



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: **B. J. s. r. o., IČ X**
zastoupený Mgr. Liborem Zbořilem, advokátem
V jámě 699/1, 110 00 Praha

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. června 2018, č. j. 26907/5300-21441-708460,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce včas podanou žalobou brojí proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „OFŘ” nebo „žalovaný”) ze dne 18. 6. 2018, č. j. 26907/18/5300-21441-708460, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen, listopad, prosinec 2012 a leden, březen, duben, květen, červenec, září, říjen, listopad, prosinec 2013 ze dne 6. 12. 2016, vydané Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně”).

II. Obsah žaloby

2. Žalobce ve svém podání nejprve shrnul dosavadní průběh řízení a skutečnosti, které v projednávané věci považuje za rozhodné. Následně se věnoval jednotlivým žalobním bodům.
 - a) *Nedostatečné zjištění skutkového stavu a nezákonné hodnocení důkazů žalovaným a správcem daně*
3. Žalobce úvodem předeslal, že správce daně je povinen se řídit zásadou volného hodnocení důkazů a vycházet ze skutečného obsahu právního jednání, jak plyne z § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“). Rovněž je správce daně povinen dbát na úplné zjištění věci a prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů a dalších důkazních prostředků, které uplatní daňový subjekt (§ 92 odst. 2 a odst. 5 daňového řádu).
4. Žalobce však namítá, že správce daně vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu, když hodnocení důkazů není založeno na ucelených logických souvislostech, nýbrž nese znaky libovůle. Napadené rozhodnutí a jemu předcházející dodatečné platební výměry jsou proto nezákonné pro jejich rozpor s cílem správy daní, který je vymezen v § 1 odst. 2 a § 134 odst. 1 daňového řádu. Dále žalobce považuje rozhodnutí o odvolání za nepřezkoumatelné vzhledem k jeho nedostatečnému odůvodnění. V této souvislosti odkázal žalobce na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 79/2012-34, rozsudek ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008, rozsudek ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 64/2013-22), ve které se vyjádřil k provádění dokazování a hodnocení důkazů správcem daně. Dle Nejvyššího správního soudu nelze zásadu volného hodnocení důkazů vykládat tak, že závěry správce daně mohou být výsledkem libovůle, naopak takové závěry mají vyplynout z myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky. Ani § 92 odst. 7 daňového řádu neopravňuje správce daně ke svévolnému vyloučení některých důkazů. Rovněž Ústavní soud stanovil, že skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze prokázat s absolutní jistotou (nález Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13). V duchu judikaturou vymezených principů měly být hodnoceny důkazy shromážděné v daňovém řízení, tak se ovšem nestalo.
5. Dle žalobce plyne z výpovědí svědků, kteří před správcem daně vypovídali, že tito potvrzují provádění služeb ostrahy v areálech žalobce, přičemž výpovědi si vzájemně neodporují. Svědci pohybující se v areálu v zimním období potvrdili i provádění zimní údržby. Správce daně i žalovaný však vyhodnotili tyto svědecké výpovědi jako obecné, kdy žádný ze svědků konkrétně nepotvrdil jak, kdy a kým byly deklarované služby prováděny. K tomu žalobce podotýká, že obsah a podrobnost je dána časovým odstupem cca 3 až 4 let a tím, že poskytování služeb společností HARDWORK SERVICE, s.r.o., nebylo důvodem přítomnosti svědků v areálu žalobce. Dle žalobce klade správce daně i žalovaný nerealistické nároky na podrobnost a obsah svědeckých výpovědí bývalých jednatelů společnosti a hodnocení svědeckých výpovědí je provedeno účelově. K ostatním svědkům žalobce dodává, že obsah výpovědi byl krom časového odstupu ovlivněn i tím, že poskytování služeb společností HARDWORK SERVICE, s.r.o., nebylo důvodem přítomnosti svědků v areálu žalobce.

6. Správce daně ze zcela nedostatečných a formálních důvodů odmítl provést výslechy svědků, kteří se na poskytování služeb předmětnou společností žalobci měli přímo podílet a mohli tak poskytnout podrobnosti, jejichž nedostatek je správcem daně vytýkán. Tento odůvodnil neprovedení žalobcem navrhovaných výslechů tím, že předložené dohody o provedení práce nebyly podepsány žádnou ze smluvních stran, uvedená společnost nebyla nikdy registrována jako poplatník daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a v letech 2012 a 2013 nepodávala žádné vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti a v účetních výkazech za rok 2012 neuvádí žádné mzdové náklady ani náklady na sociální a zdravotní pojištění. Žalobce k těmto důvodům uvádí, že ze skutečností tvrzených správcem daně spočívajících převážně ve formálních nedostatcích, nelze dovodit, že by se dotčené osoby skutečně nijak nepodílely na činnosti společnosti HARDWORK SERVICE, s.r.o., resp. na poskytování služeb touto společností žalobci. Neexistence podepsaných dohod dle žalobce neznámá, že dotyčné osoby ve skutečnosti tyto práce opravdu neprováděly, a to na základě faktického nebo plnohodnotného pracovněprávního vztahu. Rovněž nelze vyloučit, že dotyčné osoby mají k dispozici řádně podepsané dohody o provedení práce. Předmětem svědeckých výpovědí navržených svědků neměly být okolnosti jejich vztahu k uvedené společnosti, ale to, že z její strany byly skutečně žalobci poskytovány služby. Pro úplnost žalobce dodává, že vzhledem k rozsahu výkonu práce a sjednané hodinové odměně neměla absence nákladů na sociální a zdravotní pojištění v účetních výkazech žádnou vypovídající hodnotu.
7. Neprovedení výslechu svědka J. L. správce daně nezdůvodnil vůbec a o jeho předvolání se nepokusil z důvodu, že společnost CBDQ Josefov, spol. s r.o., jejímž byl svědek v rozhodné době jednatelem, nereagovala na výzvu k předložení dokladů. To žalobce nepovažuje za relevantní důvod pro odmítnutí provést důkaz. Obdobné platí pro opakovaný výslech pana J. S. a pana Z.a T.. Provedení výslechu pana M. Š.a správce daně rovněž odmítl v rozporu se zákonem, jelikož byla využita výpověď tohoto svědka z jiného daňového řízení. V této souvislosti žalobce odkázal na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, kdy tento např. v rozsudku ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71, stanovil, že správce daně není oprávněn dopředu odmítnout provedení důkazu, protože od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, jelikož by tím ze strany správce daně došlo k hodnocení důkazu, aniž by ho provedl.

b) Neunesení důkazního břemene správcem daně, resp. žalovaným

8. Žalobce uvedl, že správce daně mimo jiné prokazuje také skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů a jiných důkazních prostředků. Nejvyšší správní soud tuto povinnost ve své judikatuře konkretizoval, když stanovil, že správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Dle žalobce je zřejmé, že správce daně ani žalovaný těmto požadavkům nedostáli, tudíž důkazní břemeno v daňovém řízení nenesl žalobce, který doložil formálně správné daňové doklady, a o jehož účetnictví nevyjádřil správce daně konkrétní pochybnosti.
9. Své závěry o tom, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně na vstupu, založili správce daně a žalovaný pouze na tom, že předložené doklady a další důkazní prostředky shromážděné v daňovém řízení neumožňují ztotožnit

konkrétní fyzické osoby. Přitom vycházeli pouze z toho, že společnost HARDWORK SERVICE, s.r.o., formálně nevykazovala žádné zaměstnance.

10. Žalobce namítá, že z výše uvedených zjištění lze dovodit pouze to, že práci v rámci služeb poskytovaných žalobci uvedenou společností vykonávaly fyzické osoby, které buď nebyly v pracovněprávním vztahu vůči předmětné společnosti, nebo tato vůči nim řádně neplnila povinnosti zaměstnavatele. V tomto směru správce daně i žalovaný zjistili skutkový stav nedostatečně a shromážděné důkazy vyhodnotili nesprávně. Správce daně i žalovaný pominuli výpovědi svědků, z nichž vyplynulo, že služby v podobě ostrahy areálů žalobce a zimní údržby mu poskytla společnost HARDWORK SERVICE, s.r.o., a že v daňovém řízení nebyl zjištěn žádný důkaz zpochybňující tvrzení žalobce.
11. Svá tvrzení žalobce podkládá judikaturou Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „SDEU“). Ten v rozsudku ze dne 21. 6. 2012 ve věci C-80/11 („Mahagében a Dávid“) vyslovil, že správce daně obecně nemůže po osobě povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH vyžadovat, aby ověřila, zda vystavitel faktury na zboží a služby, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a že splnil povinnosti co do podání daňového přiznání. Provedení kontrol za účelem odhalení nesrovnalostí je totiž v zásadě na daňových orgánech. V rozhodnutí ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-324/11 („Tóth“) SDEU stanovil, že neověření existence právního vztahu mezi pracovníky zaměstnanými na stavbě a vystavitelem faktury osobou povinnou k dani nemůže znamenat závěr, že příjemce faktury věděl nebo musel vědět o svém podílu na plnění, které je součástí úniku na DPH. Jak plyne z rozsudku SDEU ze dne 13. 2. 2014 ve věci C-18/13 („MaksPen“), pouhá skutečnost, že služba poskytnutá společnosti MaksPen nebyla provedena dodavatelem uvedeným na faktuře nebo jeho subdodavatelem, nemůže sama o sobě postačovat k tomu, aby vyloučila nárok na odpočet. Nakonec z rozhodnutí ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14 („PPUH Stehcemp“) plyne, že postavení osoby povinné k dani nemůže být podřízeno povinnosti zveřejňovat roční uzávěrky nebo disponovat koncesí, neboť tyto povinnosti nejsou šestou směrnici stanoveny. K obdobnému závěru došel ve svém rozsudku ze dne 31. 8. 2005, č. j. 1 Afs 15/2004-81 i Nejvyšší správní soud když konstatoval, že zda subjekt uvedený v daňovém dokladu jako plátce uskutečňující zdanitelné plnění toto skutečně poskytl či pouze zprostředkoval, je otázkou k řešení v daňovém řízení týkajícím se kolize mezi případným skutečným poskytovatelem plnění a zprostředkovatelem. Tento závěr vyjádřil Nejvyšší správní soud i v rozsudcích ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57 a ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, když uvedl, že po daňovém subjektu nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti stojící zcela mimo jeho sféru vlivu, pokud prokázal svou evidenci a záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění bylo dodáno. V citovaném rozsudku č. j. 2 Ans 1/2005-57 pak Nejvyšší správní soud upřesnil, že odběratel nemá zákonnou možnost přimět dodavatele nebo jeho subdodavatele k poskytnutí dokumentů či jiných důkazních prostředků o jejich podílu na dodávce. Jak žalobce připomíná, je závažným porušením práva Evropské unie postup odporující judikatuře SDEU v dané oblasti, jak tento konstatoval např. v rozsudku ve věci C-429/09 („GünterFuß proti Stadt Halle“).
12. Z uvedeného je dle žalobce zřejmé, že správce daně a žalovaný nebyli oprávněni upřít žalobci nárok na odpočet daně pouze na základě domněnky, že dodavatel žalobce neměl zaměstnance, jejichž prostřednictvím by mohl poskytovat služby, a nebyli rovněž oprávněni požadovat, aby žalobce prokázal, že společnost měla k dispozici personální

zdroje, a které konkrétní fyzické osoby se poskytování služeb na straně dodavatele účastnily.

c) Porušení zásady neutrality DPH žalovaným a správcem daně

13. Žalobce vyslovil přesvědčení, že postup správce daně a žalovaného nerespektuje všeobecnou zásadu neutrality DPH. Tato ve svém principu osobám povinným k dani zaručuje právo na odpočet DPH. Jak SDEU opakovaně konstatoval, zásada neutrality DPH se odráží především v systému odpočtů, jehož cílem je zbavit osobu povinnou k dani zátěže DPH. Společný systém DPH tudíž zaručuje, že všechny hospodářské činnosti, bez ohledu na jejich cíl, jsou zdaněny neutrálním způsobem (rozsudek SDEU ze dne 16. 1. 2014 ve věci C 204/13 „Malburg“). Postup správce daně a žalovaného má však za následek rozpor se zásadami společného systému DPH, kdy je žalobce následkem toho zatížen daní uhrazenou na vstupu při přijetí zdanitelného plnění, jelikož žalobce uhradil dodavateli cenu zboží včetně DPH.
14. Typické pro judikaturu SDEU je odmítání formalismu. Tento přístup se projevuje tím, že daňovým orgánům jednotlivých členských států je ukládána povinnost přiznat určitý nárok, pokud byly dodrženy všechny hmotněprávní podmínky, a to i v případě nedodržení některých formálních požadavků. Na podporu svých tvrzení žalobce opět odkázal na judikaturu SDEU. Ten uvedl, že jakmile má správce daně k dispozici údaje k určení, že byly splněny hmotněprávní podmínky, nemůže u nároku na odpočet daně v případě osoby k ní povinné vyžadovat splnění dalších podmínek, které by mohly vést ke znemožnění uplatnění nároku (např. rozsudek SDEU ze dne 21. 10. 2010 ve věci C-385/09 („NideraHandelscompagnie“). Rovněž Nejvyšší správní soud zdůraznil, že i přes zákonné restrikce týkající se formalit je odpočet daně základním právem plátce, které plyne ze samotné podstaty systému DPH a lze jej proto odmítnout jen ze závažných důvodů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79).
15. Dle § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) je po plátcích daně vyžadováno, aby nárok na odpočet doložil daňovým dokladem s předepsanými náležitostmi, popřípadě i bez nich. V takovém případě je však plátce povinen nárok prokázat jiným způsobem. To platí i tehdy, kdy daňový doklad obsahuje náležitosti nesprávné nebo je neobsahuje vůbec. Proto má správní orgán povinnost dostatečně zjistit a objasnit skutkový stav. Dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro uskutečňování zdanitelného plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby v tuzemsku. Daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění je pak vymezena v § 72 odst. 2 písm. a) zákona o DPH. Možnost uplatnit nárok na odpočet nejdříve za zdaňovací období, ve kterém je splněna povinnost mít daňový doklad, stanoví § 73 odst. 1 písm. a) a odst. 2 zákona o DPH)
16. Dále vyslovil žalobce přesvědčení, že v průběhu daňového řízení řádně prokázal, že u něj byly naplněny veškeré hmotněprávní podmínky pro vznik a uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH, přičemž správce daně, resp. žalovaný, tento nárok žalobci upřeli neoprávněně a v rozporu se zásadou neutrality DPH. To žalobce opírá o tvrzení, že od společnosti HARDWORK SERVICE, s.r.o., která byla nepochybně plátcem DPH, přijal zdanitelná plnění; tato využil v rámci své ekonomické činnosti, neboť náklady na tyto služby byly nezbytné k zajištění jejího provozování;

žalobce přijatá zdanitelná plnění společnosti uhradil včetně DPH; žalobce v době uplatnění odpočtu disponoval příslušnými daňovými doklady ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, které správce daně výslovně označil za formálně správné.

17. Z důvodů výše uvedených proto žalobce navrhuje, aby krajský soud zrušil napadené rozhodnutí OFŘ a dodatečné platební výměry jemu předcházející a aby žalovanému byla uložena povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

18. Žalovaný předně podotkl, že žalobní námitky byly již předmětem podaných odvolání a nyní jsou žalobcem podrobně předestřeny s přihlédnutím k příslušné judikatuře. Žalovaný dodal, že v podrobnostech se odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a následně se vyjádřil k jednotlivým žalobním bodům.

a) Nedostatečné zjištění skutkového stavu a nezákonné hodnocení důkazů žalovaným a správcem daně

19. Žalovaný v obecné rovině nerozporuje odkazy na příslušnou judikaturu a závěry z ní plynoucí, ale považuje za nutné upřesnit právní úpravu týkající se hodnocení důkazů. Zásada volného hodnocení důkazů, zakotvená v § 8 daňového řádu znamená, že při hodnocení důkazů není správce daně vázán žádnými předem stanovenými pravidly, nýbrž tento proces probíhá dle volného uvážení správce daně, jak plyne i z judikatury Nejvyššího správního soudu, který ve svém rozsudku ze dne 14. 6. 2007, č. j. 5 Afs 104/2006, konstatoval, že dle zásady volného hodnocení důkazů je jednotlivým důkazům přisuzována určitá hodnota závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. K obdobnému závěru pak došel Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75. V rozsudku ze dne 14. 5. 2008, č. j. 2 Afs 111/2007-75 Nejvyšší správní soud konstatoval, že je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazů, není tedy povinen vzít v úvahu všechny navržené důkazy. Takový závěr však musí odůvodnit. Hodnocením důkazů se Nejvyšší správní soud zabýval i v rozsudku ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106.
20. Žalovaný má za to, že při dokazování postupoval v duchu principů v judikatuře uvedených a jeho správní úvaha proto nevykazovala znaky libovůle. Co do tvrzení, že svědkové pan V. M. a pan J. S. potvrdili provádění služeb, odkazuje žalovaný na body 23 až 25 napadeného rozhodnutí, ze kterých plyne nekonkrétnost těchto svědeckých výpovědí. Tyto neosvědčily existenci předmětného zdanitelného plnění ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH. Cílem dokazování není získat jakousi pravděpodobnost, ale jednoznačně prokázat, zda a jak k tomuto plnění fakticky došlo, proto nepostačí ničím nepodložená tvrzení svědků.
21. K otázce provedení výslechnů s časovým odstupem 3 až 4 let po poskytnutí služeb odkazuje žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012-54, dle kterého je na odpovědnosti daňového subjektu, aby unesl důkazní břemeno ve vztahu k přijetí zdanitelných plnění po dobu vyměření, resp. doměření daně. Přičemž nejde o nepamatování si marginálních podrobností poskytnutých služeb, ale o neuvedení jakékoli specifikace osob, které pro ně pracovaly a poskytovaly své služby. Pokud žalobce tvrdí, že správce daně a žalovaný kladou nerealistické požadavky na podrobnost a rozsah svědecké výpovědi, jde o vyjádření nespokojenosti hodnocení důkazů, aniž by byly předloženy relevantní důkazní prostředky. Pokud žalobce

poukazuje na další výpovědi svědků, pánů J. P., L. S., J.V., J. N., kteří neměli jakýkoliv vztah ke službám poskytovaným společností HARDWORK SERVICE, s.r.o., pak žalovaný konstatuje, že tvrzení těchto svědků o „pohybu nějakých pánů v areálu žalobce“ není způsobilé prokázat uskutečnění deklarovaných služeb. Žalovaný proto zdůrazňuje, že svědecké výpovědi nebyly způsobilé věrohodně prokázat sporné skutečnosti a odstranit pochybnosti. Provedené svědecké výpovědi byly hodnoceny samy o sobě i v kontextu s dalšími důkazními prostředky, které nepřispěly k objasnění tvrzení žalobce.

22. Žalovaný dále rozporuje tvrzení žalobce, že by správce daně ze zcela nedostatečných a formálních důvodů odmítl provést výslechy svědků, kteří se na poskytování služeb přímo podíleli. K této námitce se žalovaný podrobně vyjádřil v bodě 42 napadeného rozhodnutí. Žalovaný připomíná, že ze zjištění správce daně vyplynulo, že nelze konstatovat, že výše uvedená společnost měla zaměstnance a že žalobcem uvedené služby mohly být provedeny jak tvrdí. K neprovedení výslechu pana J. L. a pana J. S. žalovaný odkazuje na body 44 a 46 napadeného rozhodnutí. K odmítnutí provedení svědecké výpovědi nedošlo z formálních důvodů, ale proto, že jejich provedení by nemohlo rozptýlit pochybnosti obou správců daně. Co se týče znovuprovedení výslechu pana J. S., žalovaný nepopírá odkazy žalobce na judikaturu Nejvyššího správního soudu, upozorňuje však na přílehlavější rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 10 Afs 53/2014-72, dle kterého není povinnost správce daně provést všechny navržené důkazy, ale jen ty, kterými je možné rozptýlit pochybnosti správce daně o tvrzení daňového subjektu. K doložení důkazních prostředků panem J. S. se správce daně vyjádřil v bodě 27 napadeného rozhodnutí.
23. Pokud žalobce uvádí, že neexistence formálně bezvadných dohod o provedení práce neznamena, že dotyčné osoby ve skutečnosti tyto práce neprováděly a že předmětem výpovědi navržených svědků neměly být okolnosti jejich vztahu ke společnosti HARDWORK SERVICE, s.r.o., a plnění případných povinností zaměstnavatele společnosti HARDWORK SERVICE, s.r.o., žalovaný zdůrazňuje, že tyto skutečnosti nelze od sebe oddělit, neboť na žalobci bylo, aby prokázal, že mu zdanitelná plnění (služby) poskytla právě společnost jako plátce DPH. Správce daně zjistil, že zmíněná společnost nikdy nebyla registrovaná k dani z příjmů ze závislé činnosti, přičemž samotné nepodepsané dohody o provedení práce by samy o sobě vzbudily pochybnost, zda uvedená společnost vykonávala služby. Neprovedení výslechu pana M. Š. je pak odůvodněno pod bodem 47 napadeného rozhodnutí.

b) Neunesení důkazního břemene správcem daně, resp. žalovaným

24. Žalovaný nesouhlasí s názorem žalobce, že důkazní břemeno nenese v daňovém řízení žalobce, neboť doložil formálně správné daňové doklady. K rozložení důkazního břemene žalovaný podává, že břemeno ležící na správcu daně je užší a okruh těchto případů je vymezen v § 92 odst. 5 daňového řádu, širší důkazní povinnost má daňový subjekt, jakožto ten, kdo má detailní vědomost o své činnosti. Jak plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu, ani doklady se všemi formálními náležitostmi nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je deklarováno v dokladech (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30).

25. Správci daně v průběhu daňové kontroly vznikly pochybnosti, zda žalobce skutečně přijal zdanitelná plnění. Tyto vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností a předložení důkazních prostředků ze dne 7. 12. 2015. Na základě nekonkrétních předložených důkazních prostředků vznikly správci daně pochybnosti o skutečné realizaci předmětných plnění, tyto nebylo možné odstranit ani provedením navrhovaných svědeckých výpovědí. Žalovaný uzavírá, že byt žalobce navrhoval a předkládal důkazní prostředky, nejednalo se o takové, které by prokazovaly jím tvrzené skutečnosti.
26. Myšlenku, že oba správci daně založili své závěry o tom, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně, v zásadě pouze na skutečnosti, že shromážděné důkazní prostředky neumožnily ztotožnit konkrétní fyzické osoby, považuje žalovaný za poněkud zjednodušenou. Žalobce opomíjí, že nebyl schopen unést důkazní břemeno, když volba důkazních prostředků je zcela na něm.
27. Co do námítky nezjištění žádného důkazu zpochybňujícího tvrzení žalobce, že tyto služby mu poskytla předmětná společnost, je očividně zřejmé, že žalobce nesprávně vnímá rozložení důkazního břemene, daňové řízení není zatíženo vyšetřovací zásadou. Proto má žalovaný za to, že postupoval v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu.
28. Judikaturu SDEU, na kterou žalobce ve svém podání odkázal, považuje žalovaný za nepřiléhavou. Žalovaný připomíná, že žalobce neprokázal rozsah přijatého plnění a že plnění bylo uskutečněno deklarovaným dodavatelem, přičemž se jedná o základní podmínky pro uplatnění nároku na DPH dle § 72 a § 73 zákona o DPH. V této souvislosti žalovaný poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37 „Z judikatury Soudního dvora jasně vyplývá, že nejprve se zkoumá, zda byly splněny podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně (bod 31, rozsudku ve věci Bonik EOOD), jde přitom o hmotněprávní a formální podmínky stanovené směrnicí 2006/12, které v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále že tato faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí 206/12 (bod 44 rozsudku ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében a David). Soudní dvůr nechává na soudech členských států posouzení skutkových okolností případu, aby v souladu s pravidly vnitrostátního dokazování zhodnotily, zda došlo ke splnění hmotněprávních a procesních podmínek vzniku nároku na odpočet daně (bod 32 rozsudku ve věci Bonik EOOD).“ V bodě 53 se NSS vyjádřil k celé řadě rozsudků SDEU, kdy žalobce v žalobě namítá ten ve věci C-80/11 „Mahagében a Dávid“ a uvedl zde následující: „za situace, kdy z tohoto posouzení vyplýne, že byly naplněny hmotněprávní a formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet, nelze v zásadě nárok na odpočet odmítnout (bod 33 rozsudku ve věci Bonik EOOD), jelikož jak Soudní dvůr setrvale judikuje, nárok na odpočet je totiž nedílnou součástí mechanismu daně z přidané hodnoty a nemůže být v zásadě omezen.“ Žalovaný však zdůrazňuje, že se žalobci nepodařilo doložit splnění hmotněprávních nároků na odpočet daně, proto mu tento nárok nebyl uznán.
29. Odkaz na rozsudek SDEU ve věci C-324/11 („Tóth“) je nepřiléhavý, neboť tato věc se týkala vědomosti o účasti na daňovém úniku. Rovněž je nezbytné odmítnout odkazy na rozsudky SDEU ve věci C-18/13 („MaksPen“) a C-277/14 („PPUH Stehcemp“) a na ně návazné judikáty Nejvyššího správního soudu v žalobě uvedené, jelikož správce daně i žalovaný oprávněně trvali na doložení dostatečných důkazních prostředků o přijetí zdanitelného plnění v tvrzeném rozsahu. Nedošlo ani ke kolizi mezi případným skutečným poskytovatelem plnění a zprostředkovatelem. Žalovaný závěrem připomíná,

že právní úprava nároku na odpočet daně je obsažena v § 72 až 79 zákona o DPH a je odrazem čl. 167 až 192 Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH. Hmotněprávní podmínky jsou vymezeny v § 72 odst. 1 zákona o DPH, formální podmínky pak v § 73 odst. 1 zákona o DPH. Správce daně ani žalovaný se prověřováním těchto zákonem stanovených podmínek nedopustil závažného porušení práva EU a jejich postup nebyl v rozporu s judikaturou SDEU v dané oblasti.

c) K porušení zásady neutrality DPH žalovaným a správcem daně

30. Dle názoru žalovaného se této zásady nemůže dovolávat ten, kdo nesplnil hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH, přičemž odkazuje na závěry Nejvyššího správního soudu. Ten v rozsudku ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013-34, konstatoval, že správce daně nárok na odpočet uzná až po splnění konkrétních podmínek, které musí plátce daně prokázat. Neuznání nároku na odpočet daně není možné považovat za zdanění určitého plnění. Neuznání nároku na odpočet daně z důvodu neprokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet z deklarovaných plnění je přitom důsledkem nesplnění podmínek pro jeho uznání. Tezi, že k porušení neutrality ze strany správních orgánů došlo důsledkem přepjatého formalistického postupu, lze ucelenou argumentací žalovaného obsaženou v jeho vyjádření k žalobě a podloženou správním spisem odůvodněně vyvrátit. Žalovaný znovu zdůrazňuje, že ze strany žalobce nedošlo k marginálnímu porušení některých formálních zásad, ale k neunesení důkazního břemene, že skutečně přijal deklarovaná zdanitelná plnění a zda si v příčinné souvislosti s tím uplatnil oprávněně odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalovaný souhlasí s předestřenou zásadou neutrality v rozsudku SDEU ve věci C-204/2013 („Malburg“), ne tak ale s dalšími odkazy žalobce, které vychází z premisy, že jsou splněny hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet, neboť tyto splněny nebyly. Ze stejného důvodu je nepřiléhavý odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79.
31. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Ve vazbě na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2022, č.j. 3 Afs 223/2020-68 pak svoje písemné vyjádření doplnil o další argumentaci dotýkající se hodnocení svědeckých výpovědí a neprovedení svědeckých výpovědí, odmítnutí provedení dalších svědeckých výpovědí a neprokázání poskytnutí plnění konkrétním dodavatelem.

IV. Jednání před soudem

32. Při jednání nařízeném na den 27. 5. 2020 zástupkyně žalobce shrnula námitky obsažené v písemném vyhotovení žaloby a zdůraznila, že žalobce je právnickou osobou dlouhodobě podnikající. V průběhu daňového řízení žalobce navrhoval na svoji obhajobu řadu důkazů, které však byly ze strany správce daně nezákonně odmítnuty. Jednatel žalobce následně konkretizoval skutkové okolnosti projednávané věci se zdůrazněním, že vycházel ze skutečnosti, že dodavatel služeb, společnost HARDWORK SERVICE, s.r.o., nabízela stejné služby i větším subjektům, jako je společnost KAUFAND a LIDL a žalobce tak dle jeho tvrzení důvodně předpokládal, že je tato dodavatelská společnost prověřena a neměl pochyby o tom, že se jedná o společnost solidní. Dále konkretizoval činnost této dodavatelské společnosti, která převážně spočívala v odklizení sněhu a údržbě venkovního prostranství v zimním období.

33. Při jednání nařízeném na den 14. 9. 2022 zástupce žalobce uvedl, že žalovaný žalobci vytýká neprokázání rozsahu plnění. To by dle žalobce měly prokázat právě svědecké výpovědi, které však byly správcem daně i žalovaným v průběhu daňového řízení odmítnuty. Přitom se jednalo o práce, které lze zpětně ověřit právě výsledkem osob, které je prováděly. V reakci na tuto námitku pověřený pracovník žalovaného konstatoval, že se v napadeném rozhodnutí s neprovedením navrhovaných výsledků svědků řádně vypořádal.

V. Posouzení věci krajským soudem

34. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002, soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami žalobu jako nedůvodnou zamítl. Na základě kasační stížnosti podané žalobcem pak Nejvyšší správní soud rozsudek zdejšího soudu rozhodnutím ze dne 19. 4. 2022, č.j. 3 Afs 223/2020-66, zrušil pro nepřezkoumatelnost. Vázán takto vysloveným názorem Nejvyššího správního soudu zdejší soud znovu přezkoumal napadené rozhodnutí ve smyslu shora vzpomínané právní úpravy a usoudil následovně.
35. Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, a tyto skutečnosti nejsou mezi účastníky řízení sporné, že žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích podnikal v oblasti tuzemské a zahraniční kamionové dopravy, opravy a údržby silničních motorových vozidel. Dne 19. 10. 2015 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty a následně byla o jejím průběhu vypracována dne 28. 11. 2016 zpráva o daňové kontrole. Správce daně při kontrole posuzoval mimo jiné plnění, která žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích přijal od dodavatele HARDWORK SERVICE, s.r.o. Tato plnění měla spočívat dle vyjádření žalobce v ostraze objektů náležejících žalobci a jejich zimní údržbě. Správci daně vznikly pochybnosti, zda žalobce skutečně přijal deklarovaná zdanitelná uvedená u dodavatele a zda si v příčinné souvislosti s tím uplatnil oprávněně odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH, tedy zda prokázal přijetí těchto plnění od dodavatele tak, jak jsou uvedena v předložených daňových dokladech.
36. Krajský soud hodnotil postup správce daně a závěry žalovaného vyslovené v odůvodnění napadeného rozhodnutí z pohledu jednotlivých žalobních námitek.
- a) *Nedostatečné zjištění skutkového stavu a nezákonné hodnocení důkazů žalovaným a správcem daně*
37. Z průběhu důkazního řízení krajský soud zjistil, že správci daně vznikly z pohledu krajského soudu důvodné pochybnosti o poskytnutí služby deklarovaným dodavatele HARDWORK SERVICE, s.r.o., neboť tato společnost neevidovala žádné zaměstnance a nikdy nebyla registrována k dani z příjmů ze závislé činnosti. Žalobce byl proto vyzván k odstranění pochybností správce daně a doložení důkazů podporujících oprávněnost odpočtu DPH na vstupu dle daňových dokladů.
38. Žalobce v reakci na výzvu předložil smlouvy o dílo uzavřené s uvedeným dodavatelem, v nichž byla stanovena cena jako hodinová sazba dle výkazu práce s odsouhlasením objednatele, dále výkazy práce a současně navrhl výslech tehdejších jednatelů dodavatele – V. M. aj. S.. Listinné doklady předložené žalobcem byly v příliš obecné rovině. Správce daně při jejich hodnocení vycházel z ustálené judikatury, dle níž daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění, kdy zákon

nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č.j. 2 Afs 7/2006-107). Takový postup shledal krajský soud zákonným.

39. Správce daně tedy provedl další důkazy žalobcem navrhované, a to výpovědi jednatele dodavatele – V. M. aj. S.. Tito svědci však vypovídali velice obecně, když neuvedli žádné konkrétní skutečnosti, jež by faktické uskutečnění služeb potvrzovaly – jednatele neuvedli konkrétní jména pracovníků, či jejich subdodavatelů, konstatovali, že spolupracovali s nějakou pražskou firmou, jejíž jméno si nevybavili. Takové důkazy dle názoru soudu provedení služeb deklarovaným dodavatelem neosvědčily.
40. Správce daně proto v rámci důkazního řízení postupoval v souladu s ust. § 92 daňového řádu a akceptoval návrh žalobce na provedení svědeckých výpovědí dalších osob, u nichž bylo zřejmé, že se v areálu žalobce pohybovaly, neboť pracovaly pro žalobce na jiných zakázkách. Svědci J. P., J. V., J. N. a L. S. potvrdili, že se v nočních hodinách po areálu pohybovaly „nějaké osoby“, svědci se tam setkávali s „nějakými hlídači“, konkrétní jména těchto osob však neuvedli. K tomu krajský soud uvádí, že takto provedené důkazy tedy mohly svědčit o tom, že žalobce využíval nějakých služeb na ostrahu svého areálu, v žádném případě však nevypovídaly o tom, kdo tuto činnost a v jakém rozsahu prováděl. Pokud za této situace správce daně odmítl další žalobcem navrhované důkazy ve formě výsledku M. Š., jednatele účetní společnosti GSE spol. s r.o., který měl osvědčit, že vedl účetnictví společnosti HARDWORK SERVICE s.r.o., a Z. T., současného jednatele společnosti HARDWORK SERVICE, s.r.o., který měl osvědčit vedení účetnictví a následné převzetí účetnictví novým jednatelem, nelze považovat jeho přístup za rozporný s požadavky ust. § 92 odst. 2 daňového řádu.
41. Krajský soud má za to, že žalobcem navrhované a správcem daně provedené důkazy měly pouze obecnou vypovídací schopnost a neprokázaly, ani zda k plnění ze strany dodavatele skutečně došlo, a ani v jakém rozsahu se vlastně plnění od deklarovaného dodavatele mělo uskutečnit.
42. Nedostatky v postupu správce daně neshledal krajský soud ani v případě odmítnutí provedení dalších svědeckých výpovědí. Správce daně a potažmo žalovaný postupovali v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku ze dne 17. 9. 2010, č.j. 5 Afs 15/2010-71, uvádějící důvod pro odmítnutí provedení důkazního prostředku, pokud navržené svědecké výpovědi lze považovat za zjevně nezpůsobilé pro prokázání rozhodných skutečností. Správce daně není povinen provést všechny navrhované důkazy, svůj postup si však musí řádně odůvodnit. To správce daně a potažmo žalovaný v daňovém řízení provedli.
43. V projednávané věci považoval správce daně za nedůvodné provedení opakovaného výsledku svědka J. S., který měl prokázat, že práce byly provedeny tak, jak byly fakturovány. Žalovaný řádně odůvodnil, že opakovaný výslech by nemohl přinést žádné nové skutečnosti, neboť svědek byl již za tímto účelem vyslechnut. O tomto výsledku byl žalobce informován a mohl využít svého práva klást svědkovi otázky. Pokud tak neučinil, není tato skutečnost důvodem pro opakování výsledku svědka. Odmítnutí opakovaného výsledku správcem daně má i oporu v judikatuře Nejvyššího správního soudu – rozsudku ze dne 24. 9. 2020, č.j. 8 Afs 304/2017-42, neboť prvotní výslech svědka byl proveden v souladu se zákonnými pravidly a svědek by se již nevyjadřoval k novým dosud neprojednaným okolnostem. Dále se žalovaný vyjádřil v odůvodnění napadeného

rozhodnutí, proč neprovedl výslechy svědků L. B., R. J. a M.a I., kteří měli v areálu žalobce provádět ostrahu a zimní údržbu. Neprovedení těchto výslech žalovaný odůvodnil jednak tím, že předložené dohody o provedení práce nebyly podepsány žádnou smluvní stranou a dále tím, že společnost HARDWORK SERVICE, s.r.o., nikdy žádné zaměstnance neměla a nebyla ani registrována k závislé činnosti či srážkové dani. I v tomto případě má krajský soud za to, že postup žalovaného odpovídal požadavkům shora vzpomínané judikatury Nejvyššího správního soudu. Pokud by totiž tato společnost uzavřela se jmenovanými navrhovanými svědky dohodu o provedení práce, byla jako zaměstnavatel povinna zaregistrovat se k dani ze závislé činnosti či srážkové dani. Pokud tak neučinila, nelze než konstatovat, že jsou závěry žalovaného zpochybňující zaměstnanecký poměr s dodavatelem naprosto důvodné. Rovněž tak nevyslechnutí navrhovaného svědka Z. T. žalovaný řádně odůvodnil. Tento svědek, jako současný jednatel společnosti HARDWORK SERVICE, s.r.o., nemohl dosvědčit provádění deklarovaných plnění v roce 2012 a 2013, mohl totiž pouze osvědčit převzetí účetnictví. Dále považoval správce daně i žalovaný za nedůvodné provedení výslechu svědka J. L., jednatele společnosti CBDQ Josefov spol. s r.o., který měl osvědčit subdodavatelskou činnost společnosti HARDWORK SERVICE, s.r.o. Krajský soud má za to, že navrhovaný výslech svědka by nebyl způsobilý prokázat rozhodné skutečnosti, neboť za deklarovaného dodavatele byla ze strany žalobce označena společnost HARDWORK SERVICE, s.r.o., a tato skutečnost byla i následně stvrzena předloženou smlouvou o dílo. Samotné prokázání subdodavatelských prací mezi těmito dvěma subjekty by nemohlo svědčit ve prospěch tvrzení žalobce, že poskytnuté služby byly provedeny deklarovaným dodavatelem.

44. Na základě shora uvedeného krajský soud uzavírá, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel z řádně zjištěného skutkového stavu, s odvolacími námitkami se dostatečným způsobem vypořádal a napadené rozhodnutí tak nelze považovat za nepřezkoumatelné.

b) Neunesení důkazního břemene správcem daně, resp. žalovaným

45. Povinností žalobce bylo prokázat, že vyhověl zákonným požadavkům uvedeným v § 72 a § 73 zákona o DPH, tedy že zdanitelné plnění v deklarovaném rozsahu přijal skutečně od uváděného dodavatele, který je plátcem DPH. Ze shora naznačeného krajský soud shrnuje, že žalobci nelze v důkazním řízení upřít aktivní úlohu. Nicméně z důkazů, které navrhoval, vyplynuly pouze obecné a ve svém důsledku nekonkrétní informace, které jsou pro aplikaci ust. § 72 a násl. zákona o DPH nedostatečné. Pokud žalovaný k provedení některých navrhovaných důkazů nepřistoupil, svůj postup řádně odůvodnil a lze tak konstatovat, že jeho závěry korespondují požadavkům závazné soudní judikatury. Z průběhu daňového řízení totiž nepochybně vyplynulo, že žalobce neprokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je v dokladech deklarováno. Pro uplatnění nároku na odpočet daně přitom nestačí pouze prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, povinností daňového subjektu je prokázat, že k jeho přijetí došlo deklarovaným způsobem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č.j. 9 Afs 42/2011-56, a ze dne 23. 4. 2014, č.j. 9 Afs 91/2013-38). Žalobce v tomto ohledu svoje důkazní břemeno, tak jak mu ukládá ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, jak nepochybně vyplývá ze shora uvedeného, neunesl. Z jím předložených důkazů ani provedení navrhovaných důkazů nevyplynulo, že skutečně od deklarovaného dodavatele přijal zdanitelná plnění spočívající v ostraze objektů a zimní údržbě a že se zdanitelná

plnění uskutečnila v rozsahu, který žalobce deklaroval. Tyto nedostatky by nemohly být odstraněny ani dalšími navrhovanými důkazy, žalovaný ve svém rozhodnutí řádně odůvodnil, proč nelze od dalších svědeckých výpovědí očekávat důkazní přínos.

46. Nejvyšší správní soud v bodě 23 rozsudku ze dne 19. 4. 2022, č.j. 3 Afs 233/2020-66 zdejšímu soudu uložil, aby se ve světle žalobní argumentace zabýval jednotlivými důkazními návrhy a dále aby osvětlil, zda je či není potřebné, aby při poskytování triviálních služeb odběratel zjišťoval a dokládal totožnost konkrétních fyzických osob, které práce prováděly.
47. Vázán tímto názorem Nejvyššího správního soudu krajský soud k průběhu důkazního řízení konstatuje, že souhlasí s žalobcem, že s odstupem 3 až 4 let si svědci - bývalí jednatelé dodavatele - nemohou pamatovat detaily poskytovaných služeb. Nicméně jejich výslech byl proveden na základě návrhu žalobce, který si byl vědom splnění své důkazní povinnosti. Jeho návrhu bylo vyhověno, avšak hodnocením těchto svědeckých výpovědí nelze dospět k jinému závěru, než že jejich obsah v žádném případě služby od deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu neosvědčil a to navzdory tomu, že oba svědci provádění služeb ostrahy areálu a zimní údržby potvrdili. Pro daňové účely, resp. pro uplatnění odpočtu DPH je však takové stvrzení nepostačující. Proto se i správce daně domáhal získání konkrétních údajů, které by pro takové ozřejnění mohly být významné. Pokud by žalobce v rámci plnění jeho důkazní povinnosti předložil důkaz o rozsahu poskytovaných služeb, bylo by již nadbytečné žádat jména konkrétních pracovníků, kteří ostrahu objektu a zimní údržbu prováděli. Jelikož uvedení svědci v tomto směru žádné informace neposkytli, žádal správce daně sdělení jmen konkrétních pracovníků, kteří by dle jeho úvahy mohli svými výpověďmi ke konkrétnímu prokázání poskytovaných služeb přispět. K takovému požadavku by se naopak správce daně nemusel uchýlit za předpokladu, kdy by žalobce svoje důkazní břemeno unesl za použití jiných konkrétních důkazů.
48. Žalobce v podané žalobě uvádí jednotlivé svědecké výpovědi, tak jak je krajský soud shora konstatuje, a z nich dovozuje, že jednotliví svědci provádění předmětných služeb potvrdili. Tuto skutečnost krajský soud nerozporuje. Z uvedených svědeckých výpovědí skutečně vyplývá, že někteří svědci viděli, jak se po areálu pohybují osoby, které předmětné služby prováděly, nicméně taková svědecká výpověď není a nemůže být pro daňové účely relevantní. Povinností žalobce totiž bylo předložit takové důkazní prostředky, které by nepochybně osvědčily přijetí předmětných plnění, tedy služeb ve formě ostrahy objektu a zimní údržby, od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech, tedy společnosti HARDWORK SERVICE, s.r.o., a to v rozsahu uvedeném na předložených daňových dokladech. Tomuto požadavku však žalobcem navržené a správcem daně provedené důkazy nevyhověly. Žalobce předložil v daňovém řízení správcem daně listinné důkazy, které požadované konkrétní údaje neobsahovaly, tvrzení žalobce nepodpořily ani provedené svědecké výpovědi. Nebylo prokázáno, že se dané obchodní transakce uskutečnily tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech.
49. Shora popsany zákonný postup správce daně a žalovaného nemohou vyvrátit ani žalobcovy odkazy na judikaturu SDEU. Je totiž nepochybné, že se žalobci nepodařilo splnění hmotněprávních podmínek na odpočet daně doložit. Naopak správce daně ani žalovaný se v daňovém řízení nedopustili porušení práva EU, když jejich postup nebyl v rozporu s judikaturou SDEU. Dle ní nelze nárok na odpočet daně odmítnout, pokud

byly naplněny hmotněprávní a formální podmínky vzniku nároku na odpočet. Taková situace však, jak plyne ze shora uvedeného, v projednávané věci nenastala.

c) K porušení zásady neutrality DPH žalovaným a správcem daně

50. Na základě shora rekapitulovaného průběhu daňového řízení bylo nepochybně zjištěno, že žalobce nesplnil hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH. Krajský soud nemůže přisvědčit jeho názoru, že v průběhu daňového řízení řádně prokázal, že u něj byly naplněny veškeré hmotněprávní podmínky pro vznik a uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 a 73 zákona o DPH, přičemž správce daně a žalovaný tento nárok žalobci upřeli neoprávněně a v rozporu se zásadou neutrality DPH. Žalobce neprokázal, že přijal plnění od společnosti HARDWORK SERVICE, s.r.o., nesplnil hmotněprávní podmínky pro uplatnění odpočtu na DPH, tudíž se zásady neutrality DPH nemůže dovolávat. Krajský soud přitom odkazuje na závaznou judikaturu Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku ze dne 17. 7. 2014, č.j. 7 Afs 82/2013-34, z něhož mimo jiné vyplývá, že neuznání nároku na odpočet daně není možno považovat za zdanění určitého plnění.
51. Závěrem krajský soud konstatuje, že v průběhu daňového řízení dále nevyplývalo, že by žalobce přijal plnění od jiného plátce DPH ve smyslu rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, na který navázal rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č.j. 1 Afs 334/2017-208, v němž rozšířený senát vyslovil právní závěr: „*Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH [§ 72 zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.*“ Na projednávanou věc však uvedená judikatura fakticky nedopadá. Na základě zjištění správce daně a žalovaného je totiž zjevné, že nejde o situaci, kdy místo dodavatele deklarovaného na předložených daňových dokladech byla plnění fakticky dodána jiným plátcem DPH. Ze skutečností vyplývajících z projednávané věci není možno dovodit, kdo by mohl být skutečným dodavatelem služeb, neboť ani žalobce neposkytl, a to ani v náznaku, žádné důkazy o tom, že by deklarované služby mohl pro něho provést jiný plátce DPH.
52. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
53. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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). 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.

Hradec Králové 23. září 2022

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu