



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **VP Secure s. r. o.**
se sídlem Předměřická 86/47, 503 01 Hradec Králové,
Plotiště nad Labem
zastoupen: JUDr. Lukášem Slaninou, advokátem vykonávajícím
advokacii jako společník společnosti ARROWS, advokátní kancelář, s.
r. o.
se sídlem Plzeňská 3350/18, 150 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2021, č. j. 9258/21/5300-22442-712448,

takto:

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

Odůvodnění:

- I. Předmět řízení

1. Žalobce včas podanou žalobou brojí proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2021, č. j. 9258/21/5300-22442-712448, (dále jen „napadené rozhodnutí“) jímž žalovaný dle § 116 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím prvostupňového správce daně, a to:
 - dodatečnému platebnímu výměru ze dne 3. 6. 2019, č. j. 1297078/19/2701-52522-609231, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2017 ve výši 79 021 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 15 804 Kč,
 - dodatečnému platebnímu výměru ze dne 3. 6. 2019, č. j. 1297095/19/2701-52522-609231, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2017 ve výši 84 281 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 16 856 Kč,
 - dodatečnému platebnímu výměru ze dne 3. 6. 2019, č. j. 1297109/19/2701-52522-609231, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2017 ve výši 50 549 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 10 109 Kč,
 - dodatečnému platebnímu výměru ze dne 3. 6. 2019, č. j. 1297117/19/2701-52522-609231, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2017 ve výši 128 356 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 25 671 Kč,
 - dodatečnému platebnímu výměru ze dne 3. 6. 2019, č. j. 1297151/19/2701-52522-609231, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2017 ve výši 122 444 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 24 488 Kč,
 - dodatečnému platebnímu výměru ze dne 3. 6. 2019, č. j. 1297163/19/2701-52522-609231, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2017 ve výši 85 953 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 17 190 Kč,
 - dodatečnému platebnímu výměru ze dne 3. 6. 2019, č. j. 1297173/19/2701-52522-609231, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2017 ve výši 51 618 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 10 323 Kč.
2. Prvostupňový správce daně výše uvedenými platebními výměry doměřil daň na základě výsledků daňové kontroly, kterou zahájil dne 4. 4. 2018 (viz protokol s č. j. 360291/18/2401-60564-404959) za zdaňovací období duben až prosinec 2017 v rozsahu prověření oprávněnosti nároku na odpočet daně uplatněného z přijatých zdanitelných plnění od společnosti ACE – Profi, s. r. o. (dále jen „společnost AP“).

II. Žaloba

3. Žalobce nejprve obecně uvádí, že považuje napadené rozhodnutí za nesprávné a nezákonné, neboť vychází z nedostatečně zjištěného skutkového stavu a z nesprávného a nezákonného hodnocení shromážděných důkazních prostředků, přičemž žalovaný odmítl provést důkazy navrhované žalobcem. Dále žalobce konkretizuje svoji žalobní argumentaci a předkládá následující žalobní námítky.
 - a) *Povinnost hradit penále dle § 251 daňového řádu i přes absenci výzvy k podání dodatečného daňového přiznání*
4. Žalobce namítá, že žalovaný postupoval nezákonně, když žalobci stanovil povinnost uhradit penále dle § 251 daňového řádu, přestože zahájil daňovou kontrolu bez předchozího vyzvání žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Žalobce je přesvědčen, že na základě výzvy k zapůjčení listin ze dne 31. 1. 2018, č. j. 74720/18/2401-

60564-404959, mohl správce daně ještě před zahájením daňové kontroly předpokládat, že dojde k doměření daně. Dále správce daně pochybil, pokud nevyměřil daň na základě podaného daňového přiznání za zdaňovací období prosinec 2017 a daň poprvé nezákonně vyměřil až na základě výsledku daňové kontroly. Tímto postupem správce daně nerespektoval zákonem stanovenou hierarchii postupů vedoucích ke správnému stanovení daně. Zároveň uložil v rozporu se zákonem povinnost uhradit penále dle § 251 daňového řádu. Žalobce má za to, že správce daně má nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání, pokud se jinak než na základě daňové kontroly, dozví o skutečnostech, že daň bude pravděpodobně doměřena. Žalobce vyjmenovává výjimky, u kterých se tento postup neuplatní, a to: pokud má správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu či na to, že by se snažil daňový subjekt následným jednáním zmařit správné stanovení daně nebo pokud správce daně zahajuje daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů. Žalobce má však za to, že na projednávaný případ se žádná z výjimek nevztahuje. Žalobce v této souvislosti odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, jejíž specifikace je podrobně učiněna v žalobě.

b) Předčasné vydání rozhodnutí na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu v odvolacím řízení

5. Žalobce namítá, že žalovaný, pokud nařídil doplnit dokazování prvostupňovému správci daně dle § 115 daňového řádu, nemůže seznámit žalobce se skutečnostmi a důkazy zjištěnými v rámci tohoto doplnění dříve, než je toto doplnění řádně provedeno. Žalovaný seznámil žalobce ještě předtím, než měla uplynout lhůta k prokázání skutečností na základě výzvy ze dne 21. 1. 2021, č. j. 56022/21/2401-60561-404912. Žalobci tak nebylo umožněno vyjádřit se k doplnění řízení řádným způsobem.

c) Neunesení důkazního břemene, nedostatečné zjištění skutkového stavu a nezákonné hodnocení důkazů

6. Žalobce uvedl, že v době, kdy společnost AP dodala žalobci předmětná zdanitelná plnění (rok 2017), nebyla označena jako nespolehlivý plátcce a plnění byla vždy dodána. Daňové doklady, které žalobce ještě před zahájením daňové kontroly předložil, označil správce daně za formálně bezvadné a v průběhu daňové kontroly předložil žalobce další dokumenty, které vytvářejí spolehlivou auditní stopu. Žalobce má za to, že správce daně ani žalovaný neprokázali skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných žalobcem.

- Propagační služby

7. Žalobce uvádí, že společnost AP zajistila na objednávku žalobce billboardy ve sjednaných lokalitách (postupně dodáno 10 ks), přičemž žalobce platil za každý měsíc, kdy byl billboard polepen jeho propagačním plakátem. Splnění objednávky bylo žalobcem ověřeno a zachyceno fotodokumentací. Žalobce si u společnosti AP objednal billboardy na klíč. Neměl tedy důvod zajímat se, jak společnost službu zajistí. Žalobce uvádí, že nespátříje nic neobvyklého na tom, že na všech billboardech byl vylepen totožný plakát (vit str. 28 zprávy o daňové kontrole), neboť tisk je tak méně nákladný. Žalobce dále tvrdí, že objednávky probíhaly ústně. Co se týče distribuce letáků tak žalobce sdělil, že jejich roznos zajistila společnost AP na území města Prahy a dále zajistila pronájem reklamních ploch v Praze. Žalobce uvádí, že na základě distribuce letáků byl žalobce kontaktován několika zájemci o poskytnutí služeb, s kterými následně navázal

spolupráci. Žalobce upozorňuje na skutečnost, že správcem daně byly daňové doklady označeny za formálně bezvadné. Kromě předložení daňových dokladů, prokázal žalobce poskytnutí propagačních služeb také předložením originálu propagačního letáku. Dodání a polep billboardů prokázal žalobce fotodokumentací – tu označil správce daně za irrelevantní výhradně z důvodu formy fotodokumentace. Správce daně dle názoru žalobce zpochybnil fotografie také z důvodu absence data a místa pořízení, a z důvodu že některé polepy vystupují z rámu. Žalobce uvádí, že fotografie zaslal správci daně v podobě, v jaké je měl k dispozici a doplnil je o vysvětlující komentář s určením přesného umístění jednotlivých billboardů. Na těchto fotografiích zachytil i jiné cizí billboardy, které rovněž vystupují z rámu, přičemž žalobce se domnívá, že správce daně nemá takové odborné znalosti, aby posuzoval věrohodnost fotografií, a může tak učinit pouze na základě znaleckého posudku. Ohledně oprav billboardů žalobce uvádí, že společnost AP zajistila žalobci 10 ks billboardů a 3 x fakturovala opravu 1 ks billboardu, což žalobce považuje za obvyklé. Žalobce dále uvádí, že žalovaný má za to, že nebylo v řízení prokázáno, co bylo předmětem fakturace týkající se billboardů – zda se jednalo o pořízení, nebo pronájem. Žalobce uvádí, že není vlastníkem billboardů, ale objednal si propagace prostřednictvím výlepu. Žalobce dále uvedl, že předložil potvrzení společnosti PROTISK, s. r. o. o tisku propagačních letáků v roce 2015 a 2018. Žalobce v době spolupráce se společností AP používal jednostranné letáky formátu A5 žluto-černočervené barvy a oboustranné letáky, které popisuje žalobce, byly vytištěny až během roku 2018. Žalobce k tomu dodává, že v protokolu o zahájení daňové kontroly je zaznamenáno předložení originálu propagačního letáku správci daně z rozhodného období. Žalobce rovněž předložil čestná prohlášení pana M. M. a paní M. V. o tom, že na základě letáků, které byly distribuovány v Praze, kontaktovali žalobce v roce 2017 za účelem navázání spolupráce. Žalobce považuje za absurdní, klást svědkovi otázku ve smyslu „kdo vhodil leták do schránky“, neboť letáky jsou obvykle neadresované a skutečnost, že svědek tuto otázku nebyl schopen zodpovědět, nemůže jít k tíži žalobce. Žalobce je tedy přesvědčen, že čestná prohlášení pana M. M. a jeho svědecká výpověď, jakož i čestné prohlášení M. V. ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazními prostředky, nepochybně prokazují, že distribuce letáků byla společností AP žalobci skutečně poskytnuta, neboť právě u společnosti AP si tuto službu objednal. Správce daně nezískal žádný důkaz, který by nasvědčoval tomu, že službu poskytl jiný subjekt. Žalobce dále zmiňuje, že žalovaný vytýká žalobci, že nepředložil cenovou kalkulaci, přičemž dle názoru žalobce k tomu není jako daňový subjekt povinen. To nepatří navíc mezi podmínku pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Žalobce je přesvědčen, že byl shromážděn ucelený soubor důkazů, které nepochybně dokládají, že byly naplněny hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH a požadavky na předložení dalších důkazních prostředků překračují zákonné meze. Dále žalobce vyjmenovává a popisuje jednotlivé faktury a objednávky v souvislosti s jednotlivými zdaňovacími obdobími (str. 17 až 20 žaloby).

- Pomocné práce

8. Žalobce v této části žaloby tvrdí, že na základě rámcových smluv poskytuje žalobce společnosti EUROVIA CS, a. s. (dále jen „EUROVIA“) služby ostraha a využívá přitom subdodavatele společnost AP z důvodu nedostatku vlastních kapacit. Žalobce uvádí, že plnění, které přijal od společnosti AP, neoddělitelně souvisí s plněními, které žalobce poskytoval společnosti EUROVIA. Právě dodávky společnosti EUROVIA vyvolaly poptávku po dalších kapacitách, kterou žalobce pokrýval nákupem subdodávek od

společnosti AP. Žalobce považuje za „pozoruhodné, jaký důraz klade správce daně na to, že formálně bezvadná dokumentace sama o sobě nestačí k přiznání nároku na odpočet daně, pokud není prokázáno, že skutečně došlo k přijetí zdanitelného plnění. Podle názoru žalobce by shodně mělo být přístupováno i k plněním, které žalobce poskytl svým odběratelům, a z nichž odvedl státu daň. Pakliže by tato plnění ve skutečnosti neproběhla, nebyl by žalobce – nahlíženo logikou správce daně a žalovaného – povinen tuto daň přiznávat a odvádět. Tuto stranu obchodních vztahů však správce daně ani žalovaný nezpochybňuje.“ Žalobce má v této souvislosti za to, že žalovaný nemůže zpochybnit přijaté plnění na vstupu, pokud plnění na výstupu proběhlo. Žalobce uvádí, že jím předložené daňové doklady byly formálně bezvadné a vytvářely spolu s poskytnutými informacemi spolehlivou auditní stopu. Ohledně všeobecně vymezeného plnění od společnosti AP žalobce uvádí, že obdobně postupoval vůči žalobci i jeho odběratel, tedy konkrétní požadavky byly předávány operativně v závislosti na stavu prováděného díla a tyto podrobnosti nebyly součástí smluvní dokumentace, neboť žalobce nemohl poskytovat informace, které zatím sám od svého odběratele nedostal. K doložení tohoto tvrzení předložil žalobce několik faktur vystavené společnosti EUROVIA, které se vážou k plněním, na nichž se v některých případech subdodavatelsky podílela společnost AP. Proti obecnému popisu předmětu plnění v těchto fakturách společnost EUROVIA ničeho nenamítala a faktury uhradila. Dále žalobce v další části žaloby (str. 22 až 30) popisuje podrobnosti jednotlivých přijatých zdanitelných plnění ve vztahu k jednotlivým stanovištím a zdaňovacím obdobím, přičemž krajský soud tyto popisy pouze stručně zrekapituluje. Žalobce uvádí, že společnost EUROVIA má uzavřené smlouvy, na základě kterých provádí zhotovení předmětu díla, přičemž např. v případě staveniště 1106 na trase Hradec Králové – Trutnov jsou specifikovány jednotlivé úseky, kde práce probíhaly. Společnost EUROVIA nespécifikovala přesné podmínky služeb a žalobce je tedy nemohl poskytnout svému dodavateli společnosti AP. Žalobce tedy zajišťoval odběratelem požadované služby dle aktuálních pokynů. Jednalo se o stavební akci liniového charakteru, pro kterou je typické, že práce probíhají na více místech současně, dochází k přesunu místa podél linie stavebního díla a služby byly využívány operativně podle aktuálních potřeb. Fakticky nebylo možné určit místo prací, ale objednávkou služeb si žalobce rezervoval pracovní kapacitu s maximální cenou v určitém časovém období. Žalobce dále nerozumí požadavku správce daně na předložení cenové kalkulace, neboť takové stanovení ceny nepatří mezi hmotněprávní podmínky uznání nároku na odpočet daně. Žalobce dodává, že fakturovaný pomocný materiál představuje pracovní pomůcky a spotřební materiál, který byl zničen nebo poškozen. Fakturovaná částka ze strany společnosti AP byla podložena soupisem hodin na jednotlivých úsecích a ty žalobce následně předkládal svému odběrateli k odsouhlasení. Žalobce si u společnosti AP neobjednával konkrétní pracovníky, ale odvedení určitého objemu práce. Žalobce uvedl, že namátkové kontroly prováděl žalobce a společnost EUROVIA (str. 24 žaloby). Co se týče staveniště Královéhradecký a Pardubický kraj, žalobce na základě rámcové smlouvy o poskytování bezpečnostních služeb (od roku 2016) poskytoval pro společnost EUROVIA především služby ostrahy, a to dle požadavků odběratele. Žalobce za tímto účelem odebíral služby od společnosti AP spočívající v ostraze stavenišť a drobných pomocných pracích na různých místech v Královéhradeckém a Pardubickém kraji: Trutnov, Ústí nad Orlicí, Javornický Hřeben, Svitavy, Česká Třebová, Maršov, Trojice-Pardubice, Zádolky. V další části žaloby vyjmenovává žalobce jednotlivá přijatá plnění a přiřazuje je k jím vystaveným fakturám a objednávkám (str. 27 až 31 žaloby).

9. Žalobce ve své žalobě dále uvádí, že žalovaný se věnuje v napadeném rozhodnutí vzájemné provázanosti žalobcem přijatých a vystavených daňových dokladů. Žalobce tvrdí, že žalovaný uvádí, že porovnáním předmětu plnění uvedeného na daňových dokladech vystavených společnosti EUROVIA s předmětem plnění uvedeným na dokladech, které vystavila společnost AP, bylo zjištěno, že pokud jde o popis předmětu plnění, pak pouze některé faktury od společnosti AP bylo možné spárovat s doklady vystavenými společností EUROVIA. Společnost EUROVIA předložila tabulku s výčtem jednotlivých strážných úseků a s počtem odpracovaných hodin na jednotlivých úsecích. Porovnáním těchto údajů s příslušnými soupisy hodin předloženými žalobcem, bylo zjištěno, že se neshodují. Žalovaný tak tvrdí, že společnosti EUROVIA byl fakturován větší objem hodin. Žalobce k tomu uvádí, že na tom, že svému odběrateli společnosti EUROVIA fakturoval větší objem práce, než jaký pořídil od svého dodavatele společnosti AP, nespatřuje nic závadného. Žalobce měl k dispozici i vlastní pracovní sílu, s níž pokrýval objem práce, který nezajistil jeho dodavatel společnost AP. K tvrzení, že společnost EUROVIA nepředložila žádný důkaz o tom, že byly prováděny kontroly průběhu bezpečnostních služeb, žalobce uvádí, že nikdy netvrdil, že by společnost EUROVIA prováděla kontrolu poskytování služeb ostrahy společností AP. Žalobce doplnil, že předmětem dokazování v předmětném daňovém řízení byla výhradně plnění přijatá žalobcem od společnosti AP, nikoliv smluvní vztah mezi žalobcem a společností EUROVIA (str. 33 žaloby).
10. Žalobce dále poukazuje na to, že daný obchodní vztah byl pro něj ziskový a tedy zcela ekonomicky racionální, neboť za účelem poskytnutí zdanitelných plnění odběrateli EUROVIA pořídil žalobce od dodavatele AP zdanitelná plnění v celkové hodnotě základu daně 1 989 748,26 Kč, zatímco odběrateli fakturoval poskytnutá plnění v celkové hodnotě základu daně 2 482 075,83 Kč. I pokud tedy nedošlo k 100 % přefakturaci, stále byl tento postup ekonomicky racionální. Žalovanému se nepodařilo spárovat přijatá plnění uvedená na fakturách č. 20170027 a 20170042 s plněními, která fakturoval společností EUROVIA. V tomto případě se jednalo o zajištění pomocných prací na strážných staveníshách VP Secure v Královéhradeckém a Pardubickém kraji. Žalobce však prováděl pro společnost EUROVIA také ostrahu a řízení dopravy také v lokalitě Pardubice/Trojice, Ústí nad Orlicí a na dalších místech v Pardubickém a Královéhradeckém kraji, které žalovaný zcela opomíjí (faktury č. 1700190, 17000191, 1700193, 1700195, 1700213, 1700217, 1700245, 1700249, 1700254, 1700255, 1700256 a 1700257). Žalobce uvádí, že společnost AP vystavovala faktury opožděně až poté, co žalobce na základě vlastní evidence fakturoval služby svému odběrateli. Žalovaný také řádně nezduvodnil, proč se mu nepodařilo spárovat doklady č. 2170015 a 2170018, které se týkají ostrahy na trase Chlumec n. Cidlinou – Hradec Králové, když současně nezpochybnuje poskytnutí služeb společnosti EUROVIA. Žalobce namítá, že předmětné služby byly fakturovány doklady č. 1700149, 1700151 a 1700161 na základě smlouvy o poskytování bezpečnostních služeb. V tomto směru spatřuje žalobce nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
11. K dílčí nesrovnalostem, které správce daně v průběhu daňového řízení zjistil, žalobce uvádí následující. U některých plnění nedošlo k 100 % přefakturaci společnosti EUROVIA, neboť společnost AP vykonávala pro žalobce různé podpurné činnosti a nebylo možné přefakturovat je odběrateli (např. doprava dokumentů, kontrolní činnost). Stále však jde o ziskovou činnost. Dále skutečnost, že žalobce uvedl, že úsek č. 5 označil jako úsek Světí, přičemž předmětné katastrální území spadá pod Předměřice nad Labem,

žalobce považuje za marginální formalitu. Žalobce uvádí ke skutečnosti, že bylo společnosti EUROVIA fakturováno méně hodin než bylo vyúčtováno společností AP žalobci fakturou č. 2170020 na zakázce na Javornickém Hřebenu (a také fakturou č. 2170024), že společnost AP prováděla i jiné činnosti, které nebylo možné fakturovat společnosti EUROVIA. Dále žalobce uvádí nesrovnalost, která se týká faktur č. 2170015 a č. 2170018 vystavených společností AP a předložených smluv mezi EUROVÍÍ a žalobcem, přičemž dle názoru žalovaného z nich není zřejmé, že by jakákoliv zakázka byla rozčleněna na etapy a není v nich zmíněn Chlumec nad Cidlinou. K tomu žalobce uvádí, že poskytoval služby společnosti EUROVIA na základě smlouvy o poskytování bezpečnostních služeb ze dne 10. 7. 2017 na akci oprava železničního spodku na trati Chlumec n. C. – HK hl. nádraží. Z veřejně dostupných zdrojů lze dohledat smlouvu mezi společností EUROVIA a Správou železniční dopravní cesty, která předpokládá zhotovování po částech. Žalobce doložil v příloze svého vyjádření průvodní dopis k této smlouvě od společnosti EUROVIA a žalovaný se k tomu nijak nevyjádřil. Námitky ohledně neprovázanosti a nesrovnalosti faktur přijatých a vydaných žalobcem vypořádal žalovaný povrchně odkazem na to, že žalobce neprokázal, že se plnění od společnosti AP uskutečnila. Takové vypořádání námitek považuje žalobce za nepřezkoumatelné. Žalovaný tak rezignoval na důkazní břemeno správce daně, který musí vyvrátit věrohodnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

- Nekontaktnost společnosti AP

12. V souvislosti s tvrzením správce daně o nemožnosti kontaktovat společnost AP odkazuje žalobce na vyjádření Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ve věci C-277/14 ze dne 22. 10. 2015 bod 35, a má za to, že ekonomická činnost osoby povinné k dani nemusí být nutně vykonávána v místě jejího sídla a případná nemožnost kontaktu se společností neumožňuje automaticky konstatovat neexistenci hospodářské činnosti ke dni dodání, jelikož pokusy se uskutečnily v období předcházejícím či následujícím po dodání. Žalobci nelze klást k tíži, pokud je jeho dodavatel nekontaktní v době daňového řízení, neboť v době trvání obchodního vztahu své závazky řádně plnil. Žalobce uvádí, že v době dodání byla společnost AP registrovaným plátcem DPH. Žalobce má za to, že v této souvislosti je to správce daně, koho tíží důkazní břemeno ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Žalobce nesouhlasí s tím, že právě nemožnost opatřit si důkazní prostředky u dodavatele by měla jít k tíži žalobci.

- Společnost AP nevykazuje žádné zaměstnance

13. Ke zjištění správce daně, že společnost AP není vedena v registru zaměstnavatelů a zda tedy měla personální kapacity pro poskytnutí deklarovaných plnění, žalobce uvádí, že tato skutečnost nevylučuje možnost, že práci vykonávaly osoby, které buď nebyly v pracovněprávním vztahu se společností AP anebo to znamená, že neplnila povinnosti zaměstnavatele. Práce mohli vykonávat zaměstnanci jejího subdodavatele nebo OSVČ. To však žalobce není povinen zjišťovat. Žalobce v této souvislosti odkazuje na rozhodnutí SDEU ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-324/11, ze kterého vyplývá, že skutečnost, že osoba povinná k dani neověřila, zda existuje právní vztah mezi pracovníky zaměstnanými na stavbě a vystavitelem faktury, ani zda tento vystavitel nahlásil své pracovníky, nepředstavuje objektivní okolnost umožňující správci daně dojít k závěru, že příjemce faktury věděl nebo musel vědět, že se podílí na plnění, které je součástí úniku na

DPH, pokud tento příjemce neměl žádné jiné podezření a nárok na odpočet tedy nelze odmítnout, jsou-li hmotněprávní a formální podmínky pro uznání nároku na odpočet daně splněny.

d) Nesprávné posouzení právní otázky

14. Žalobce je přesvědčen, že správce daně a žalovaný při posouzení otázky, zda byly u žalobce naplněny podmínky pro vznik nároku na odpočet daně na vstupu dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) postupovali nezákonně. Žalobce má za to, že splnil všechny hmotněprávní a formální podmínky pro vznik nároku na odpočet. Žalobce odkazuje na rozsudek SDEU ze dne 15. 9. 2016 ve věci C-516/14 bod 40, který vymezuje hmotněprávní a formální podmínky pro nárok na odpočet DPH. Žalobce má za to, že přijal zdanitelné plnění od jiného plátce a uhradil úplatu vč. DPH, pořídil služby za účelem použití v rámci své ekonomické činnosti, poskytovateli vznikla povinnost přiznat daň a žalobce uplatnil nárok na odpočet ve zdaňovacím období, v němž měl k dispozici daňový doklad. Žalobce je přesvědčen, že postup žalovaného nerespektuje zásadu neutrality DPH. Ta zaručuje právo na odpočet DPH zaplacené na vstupu a zbavuje osobu povinnou k dani zátěže DPH. Žalobce z judikatury SDEU dovozuje, že jakmile má správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že jsou splněny věcné hmotněprávní podmínky, nemůže, pokud jde o nárok osoby povinné k dani, vyžadovat splnění dalších podmínek. Žalobce odkazuje také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79 a má za to, že nárok na odpočet daně lze odmítnout jen ze závažných důvodů, nikoliv z důvodů formálních. Žalobce uvádí, že správní orgán má povinnost zjistit skutkový stav. Žalobce odkázal na judikaturu SDEU (rozsudek ze dne 19. 10. 2017, Paper Consult, C-101/16, bod 51) a uvedl, že správce daně nemůže po daňovém subjektu požadovat, aby důkladně prověřoval svého dodavatele a přenášel na něj kontrolní úkony správce daně. Žalobce odkázal na rozsudek SDEU ze dne 17. 12. 2015, WebMindLicenses, C-419/14, bod 42 a uvedl, že osoby povinné k dani jsou oprávněny zvolit si organizační struktury nebo podmínky transakcí, které považují za nejvhodnější pro své ekonomické činnosti a pro účely omezení svého daňového zatížení. Žalobce odkázal na rozsudek SDEU ze dne 4. 6. 2020, ve věci C-430/19, v němž soud uvedl, že zásady, jimiž se řídí uplatňování společného režimu DPH členskými státy, musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby byl v případě pouhého nepodloženého podezření vnitrostátní daňové správy ohledně toho, zda skutečně došlo k hospodářským plněním, odepřen nárok na odpočet, pokud není příjemce schopen prokázat plnění jinak než daňovým dokladem.
15. V poslední části žaloby (str. 43 až 48) žalobce shrnuje své námitky a žalobní argumentaci. Žalobce zde odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82 a má za to, že správce daně nemůže hodnotit důkazy takovým způsobem, který vylučuje, aby účastník neunesl důkazní břemeno a žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze prokázat s absolutní jistotou. Vždy jde o otázku určité míry pravděpodobnosti. Správce daně se pak uchyluje k účelovému zkreslování skutečností, když uvedl ve zprávě o daňové kontrole popis propagačního letáku, který mu měl být údajně předložen při zahájení daňové kontroly, ačkoliv je toto tvrzení v rozporu s protokolem a správce daně ani nepodložil tvrzení, že se nejedná o autentický leták z roku 2017. Žalobce nerozumí, jakým jiným způsobem by mohl distribuci letáků prokázat, když výtisky letáků běžně neobsahují datum. Dále žalobce uvádí, že správce daně je povinen posuzovat každý důkaz jednotlivě, přičemž žalovaný řádně nezjistil

skutkový stav a dopustil se libovůle. Žalobce v závěru žaloby navrhl napadené rozhodnutí a související platební výměry zrušit a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný uvádí, že nespatřuje ve sledu úkonů správce daně žádnou skutečnost, na které by mohl založit důvodný předpoklad, že dojde k doměření daně. Správci daně z předložených faktur nebylo zřejmé, jaké konkrétní plnění od společnosti AP měl žalobce obdržet a neměl důvodný předpoklad, že oprávněnost uplatněného odpočtu na DPH neprokáže. Správce daně věděl pouze to, že z žalobcem předložených listin nějaká spolupráce se společností AP vyplývá, přičemž doměření daně nebylo možné předvídat. Žalobce tyto konkrétní důvody rovněž neidentifikoval.
17. Žalobce tvrdil, že žalovaný vydal rozhodnutí před shromážděním potřebných podkladů pro rozhodnutí, avšak žalobce žádné chybějící podklady neidentifikoval. Žalovaný skutečně dospěl k závěru, že je třeba doplnit dokazování a toto doplnění uložil dle § 115 odst. 1 daňového řádu správci daně přípisem ze dne 10. 12. 2020, č. j. 46784/20/5300-22442-712448. Žalovaný pak od správce daně získal požadované listiny dne 26. 1. 2021, č. j. 54834/21/2401-60561-404915. S jejich obsahem a vlastním hodnocením žalovaný seznámil žalobce dle § 115 odst. 2 daňového řádu (bod 52 až 59 tohoto seznámení a bod 68 až 76 napadeného rozhodnutí). Součástí přípisu ze dne 10. 12. 2020, č. j. 46784/20/5300-22442-712448 byl rovněž pokyn správci daně, aby po vyhodnocení podkladů uvážil další postup, přičemž správce daně si jej bohužel vyložil tak, že vydal výzvu č. j. 32170/21/2401-60561-404915, kterou žalobce vyzval k prokázání skutečností. To představovalo procesní pochybení, jelikož odvolací řízení včetně prováděného dokazování řídil žalovaný a správce daně již nemohl na žalobce přenášet důkazní břemeno. Toto pochybení však nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný poté v rozhodnutí ze dne 16. 2. 2021, č. j. 5517/21/5300-22442-712448, kterým žalobci prodloužil lhůtu k vyjádření se k seznámení, informoval rovněž žalobce o tom, že na chybnou výzvu správce daně nemusí reagovat a své případné další návrhy má směřovat do reakce na seznámení.
18. Předmětem sporu je otázka, zda žalobce prokázal přijetí zdanitelných plnění (případně v jakém rozsahu) od jeho konkrétního dodavatele společnosti AP. Žalovaný předně uvádí, že není sporu o tom, že v daňovém řízení žalobce předložil formálně bezvadné doklady, ale předmětem sporu bylo, zda žalobce fakticky zdanitelná plnění přijal. Žalovaný hovoří o auditní stopě, přičemž má na mysli průkaznou dokumentaci o tom, že se reálně plnění uskutečnilo. Žalovaný uvádí, že správce daně prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků předložených žalobcem ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tedy existenci pochybností o souladu faktického přijetí se stavem vyplývajícím z dokladů. Tyto pochybnosti jsou zachyceny ve výzvě, č. j. 731461/18/2401-60564-403376, kterou správce daně vyzval žalobce, aby prokázal svá tvrzení jinými důkazními prostředky. V průběhu řízení byly tyto pochybnosti spíše prohloubeny. Situace žalobce byla ztížena tím, že společnost AP byla nekontaktní vůči správci daně a ten si nemohl přijetí deklarovaných plnění u této společnosti ověřit. Žalobci však nebyl odepřen nárok na odpočet z důvodu nekontaktnosti společnosti AP. Nekontaktnost sama o sobě nebyla žalobci přikládána k tíži, avšak situace vyžadovala, aby žalobce prokázal přijetí plnění jiným způsobem z důvodu nemožnosti ověření přijetí plnění u dodavatele. Žalovaný nezpochybňuje, že

byla v době dodání společnost kontaktní, ale ve vztahu k otázce, zda od ní žalobce přijal nějaká plnění, nemá takové tvrzení žádnou vypovídací hodnotu. Žalobci nebyl odepřen nárok na odpočet ani z důvodu, že společnost AP nevidovala žádné zaměstnance, zároveň žalovaný netvrdí, že měl tuto skutečnost žalobce ověřovat. Nicméně, uvedená skutečnost vyvolala pochybnosti ohledně toho, jak v tomhle případě mohla taková společnost poskytnout plnění, v čem tyto práce tedy spočívaly a v jakém rozsahu byly poskytnuty. Správce daně nehodnotil důkazy způsobem, který by znemožňoval unést důkazní břemeno, neboť žalobce měl mít k dispozici spolehlivou auditní stopu.

- Propagační služby

19. Sporným se stalo mimo jiné to, zda žalobce obdržel v tvrzeném rozsahu výlep a opravu billboardů. Úvahy správce daně o tom, že pořízené fotografie billboardů nejsou autentické, nejsou příliš podstatné, jak ozřejmil žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 45). Podstatné bylo, že ačkoli žalobce tvrdil, kde se měly jeho billboardy nacházet, nebyl schopen je ztotožnit s předloženými doklady a nebylo možné ověřit místo a čas umístění billboardů. Žalovaný trvá na závěru, že pokud žalobce předložil kopii fotografií, ze kterých není možno seznat čas a místo pořízení, jejich důkazní hodnota se blíží nule. Nebylo tedy možné prokázat, že byly umístěny v roce 2017, když čas pořízení fotografií nelze ověřit. Nebylo ani podstatné předkládat je znaleckému zkoumání právě z těchto důvodů. K opravám žalobce neuvedl žádné podrobnosti a není ani zřejmé, co bylo opravováno. Předmětem sporu byl také skutečný obsah a rozsah plnění, které mělo spočívat v distribuci propagačních letáků, tedy jaké množství letáků a jiných materiálů mělo být dodatelem distribuováno, případně na jakém území. Tyto nejasnosti neodstranila ani skutečnost, že dva lidé našli ve svých poštovních schránkách letáky žalobce. Žalovaný nevylučuje, že na ně přímo cílil a nelze mít za prokázané, že se přijaté plnění uskutečnilo v deklarovaném rozsahu pouze na základě skutečnosti, že dvě osoby, se kterými žalobce navázal spolupráci, našly letáky ve schránce. Stejnou relevanci pak má otázka, zda byl správci daně při zahájení daňové kontroly předán „originál“ nějakého letáku k založení do spisu, což uvedl žalovaný již v bodě [46] rozhodnutí o odvolání. Žalobce uvedl, že v letech 2015 a 2018 byly pro žalobce letáky vytištěny, avšak tato skutečnost má nulovou vypovídací hodnotu ve vztahu k otázkám, kdy, kde, kým, v jakém množství a jestli vůbec byly tyto letáky distribuovány. Co se týče cenové kalkulace, tato vskutku není povinností žalobce, vytvořila by však nějaký důkazní materiál o tom, že se transakce odehrála.

- Pomocné práce

20. Žalovaný dospěl k názoru, že žalobce neprokázal, co konkrétně mělo být předmětem a jaký byl rozsah zdanitelných plnění spočívajících v zajištění pomocných prací na střežených stanovištích. Ačkoli žalobce tvrdí, že zajištění dodávek odběrateli překračovalo jeho kapacitní možnosti, nebyl schopen rozlišit, které konkrétní práce zajišťoval sám a které řešil subdodavatelsky. Nebylo tak jisté, zda plnění přijal, popřípadě v jakém rozsahu. Smluvní dokumentace byla z povahy věci formulována vágně, což lze akceptovat, ale měla být podkladem pro přijetí zcela konkrétních služeb v určitém rozsahu, přičemž dle názoru žalovaného faktické přijetí tvrzených objednávek žalobce neprokázal. Co se týče poskytnutých zdanitelných plnění pro společnost EUROVIA, žalovaný uvádí, že nelze dospět k závěru, že by jím uskutečněná zdanitelná plnění svědčila o tom, že nějaká zdanitelná plnění také přijal, přičemž popsany nesoulad

fakturace neumožňoval přijetí závěru o žalobcem tvrzené vazbě jím přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění.

21. Žalovaný dále nezpochybňuje, že při naplnění hmotněprávních a formálních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH nemůže být nárok na odpočet DPH odepřen, pokud se nejedná o podvodné jednání. Dle názoru žalovaného je v žalobcově případě ovšem sporné, zda hmotněprávní podmínky splnil, tedy není jasné, zda vůbec a v jakém rozsahu zdanitelné plnění přijal. Žalovaný odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu ve vztahu k prokazování hmotněprávních podmínek a dovozuje z ní, že určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné (viz rozsudky ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017–48, bod 54, ze dne 18. 4. 2018, č. j. 6 Afs 97/2017–24, bod 22, a ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015–42, bod 35). Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Replika

22. Žalobce trvá na tom, že napadené rozhodnutí bylo vydáno předčasně, neboť žalovaný připouští, že správce daně pověřil i provedením dalších úkonů v doplněném dokazování, které uzná za vhodné. Tím, že prvostupňového správce daně vyzval žalobce k prokázání dalších skutečností, napovídá tomu, že prvostupňový správce daně považoval shromážděné podklady za nedostatečné a byl zároveň pověřen provedením dalších kroků v dokazování, které uzná za vhodné.
23. Žalobce má za to, že z výsledku svědka nevyplývá skutečnost, kterou tvrdí žalovaný a to, že byla na tyto subjekty propagace cílena. Správce daně provedl popis letáku, který mu byl údajně žalobcem předložen, přičemž toto tvrzení neodpovídá obsahu protokolu sepsaného při zahájení daňové kontroly. Žalobce mohl logicky používat v roce 2017 ke své propagaci pouze vzor letáků vytištěný v roce 2015, nikoliv v roce 2018. Tímto důkazním prostředkem prokazoval žalobce také to, že měl již od roku 2015 k dispozici zásobu propagačních materiálů, které mohl využít k propagaci i v roce 2017 a současně vyvracel úvahu správce daně, že předložením propagačních letáků v roce 2018 žalobce neprokázal, že existovaly i v roce 2017. Žalobce tedy namítá, že prokázal existenci propagačních letáků, které mohl využít ke své propagaci i v kontrolovaných zdaňovacích obdobích a současně ze svědecké výpovědi vyplynulo, že tak učinil. Dále žalobce v replice uvádí, že: *„K obsahu odstavců č. 31 až 36 vyjádření žalovaného žalobce konstatuje, že zcela nepochybně poskytoval zdanitelné plnění v podobě služeb ostrahy svému konkrétnímu odběrateli, jejichž poskytnutí správce daně, resp. žalovaný ověřil a nezpochybňuje. Žalovaný v tomto ohledu vyjadřuje opět domněnku, že předmětné služby mohl žalobce zajistit i vlastními silami, a nemusel tedy nutně využívat subdodavatele. Žalobce naproti tomu tvrdil a prokazoval, že využití subdodavatele bylo nezbytné, jelikož jeho plnění vykrývalo převážně činnosti podpůrného a provozního charakteru (pomocné práce) pro vlastní ostrahu poskytovanou žalobcem, a žalobce byl plně vytižen personálním a organizačním zajištěním této kvalifikované činnosti.“*

V. Posouzení věci krajským soudem

24. Krajský soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen “s. ř. s.”). Učinil tak bez nařízení jednání postupem za podmínek

stanovených dle ustanovení § 51 s. ř. s. Krajský soud své rozhodnutí odůvodňuje následovně.

25. Hlavním předmětem sporu je otázka, zda žalobce prokázal faktické uskutečnění sporných plnění, a zda žalobce tížilo ohledně prokazování těchto skutečností důkazní břemeno. Z obsahu daňového spisu krajský soud zjistil, že žalobci nebyl uznán nárok na odpočet DPH ve zdaňovacích obdobích duben a červen až prosinec 2017 na základě dokladů vydaných společností AP. Jednalo se o plnění spočívající v zajištění pomocných prací na střežených stanovištích, a to včetně dodání pomocného materiálu a dále o poskytnutí obchodní propagace, které pro žalobce poskytla společnost AP (dále také „sporná plnění“). Dále také žalobce uvádí dílčí žalobní body, a to nezákonnost uložení penále a předčasné vydání napadeného rozhodnutí.

a) Penále dle § 251 daňového řádu

26. První z žalobních bodů směřoval k otázce zákonnosti uložení povinnosti uhradit penále za doměřenou daň. Žalobce má za to, že pokud správce daně mohl již před zahájením daňové kontroly důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, měl vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání a pokud tak neučinil, nelze daňovému subjektu uložit povinnost uhradit penále dle § 251 daňového řádu. Krajský soud k tomuto žalobnímu bodu konstatuje, že není důvodný. Před zahájením daňové kontroly neprovázely případ žalobce žádné skutečnosti či zjištění, které by naznačovaly, že bude daň doměřena. Na základě výzvy k zapůjčení listin ze dne 31. 1. 2018, č. j. 74720/18/2401-60564-404959 nemohl správce daně ještě před zahájením daňové kontroly předpokládat, že dojde k doměření daně, neboť právě prostřednictvím kontrolního postupu zamýšlel správce daně prověřit uznatelnost nárokovaného odpočtu v souvislosti se zdanitelnými plněními od nekontaktní společnosti AP. Správce daně nedisponoval konkrétním zjištěním, že žalobce má daň vyměřenou nesprávně a rovněž nevěděl, že se žalobce ocitne v důkazní nouzi. Žalobce uvádí, že v rámci vyhledávací činnosti z poznatků získaných na základě výzvy k zapůjčení listin ze dne 31. 1. 2018, č. j. 74720/18/2401-60564-404959 mohl správce daně předpokládat, že dojde k doměření, ale již dále neuvádí, z čeho konkrétně měl takový závěr správce daně vyvodit. Krajský soud má za to, že před zahájením daňové kontroly měl správce daně povědomí pouze o tom, že žalobce přijímal zdanitelné plnění od společnosti AP, přičemž nevěděl, v jakém rozsahu a zda fakticky zdanitelné plnění přijal a zároveň nezjistil skutečnosti, které by mohly důvodně nasvědčovat či dokonce prokazovat opak. Správce daně tak nepochybil, pokud spolu s doměřením daně uložil žalobci penále dle § 251 daňového řádu. Dále je rovněž akceptovatelný postup, na který žalobce upozorňuje a který spočíval v tom, že správce daně nevyměřil daň na základě podaného daňového přiznání za zdaňovací období prosinec 2017 a daň poprvé vyměřil až na základě výsledku daňové kontroly. Krajský soud má za to, že daňová kontrola může být zahájena i za situace, kdy lze po podání daňového tvrzení očekávat potřebu podrobného prověřování a zjišťování skutkového stavu (viz Komentář k § 85 [Předmět daňové kontroly]. In: Lichnovský, Ondřej; Ondříšek, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 332.). Správce daně tedy nepochybil, když vyměřil daň za zdaňovací období prosinec 2017 až po skončení daňové kontroly. Správce daně poté zároveň vyměřil i penále za ta zdaňovací období, u kterých doměřil daň na základě výsledků daňové kontroly (duben, červen až listopad) zcela v souladu s § 145 daňového řádu, neboť v žalobcově případě nic před zahájením daňové kontroly nenasvědčovalo tomu, že daň bude doměřena. Žalobce

ve své žalobě odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 46/2016-33 a 7 Afs 229/2018-29, ze kterých dovozuje, že pro nástup důvodného předpokladu pro doměření daně stačí pouze určitá vyšší míra pravděpodobnosti doměření daně, nikoliv jistota a správnost doměření. Krajský soud však takovou skutečnost, která by nasvědčovala tomu, že daň bude s určitou pravděpodobností doměřena, neshledal a žalobce ani takový konkrétní důvod neuvádí.

b) Předčasné vydání napadeného rozhodnutí

27. Krajský soud rovněž nemohl přisvědčit námitce žalobce, že napadené rozhodnutí bylo vydáno předčasně. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že žalovaný uložil doplnit dokazování prvostupňovému správci daně písemností ze dne 10. 12. 2020, č. j. 46784/20/5300-22442-712448, přičemž ten dokazování provedl a postoupil výsledky žalovanému dle § 115 daňového řádu. Dne 26. 1. 2021 zaslal prvostupňový správce daně žalobci sdělení s č. j. 56022/21/2401-60561-404915, že vydáním výzvy ze dne 20. 1. 2021 č. j. 32170/21/2401-60561-404912 překročil správce daně rámeček, ve kterém mu bylo žalovaným postupem dle § 115 odst. daňového řádu uloženo doplnit dokazování, a uvedl, že správce daně neočekává žádnou reakci na předmětnou výzvu. Žalobce podal žádost o prodloužení lhůty stanovenou v této výzvě k prokázání skutečností, následně žalovaný žádost o prodloužení lhůty považoval za předmětnou vzhledem k tomu, že reakci na výzvu neočekává a o žádosti o prodloužení lhůty nerozhodl. V tomto postupu žalovaného krajský soud nespátřuje pochybení, které by způsobovalo nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť žalobce byl zpraven o tom, že na výzvu ze dne 20. 1. 2021, č. j. 32170/21/2401-60561-404915 neměl reagovat, proto žádost o prodloužení ze dne 21. 1. 2021 se stala bezpředmětnou. Nelze přisvědčit žalobci v názoru, že nebylo řádně provedeno dokazování, neboť po řádném provedení dokazování umožnil žalovaný žalobci vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem dne 5. 2. 2021, kdy zaslal žalovaný žalobci seznámení se zjištěnými skutečnostmi s č. j. 3915/21/5300-22442-712448, ve kterém žalovaný vyzval žalobce, aby se k nim vyjádřil ve lhůtě do 15 dnů od doručení této výzvy (tato lhůta byla navíc prodloužena). Dne 8. 2. 2021 žádal žalobce o prodloužení této lhůty a dne 16. 2. 2021 rozhodl žalovaný o prodloužení lhůty do 10. 3. 2021. Dne 9. 3. 2021 se žalobce vyjádřil ke zjištěným skutečnostem a dne 17. 3. 2021 bylo vydáno napadené rozhodnutí. Žalobce měl na vyjádření v rámci odvolacího řízení po provedení doplnění dokazování téměř měsíc, tj. od 8. 2. 2021, kdy mu bylo doručeno seznámení se zjištěnými skutečnostmi až do 10. 3. 2021, tj. termín uplynutí prodloužené lhůty. Žalobce se také dne 9. 3. 2021 vyjádřil. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že „*provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 téhož zákona, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil*“ (viz 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52). Žalovaný seznámil žalobce se skutečnostmi, které prvostupňový správce daně učinil i se závěry, které z těchto závěrů dovodil a umožnil žalobci se k těmto zjištěním vyjádřit. Krajský soud tedy uzavírá, že procesní práva žalobce nebyla zkrácena a považuje tuto námitku žalobce za nedůvodnou.

c) Přijetí zdanitelného plnění, důkazní břemeno

28. V napadeném rozhodnutí žalovaný konstatoval, že žalobce neprokázal deklarovaný rozsah sporného zdanitelného plnění, a tudíž nesplnil hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť v daňovém řízení

nebylo postaveno najisto, zda se deklarovaná plnění fakticky uskutečnila v deklarovaném rozsahu.

29. První z žalobních bodů směřuje k otázce, zda správce daně kvalifikovaně vyjádřil pochybnosti ve smyslu § 92 daňového řádu a přenesl tak důkazní břemeno zpět na žalobce v souladu se zákonem. Při posuzování zákonnosti přenesení důkazního břemene ze strany správce daně vycházel krajský soud z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017-25, které shrnuje konstantní názory k této problematice: „*Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady). Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36). Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě § 72 odst. 1, věty první, zákona o DPH, podle něhož nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1, věty první, zákona o DPH, dle kterého plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Daňový doklad pak musí mj. obsahovat údaje o plátcích uskutečňujícím plnění a o rozsahu a předmětu plnění (§ 28 odst. 2 zákona o DPH). Jestliže je rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133).“*
30. Z výše uvedeného krajský soud dovozuje, že správce daně, pokud vyjádří kvalifikované pochybnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přenáší se důkazní břemeno zpět na žalobce, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy rozptýlit pochybnosti správce daně. Daňový subjekt je pak povinen prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, i přestože svoji prvotní povinnost splnil. Krajský soud konstatuje, že žalobce splnil svoji primární povinnost, tj. tvrzení o přijetí zdanitelného plnění předložením daňových dokladů vystavených společnostmi AP. Z výše citovaného rozsudku však vyplývá, že pokud na daňovém dokladu není uveden rozsah zdanitelného plnění, či je uveden příliš obecně, je na žalobci, aby prokázal, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno. Z judikatury Nejvyššího správního soudu dále plyne, že „*správce daně je povinen*

identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019, č. j. 5 Afs 349/2017-39). Dále v tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud vyslovil názor, že „Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi“.

31. Krajský soud ze správního spisu zjistil, že správce daně pochybnosti ve smyslu § 92 daňového řádu ohledně žalobcem předložených dokladů sdělil žalobci ve výzvě ze dne 11. 7. 2018, č. j. 731461/18/2401-60564-403376. V této výzvě požadoval správce daně po žalobci prokázání uvedených skutečností, a to, aby prokázal, zda uplatnil nárok na odpočet v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH v jednotlivých zdaňovacích obdobích na základě ve výzvě vyjmenovaných faktur, které žalobce předložil v průběhu daňového procesu. Správce daně v odůvodnění výše specifikované výzvy sdělil, že žalobce nepředložil žádné smlouvy, nadto nepodal informace o tom, kde a jakým způsobem probíhala samotná spolupráce, či kdo konkrétně s žalobcem za společnost AP jednal. Dále správce daně vyjádřil pochybnost o tom, že prověřením předložených faktur a objednávek nelze ověřit předmět plnění, který je na daňových dokladech a objednávkách uveden příliš obecně a nelze tak zjistit, jaké plnění bylo žalobci poskytnuto a na jakém konkrétním místě, přičemž ověřit tyto skutečnosti nemohl správce daně ani u nekontaktního dodavatele – u společnosti AP.
32. Krajský soud má za to, že správce daně dostatečně identifikoval skutečnosti, které zpochybňují uskutečnění zdanitelného plnění. Především poukázal na to, že daňové doklady neobsahují konkrétně specifikovaný charakter prací. Krajský soud seznal z žalobcem předložených faktur, že z uvedeného předmětu plnění skutečně není možné charakter zdanitelného plnění zjistit, neboť předmět plnění na fakturách týkajících se pomocných prací je vymezen obecným způsobem – viz formulace „zajištění pomocných prací na střežených stanovištích VP Secure“ či „zajištění střežených objektů včetně pomocných prací“ s uvedením obecně vymezeného místa plnění. Z vágní formulace daňových dokladů tak nebylo zřejmé, jaké práce a kde konkrétně se uskutečnily, přičemž ani z příložených objednávek a soupisů hodin prací nelze zjistit nic o tom, jaký charakter zdanitelného plnění žalobce přijal. Pochybnosti správce daně jsou důvodné rovněž i ve vztahu k plněním týkajícím se propagace značky žalobce, neboť ohledně billboardů nebylo zřejmé, zda šlo o opakované výlepy a na jakých místech byly konkrétně umístěny. V této souvislosti krajský soud také poukazuje na to, že dílčí plnění „pronájem reklamních ploch“ rovněž zcela neumožňuje určit, jaká plnění tato formulace pokrývá a ohledně distribuce letáků není zřejmé, v jakém množství byla distribuce realizována. Krajský soud přisvědčuje žalovanému, že tyto pochybnosti, které správce daně ve výzvě k prokázání skutečností vyjádřil, postačují k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce. Dále správce daně v této výzvě poukázal na skutečnost, že poskytnutí služeb není podloženo smlouvami ve vztahu k žádnému ze sporných plnění. Krajský soud konstatuje, že takové vyvstálé okolnosti, které sdělil správce daně ve výzvě k prokázání skutečností, postačují k tomu, aby důkazní břemeno přešlo zpět na daňový subjekt a aby tento prokázal, že zdanitelné plnění od společnosti AP skutečně přijal.
33. V průběhu daňového řízení správce daně doplnil tyto pochybnosti o další skutečnosti, např. ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 14. 12. 2018, č. j. 1019208/18/2401-60564-403376 správce daně uvedl, že k pronájmům reklamních ploch vyúčtovaným žalobci fakturami č. 2170013 a č. 2170041 v ceně 16 000 Kč za každý měsíc, neposkytl žalobce

žádné údaje a pouze uvedl, že jde o jakoukoliv propagaci na veřejně přístupných místech. K fotografiím billboardů, které žalobce předložil (č. j. 133323/18) správce daně uvedl, že jsou ve špatné kvalitě a přestože žalobce vyjmenoval místa, kde se billboardy nachází, nepřiradil místa k jednotlivým fotografiím. Správce daně navíc uvedl, že u fotografií nebylo možno ověřit datum, čas a místo jejich pořízení. K distribuci letáků správce daně uvedl, že žalobce nepředložil nic, z čeho by bylo možné dovodit četnost roznášení, konkrétní místo a počet letáků či jiných propagačních materiálů. Je zcela zřejmé, že okolnosti, které provázely obchodní vztahy žalobce se společností AP, a které správce daně sdělil žalobci v průběhu daňového řízení výzvou k prokázání skutečností a oznámením o výsledku kontrolního zjištění, představují důvodné pochybnosti o věrohodnosti předložených daňových dokladů. Jedná se o důvodné pochybnosti, že se deklarované plnění uskutečnilo či proběhlo v takovém rozsahu, jaký žalobce tvrdí. Krajský soud označuje tyto pochybnosti sdělené správcem daně za způsobilé přenést důkazní břemeno zpět na žalobce a nepřisvědčuje tedy námitce žalobce, že důkazní břemeno bylo na žalobce přeneseno v rozporu s § 92 daňového řádu.

34. Krajský soud dodává, že žalobce v průběhu daňového procesu předložil mj. soupis hodin prací, které vystavila společnost AP. Ze soupisu hodin sice vyplynulo, že společnost AP poskytla žalobci „zajištění pomocných prací“ v určitém rozsahu konkrétně vymezených hodin. Nicméně nelze zjistit, jaký charakter plnění žalobce přijal. Žalobce sice při zahájení daňové kontroly (protokol ze dne 4. 4. 2018, č. j. 257581/18/2401-60564-404927) uvedl, že se převážně jednalo o střežení výkopů, komunikace a hrubý úklid dle situace, což však z obecné formulace na daňových dokladech dovodit bez dalšího nelze. Na dotaz správce daně, co sloužilo jako podklad k vyhotovení soupisu hodin prací, žalobce uvedl, že byl vytvářen na základě aktuální situace, např. při nedostatku vlastních lidských zdrojů a to převážně telefonicky, výjimečně dle přiloženého lístku k objednávce. Žalobce neuvedl přesný počet lidí, které AP zajišťovala, přičemž uvedl, že jako podklad sloužil pouze lístek s lokalitami a počtem, který po kontrole zasláného soupisu od společnosti AP nepovažoval žalobce za nutné uchovávat. Tyto okolnosti umocňují pochybnosti správce daně o tom, jaký charakter prací žalobce ve skutečnosti přijal. Žalobce ve vztahu ke všem sporným plněním dále sdělil, že smlouva se společností AP se neseptisovala a obchodní spolupráce probíhala na základě jednorázových objednávek. Na dotaz správce daně, kde a s kým konkrétně probíhaly obchodní schůzky, žalobce odpověděl, že přesně neví a že byla sepsána objednávka, poté se telefonicky domluvilo s pánem, který si objednávku vyzvedl, přičemž v objednávce byla uvedena maximální cena zakázky. Na otázku správce daně, jak probíhaly kontroly billboardů, žalobce odpověděl, že byly provedeny namátkové kontroly a že nejspíše všechny fotografie již zaslali správci daně. Poté žalobce zaslal správci daně informace, ze kterých vyplývá, že dle žalobce byla jednání o ceně vedena s osobou jménem V. v Praze na Černém Mostě. Co se tedy týče přenesení důkazního břemene ze strany správce daně, vyjádřil správce daně důvodné pochybnosti ve smyslu § 92 daňového řádu ohledně žalobcem předložených dokladů, které sdělil žalobci ve výzvě ze dne 11. 7. 2018, č. j. 731461/18/2401-60564-403376, a ve které požadoval po žalobci prokázání uvedených skutečností, a to, aby prokázal, zda uplatnil nárok na odpočet v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH v jednotlivých zdaňovacích obdobích na základě vyjmenovaných a žalobcem předložených faktur. Přestože tedy žalobce předložil formálně bezvadné doklady, vzhledem k výše uvedenému je třeba konstatovat, že správce daně vyjádřil takové pochybnosti ve vztahu k těmto daňovým dokladům, že důkazní břemeno tížilo opět žalobce.

35. Co se týče samotného prokázání uskutečnění zdanitelných plnění, obecně dle § 72 zákona o DPH platí, že plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Plátce prokazuje nárok na odpočet nejprve daňovým dokladem, který musí obsahovat všechny zákonné náležitosti. Zároveň však platí, že daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění, tedy v jeho faktickém uskutečnění. Tento názor vyslovil Nejvyšší správní soud např. v rozhodnutí ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103: „*prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně 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. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat.*“ Správce daně může dále vyjádřit pochybnosti o předložených účetních dokladech, přičemž důkazní břemeno po kvalifikovaném vyjádření pochybností o věrohodnosti, průkaznosti či správnosti daňových dokladů v souladu s § 92 daňového řádu, tíží opět daňový subjekt. Je poté na daňovém subjektu, jakými důkazy prokáže fakticitu uskutečnění deklarovaného plnění, přičemž platí, že: „*každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady, na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61). Krajský soud v předmětné věci rovněž vychází z názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného mj. v rozsudku ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, ze kterého plyne, že, „*určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytný*“.

- Propagační služby

36. Krajský soud ze správního spisu zjistil, že k propagaci značky žalobce se váže 7 faktur (č. 217003, č. 217008, č. 2170010, č. 2170013, č. 2170023, č. 2170028 a č. 2170041), ve kterých je uvedeno, že je žalobci fakturováno za poskytnutí obchodní propagace dle objednávky za určitá zdaňovací období s uvedením kraje (Královéhradecký, Pardubický nebo Praha), kde se propagace měla údajně uskutečnit. V těchto fakturách jsou zpravidla dále uvedena dílčí plnění „distribuce propagačních letáků“, „billboardy včetně výlepu“, „oprava poškození billboardu“, „nabídkové a propagační katalogy“ a „pronájem reklamní plochy“ s uvedením konkrétního zdaňovacího období. V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že předmět plnění s odkazem na číslo objednávky uvedený na fakturách není vymezen dostatečně určitě a nelze z něj seznat, co přesně žalobce u odběratele objednával.

37. Krajský soud ze správního spisu seznal, že žalobce uvedl při zahájení daňové kontroly a v průběhu daňového řízení, že obchodní spolupráce se společností AP probíhala od ledna 2017 bez smluvní dokumentace, kdy žalobce vystavoval objednávky s maximální cenou a jistý žalobcem uvedený pan V. objednávky vyzvedával. Z písemnosti označené jako

Odpověď daňového subjektu s č. j. 360291/18/2401-60564-404959 vyplynulo, že žalobce na otázku správce daně kolik osob práce prováděly, odpověděl, že počet osob byl dohodnut telefonicky, tedy neuvedl správci daně konkrétní počet lidí. K tomu dále žalobce přiložil historii transakcí z běžného účtu, ze kterých je patrný odchod plateb ve prospěch bankovního účtu společnosti AP. Krajský soud má za to, že tato skutečnost sama o sobě neosvědčuje, zda vyplacení ceny za uskutečněná plnění skutečně doprovázelo faktické uskutečnění plnění a že rozsah je právě takový, jaký žalobce uvádí. Žalovaný byl vzhledem k výše uvedenému povinen prokázat, že o souladu předloženého daňového dokladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, což učinil výzvou ze dne 10. 7. 2018. Dále bylo tedy na žalobci, aby tyto pochybnosti vyvrátil a prokázal, že sporná plnění se opravdu uskutečnila.

38. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že z předmětu vymezeného ve fakturaci nelze přesně určit rozsah zdanitelného plnění. Zaprvé, z formulace „pronájem reklamní plochy“ není zcela zřejmé, jaké reklamní plnění toto dílčí vymezení propagace představuje. Tvrzení žalobce, že jde o propagaci na klíč, faktické uskutečnění neprokazuje ani nevymezuje rozsah a povahu této činnosti. Uskutečnění dílčího plnění „pronájem reklamní plochy“ tak žalobce jednoznačně neprokázal.
39. Stejně tak z formulace „distribuce propagačních letáků“, či „nabídkové a propagační katalogy“ není jasné, kolik těchto letáků a nabídkových katalogů bylo a kde přesně byly propagační materiály distribuovány. Ze svědecké výpovědi vyplynulo, že leták našel pan M., se kterým žalobce navázal obchodní spolupráci, ve schránce. Tato skutečnost však nic nevypovídá o tom, že byla distribuce provedena tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, především stále tímto žalobce neprokazuje, jaká byla četnost roznášek, na jakých místech a kolik letáků a nabídkových katalogů bylo distribuováno. Dále žalobce předložil potvrzení společnosti PROTISK, s. r. o. o tisku propagačních letáků v roce 2015 a 2018 a uvedl, že distribuci letáků prokázal předložením originálního výtisku při zahájení daňové kontroly. Krajský soud z těchto skutečností nemůže učinit závěr, že roznos letáků se v roce 2017 v jednotlivých zdaňovacích obdobích uskutečnil v podobě, jakou žalobce předložil a v určitém konkrétním rozsahu, jež navíc žalobce nijak nespécifikoval. Žalobce navíc tvrdí, že místo propagace bylo telefonicky odsouhlaseno, ale fotografie nepořizoval. Kopie letáku je založena v daňovém spise, přičemž skutečnost, že žalobce vytisknul leták v roce 2015 a 2018, neprokazuje kde, kým a v jakém množství a jestli vůbec byly tyto letáky distribuovány v předmětných zdaňovacích obdobích. Žádnou relevanci v prokazování uskutečnění zdanitelného plnění nemá ani spor o tom, zda byl originál letáku při zahájení daňové kontroly předložen či nikoliv.
40. Ohledně dílčího plnění spočívajícího v zajištění propagace značky žalobce formou billboardů nebylo v průběhu daňového řízení prokázáno, kde jsou billboardy umístěny, zda jsou vylepovány opakovaně nebo jsou za každé zdaňovací období nové. Žalobce předložil jako důkaz o uskutečnění zdanitelného plnění fotografie billboardů s logem žalobce a uvedl seznam míst, kde jsou billboardy umístěny. Krajský soud považuje tento důkazní prostředek za nedostatečný, neboť z jednotlivých fotografií nelze dovodit, zda byly billboardy umístěny v kontrolovaných zdaňovacích obdobích a na místech, které žalobce uvedl. Tato místa žalobce k fotografiím nepřičítal a právě tyto fotografie, které správci daně žalobce zaslal, navíc nejsou originální pořízené snímky, tudíž z nich nelze zjistit, kdy a na jakém místě byly pořízeny. Krajský soud má za to, že pokud by žalobce využil možnost zaslat fotografie elektronicky jako původní soubor, bylo by možné zjistit

čas a místo pořízení fotografií. Žalobce naproti tomu zaslal pouze kopii vytisknutých fotografií, ze kterých tyto údaje nelze zjistit. Krajský soud tedy konstatuje, že přiložené fotografie billboardů zdanitelné plnění neprokazují. Nad rámec výše uvedeného správce daně zpochybnil autenticitu fotografií a uvedl, že některé výlepy vystupují z rámu a úhel náklonu obrazu neodpovídá úhlu náklonu konstrukce billboardu. Krajský soud k tomu sděluje, že k takovému posouzení není třeba znalecký posudek, protože bez předložení originálních fotografií je tento problém bezpředmětný, neboť tyto fotografie bez možnosti ověření času a místa pořízení nejsou v tomto případě dostatečným důkazem.

41. Krajský soud s ohledem na výše uvedené konstatuje, že napadené rozhodnutí žalovaného je zcela v souladu se zákonem a dodává, že důkazy, kterými daňový subjekt prokazuje uskutečnění zdanitelného plnění za účelem nárokovat odpočet na DPH, shromažďuje daňový subjekt nad rámec svých nutných obchodních povinností s jistou mírou obezřetnosti. Tuto jistou míru obezřetnosti žalobce nesplnil, pokud žalobce tvrdí, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto na klíč, či že šlo o jakékoliv blíže nespecifikované zviditelnění (jak žalobce tvrdil o dílčím plnění „pronájem reklamních ploch“), a že o formu propagace se dále žalobce nezajímal, neboť společnost AP měla vše na starost. Nelze totiž resignovat na jistý důkazní standard a bez dalšího nárok na odpočet DPH přiznat v případě, kdy se společnost AP stává nekontaktní a žalobce se ocitá v důkazní nouzi. V nynějším případě rovněž nelze tvrdit, že by žalovaný požadoval předložení důkazních prostředků nad rámec rozumného požadavku a důkazního standardu, neboť na žalobce nekladl nepřiměřené požadavky, pokud trval na předložení důkazního prostředku, který by jasně prokázal uskutečnění zdanitelného plnění. Krajský soud dodává, že obezřetnost daňového subjektu při obchodních vztazích při uplatňování nároku na odpočet DPH si vyžaduje uschovávat a zdokumentovat auditní stopu alespoň v takové míře, která by prokazovala, že zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno v deklarovaném rozsahu v příslušných zdanitelných obdobích. Žalobce v nynějším případě neprojevil dostatečnou míru této obezřetnosti, pokud v případě, kdy absentují písemné smlouvy a předmluvní jednání – např. jednání o typu reklamních ploch, počtu, rozměrech, dodavateli grafického návrhu, druhu materiálu k výlepu apod., nepředložil jiné důkazní prostředky, kterými by zdanitelné plnění v určitém deklarovaném rozsahu prokázal. Krajský soud ze spisové dokumentace zjistil, že žalobce tedy vůbec neprokázal, že by někdy s kýmkoliv ze společnosti AP skutečně jednal o jakékoliv formě propagace své obchodní značky. Žalovaný nemohl ověřit deklarované plnění u společnosti AP, neboť ta je nekontaktní a podle České správy sociálního zabezpečení, nemá přihlášené žádné zaměstnance. Tyto dvě skutečnosti, které se týkají společnosti AP, nejsou samy o sobě kladeny k tíži žalobci, jak žalobce tvrdí. Nicméně faktem je, že z tohoto důvodu si správce daně nemohl obstarat důkazní prostředky a žalobce tak byl odkázán pouze na svoje důkazní možnosti. Námitka, že žalovaný kladl k tíži skutečnost, že společnost AP je nekontaktní a nemá vedeny žádné zaměstnance, není tedy důvodná.

- Pomocné práce

42. Žalobce dále deklaroval za příslušná zdaňovací období přijetí pomocných prací, k čemuž předložil doklady – faktura č. 217005, č. 2170012, č. 2170015, č. 2170018, č. 2170020, č. 2170021, č. 2170024, č. 2170027, č. 2170029, č. 2170031 a č. 2170042.
43. Krajský soud si ze správního spisu ověřil, že na fakturách je uveden předmět plnění jako „zajištění pomocných prací na střezných stanovištích VP Secure“ či jako „zajištění střezných objektů na včetně pomocných prací“ s uvedením místa plnění v podobě názvů

dvou měst (Hradec Králové – Trutnov, Chlumecký kraj – Hradec Králové) či názvů kraje (Královéhradecký a Pardubický kraj) a zpravidla s uvedením příslušného zdaňovacího období. Na fakturách je zpravidla též účtováno za dílčí plnění „pomocný materiál“. Z přiložených objednávek nejsou zjistitelné podrobnější informace, neboť předmět je uveden stejně jako na fakturách, případně je navíc uvedeno období, pokud není uvedeno na samotné faktuře a maximální cena objednávky. Ke každé faktuře je přiložen soupis hodin prací, které údajně vypracovala společnost AP, v němž je v tabulce uveden rozpis na jednotlivé úseky a celkový počet hodin prací. V napadeném rozhodnutí správce daně uvedl, že není zřejmé, o jaké konkrétní pomocné práce se jedná, ani kde přesně byly poskytnuty.

44. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce v průběhu daňového řízení podáním, č. j. 360291/18/2401-60564-404959 správci daně sdělil, že co se týče pomocných prací, jednání byla vedena ze strany žalobce s pověřenou osobou společnosti AP jménem V. v Praze na Černém Mostě, přičemž po zvážení cenové nabídky, která odpovídala požadavkům žalobce, došlo k akceptaci nabídky a uzavření kontraktu. Krajský soud dále zjistil, že smluvní dokumentaci žalobce nedoložil. Na dotaz správce daně, o jaké práce se jednalo, žalobce odpověděl, že převážně šlo o střežení výkopu, komunikace a hrubý úklid dle situace. Dále žalobce sdělil, že počet osob a místo bylo dohodnuto telefonicky a tyto informace se měnily operativně dle potřeby. Doprava osob byla v kompetenci společnosti AP a pracovní pomůcky si zajišťovala společnost sama. K soupisu hodin prací žalobce uvedl, že rozsah byl dohodnut dle aktuální situace, např. při nedostatku vlastních lidských zdrojů, převážně telefonicky. Podkladem byl pouze lístek s lokalitami a počtem, který po zaslání soupisu od společnosti AP nepovažoval žalobce za nutné uchovávat. Žalobce uvádí, že provedení prací ze strany společnosti AP bylo doloženo soupisy hodin prací.
45. Žalobce v podání ze dne 26. 7. 2018, č. j. 731461/18/2401-60564-403376 uvedl, že dlouhodobě poskytuje bezpečnostní služby na základě rámcových smluv pro společnost EUROVIA. Žalobce ve výše zmíněném podání uvedl, že byly prováděny kontroly jednotlivých stanovišť ze strany daňového subjektu i ze strany společnosti EUROVIA, jednalo se údajně o kontroly skutečného počtu pracovníků žalobce. V průběhu odvolacího řízení žalobce navrhoval provedení důkazu dotazem na společnost EUROVIA, neboť plnění, která žalobce přijal od společnosti AP, úzce a neoddělitelně souvisí právě s plněními, která žalobce poskytoval společnosti EUROVIA. Poté co v rámci doplnění dokazování společnost EUROVIA předložila předmětné faktury, žalovaný v napadeném rozhodnutí učinil závěr, že předložené daňové doklady ze strany společnosti EUROVIA se v počtu odpracovaných hodin neshodují s počtem hodin, které byly předloženy žalobcem jako soupis hodin prací údajně vypracovaných společností AP.
46. Dále žalovaný zjistil dílčí nesrovnalosti, a to, že některé odpracované hodiny ze strany společnosti AP žalobce společnosti EUROVIA – svému odběrateli, nepřeučtoval (ve vztahu k fakturám č. 217005 a č. 170074, fakturám č. 2170020 a č. 1700181 a fakturám č. 2170024 a č. 1700194). Dále žalovaný zjistil, že k úseku č. 5 vztahující se k fakturám č. 217005, č. 2170012, č. 2170021, č. 2170024, č. 2170029 a č. 2170031 žalobce uvedl, že se jedná o úsek Světí, avšak tento úsek spadá pod katastrální území Předměřice nad Labem. Dále žalovaný v napadeném rozhodnutí sdělil, že plnění uvedená na fakturách č. 2170015, č. 2170018, č. 2170027 a č. 2170042 nebylo možno přiřadit k žádnému daňovému dokladu předloženému společností EUROVIA, a proto nebylo možné zjistit vazbu mezi

přijatými plněními od společnosti AP a plněními poskytnutými společností EUROVIA. Dále žalovaný konstatoval, že společnost EUROVIA nepředložila žádný důkaz o tom, že prováděla namátkové kontroly průběhu bezpečnostních služeb od společnosti AP.

47. Krajský soud má za to, že žalobce předložením dokladů i v souvislosti s doklady předloženými společností EUROVIA neprokázal faktické uskutečnění prací v deklarovaném rozsahu. Žalobce v rámci daňového řízení uvedl dále konkrétní místa, kde měly být práce prováděny, přičemž z povahy těchto prací lze akceptovat skutečnost, že místo plnění nelze konkrétně specifikovat. Nicméně rozsah prací, které konkrétně společnost AP poskytla, nelze s jistotou určit. Žalobce nspecifikoval, jaký objem prací provedla společnost AP a jaký objem provedl sám žalobce pro svého odběratele společnost EUROVIA. Krajský soud z předložených faktur zjistil, že počet hodin, které fakturovala společnost AP a počet hodin, které žalobce fakturoval společnosti EUROVIA se neshodují. Ve vztahu k pomocným pracím prováděným na základě Smlouvy „D11 1106 Hradec Králové – Smiřice – záchranný archeologický výzkum“ bylo dle faktur předložených společností EUROVIA účtováno žalobcem společností EUROVIA více hodin práce, než bylo účtováno žalobci společností AP za pomocné práce na úseku „1106 Hradec Králové – Trutnov“. Naproti tomu, na základě faktury č. 1700194, kterou předložila společnost EUROVIA a kterou lze spárovat s fakturou vystavenou společností AP č. 2170024, na úsecích 1 – 9, bylo společností AP účtováno méně hodin než na totožných úsecích účtoval žalobce společnosti EUROVIA a na úseku 10 účtovala společnost AP více hodin, než účtoval žalobce svému odběrateli. Je zcela evidentní, že počet hodin, které účtovala společnost AP a počet hodin, které účtoval žalobce svému odběrateli, není totožný a to ani vzdáleně. Z tohoto důvodu nelze fakturami předloženými společností EUROVIA prokázat, kolik práce dodala společnost AP a kolik sám žalobce.
48. Krajský soud dodává, že s ohledem na nutnou míru obezřetnosti v obchodních vztazích spočívající v uchování dokladů a vytváření věrohodné auditní stopy, postrádá případ žalobce jakýkoliv věrohodný důkaz o tom, kolik práce společnost AP poskytla. Pokud žalobce tvrdí, že přijaté plnění od společnosti AP neoddělitelně souvisí s plněními, které žalobce poskytl svému odběrateli a přitom si nevedl záznamy o tom, kolik práce dodal sám žalobce a jaký rozsah práce zajistil prostřednictvím subdodavatelského obchodního vztahu se společností AP, nelze než konstatovat, že rozsah zdanitelného plnění nebyl prokázán, i přestože žalobce disponuje záznamy, které poskytla společnost AP jako soupis hodin prací. Tento strohý soupis vyobrazený formou tabulky s počtem hodin neobstojí jako samostatný důkaz v kontextu daného obchodního případu. Ze soupisu hodin prací totiž nevyplývá, jaké konkrétní práce a v jakém počtu byly práce prováděny, naproti tomu obsahuje údaj pouze o počtu hodin, přičemž vzhledem k dalším nesrovnalostem nelze tabulku bez konkrétního rozpisu dnů, počtu osob a typu práce považovat za dostatečný důkaz o tom, že se práce uskutečnily v deklarovaném rozsahu. Krajský soud přihlédl zejména ke skutečnosti, že společnost EUROVIA byl fakturován větší objem hodin práce, ale v některých případech naopak menší počet hodin práce než fakturovala společnost AP žalobci. V takovém případě by bylo vhodné, aby žalobce vedl záznamy, které práce provedl z vlastních zdrojů a které provedla společnost AP, případně též záznamy o kontrolách, které žalobce nepředložil. Krajský soud sděluje, že pokud společnosti EUROVIA naučtoval více či méně hodin, než obdržel od společnosti AP a zároveň není vedena evidence o tom, kolik prací poskytl žalobce a kolik subdodavatel, nelze plněním poskytnutým žalobcem společností EUROVIA prokázat přijetí

zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu. Námitka žalobce, že žalovaný nemůže zpochybnit přijaté plnění na vstupu, pokud plnění na výstupu proběhlo, je tedy nedůvodná. Žalobce dále namítal, že na tom, že svému odběrateli účtoval větší rozsah práce, než jaký pořídil od svého dodavatele – společnosti AP, nespátřuje nic závadného, neboť žalobce měl k dispozici vlastní pracovní sílu, kterou společností EUROVIA dodával. Krajský soud k tomu uvádí, že v opačném případě, kdy žalobce odběrateli účtoval méně, žalobce uváděl, že se tak dělo z důvodu, že společnost AP vykonávala pro žalobce činnosti podpůrného charakteru, které společností EUROVIA žalobce nemohl přefakturovat. Krajský soud z důvodu těchto nesrovnalostí, které nejsou podloženy konkrétními záznamy o prováděných pracích ze strany žalobce a společnosti AP, má za to, že tím spíše nelze plněním na výstupu prokázat rozsah přijatých sporných plnění.

49. Krajský soud přihlédl také ke skutečnosti, že neexistují žádné smlouvy, korespondence o průběhu jednání, žalobce nespécifikoval, kdo za společnost AP jednal či z jakého titulu jednal s žalobcem zmiňovaný pan V., kdo podepisoval faktury, dále ke skutečnosti, že jednání probíhalo pouze telefonicky, neexistuje žádný záznam o kontrole prováděných prací, žalobce si nevedl seznam svých pracovníků, které posílal na stanoviště, nevedl si rozpis, kolik prací zajistila společnost AP, jaké osoby a kolik osob práce provádělo. Žalobce v žalobě namítá, že konkrétní požadavky byly předávány operativně v závislosti na stavu prováděného díla a obecný popis ve fakturách společnost EUROVIA nerozporovala a uhradila je. Krajský soud sděluje, že tato skutečnost nijak neprokazuje uskutečnění zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu. Stejně jako tvrzení žalobce, že obchodní vztah se společností EUROVIA, přestože nedocházelo k 100 % přefakturaci, byl ziskový, neprokazuje rozsah přijatého zdanitelného plnění. Žalobci skutečnost, že zajišťoval odběratelem požadované služby dle aktuálních pokynů, neubírala možnost vést si záznamy o kontrolách či počtu konkrétních osob, které sám zajišťoval. Žalobcova námitka, že cenová kalkulace není součástí hmotněprávních podmínek uznání nároku na odpočet DPH, není důvodná, neboť to žalovaný netvrdil a nepodmiňoval uznání nároku touto skutečností. Cenová kalkulace či předmluvní jednání by pouze přispívalo vytvoření minimální a věrohodné auditní stopy. K námitce žalobce, že správce daně by měl prokazovat žalobcovo plnění na výstupu stejnou optikou, jakou ověřuje plnění na vstupu, není důvodná, neboť plnění na výstupu nebylo předmětem daňové kontroly a nárok na odpočet DPH má pouze daňový subjekt za podmínek stanovených v § 72 zákona o DPH, tedy plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu a právě u těchto zdanitelných plnění musí prokázat, že fakticky proběhla. Krajský soud nespochybnuje, že svému odběrateli poskytoval služby – pomocné práce, nicméně z ničeho nelze dovodit, že tyto služby poskytoval v deklarovaném rozsahu prostřednictvím subdodavatele.
50. Žalobce rovněž namítal, že se žalovanému nepodařilo spárovat přijatá plnění uvedená na fakturách č. 20170027 a č. 20170042 se zdanitelnými plněními, která žalobce fakturoval společnosti EUROVIA, přičemž v případě předmětných faktur se jedná o zajištění pomocných prací na střežených staveništích VP Secure v Královéhradeckém a Pardubickém kraji. Žalobce však prováděl pro společnost EUROVIA také ostrahu a řízení dopravy v lokalitě Pardubice / Trojice a Ústí nad Orlicí a na dalších místech v Královéhradeckém a Pardubickém kraji (faktury č. 1700190, č. 17000191, č. 1700192, č. 1700193, č. 1700195, č. 1700213 a č. 1700217, č. 1700245, č. 1700249, č. 1700254, č. 1700255, č. 1700256, a č. 1700257), které žalovaný dle názoru žalobce zcela opomněl. Žalobce poukazuje na to, že žalovaný rovněž nikterak nezduvodňuje, proč se mu

nepodařilo „spárovat“ přijaté daňové doklady č. 2170015 a č. 2170018, které se týkají ostrahy na trase Chlumeč n. Cidlinou – Hradec Králové. Žalobce namítá, že předmětné přijaté služby byly využity při poskytnutí služeb fakturovaných odběrateli daňovými doklady č. 1700149, č. 1700151 a č. 1700161. Krajský soud k této žalobcově námitce uvádí, že porovnáním žalobcem uváděných faktur ve vztahu k pracím prováděným v Pardubickém a Královéhradeckém kraji, potažmo také na trase Chlumeč nad Cidlinou – Hradec Králové s fakturami, které vystavila společnost AP, lze konstatovat, že rozsah práce, vyjádřený v počtu hodin odběratelem žalobce a rozsah práce údajně poskytnutý dodavatelem žalobce vzhledem k předmětným úsekům, se neshodují. Skutečnost, že žalovaný nespároval faktury, tak jak žalobce tvrdí, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť lze učinit závěr, že vzhledem k výše uvedenému předmětné daňové doklady neprokazují deklarovaný rozsah plnění, které žalobce od společnosti AP přijal.

d) Nesprávné posouzení právní otázky

51. Žalobce odkazuje na rozsudky SDEU, předně na rozsudek ze dne 15. 9. 2016, č. j. C-516/14 a uvádí, že nelze odepřít nárok na odpočet DPH, pokud jsou splněny hmotněprávní a formální podmínky. Krajský soud k tomu dodává, že žalobce hmotněprávní podmínku nesplnil, a to přijetí zdanitelného plnění, resp. prokázání uskutečnění zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu. Krajský soud cituje z totožného rozsudku: *„Pokud jde o věcné hmotněprávní podmínky vyžadované pro vznik nároku na odpočet DPH, ze znění čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 vyplývá, že zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění uvedeného nároku musí být na výstupu použity osobou povinnou k dani pro účely jejich zdaněných plnění a je třeba, aby bylo na vstupu toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stebcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura“*. Dále lze citovat žalobcem odkazovaný rozsudek ze dne 19. 10. 2017, č. j. C-101/16: *„Podle ustálené judikatury platí, že základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby byl odpočet této daně na vstupu přiznán, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům (rozsudky ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 62 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 28. července 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 45)*. Krajský soud z judikatury SDEU dovozuje, že pro přiznání nároku na odpočet DPH je zcela legitimní požadovat splnění hmotněprávní podmínky, která spočívá v prokázání přijetí zdanitelného plnění. Pokud se daňový subjekt rozhodne nárok na odpočet daně uplatnit, je povinen tvrdit, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem DPH, přijal určité zboží či služby, které zákon označuje jako zdanitelná plnění. Žalobce neprokázal, že zdanitelné plnění přijal v deklarovaném rozsahu, tudíž nebyly naplněny hmotněprávní podmínky a žalovaný tak v napadeném rozhodnutí učinil takové závěry, jež zcela respektují judikaturu SDEU. Stejně tak je zcela v souladu s judikaturou SDEU (konkrétně s rozsudkem ze dne 4. 6. 2020, č. j. C-430/19), že správce daně požaduje po daňovém subjektu, aby v případě pochybností o nezákonnosti uplatněného nároku na odpočet DPH svá tvrzení prokázal. Žalobci se nepodařilo doložit splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, proto mu tento nárok nebyl uznán.

IV. Závěr a náklady řízení

52. Krajský soud na základě shora uvedeného uzavírá, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, proto žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
53. O náhradě nákladů soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný, který měl ve věci plný úspěch, by měl právo na náhradu nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný nárok na náhradu nákladů řízení neuplatnil a krajský soud si není vědom, že by mu nějaké náklady nad rámec jeho úřední činnosti vznikly.

Poučení:

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

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

Hradec Králové 30. června 2022

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu