkazním řízení (rozsudek NSS č. j. 2 Afs 24/2007-119 z 30. 1. 2008; str. 5 žaloby). Žalobkyně se těchto závěrů dovolává v souvislosti s odlišnými výpověďmi J. T. v různých daňových řízeních. S těmito odlišnými výpověďmi se daňové orgány vypořádaly, považující pozdější výpověď za nedůvěryhodnou, a soud se s tímto hodnocením ztotožnil. K odlišným skutkovým závěrům v těchto řízeních správce daně nedospěl, považuje faktičnost poskytnutí předmětného zdanitelného plnění v obou řízeních za neprokázanou, a aplikace citované judikatury tak není na místě.
35. Se žalobkyní dále nelze souhlasit v tom, že by jí bylo kladeno k tíži neunesení důkazního břemene ohledně skutečností týkajících se daňové povinnosti jiného subjektu. Veškeré tyto důkazy se týkaly zdanitelného plnění, které žalobkyně dle svého tvrzení obdržela od společnosti Kutur a jehož přijetí byla povinna prokázat, tedy žalobkyniny daňové

povinnosti. Za tímto účelem navrhla výsledky právě těchto svědků, jejich výpovědi však k prokázání jejich tvrzení nepostačovaly. Bylo jen na žalobkyni, jakým způsobem jednání o zakázce i její samotnou realizaci zdokumentuje a jaké podklady si opatří pro případ budoucího prokazování přijetí plnění.

36. K prokázání této skutečnosti navrhla žalobkyně v žalobě výsledky několika dalších svědků, které v daňovém řízení neuplatnila: L. H., J. N., O. J. a dalších nejmenovaných osob, které by označili tyto svědkové. V soudním řízení však zásadně platí – s určitými výjimkami, zejména v oblasti správního trestání –, že nejde o pokračování správního řízení a správní soudy nemohou napravovat procesní pasivitu účastníka řízení, který nebyl v průběhu správního řízení co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů dostatečně aktivní a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správními soudy (rozsudek NSS č. j. 10 Afs 352/2019-26 ze 4. 8. 2021 a judikatura citovaná v jeho bodě 26). Žalobkyně neuvádí, že by tyto důkazy nemohla navrhnout již v daňovém řízení, a taková skutečnost z jejího vyjádření ani nijak nevyplývá, soud proto tyto důkazy neprovedl.
37. Žalovaný odůvodnil svůj závěr tím, že žalobkynina dodavatelka nejprve uvedla úplně jiný předmět své činnosti, než jakou měla vykonávat pro žalobkyni, na kterou si ostatně nepamatovala, a své tvrzení posléze nedůvěryhodně změnila. Zdanitelné plnění bylo v předložených písemnostech (zejména smlouvách o dílo a daňových dokladech) označeno krajně neurčitě, bez popisu konkrétních činností, množství a typu spotřebovaného materiálu, množství odvedené práce nebo rozpisu ceny na materiál a práci; nebyly předloženy ani žádné doprovodné dokumenty (výkazy) obsahující tyto údaje. Neexistovala ani žádná komunikace ohledně zakázek mezi žalobkyní a její dodavatelkou. Žalobkyně nepředložila důkazy o faktickém průběhu prací vykonávaných pracovníky Kutur. Žádné z těchto okolností nebyly s to konkrétně a důvěryhodně objasnit ani vyslechnutí svědci. K výzvě správce daně sice žalobkyně předložila řadu dalších dokumentů, na nichž však společnost Kutur není zmíněna. Samotné provedení fakturovaných plateb (k nimž také částečně scházely daňové doklady) poskytnutí plnění neprokazuje; tak by tomu mohlo být až ve spojení s dalšími důkazy, které však v posuzované věci scházejí.
38. Žalobkyně se při zpochybnění závěrů žalovaného soustředí – s výjimkou obecných prohlášení v tom duchu, že své důkazní břemeno unesla – takřka výhradně na jeho hodnocení svědeckých výpovědí. Jejím argumentům dal soud částečně za pravdu, avšak nic to nemění na skutečnosti, že ani těmito výpověďmi nebyly rozptýleny vážné a důvodné pochybnosti o faktickém poskytnutí zdanitelných plnění. Ty totiž žalovaný opřel o řadu dalších shora shrnutých okolností, které žalobkyně v žalobě nezpochybnila.
39. Ačkoli není pochyb, že žalobkyně provedla díla, k nimž se smluvně zavázala svým odběratelům, neprokázala s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, že se realizace daných zakázek účastnila společnost Kutur, tedy že jí bylo zdanitelné plnění touto společností fakticky poskytnuto.

III. 3. Plnění přijaté od společnosti Agoma,

40. Pokud jde o dodavatelku Agoma, žalobkyně uplatnila za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2014 nárok na odpočet u zdanitelných plnění v podobě chemického čištění topných systémů. Jejich přijetí doložila daňovými doklady č. 14031 a 14044, k nimž připojila objednávky uzavřené s touto společností a protokoly o předání díla.

41. Ohledně těchto zdanitelných plnění platí vše uvedené v předchozí kapitole rozsudku s výjimkou tří dále popsaných odlišností. Předmět zakázky i průběh tvrzené spolupráce se společností Agoma na jejich realizaci měly být shodné jako u dodavatelky Kutur, a totéž platí o navržených důkazech a jejich hodnocení. Také za společnost Agoma se měly na realizaci zakázek podílet – kromě jejího zaměstnance s nezvykle širokými kompetencemi a od roku 2015 jednatele, J. K. – tři nebo čtyři osoby, o nichž není nic bližšího známo.
42. První odlišnost oproti transakcím s dodavatelkou Kutur spočívá v tom, že pochybnosti správce daně o věrohodnosti a správnosti účetnictví vyvolala spolu s neurčitě vymezeným plněním na předložených písemnostech skutečnost, že Agoma vykázala v dotčených zdaňovacích obdobích podstatně nižší objem uskutečněných zdanitelných plnění, než je objem zdanitelných plnění uvedený v daňových dokladech, na jejichž základě žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně. Tyto pochybnosti byly i podle názoru soudu vážné a důvodné.
43. Výzvou k odstranění pochybností přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání věrohodnosti a správnosti předložených podkladů na žalobkyni. Ta následně správci daně předložila typově shodné písemnosti jako u plnění od společnosti Kutur, avšak její dodavatelka v nich opět nefigurovala. Dále navrhla výslechy svědků: svých zaměstnanců M. a P. K. a již jmenovaného J. K.
44. Druhá odlišnost oproti transakcím s dodavatelkou Kutur tedy spočívá ve svědkovi J. K. (namísto svědků J. T. a I. M.). Jeho výpověď vyhodnotily daňové orgány jako nedůvěryhodnou kvůli jejímu rozporu s daňovým tvrzením Agoma, nedostatečné určitosti (nebyl s to specifikovat druh a množství použitého materiálu) a opakované změně výpovědi ohledně toho, kdo práce za dodavatelku Agoma fakticky vykonal, aniž subdodavatele konkrétně označil.
45. Ohledně této poslední výtky soud souhlasí s žalobkyní, že žalovaný nevyhodnotil svědeckou výpověď J. K. správně. Na otázku, zda byly práce provedeny subdodavately, nebo zaměstnanecky, svědek odpověděl „*subdodavately*“, aby vzápětí upřesnil, že „*na to jsem měl najmuté chlapy, byli to ze Slovenska Slováci*“. Poté chtěl správce daně upřesnit jména „zaměstnanců“, kteří se svědkem pracovali na zakázkách pro žalobkyni, na což svědek reagoval uvedením čtyř jmen: L. a B. M., L. M. a M. G. Na další dotazy ohledně „názvů“ subdodavatelů svědek odpověděl, že „*to byly fyzické osoby*“.
46. Výpověď J. K. je poněkud matoucí v tom, že nejprve uvedl, že byly práce provedeny subdodavately, avšak následně hovořil o tom, že práce na zakázkách prováděli zaměstnanci Agoma. Toto zmatení však vznesl do výsledku správce daně, jenž se svědka zeptal na to, kteří zaměstnanci práce vykonávali, přestože svědek dříve uvedl, že byly prováděny subdodavately, nikoli zaměstnanecky. Nelze přehlédnout, že podle svědka na zakázkách pracovali čtyři Slováci, které Agoma najala, načež uvedl čtyři slovenská jména osob, které měly práci vykonávat. Soud tak považuje za pravdě nejpodobnější, že svědek jako právní laik dostatečně nerozlišoval mezi pojmy „zaměstnanec“ a „subdodavatel“, a důležité pro něj bylo hlavně to, že šlo o osoby provádějící práci jménem společnosti Agoma, jež s nimi měla uzavřenu smlouvu. To ilustruje i jeho odpověď „*Ano. Byly.*“ na jednu z posledních otázek, zda byly práce skutečně provedeny společností Agoma. Odpovědí „*To byly fyzické osoby*“ pak svědek mohl chtít dát pouze najevo, že jeho subdodavatelé byli pracovníci-fyzické osoby (jejichž jména už ostatně uvedl), a nikoli

obchodní korporace, jak implikovalo slovo „název“ v otázce správce daně. Podle názoru soudu tak J. K. i přes užití nepřesné terminologie označil jmény čtyři konkrétní osoby, které se měly na pracích pro žalobkyni spolu s ním podílet za dodavatelku Agoma.

47. O trochu méně důvěryhodně pak u těchto transakcí působí výpověď svědků K. U spolupracovníků ukrajinské národnosti, již nemuseli hovořit česky, si lze totiž snáze než u Slováků představit, že během několika týdnů spolupráce nenavázali se svědky rozhovor, a svědci se tedy nemuseli dozvědět jejich jména nebo si je blíže poznat. (Právě toto je třetí odlišnost oproti žalobkyniným dodavatelským vztahům se společností Kutur).
48. Přestože dal soud žalobkyni v hodnocení výpovědi J. K. částečně za pravdu, na posouzení věci to nemá vliv, neboť ani touto výpovědí nebylo faktické poskytnutí plnění s dostatečnou pravděpodobností prokázáno. Soud souhlasí se žalovaným, že popis prací byl ze svědkovy strany hodně obecný a svědek nebyl na příklad s to ani orientačně specifikovat množství použitých chemikálií (nepředložil k tomu ani jiný důkaz). Především je však věrohodnost jeho výpovědi vážně zpochybněna jejím nesouladem s dříve podaným daňovým přiznáním společnosti Agoma.
49. Zjevný a zásadní rozpor daňového přiznání jiného subjektu s žalobkyniným účetnictvím je podle názoru soudu okolností, která může zpochybnit věrohodnost a správnost žalobkyniných podkladů. Samozřejmě není přípustné, aby žalobkyně musela prokazovat skutečností týkajících se daňové povinnosti jiného daňového subjektu, neboť k potřebným důkazům objektivně nemusí mít přístup. To však po žalobkyni požadováno nebylo. V jejích silách naproti tomu nepochybně bylo prokázat, že vykázané zdanitelné plnění fakticky obdržela. Přitom bylo jen na žalobkyni, jakým způsobem jednání o zakázce i její samotnou realizaci zdokumentuje a jaké podklady si opatří pro případ pozdější daňové kontroly. Pro úplnost soud podotýká, že výslech svědků M., M. a G. žalobkyně v daňovém řízení nenavrhl.
50. Žalobkyně se i v tomto případě soustředí při zpochybnění závěrů žalovaného takřka výhradně na jeho hodnocení svědeckých výpovědí. Jejím argumentům dal soud částečně zapravdu, avšak nic to nemění na skutečnosti, že ani těmito výpověďmi nebyly rozptýleny vážné a důvodné pochybnosti o faktickém poskytnutí zdanitelných plnění. Ty totiž žalovaný opřel o řadu dalších shora shrnutých okolností, které žalobkyně v žalobě nezpochybnila. V tomto bodě soud s výjimkou tří shora popsanych odlišností plně odkazuje na odstavec 37 tohoto rozsudku.
51. Ačkoli není pochyb, že žalobkyně provedla díla, k nimž se smluvně zavázala svým odběratelům, neprokázala s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, že se realizace daných zakázek účastnila společnost Agoma, tedy že jí bylo zdanitelné plnění touto společností fakticky poskytnuto.

III. 4. Plnění přijaté od společnosti Tersan.

52. Žaloba obsahuje rovněž část věnovanou zdanitelným plněním od dodavatelky Tersan, v níž žalobkyně s povděkem kvituje přehodnocení závěrů správce daně ohledně uznání nároku na daňový odpočet žalovaným. Dále vysvětluje, že svědkové K. neuvedli místa zakázek prováděných společností Tersan patrně kvůli „faktorů času“, a zdůrazňuje, že správce daně není oprávněn požadovat uvedení více informací než zákon, na příklad datací na listinách.

53. Soud považuje za nezbytné připomenout, že žalovaný žalobkyniným odvolacím námitkám vyhověl a nárok na daňový odpočet ve vztahu k plnění od společnosti Tersan v celém rozsahu uznal. Jakoukoli polemiku s dílčími argumenty správce daně soud proto považuje za nadbytečnou a podrobněji se jí nezabýval.
54. Pro úplnost soud doplňuje, že proti názoru žalovaného, podle nějž přehodnocení splnění podmínek pro uznání odpočtu nevyžadovalo zrušení dodatečného příslušného platebního výměru, žalobkyně v žalobě nebrojila.

IV. Závěr a náklady řízení

55. Daňové orgány popsaly a sdělily žalobkyni konkrétní okolnosti, které založily vážné pochybnosti o věrohodnosti a správnosti účetních dokladů, na jejichž základě žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH u zdanitelných plnění přijatých od společností Kutur a Agoma. V důsledku toho přešlo na žalobkyni důkazní břemeno ohledně faktického poskytnutí těchto plnění. Ačkoli soud přisvědčil žalobkyni v tom, že daňové orgány vyhodnotily některé důkazy nesprávně, závěr žalovaného, podle nějž žalobkyně své důkazní břemeno neunesla, podle názoru soudu ob stojí, neboť byl opřen o řadu dalších zjištění, která žalobkyně nezpochybnila. Podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH u těchto plnění tak nebyly splněny. Vzhledem k tomu soud žalobu zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
56. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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.

Praha 14. dubna 2022

JUDr. Ing. Viera Horčicová
předsedkyně senátu