



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce, soudkyně JUDr. Veroniky Burianové a soudce Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobkyně: **hn group, s.r.o.**, IČO 24141518,
sídlem Na Hruškách 1034, 330 27 Vejprnice,
zastoupený Mgr. Libuší Hrušovou, advokátkou,
sídlem Veverkova 2707/1, 301 00 Plzeň,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2021, č. j. 16738/21/5300-22441-708274

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí a vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 21. 6. 2021, doručenou Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) dne 2. 7. 2021, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2021, č. j. 16738/21/5300-22441-708274 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném v rozhodné době

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

(dále jen „*daňový řád*“) částečně změněno odvoláním napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1656374/18/2302-50521-401646 (dále jen „*prvostupňové rozhodnutí*“). Prvostupňové rozhodnutí bylo platebním výměrem na daň z přidané hodnoty (dále též jen „*DPH*“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2016 (dále též jen „*předmětné zdaňovací období*“), kterým byla žalobkyni na základě výsledků daňové kontroly vyměřena DPH podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období (dále jen „*ZDPH*“), když došlo ke snížení žalobkyní uplatněného nadměrného odpočtu na částku 185 037 Kč. Napadeným rozhodnutím byly provedeny pouze dílčí změny prvostupňového rozhodnutí, které souvisely s odlišným posouzením částí plnění (úklidové práce), které správce daně dle názoru žalovaného nesprávně považoval za prokázané služby uplatněné v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92a ZDPH. Nicméně co do posouzení nedůvodnosti žalobkyní uplatněného nároku na odpočet DPH bylo prvostupňové rozhodnutí žalovaným potvrzeno, stejně jako zůstala nezměněna částka sníženého nadměrného odpočtu.

2. Základní skutkový stav a průběh řízení nebyly mezi účastníky řízení předmětem sporu a lze jej stručně shrnout následovně.
3. Žalobkyně podala dne 25. 7. 2016 řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období červen 2016, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 347 942 Kč. Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plnění od dodavatele P-RE.EU Property & Renewable Energy s.r.o. (dále jen „*P-RE.EU Property*“), která žalobkyně zaevidovala v oddílu B2 kontrolního hlášení za předmětné zdaňovací období. Jednalo se o daňové doklady č. 1600072, 0073/2016, 0074/2016, 0075/2016, 0076/2016 a předmětem fakturace bylo provedení úklidových prací, pronájem lešení a bednění, a poté nákup pěny a omítky. Správce daně vydal dne 22. 8. 2016 výzvu k odstranění pochybností, ve které vyzval žalobkyni k prokázání oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 ZDPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele P-RE.EU Property, konkrétně, zda byla využita k ekonomické činnosti žalobkyně a zda tato plnění uskutečnil daný dodavatel, protože ten daná plnění ve svém kontrolním hlášení nevykázal.
4. Vzhledem k tomu, že pochybnosti u správce daně o přijatých zdanitelných plnění od dodavatele P-RE.EU Property přetrvávaly, zahájil dne 4. 1. 2017 daňovou kontrolu. V rámci daňové kontroly správce daně učinil výzvu ze dne 28. 3. 2017 k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu, a to za účelem případného vyvrácení přetrvávajících pochybností správce daně ohledně oprávněnosti předmětného nároku na odpočet DPH. Výsledek daňové kontroly je obsažen ve zprávě o daňové kontrole č. j. 1430828/18/2302-60561-402144 (dále jen „*Zpráva o daňové kontrole*“), která byla se žalobkyní projednána dne 18. 7. 2018. Z této zprávy vyplývá, že správce daně dospěl k finálnímu závěru, že žalobkyně nepředložila takové důkazní prostředky, kterými by prokázala, že nárok na odpočet DPH uplatněný předmětnými daňovými doklady je v souladu s § 72 a 73 odst. 1 ZDPH, tudíž neunesla své důkazní břemeno. Podle názoru správce daně žalobkyně u přijatých plnění od dodavatele P-RE.EU Property za předmětné zdaňovací období za pronájem lešení a bednění celkem ve výši základu daně 320 690 Kč a daně ve výši 67 344 Kč neprokázala, že předmětné služby byly uskutečněny deklarovaným dodavatelem v souladu s doloženými daňovými doklady. V případě přijatého plnění za dodání omítky a pěny ve výši základu daně 215 654 Kč a DPH ve výši 45 286 Kč správce daně konstatoval, že žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

neprokázala kromě přijetí plnění od deklarovaného dodavatele též souvislost s ekonomickou činností dle § 72 odst. 1 ZDPH. U přijatých plnění za úklidové práce ve výši základu daně 239 408 Kč a DPH ve výši 50 275 Kč uvedl správce daně, že se jednalo o úklidové práce realizované na stavbách v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92e ZDPH, tudíž na předmětném daňovém dokladu byla chybně vyčíslena daň a žalobkyni nevznikl nárok na odpočet.

5. Dne 16. 8. 2018 vydal správce daně shora popsané prvostupňové rozhodnutí (platební výměr na DPH za předmětné zdaňovací období), proti němuž se žalobkyně odvolala. Žalovaný nechal správce daně řízení doplnit, když uložil správci daně, aby provedl žalobkyni navrhovaný výslech svědka – pana I. H., pozdějšího jednatele žalobkyně (ten se nakonec neuskutečnil pro nekontaktnost daného svědka – občana Ukrajiny pobývajícího mimo území ČR). Poté žalovaný seznámil žalobkyni (písemností ze dne 1. 4. 2021) s doplněním odvolacího řízení a také se změnou právního názoru z důvodu toho, že žalovaný, na rozdíl od správce daně, nezahrnul úklidové služby na ř. 11 a ř. 44 daňového přiznání jako služby uplatněné v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92e ZDPH, protože dle názoru žalovaného žalobkyně uskutečnění těchto služeb deklarovaným plátcem daně neprokázala (není-li prokázán jako dodavatel plátce DPH, pak není postaveno najisto, že příjemci daného plnění svědčí povinnost přiznat daň namísto dodavatele, jak ukládá § 92a ZDPH). Žalovaný umožnil žalobkyni se vyjádřit ke zjištěným skutečnostem, čehož žalobkyně využila podáním ze dne 20. 4. 2021.
6. Posléze žalovaný vydal dne 4. 5. 2021 napadené rozhodnutí, jak bylo specifikováno výše.

II.

Žaloba

7. Žalobkyně v úvodu své žaloby nejprve shrnula obsah prvostupňového a napadeného rozhodnutí. Poté poukázala na to, že ve svém odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí především namítala, že se správce daně nezabýval jejími námitkami ohledně plné moci udělené bývalému jednateři společnosti P-RE.EU Property, a prokázáním nejen tzv. daňové stopy, ale i toho, že žalobkyně učinila všechny úkony k prokázání provedení jednotlivých plnění a následně i oprávněnost a důvodnost zařazení úklidových prací do režimu přenesené daňové povinnosti. Žalobkyně rovněž v obecné rovině namítala, že doložila odvolacímu orgánu v rámci svého vyjádření ze dne 19. 4. 2021 listiny, ke kterým ovšem žalovaný vůbec nepřihlédl, čímž zatížil celé řízení vadou.
8. Žalobkyně nesouhlasila s hodnocením obsahu předložených listin a rovněž výpovědi svědka D., když dle jejího názoru daňové orgány zejména nesprávně vyhodnotily zcela zásadní skutečnost ve vztahu k jednatelskému oprávnění svědka D., který byl sice zapsán v obchodním rejstříku jako jednatel společnosti jen do 4. 5. 2016, kdy mu měla funkce jednatele zaniknout, ovšem fakticky byla tato osoba z obchodního rejstříku vymazána až dne 24. 11. 2016, tedy po skončení kontrolovaného daňového období. Ke dni 4. 5. 2016 tak nebylo možné vůbec zjistit, že byl jednatel ze své funkce odvolán, žalobkyně o tom nebyla zpravena a skutečnost, že došlo k výmazu svědka D. z pozice jednatele se žalobkyně dozvěděla až po skončení kontrolovaného období. S ohledem na zásadu důvěry zápisu v obchodním rejstříku pak žalobkyně neměla důvod nevěřit tomu, že svědek D. za obchodního partnera oprávněně jednal. Svědek D. ve své výpovědi sám několikrát potvrdil, že při jednání s žalobkyní vystupoval i ve druhém čtvrtletí 2016 navenek jako zástupce společnosti P-RE.EU Property a jednal tak na základě dohody a pověření nového jednatele. Pokud pak nepředložil žádnou plnou moc, nemůže jít tato

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

skutečnost k tíži žalobkyně. Zmiňovaný svědek i potvrdil, že od žalobkyně převzal finanční hotovost dle vystavených faktur a rovněž potvrdil provedení prací a dodání materiálu. Ačkoliv pak správce daně tuto skutečnost ani nerozporoval, žalovaný vycházel z toho, že nebylo prokázáno, že by práce a materiál společnost P-RE.EU Property žalobkyni vůbec dodala. Žalobkyně odmítla, že by svědek D. nebyl věrohodným. Žalobkyně naopak považuje jeho výpověď za stěžejní a prokazující její tvrzení, zvláště za situace, kdy se žalovanému nepodařilo zajistit k výsledku jednatele H.. Žalovaný byl povinen hodnotit při svých úvahách nejen důkazy, které svědčí v neprospěch daňového subjektu, ale se stejnou vahou i důkazy svědčící ve prospěch daňového subjektu, zvláště za situace, kdy se jednalo o výsledk osoby, která v době svého výsledku již nebyla na celé věci nijak zainteresovaná. Žalobkyně byla nadále přesvědčena, že si společnost P-RE.EU Property náležitě prověřila, měla s ní z minulosti dobré zkušenosti a ani z dostupných veřejných informací nic nenasvědčovalo tomu, že by se mělo jednat o subjekt, který nebude s finančním úřadem spolupracovat. Pokud byla tato společnost následně označena za nespolehlivého plátce daně, stalo se tak až cca 9 měsíců po skončení kontrolovaného daňového období. Pokud pak svědek D. žalobkyni sdělil, že je oprávněn za tuto společnost navenek jednat, jevílo se žalobkyni toto sdělení jako zcela v pořádku, jelikož jeho osobní prohlášení korespondovalo se zápisem v obchodním rejstříku. Vzhledem k tomu, že v rozhodném období byla společnost P-RE.EU Property spolehlivým plátcem daně a nic nenasvědčovalo tomu, že by ve spolupráci mohly vzniknout obtíže, lze jen velmi těžko požadovat po žalobkyni, aby činila ještě jakékoliv další kroky směřující k prověření obchodního partnera. Žalobkyně zůstala přesvědčena o tom, že učinila vše, co je po ní možné pro prověření svého obchodního partnera požadovat a své důkazní břemeno ohledně dobré víry v deklarovaného dodavatele prokázala. Žalobkyni se jeví jako velmi přísné a hraničící až se šikanózním požadavkem žalovaného, jakožto správce daně, aby podnikatelský subjekt v první polovině roku 2016 předvídal, že se jeho obchodní partner může v následujících letech.

9. Dále pak žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že prokázala v rámci daňového řízení důvodnost přijetí jednotlivých faktur, stejně tak i skutečnost, že fakturované plnění bylo provedeno a že došlo i k úhradě těchto předmětných faktur. Ostatně skutečnost, že jednotlivé faktury si společnost P-RE.EU Property nechávala hradit v hotovosti, potvrdil i příslušný správce daně v Karlových Varech, který tuto obecnou praxi z vlastní zkušenosti získal. Pokud pak i daňový subjekt hradil plnění dle faktur v hotovosti, jednalo se o běžnou praxi nastolenou u tohoto obchodního partnera. Z jednotlivých listin předložených žalobkyní je pak zřejmé, že k úhradě skutečně došlo. Předmětné doklady jsou pak rovněž podepsané a opatřené razítkem dodavatele. Dále pak žalobkyně předložila i objednávky, a to opět opatřené podpisem a razítkem dodavatele. Žalobkyně opakovaně odkázala na výsledk svědka D. s tím, že tento svědek ve své výpovědi několikrát potvrdil, že s žalobkyní jednal i ve druhém čtvrtletí 2016 navenek jako zástupce společnosti P-RE.EU Property a jednal tak na základě dohody a pověření nového jednatele. Žalobkyně považuje za zcela nepochopitelné, proč žalovaný výpověď svědka D. nepovažuje za dostatečnou a věrohodnou.
10. Žalobkyně je přesvědčena, že doložila veškeré podklady pro prokázání svých tvrzení. Poukázala na místní šetření v jejím sídle ještě před zahájením daňové kontroly a namítala, že z něj nebyl proveden záznam v souladu s § 80 a násl. daňového řádu. Tento údaj ve Zprávě o daňové kontrole nikde uveden není. Přitom jednatelka žalobkyně úřední osobě při místním šetření předložila veškeré potřebné a požadované listiny,

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

správce daně z těchto listin učinil kopie a odnesl si je s sebou. Záznam o rozsahu kontroly v sídle společnosti a seznam listin, jejichž kopie byly provedeny, zcela chybí, resp. vůbec nebyl v rámci daňové kontroly zohledněn. Tento nesprávný postup však nebyl nikdy napraven, ačkoliv na něj žalobkyně několikrát upozorňovala. Vzhledem k tomu, že listiny nebyly ani následně do spisu správcem daně založeny, předložila je žalobkyně opakovaně i v rámci odvolacího řízení, a to ke svému vyjádření ze dne 19. 4. 2021. Na takto zaslané podklady však již žalovaný v napadeném rozhodnutí nikterak nereagoval. Nadále však zůstává otázkou, jaký byl další osud kopií listin, které si správce daně ze sídla žalobkyně odvezl a proč nebyly do daňového spisu založeny. Součástí kopírovaných listin pak byla i smlouva o dílo vč. rozpočtu.

11. Žalobkyně se dále vyjádřila k problematice zařazení úklidových prací do režimu přenesené daňové povinnosti. Je přesvědčena, že jí uplatněné úklidové práce do režimu přenesené daňové povinnosti nespádají, jelikož se jednalo o úklidové práce prováděné při revitalizaci již existujícího objektu, tedy o práce prováděné při rekonstrukci objektu, takovéto úklidové práce pak pod režim přenesené daňové povinnosti nespádají. Režim přenesené daňové povinnosti se vztahuje toliko na úklid v novostavbách, což však nebyl tento případ. Podle názoru žalobkyně žalovaný nesprávně hodnotil fakturované položky, když provedené úklidové práce nepatří do klasifikace CZ-CPA 43.39.19 - „úklid nových budov po stavbě“, jelikož se nejednalo o novou budovu, ale o budovu revitalizovanou, a proto není možné aplikovat přenesenou daňovou povinnost.
12. K pronájmu lešení a bednění stropu žalobkyně uvedla, že na objednávkovém listě není sice podpis žalobkyně, jelikož je zasílán dodavateli e-mailem a teprve v okamžiku, kdy jej protistrana potvrdí, stává se závaznou. Podpis dodavatele byl i dle závěrů žalovaného na objednávce připojen a smluvní vztah tak vznikl a bylo z něj i plněno. Na objednávkách je přitom uvedena jak lokalita jeho umístění, tak množství součástí lešení. Lešení bylo postaveno, jak žalobkyně doložila i fotografiemi a povolením záboru pozemku na místě realizace zakázky (Revitalizace objektu Plzeň, Manětínská 43, 45). Žalobkyni není jasné, jaké další listiny a doklady by měla ještě předkládat, jelikož lešení např. není běžně nijak číslováno a nelze prokázat jinak, než fotodokumentací obecně, že bylo lešení použito. Faktické dodání lešení potvrdil i výslech svědka D., který pronájem potvrdil, a dále pak i z předávacích protokolů na montáž lešení. Jiné náklady za pronájem lešení žalobkyně neuplatnila, a to ani od jiných obchodních partnerů. Je tedy zřejmé, že kontrolovanou fakturou byl účtován nájem fakticky poskytnutého lešení. K vytýkaným nedostatkům žalobkyně odkázala na svá obsáhlá vyjádření v rámci daňové kontroly a odvolání, přičemž téměř doslovně zopakovala čl. VI. vyjádření ze dne 19. 4. 2021 předloženého v odvolacím řízení, když popsala okolnosti, které jí měly vést k nahrazení původního lešení (které muselo být demontováno) lešením náhradním, dodaným od společnosti P-RE.EU Property a namontovaným dne 15. 6. 2016. Žalobkyně zopakovala, že se žalovaný jejími tvrzeními a důkazy nezabýval, proto je nucena je v žalobě opakovat. Odkázala na daňový spis žalovaného, ve kterém se veškeré jí uvedené listiny nacházejí, a tyto listiny navrhla k důkazu (případně vyjádřila připravenost předmětné listiny k výzvě soudu předložit).
13. Ohledně dodané stavební pěny žalobkyně uvedla, že tato byla žalovanému rovněž listinami a výslechem svědka D. prokázána. Žalobkyně v daňovém řízení tvrdila a prokazovala, že stavební pěna byla dodána na stavbu a byla při stavebních pracích zcela spotřebována. Po demontáži lešení dne 18. 5. 2016 bylo zřejmé, že doposud provedené zateplení netvoří s touto technologií nově namontovaného zasklením lodžii kompaktní

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

nepřerušovaný celek a bude zapotřebí rozsáhlých úprav a oprav na omítce již provedeného zateplení. Cca. 90 % provedené plochy zateplení vyžadovalo omítku novou. Přibližně 50 % plochy fasády domu nebylo dokončeno. Žalobkyni se pak začátkem června 2016 podařilo od společnosti P-RE.EU Property objednat a následně získat omítku a pistolovou montážní pěnu na výše uvedené opravy, úpravy a dokončení. Cena za omítku a pěnu byla výhodná, proto se cíleně odebralo větší množství a přebytečné množství omítky a pěny žalobkyně uskladnila a použila na stavbu „Revitalizace objektu Kralovická 13/15, Plzeň“, kde zvítězila ve výběrovém řízení a kde byla SOD těsně před podpisem. Se svědkem D. bylo z tohoto důvodu rovněž dohodnuto prodloužení pronájmu stojek pro podložení lodžii až do konce roku 2016, a to pro účely revitalizace objektu Kralovická 13/15. Proto žalobkyně uvádí, že omítka a pěna na opravu a dokončení díla byla použita pro objekt Manětínská 43,45 a dílem pro objekt Kralovická 13,15 Plzeň. SOD na akci „Revitalizace objektu Kralovická 13,15“ byla podepsaná dne 27. 6. 2016. Veškeré tyto skutečnosti byly žalobkyní žalovanému rovněž sděleny a byly doloženy dalšími listinami. Ani na tato tvrzení a listiny však žalovaný nijak nezareagoval a jen lakonicky rozhodl, že žalobkyně dodání pěny neprokázala. Pokud pak žalovaný namítal neuvedení data uskutečnění zdanitelného plnění na faktuře, tak na faktuře je uvedeno datum 9. 6. 2016, ovšem žalovaný tuto skutečnost zřejmě přehlédl. Okamžik uskutečnění zdanitelného plnění je pak u pěny DEKFOAM uveden na faktuře č. 1600072 jako 9/06/16 u předmětu zdanitelného plnění a jedná se tak o datum DUZP – 9. 6. 2016.

14. Dle přesvědčení žalobkyně tato prokázala, že předmětnou činnost skutečně vykonala a že za ni řádně vedla i daňové doklady. Nad rámec listin žalobkyně navrhla k důkazu i výslech svědka D., který shodně s tvrzením daňového subjektu potvrdil, že za společnost P-RE.EU Property jednal i po skončení svého jednatelství, k tomuto byl zmocněn, jednal s jednatelem žalobkyně, s tímto uzavíral objednávky, přijímal od něj finanční plnění za realizované plnění a vše následně předával novému jednatelem, p. H.. Předloženými listinami je rovněž možné vysledovat i tzv. auditní stopu, kterou žalovaný po žalobkyni vyžadoval, ačkoliv je žalobkyně i nadále přesvědčena o tom, že žalovaný požadoval předložit důkazy, které jdou až nad rámec dokazování v daňovém řízení. Žalobkyně je proto přesvědčena o tom, že žalovaný nesprávně a nedostatečně hodnotil obsah výpovědi svědka D., který potvrdil její argumenty. Stejně tak žalovaný zcela opominul, že řada právních jednání nevyžaduje pro svou platnost písemnou formu.
15. Žalobkyně rovněž namítala, že žalovaný nepostupoval v souladu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 As 165/2018 – 40, dle kterého je pro rozhodování rozhodující skutkový a právní stav v době vydání rozhodnutí, tedy poté, co mu byly doloženy další listiny. Výše uvedená zásada je přitom implicitně zakotvena ve správním řádu, zejména s přihlédnutím např. k § 96 odst. 2, § 90 odst. 4 nebo § 82 odst. 4 a je i pro toto řízení aplikovatelná. Rozhodování podle skutkového stavu v době vydání rozhodnutí vyplývá přímo z povahy daňového řízení. Daňový řád totiž nevyklučuje, aby žalovaný v řízení o řádném opravném prostředku doplňoval prvostupňové rozhodnutí o další úvahy, či vyjasňoval již zjištěný skutkový stav obstaráním dalších důkazů. Toto ostatně koresponduje i s výzvou žalovaného učiněnou žalobkyni s možností dodatečného vyjádření a předložení listin, na kterou žalobkyně reagovala podáním ze dne 19. 4. 2021 včetně doložení dalších listin. Za této situace proto měl žalovaný před vydáním napadeného rozhodnutí podrobit dalšímu zkoumání mimo jiné i takto předložené listiny a měl je při svém rozhodování vzít v úvahu. Žalovaný pak

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

rovněž nevyhodnotil ani námitky žalobkyně, které vznášela k jednotlivým nedostatkům vytýkaným žalovaným a správcem daně. Takovýto postup je přitom zcela jednoznačně v rozporu se základními zásadami daňového řízení.

16. Závěrem žalobkyně uvedla, že napadené rozhodnutí je nesprávné a nezákonné, jelikož při jeho vydávání nebyly zohledněny základní principy daňového práva, když správce daně nezohlednil veškeré žalobkyní předložené důkazy, které prokazují oprávněnost jí uplatněného nadměrného odpočtu DPH. Žalobkyně proto navrhla zrušení napadeného i prvostupňového rozhodnutí.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

17. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 13. 8. 2021 navrhl zamítnutí žaloby. Úvodem svého vyjádření žalovaný zrekapituloval napadené rozhodnutí a dosavadní průběh řízení, vymezil předmět sporu a poté identifikoval v žalobě pět žalobních námitek. Za předmět sporu žalovaný označil posouzení, *zda žalobkyně prokázala nárok na odpočet daně z přijatých plnění od dodavatele P-RE.EU Property dle § 72 a § 73 ZDPH a dále zda se u přijatých plnění od dodavatele P-RE.EU Property jednalo o úklidové práce na stavbě podléhající režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92e ZDPH*. Ohledně žalobních námitek nejprve v obecné rovině konstatoval, že veškeré námitky považuje za nedůvodné, a že v podrobnostech odkazuje na napadené rozhodnutí a správní spis. Posléze se zabýval vypořádáním jednotlivých žalobních námitek.
18. K první námitce (*Nezařazení listin do správního spisu*) žalovaný nejprve uvedl, že žalobkyně s výjimkou „smlouvy o dílo vč. rozpočtu“ nespecifikuje, jakých konkrétních listin se její námitky týkají. Žalovaný poté odkázal na bod [46] napadeného rozhodnutí, kde se podrobněji vyjádřil k místnímu šetření, které se konalo již dne 13. 9. 2016, a že na str. 3 Zprávy o daňové kontrole je v důsledku zřejmé chyby v psaní uvedeno chybné datum tohoto místního šetření (13. 9. 2017). Rovněž uvedl, že v protokolu o předmětném místním šetření je na str. 4 uveden seznam listin, které žalobkyně správci daně předložila, a jejichž kopie jsou součástí spisového materiálu. Jiné listiny při místním šetření předloženy nebyly. Hodnocení předmětných důkazních prostředků je obsaženo v bodech [24] a [26] napadeného rozhodnutí. Pro úplnost žalovaný uvedl, že další důkazní prostředky žalobkyně předložila správci daně v rámci podání zaevidovaného dne 18. 4. 2017 a rovněž tyto důkazní prostředky daňové orgány hodnotily, jak plyne z protokolu o ústním jednání ze dne 31. 10. 2017, jakož i zprávy o daňové kontrole (viz např. str. 17 a násl.) nebo z napadeného rozhodnutí (viz body [30] a násl.). K žalobkyní zmíněné „smlouvě o dílo vč. rozpočtu“ žalovaný uvedl, že správci daně byla dne 14. 11. 2017 doručena písemnost, jejíž přílohu tvořil nepodepsaný dokument označený jako „smlouva o dílo“, který rozpočet neobsahoval (viz str. 27 Zprávy o daňové kontrole a bod [35] napadeného rozhodnutí). K žalobkyní později předloženým listinám žalovaný uvedl, že je hodnotil (zejm. viz body [35] až [38] napadeného rozhodnutí) a že související argumentaci žalobkyně zohlednil jako součást odvolacích důvodů, které vypořádal v bodech [43] a násl. napadeného rozhodnutí.
19. K druhé námitce (*Nevypořádání námitek*) žalovaný uvedl, že se jedná toliko o obecné tvrzení a že povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí neznamená automaticky povinnost poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument uplatněný v odvolání. Odpověď na základní námitky v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na námitky dílčí a související. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

dostál povinnosti vypořádat se s odvolacími námitkami.

20. K třetí námitce (*Unesení důkazního břemene žalobkyní a selektivní hodnocení důkazních prostředků*) žalovaný uvedl, že se k problematice důkazního břemene v obecné rovině vyjádřil v části III. napadeného rozhodnutí, kde odkázal i na bohatou judikaturu. Žalobkyně sice správci daně předložila formálně bezvadné daňové doklady, čímž přenesla důkazní břemeno na správce daně, ten však dospěl k vážným a důvodným pochybnostem o tom, zda skutečně došlo k uskutečnění deklarovaných plnění tak, jak je na daňových dokladech uvedeno, a zda tato plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel. V případě dodání omítky a pěny správce daně zpochybnil kromě přijetí plnění od deklarovaného dodavatele též souvislost s ekonomickou činností dle § 72 odst. 1 ZDPH. Skutečnosti a důkazní prostředky vedoucí ke zmíněným pochybnostem byly podrobně popsány ve Zprávě o daňové kontrole a v bodech [24] a násl. napadeného rozhodnutí. Žalobkyně nevznáší žádné námitky, že by správce daně své pochybnosti řádně neprokázal a žalobkyni řádně nevyzval k jejich odstranění. Žalovaný má tedy oprávněně za to, že bylo následně na žalobkyni, aby předmětné pochybnosti odstranila, což se jí nepodařilo. Žalobkyně má pravdu, že některé skutečnosti vedoucí k pochybnostem správce daně nemohla ovlivnit nebo zjistit, některé z nich nastaly až *ex post* a nelze jí je klást k tíži. To ovšem nevylučuje, že uvedená zjištění nepovedou ke vzniku důvodných pochybností správce daně. V tom žalovaný nespátřuje žalobkyní namítané šikanózní jednání nebo popírání obchodního a podnikatelského prostředí. Žalobkyně své důkazní břemeno neunesla a neprokázala naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, resp. žalobkyní předložené důkazní prostředky dostatečně neprokázaly, že přijala předmětné plnění od deklarovaného dodavatele tak, jak je uvedeno na daňových dokladech a v případě dodání omítky a pěny neprokázala též souvislost s ekonomickou činností dle § 72 odst. 1 ZDPH. Žalovaný v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí (zejm. viz body [34] až [40]) a Zprávu o daňové kontrole, přičemž pro stručnost pouze shrnul následovně. Co se týče žalobkyní předložených účetních dokladů (daňové a příjmové doklady), tyto samy o sobě nejsou dostatečným důkazem, že předmětné plnění proběhlo tak, jak žalobkyně deklarovala. Bylo primárně odpovědností žalobkyně, aby uskutečnění předmětných transakcí mohla zpětně v případě jejich zpochybnění správcem daně spolehlivě prokázat. Nutno podotknout, že dodavatel P-RE.EU Property sídlil na tzv. virtuální adrese, neměl evidovanou provozovnu, neprezentoval svoji ekonomickou činnost např. na internetových stránkách a nezveřejňoval účetní závěrky. V takovém případě působí způsob zajišťování tzv. auditní stopy žalobkyně značně lehkovážně. Jak žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí, zodpovědnému způsobu provádění předmětných transakcí neodpovídá pouhé ústní uzavírání smluv s deklarovaným dodavatelem, vystavení objednávkových listů bez podrobností ohledně předmětného plnění nebo provádění plateb v hotovosti. Ani zachycení finančních toků na příjmových dokladech nemá vypovídací hodnotu ohledně faktického přijetí plnění od deklarovaného dodavatele tak, jak je deklarováno na daňových dokladech, nebo ohledně jeho následného použití k ekonomické činnosti. Tvrzení žalobkyně neosvědčily ani předložené smlouvy nebo předávací protokoly, když tyto smlouvy a předávací protokoly se přímo nevztahovaly k předmětnému plnění, ale k jiným zakázkám žalobkyně pro třetí osoby nebo k jiným zakázkám třetích osob pro žalobkyni a nebylo z nich tedy zřejmé poskytnutí předmětného plnění právě od deklarovaného dodavatele a nevyplývaly z nich ani žádné konkrétní informace ohledně použití žalobkyní přijatého plnění v rámci ekonomické činnosti. Předložené důkazní prostředky nebyly sto prokázat, že právě (deklarovaný) dodavatel předmětné plnění

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

poskytl a v případě dodání omítky a pěny, že předmětné plnění bylo zcela konkrétním způsobem užito v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Nestačilo tak např. tvrdit a prokázat, že pro žalobkyni byla provedena třetími osobami montáž „nějakého“ lešení nebo že žalobkyně prováděla realizaci zakázky pro třetí osobu, v rámci které proběhly „nějaké“ úklidové práce, nebo že zakoupený materiál (kdy k okolnostem jeho pořízení se žalobkyně nedokázala podrobněji vyjádřit) byl „nějak“ použit na zakázku realizovanou žalobkyní, aniž by žalobkyně měla jakkoli podloženou faktickou spotřebu tohoto materiálu. Žalobkyně si tak ve výsledku nezajistila žádný přímý důkaz věrohodně prokazující její tvrzení. Tvrzení žalobkyně neosvědčila ani výpověď svědka, bývalého jednatele dodavatele V. D., která byla vyhodnocena jako nekonkrétní a nevěrohodná. Svědek se ke spolupráci s žalobkyní vyjádřil formálně a pouze v obecné rovině, přičemž nic konkrétního k realizaci předmětného plnění nedokázal uvést. Žalovaný trval na svých závěrech, že žalobkyně neprokázala naplnění podmínek pro přiznání uplatněného nároku na odpočet dle § 72 a § 73 ZDPH. Subjektivní nesouhlas žalobkyně s hodnocením důkazních prostředků nesevřčí dle žalovaného o jejich selektivním, tendenčním či účelovém hodnocením.

21. K čtvrté námitce (*Nezohlednění právního a skutkového stavu ke dni vydání rozhodnutí*) žalovaný nejprve uvedl, že se žalobkyní souhlasí v tom směru, že v rámci odvolacího řízení lze provádět dokazování a že rozhodnutí daňových orgánů tvoří jeden celek. Žalovaný se rovněž přihlásil k existenci zásady rozhodovat podle skutkového a právního stavu ke dni vydání rozhodnutí. Žalovaný ovšem trval na tom, že neopominul vyhodnotit žádný důkazní prostředek předložený žalobkyní v daňovém řízení a že dostal své povinnosti hodnotit provedené důkazy racionálně, logicky a v jejich vzájemné souvislosti. Skutkový stav, který vzal žalovaný za základ svého rozhodnutí, má dostatečnou oporu v podkladech, které jsou součástí správního spisu. Žalovaný zdůraznil, že ze samotné skutečnosti, že neposoudil žalobkyní předložené důkazní prostředky a předešlá tvrzení v souladu s představami žalobkyně, nelze automaticky dovozovat, že by žalovaný tyto důkazní prostředky nebo tvrzení ignoroval. Žalovaný postupoval správně, pokud vycházel ze ZDPH ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období a z daňového řádu ve znění účinném v době rozhodování žalovaného.
22. K páté námitce (*Nesprávné zařazení úklidových prací do režimu přenesené daňové povinnosti*) žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí ani ve zprávě o daňové kontrole není uvedeno, že by předmětné úklidové práce daňové orgány podřadily pod „úklid nových budov po stavbě“. Správce daně uvedl, že úklidové práce v rámci stavební činnosti jsou zařazeny pod položku, do které spadá nejen úklid nových budov po stavbě, ale také úklidové práce při výstavbě – novostavbách, rekonstrukcích a modernizacích, rozšíření – stavebních úpravách, opravách a údržbě. CZP klasifikace je určena jako „kompletační a dokončovací práce jinde uvedené“ – 43.39.19 (viz str. 37 Zprávy o daňové kontrole). Podle žalovaného se uvedená žalobní námitka míjí s obsahem napadeného rozhodnutí. Žalovaný dodal, že pro projednávanou věc má význam především otázka, zda předmětné úklidové práce žalobkyně přijala právě od deklarovaného dodavatele, přičemž klasifikace předmětných prací CZ-CPA na tuto otázku neposkytuje odpověď.
23. Žalovaný uzavřel, že napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi a provedené řízení vadami žalobkyní tvrzenými.

IV.

Replika žalobkyně a doplňující vyjádření žalovaného

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

24. Žalobkyně podala na vyjádření žalovaného stručnou repliku ze dne 2. 9. 2021. V té konstatovala, že i přes stanovisko žalovaného na žalobě trvá.
25. Žalobkyně setrvala na svém názoru, že veškeré relevantní okolnosti prokázala, a to nejen listinami, ale i výpovědí svědka D., a bylo následně na žalovaném, aby prokázal důvodnost svých pochybností, což se však nestalo a napadené rozhodnutí tak není správné. Žalovaný byl dle ustálené judikatury povinen prokázat, že o souladu tvrzení a předložených podkladů se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Žalovaný tak své důkazní břemeno neunesl a své rozhodnutí zatížil nepřiměřeným formalismem a tím i vadou a učinil jen nesprávným a nezákonným. K námitce žalovaného, že žalobkyně doložila listiny prokazující potřebu pronájmu lešení a že tyto listiny s případem nesouvisejí, žalobkyně uvedla, že pouze vyhověla žalovanému v tom, aby prokázala tzv. auditní stopu a listinami prokazovala, že poskytnuté lešení od společnosti P-RE.EU Property nejen potřebovala, ale i využila. Poté analogicky odkázala na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 382/2019 ve vztahu k otázce odpovědnosti daňového subjektu za nespolehlivého plátce daně. Následně žalobkyně stručně opakovala to, co již uvedla ve své žalobě ve vztahu k jednotlivým plněním, o nichž měl správce daně pochybnosti.
26. Dne 26. 10. 2022 bylo soudu doručeno doplňující vyjádření žalovaného ze dne 25. 10. 2022, v němž žalovaný doplnil své vyjádření k žalobě s ohledem na aktuální judikaturu ve věci „Kemwater“. Žalovaný tuto judikaturu nejprve zrekapituloval, když poukázal jak na rozsudek Soudního dvora EU, tak na navazující rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vydané ve věci „Kemwater“, a poté zopakoval vymezení předmětu sporného plnění deklarovaného žalobkyní od dodavatele P-RE.EU Property a dále skutečnosti, které založily pochybnosti správce daně o tom, zda žalobkyně předmětná plnění skutečně přijala od deklarovaného dodavatele, které žalobkyně ani přes výzvu správce daně neodstranila, což vedlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni.
27. Dále pak žalovaný akcentoval, že žalobkyně po celou dobu daňového řízení neoznačila žádné jiné dodavatele, kteří by jí předmětné zdanitelné plnění dodali, tedy žalobkyně neoznačila konkrétní skutečné dodavatele a tyto ani v daňovém řízení jakkoliv neprokázala, přičemž po celou dobu daňového řízení tvrdila, že dodavatelem plnění byla společnost P-RE.EU Property, příp. V. D. (podnikající fyzická osoba, která ale není plátcem DPH), což správce daně zpochybnil, přičemž žalobkyně tyto relevantní pochybnosti správce daně neodstranila. Žalovaný současně dodal, že z daňového řízení a provedeného dokazování s jistotou nevyplývalo, kdo byl skutečným dodavatelem předmětných plnění pro žalobkyni tak, aby správce daně mohl ověřit, že se jednalo o plátce DPH. Dodavatel P-RE.EU Property byl pro správce daně nekontaktní. Žalobkyně neprokázala, jaká konkrétní agentura práce měla úklidové práce zajistit, nebyl doložen seznam pracovníků, výkaz práce jednotlivých pracovníků, kteří měli tyto úklidové práce na stavbě a v okolí stavby vykonat. Z doložených důkazních prostředků také nebylo zřejmé, kdo byl majitelem lešení a bednění, v jakých termínech bylo namontováno a pronajato, ani kdo montáž prováděl. Co se týče dodání pěny a omítky, žalobkyně nedoložila dodací listy, ani stavební deník či jiné důkazní prostředky, které by prokázaly dodání deklarovaného zboží na stavbu v Plzni. Žalobkyně neznala bližší specifikaci zboží, ani neměla žádné důkazní prostředky o přepravě zboží; nevěděla, kde bylo zboží naloženo, kdo zboží dopravoval, odkud zboží pocházelo a kdo zboží v místě realizace

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

plnění přebíral; nedoložila důkazní prostředky o uskladnění zboží na stavbě před jeho použitím ani v průběhu jeho použití, zdali skutečně došlo ke spotřebě zboží, tj. faktické realizaci náteru budovy apod.

28. Žalovaný rovněž poukázal na to, že v případě deklarovaných plnění od společnosti P-RE.EU Property se jednalo o plnění ve zdaňovacím období 2. čtvrtletí 2016 v základu daně celkem 775 752 Kč, což není dostačující pro překročení obratu podle § 6 odst. 1 ZDPH, tudíž pouze v důsledku plnění poskytnutých žalobkyni by se tento dodavatel plátcem DPH dle § 6 odst. 2 ZDPH nestal. Přitom sama žalobkyně skutečné dodavatele neoznačila ani neprokázala, a z řízení není s jistotou zřejmé, kdo se dodavatelské úlohy chopil, když navíc ze zjištěného skutkového stavu nelze dovodit, jaký počet dodavatelů žalobkyni tato plnění dodal (předmětné plnění bylo dělitelné, bylo vystaveno na základě celkem pět vystavených daňových dokladů), určit podíl jejich plnění ani to, že se jednalo o plátce DPH. Žalovaný v souvislosti s dělitelností plnění poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021 – 49, z něhož citoval. Žalovaný poté shrnul, že žalobkyně neodstranila pochybnosti správce daně o deklarovaných dodavatelích, byť ji tížilo důkazní břemeno, přičemž v daňovém řízení neoznačila ani neprokázala skutečné dodavatele plnění. Z daňového řízení přitom ani s jistotou nevyplývalo, kdo by těmito skutečnými dodavateli měl být, a s ohledem na výše uvedené skutečnosti nelze ani s jistotou konstatovat, že skuteční dodavatelé byli plátcí DPH a jejich identita je proto nerozhodná. Proto je žalovaný přesvědčen, že jeho závěr učiněný v daňovém řízení, že žalobkyni nelze nárokový odpočet DPH přiznat, ob stojí i ve světle judikatury ve věci „Kemwater“.
29. Závěrem pak žalovaný citoval z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2022, č. j. 10 Afs 212/2020 – 78 a ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018 – 43 a dále rovněž odkázal i na navazující judikaturu Nejvyššího správního soudu. Z této odkazované judikatury podle názoru žalovaného jednoznačně vyplývá, že v důsledku rozsudků ve věci „Kemwater“ by neměla být rušena rozhodnutí o odvolání (jimiž nebyl uznán nárok na odpočet DPH z důvodu neprokázání deklarovaného dodavatele, jako je tomu i ve zde řešeném případě) automaticky, mělo by se tak dít pouze v případech, kdy ze spisového materiálu, který mají správní soudy k dispozici (a na základě něhož daňové orgány rozhodovaly a odepřely nárokový odpočet DPH) vyplývá indicie o tom, kdo byl skutečným dodavatelem plnění (když to nebyl dodavatel deklarovaný na daňovém dokladu). Žádná taková indicie, jak bylo uvedeno výše, v daném případě dle přesvědčení žalovaného ze spisového materiálu nevyplývá.

V.

Průběh řízení a ústní jednání

30. Soud konstatuje, že žaloba směřující proti napadenému rozhodnutí byla podána včas, neboť zákonná lhůta dvou měsíců byla dodržena (napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 4. 5. 2021, přičemž žaloba byla soudu doručena dne 2. 7. 2021). Soud dále konstatuje, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou (žalobkyně byla adresátem napadeného rozhodnutí), proti žalovanému, který je pasivně legitimován (jako odvolací orgán, který vydal napadené rozhodnutí), po vyčerpání řádných opravných prostředků (proti napadenému rozhodnutí není odvolání přípustné) a obsahuje všechny požadované formální náležitosti. Soud proto mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žaloby.
31. Vzhledem k tomu, že žalobkyně vyjádřila nesouhlas s rozhodnutím o věci samé bez jednání (podáním ze dne 2. 9. 2021, č. l. 47), soud konal dne 1. 11. 2022 jednání. Soud

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

jednal bez účasti žalobkyně, resp. její právní zástupkyně, které se na soudní jednání nedostavily, ač byly řádně předvolány (předvolání ze dne 29. 9. 2022 bylo právní zástupkyni žalobkyně doručeno téhož dne). Právní zástupkyně sice dne 21. 10. 2022 zaslala soudu žádost o odročení z důvodu jejího čerpání dovolené, ovšem soud shledal tuto žádost nedůvodnou, neboť v žádosti uvedený důvod nebyl blíže konkretizován a současně ani nebyl ničím doložen. Pouze v obecné rovině tvrzené (a ničím nedoložené) čerpání dovolené právní zástupkyni žalobkyně soud nepovažoval za skutečně důležitý důvod, pro který je namístež nařízené soudní jednání odročit (srov. § 50 s. ř. s.). Přestože soud o nevyhovění žádosti o odročení, včetně odůvodnění, informoval právní zástupkyni žalobkyně přípisem ze dne 21. 10. 2022 (doručeno téhož dne), právní zástupkyně žalobkyně žádost opakovala dne 26. 10. 2022, aniž by ovšem soudu blíže osvětlila okolnosti čerpání tvrzené dovolené (zejména kdy k rezervaci dovolené došlo, zda místo pobytu skutečně vylučuje její účast na soudním jednání), resp. aniž by soudu jakkoli tvrzené čerpání dovolené doložila. Soud proto neměl důvodu cokoli měnit na svém předchozím zamítnutí žádosti o odročení nařízeného jednání, proto jednal bez účasti právní zástupkyně žalobkyně, resp. žalobkyně, která se rovněž k jednání nedostavila, a to bez řádné omluvy (srov. § 49 odst. 3 s. ř. s.).

32. Žalovaný při jednání setrval na své argumentaci, kterou stručně zrekapituloval a poté v podrobnostech odkázal na své písemné vyjádření k žalobě a dále na doplňující vyjádření ze dne 26. 10. 2022. Žalovaný v průběhu řízení neučinil žádný důkazní návrh.
33. Soud při jednání konstatoval obsah prvostupňového a napadeného rozhodnutí a dále provedl k důkazu Zprávu o daňové kontrole. Provedení těchto listin soud považoval, ve spojení s obsahem správního spisu, za dostačující pro posouzení žalobních námitek. Soud proto ostatní důkazní návrhy učiněné žalobkyní, jak byly specifikovány v žalobě, zamítl z důvodu nadbytečnosti. Konkrétně, žalobkyně navrhovala provést důkaz daňovým spisem a dále listinami, které byly součástí správního (daňového) spisu (včetně výpisu společnosti P-RE.EU Property z obchodního rejstříku), což soud hodnotil jako nadbytečné, neboť soud ze správního spisu, jakož i z listin tam obsažených, vychází, jakožto z podkladů pro rozhodnutí, aniž by je bylo třeba provádět k důkazu. Nadbytečným pak byl i obecně formulovaný návrh výsledku žalobkyně, když tento důkazní návrh nebyl blíže specifikován, tedy jaká konkrétní osoba by měla být slyšena a k jakým otázkám. Navíc žalobkyně měla dostatečný prostor se k věci vyjádřit z pozice účastníka řízení a soud rovněž ani neshledal, že by výslech žalobkyně mohl jakkoli přispět k řešení předmětu sporu.

VI.

Posouzení věci soudem

34. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. soud vycházel při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (srov. § 76 s. ř. s.), přičemž žádné takové vady neshledal.
35. Poté, co soud v projednávané věci přezkoumal napadené rozhodnutí, a dále Zprávu o daňové kontrole obsahující odůvodnění prvostupňového rozhodnutí (platebního výměru na DPH za předmětné zdaňovací období), jakož i předmětný správní spis, dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

36. Soud úvodem svého posouzení žalobních námitek poukazuje na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se naplnění povinnosti soudu náležitě se vypořádat s žalobními námitkami, podle níž platí následující: „*Povinnost posoudit všechny námitky nelze považovat za povinnost reagovat na všechny dílčí argumenty uplatněné v žalobě a tyto rozsáhle vyvrátit nebo potvrdit. Úkolem soudu je vypořádat se s žalobou co do obsahu a smyslu žalobní argumentace jako celku (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). [...] Nepřezkoumatelnost rozsudku přitom nezpůsobuje ani skutečnost, že krajský soud odkázal na závěry učiněné správními orgány a uvedl, že se s nimi ztotožnil, případně některé tyto závěry v rozsudku citoval. Je-li napadené správní rozhodnutí řádně odůvodněno, je přípustné, aby si krajský soud, nedochází-li k jiným závěrům, správné závěry žalovaného se souhlasnou poznámkou osvojil (viz například rozsudky zdejšího soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006 - 86, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS, nebo ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 - 47). To platí tím spíše, když žalobní námitky téměř kopírovaly odvolací námitky uplatněné v řízení před žalovaným. Z převzetí závěrů správních orgánů nelze dovozovat ani neobjektivní přístup k účastníkům řízení, jak výslovně namítal stěžovatel. Nejvyšší správní soud dodává, že je přípustné, aby platební výměr odkazoval na zprávu o daňové kontrole.“ (viz rozsudek ze dne 25. 5. 2022, č. j. 7 Afs 396/2021 - 28).*
37. Je tudíž zřejmé, že úkolem správního soudu je vypořádat podstatu žalobní argumentace, což může konzumovat i vypořádání některých nikoli stěžejních, ale jen dílčích a souvisejících námitek, a dále že je přípustné, aby si soud, nedochází-li k jiným závěrům a je-li napadené správní rozhodnutí řádně odůvodněno, správné závěry žalovaného se souhlasnou poznámkou osvojil, což platí tím spíše tehdy, když žalobní námitky téměř kopírují odvolací námitky uplatněné v řízení před žalovaným. Těmito východisky se soud řídil při posouzení a vypořádání žalobkyní uplatněných žalobních námitek.
38. V projednávané věci je podstatou sporu posouzení právní otázky, zda žalobkyně naplnila zákonné předpoklady dle § 72 a § 73 ZDPH pro vznik nároku na odpočet DPH uplatněných žalobkyní za předmětné zdaňovací období z tvrzených plnění od dodavatele P-RE.EU Property, kterými podle žalobkyně bylo (i) provedení úklidových prací (daňové doklady č. 0073/2016 a 0075/2016), (ii) pronájem lešení a bednění (daňové doklady č. 0074/2016 a 0076/2016) a poté (iii) nákup pěny a omítky (daňový doklad č. 1600072).
39. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, když nárok na odpočet daně uplatněný žalobkyní z předmětných plnění od dodavatele P-RE.EU Property vyloučil. Podle žalovaného žalobkyně poté, co správce daně kvalifikovaně zpochybnil věrohodnost a průkaznost předložených daňových dokladů, neunesla důkazní břemeno a neprokázala naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, tedy že by přijala předmětná plnění od deklarovaného dodavatele tak, jak je uvedeno na předložených daňových dokladech, resp. v případě dodání omítky a pěny navíc neprokázala též souvislost s ekonomickou činností dle § 72 odst. 1 ZDPH.
40. Naproti tomu žalobkyně byla přesvědčena o opaku, tedy že v posuzovaném případě svůj nárok na odpočet DPH prokázala dostatečným způsobem. Žalobkyně jako žalobní důvody namítala (i) vadu řízení, kterou spatřovala zejména v tom, že žalovaný nepřihlédl k některým jejím námitkám a předloženým listinám, a dále (ii) nezákonnost napadeného rozhodnutí, kterou spatřovala v tom, že žalovaný i správce daně nesprávně a

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

nedostatečně hodnotili předložené listiny a provedenou svědeckou výpověď svědka D., přičemž dospěli k nesprávnému závěru, že žalobkyně neoprávněně uplatnila nárok na odpočet DPH z deklarovaného plnění od společnosti P-RE.EU Property. Žalobkyně rovněž namítala nesprávné zařazení úklidových prací do režimu přenesené daňové povinnosti.

41. Popis skutkového stavu a postupu správce daně, který předcházel vydání prvostupňového rozhodnutí, je podrobně uveden ve Zprávě o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí. Soud ze správního spisu ověřil, že tyto popisy věrně odpovídají obsahu správního spisu. Základní shrnutí skutkového stavu a průběhu daňového řízení již soud provedl výše v čl. I. tohoto rozsudku, přičemž k těm skutečnostem plynoucím ze správního spisu, které jsou relevantní z hlediska žalobkyní uplatněných námitek, se soud vyjadřuje níže v rámci posouzení jednotlivých okruhů žalobních námitek.

(i) *Námítka vady řízení*

42. Žalobkyně předně namítala, že žalovaný zatížil celé řízení vadou, kterou spatřovala v tom, že žalovaný vůbec nepřihlédl k vyjádření žalobkyně ze dne 19. 4. 2021 a listinám předloženým s tímto vyjádřením (čl. III. žaloby). V čl. VI. žaloby pak žalobkyně namítala, že v případě listin předložených v odvolacím řízení v rámci uvedeného vyjádření ze dne 19. 4. 2021 se jednalo o opakované předložení daných listin, když poprvé je předložila jednatelka žalobkyně v rámci místního šetření v sídle společnosti, které se mělo uskutečnit dne 13. 9. 2017 a o kterém *nebyl proveden záznam dle § 80 a násl. daňového řádu*.
43. Soud žalobkyní namítanou vadu řízení neshledal. Jak příležitostně upozornil žalovaný, žalobkyně v souvislosti s jí namítaným vyjádřením ze dne 19. 4. 2021 neuvádí (s výjimkou jediné listiny, kterou označila jako „*smlouva o dílo vč. rozpočtu*“), které konkrétní listiny měl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí pomínout, resp. se kterou částí argumentace obsažené v předmětném vyjádření se žalovaný neměl vypořádat.
44. Soud z odvolacího správního spisu ověřil, že vyjádření žalobkyně datované dne 19. 4. 2021 bylo žalovanému doručeno dne 20. 4. 2021 a bylo do správního spisu řádně založeno a zaevidováno (písemnost č. j. 14802/21), a to včetně příloh. Po obsahové stránce předmětné vyjádření reaguje na písemnost žalovaného ze dne 1. 4. 2021 označenou jako „*seznámení se zjištěnými skutečnostmi a se změnou právního názoru a výzva k vyjádření se k v rámci odvolacího řízení*“, kterou žalovaný doručil žalobkyni dne 6. 4. 2021. Předmětem daného vyjádření je tedy polemika žalobkyně s posouzením jí uplatněného nároku na odpočet DPH z deklarovaných plnění od společnosti P-RE.EU Property, kterýžto nárok na odpočet DPH žalovaný, ve shodě se správcem daně, shledal jako neoprávněný, resp. uplatněný v rozporu s § 72 a § 73 ZDPH. Argumentace a námítka žalobkyně přitom vycházejí z žalobkyní již dříve namítaného v jejím odvolání ze dne 7. 9. 2018, resp. v jejích písemných vyjádřeních učiněných v prvostupňovém řízení před správcem daně. Ačkoli lze v některých částech předmětného vyjádření žalobkyně hovořit o rozpracování její dosavadní argumentace, soud ve vyjádření neshledal nic nového, co by zásadním způsobem mělo ovlivnit posouzení sporného nároku na odpočet DPH a co by žalovaný opominul v rámci vypořádání jednotlivých odvolacích námitek. Ostatně tomuto hodnocení soudu nasvědčuje i již zmíněná skutečnost, že žalobkyně ve své žalobě konkrétním způsobem neoznačila či neuvedla

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

námítky či část argumentace, která by si svým významem žádala explicitní reakci žalovaného v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí. Soud v tomto ohledu souhlasí se žalovaným, že povinnost řádného odůvodnění správního rozhodnutí neznamená automaticky povinnost poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý či dílčí argument uplatněný žalobkyní v odvolání, když odpověď na základní námítky v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na námítky dílčí a související. Nutno doplnit, že odvolací námítky byly žalovaným v dostatečném rozsahu vypořádány v bodech [43] a násl. napadeného rozhodnutí.

45. Navíc, není pravdou, že by žalovaný „*vůbec nepřihlédl*“ k listinám předloženým žalobkyní v rámci jejího vyjádření ze dne 19. 4. 2021 (doručeného žalovanému dne 20. 4. 2021). Jak je patrné z odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný v bodě [7] konstatuje, že se žalobkyně vyjádřila ke zjištěným skutečnostem dne 20. 4. 2021 (písemnost evidovaná pod č. j. 14802/21 – tj. žalobkyní namítané vyjádření ze dne 19. 4. 2021, podané u žalovaného dne 20. 4. 2021 – pozn. soudu) a její námítky jsou součástí odvolacích důvodů, které žalovaný následně v bodě [8] shrnul. Dále pak se žalovaný v bodech [35] a [36] napadeného rozhodnutí explicitně zabývá listinami, které žalobkyně doložila právě v předmětném vyjádření ze dne 19. 4. 2021, a to v rámci vypořádání se s důkazními návrhy, které žalobkyně učinila ve vztahu k deklarovanému plnění „*pronájem lešení a bednění stropu*“, a to včetně žalobkyní v žalobě namítané „*smlouvy o dílo vč. rozpočtu*“.
46. Pokud bylo žalobkyní namítáno, že o místním šetření konaném dne „13. 9. 2017“, o kterém se zmiňuje Zpráva o daňové kontrole na str. 3, nebyl proveden žádný záznam a že je neznámý osud kopií listin pořízených na tomto jednání, pak soud k tomu konstatuje, že se jedná o shodnou námítku, kterou již žalobkyně uplatnila v odvolacím řízení a se kterou se žalovaný v napadeném rozhodnutí náležitě vypořádal. Soud odkazuje na bod [46] napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný podrobněji vyjádřil k místnímu šetření, které se konalo dne 13. 9. 2016 (nikoli 2017), když na str. 3 Zprávy o daňové kontrole došlo ke zjevné chybě v psaní při označení roku konání tohoto místního šetření. Uvedené je patrné z protokolu o předmětném místním šetření, který je součástí správního spisu. Jak přílehlavě poukázal žalovaný ve svém vyjádření k žalobě, na str. 4 uvedeného protokolu je uveden seznam listin, které žalobkyně správci daně při místním šetření předložila a jejichž kopie jsou součástí spisového materiálu. Hodnocení předmětných důkazních prostředků je pak obsaženo v bodech [24] až [26] napadeného rozhodnutí.
47. Soud pro úplnost v obecné rovině uvádí, že napadené rozhodnutí shledal plně přezkoumatelným, a to jednak jako celek (jsou jasně patrné důvody, pro které žalovaný odvolacím námítkám žalobkyně nepřisvědčil), jednak ve vztahu k hodnocení v řízení provedených důkazů. V dané souvislosti soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2020, č. j. 4 Afs 375/2019 – 21 (body [10] a [11]), v němž kasační soud připomněl, že k vadě nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí existuje bohatá ustálená judikatura správních soudů, podle které „*nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů lze definovat jako rozhodnutí, jež nelze přezkoumat pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, č. 1566/2008 Sb. NSS)*“ a dále že „*zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je současně vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, je tak namísto zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námítku účastníka zcela, tedy i implicitně, reagovat (srov. rozsudky*

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 150/2018 - 36, či ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64).“ Soud neshledal, že by se žalovaný zcela opominul vypořádat s některou ze stěžejních či nosných námitek uplatněných žalobkyní v odvolacím řízení, tudíž měl napadené rozhodnutí za přezkoumatelné.

48. V návaznosti na shora uvedené soud činí dílčí závěr, že neshledal žalobkyní namítanou vadu řízení, přičemž napadené rozhodnutí hodnotil jako přezkoumatelné.

(ii) *Námitka nezákonnosti*

49. Žalobkyně dále ve své žalobě namítala nezákonnost napadeného rozhodnutí, kterou spatřovala v tom, že žalovaný i správce daně nesprávně a nedostatečně hodnotili předložené listiny a provedenou svědeckou výpověď svědka D., což dle žalobkyně vedlo k jejich nesprávnému závěru, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH z deklarovaného plnění od společnosti P-RE.EU Property. Žalobkyně byla přesvědčena, že unesla své důkazní břemeno stran oprávněnosti jí uplatněného nároku na odpočet DPH.

50. Soud nejprve uvádí obecná právní východiska svého posouzení sporné otázky (ne)zákonnosti napadeného rozhodnutí. K prokazování oprávněnosti nároku na odpočet DPH existuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu. Velmi zevrubné shrnutí této judikatury lze nalézt např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019 - 32:

„[29] Otázkou důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně zabýval. Tuto judikaturu lze shrnout následovně. V souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu nese každý daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení totiž není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Pokud jde o obsah povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní ve vztahu k nároku na odpočet DPH, je nezbytné vycházet zejm. z § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť právě tato ustanovení nárok na odpočet daně a podmínky pro jeho uplatnění upravují. Z těchto ustanovení vyplývá, že chce-li daňový subjekt 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 [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Současně musí svá tvrzení prokázat, což činí zpravidla svým účetnictvím. Daňový subjekt proto splní svou povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání, předloží-li ke konkrétním transakcím daňový doklad s předepsanými náležitostmi.

[30] Přestože je prokazování odpočtu DPH prvotně záležitostí dokladovou, je nezbytné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Nedojde-li k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v daňových dokladech deklarováno, neboť o faktickém stavu (tj. jeho faktické realizaci) jsou pochybnosti, nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi. Nárok na odpočet daně má totiž základ ve faktické existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně, nikoli ve formálním dokladu. Přestože je tedy odpočet podmíněn formálním vykázaním zdanitelného plnění (předložením dokladu), nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72, vycházející z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

zn. IV. ÚS 402/99; či nověji rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 9 Afs 306/2017-139). Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, daňový doklad „není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění.“

[31] V souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu leží po předložení daňového dokladu důkazní břemeno na správci daně, neboť ten prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (tj. i daňového dokladu). Tato důkazní povinnost neznamená, že by správce daně musel prokázat rozpor účetního případu se skutečností (nejde tedy o povinnost prokázat absolutní jistotu), proto ne každá chyba v účetnictví bude představovat požadovanou intenzitu pochybností. Správce daně pro unesení svého důkazního břemene musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné; srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS_a ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016-62.

[32] V každém případě je však pro přechod důkazního břemene „zpět“ na daňový subjekt nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil. Jen tak totiž daňový subjekt zjistí, z jakých důvodů nejsou jím předložené doklady pro uplatnění odpočtu DPH dostatečné, tj. na základě čeho hodnotí správce předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], a jak se proti uvedeným pochybnostem může případně bránit. Byť zákon nestanoví, jak má správce daně vyjádřit své pochybnosti z hlediska formy, bude se tak dít v průběhu daňové kontroly za splnění všech zákonných podmínek zpravidla právě výzvami.

[33] Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, vyžaduje-li to průběh řízení a nelze-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence. Zákon nestanoví taxativní výčet náležitostí takové výzvy. Z podstaty věci však v případě, má-li být výzvou přeneseno důkazní břemeno ohledně věrohodnosti předloženého daňového dokladu „zpět“ na daňový subjekt, musí tato výzva obsahovat, na základě čeho předložený doklad neobstojí a jaká skutečnost jeho neprůkaznost způsobila (tj. proč prokázání určité skutečnosti průběh řízení vyžaduje). Tím se daňový subjekt dozví, co konkrétně považuje správce daně za neprokázané.

[34] [...] Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popř. musí svá tvrzení korigovat. Nově získané důkazy pak de facto nabradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné účetnictví (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86).“

51. Nejvyšší správní soud se rovněž vyjádřil k otázce přenesení důkazního břemene ze správce daně zpět na daňový subjekt v recentním rozsudku ze dne 18. 8. 2022, č. j. 2 Afs 331/2018 – 85, kde uvedl následující:

„[32] Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neproказuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 – 68, obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99). Správce daně

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

proto může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků]. „Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“ [rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, shodně též nálezný Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02 (N 134/28 SbNU 143)]. „Ke zpochybnění daňového dokladu pak může dojít různým způsobem, například může být zpochybněn i tím, že vystavitel za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze soudit z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud pak u vystavitele daňového dokladu není o něm účtováno, případně to nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví tak vůbec není k dispozici, pochybnost je dokonána. I za této situace lze však pochybnost vyvrátit, a to tím, že je existence zdanitelného plnění prokázána jinak“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 – 61). Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila (již výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, nebo rozsudek ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72). Dále pak v rozsudku ze dne 1. 6. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 – 61, přijal závěr, že „[j]e třeba mít přitom stále na zřeteli, 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.“

52. V projednávané věci není sporu o tom, že správce daně zahájil dne 4. 1. 2017 daňovou kontrolu ohledně DPH za předmětné zdaňovací období, a to poté, co nebyly odstraněny pochybnosti správce daně ohledně oprávněnosti nároku na odpočet DPH uplatněného žalobkyní z deklarovaného plnění od společnosti P-RE.EU Property vyúčtovaného daňovými doklady č. 1600072 (s předmětem fakturace nákup pěny a omítky), č. 0073/2016 a č. 0075/2016 (s předmětem fakturace provedení úklidových prací), resp. č. 0074/2016 a č. 0076/2016 (s předmětem fakturace pronájem lešení a bednění). O rozsahu přetrvávajících pochybností byla žalobkyně zpravena ve sdělení o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 14. 12. 2016.
53. Prostřednictvím úvodních úkonů správce daně činěných v rámci daňové kontroly se nepodařilo u deklarovaného dodavatele P-RE.EU Property ověřit, zda tento fakticky uskutečnil předmětná plnění a zda vystavil předmětné daňové doklady, neboť tato společnost nereagovala na výzvu správce daně a byla zcela nekontaktní, stejně jako byl nekontaktní její jednatel I. H.. Bývalá účetní společnosti P-RE.EU Property pak správci daně sdělila, že této společnosti zpracovávala účetnictví pouze do května 2016, tedy již nikoli za předmětné zdaňovací období červen 2016. Správce daně dále dotazem u místně příslušného správce daně zjistil, že společnost P-RE.EU Property sice podala daňové přiznání i kontrolní hlášení za zdaňovací období duben, květen a červen 2016, ovšem

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

nepodařilo se ověřit, zda předmětné daňové doklady byly zahrnuty do daňového přiznání, ba naopak bylo zjištěno, že předmětné daňové doklady nebyly společností P-RE.EU Property zahrnuty do kontrolního hlášení M6/2016, oddíl 4A. Dále bylo zjištěno, že společnost P-RE.EU Property měla pouze virtuální sídlo a že vykázané daňové povinnosti ve vztahu k DPH za období duben, květen a červen 2016 společnost P-RE.EU Property neuhradila (srov. str. 2 až 7 Zprávy o daňové kontrole a body [24] a [25] napadeného rozhodnutí).

54. Za účelem případného vyvrácení přetrvávajících pochybností správce daně a ověření uskutečnění zdanitelného plnění ohledně oprávněnosti předmětného nároku na odpočet DPH učinil správce daně vůči žalobkyni výzvu ze dne 28. 3. 2017 k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu. V této výzvě správce daně specifikoval dosavadní zjištění týkající se předmětných daňových dokladů a na nich deklarovaného plnění, jakož i skutečnosti, jejichž prokázání je potřebné pro správné stanovení daně (srov. str. 7 až 10 Zprávy o daňové kontrole a bod [27] napadeného rozhodnutí).
55. Soud na tomto místě konstatuje, že výše uvedená zjištění správce daně dostatečně odůvodňovala vznik pochybností o souladu údajů na žalobkyní předložených daňových dokladech se skutečností (důvodná pochybnost byla dokonána již tím, že u společnosti P-RE.EU Property, jakožto vystavitele předmětných daňových dokladů, nebylo možné ověřit vystavení předmětných daňových dokladů, a dále že tyto daňové doklady nebyly zahrnuty do příslušného kontrolního hlášení). Je třeba připomenout, že v souladu s výše citovanou judikaturou důkazní povinnost správce daně směřující k prokázání jeho pochybností neznamenala, že by správce daně musel prokázat rozpor daného účetního případu se skutečností. Žalovaný i správce daně proto zcela správně konstatovali, že v návaznosti na předmětnou výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu došlo k přenesení důkazního břemene ohledně věrohodnosti předložených daňových dokladů „zpět“ na žalobkyni, a bylo na žalobkyni, aby prokázala, že k přijetí předmětného plnění skutečně došlo tak, jak bylo deklarováno předmětnými daňovými doklady.
56. Žalobkyně na uvedenou výzvu k prokázání skutečností reagovala podáním datovaným dne 10. 4. 2017 a doručeným správcí daně až dne 18. 4. 2017, v rámci kterého neposkytla věrohodné vysvětlení ohledně předmětného plnění. Důkazní návrhy, které v rámci předmětného podání žalobkyně učinila (resp. listiny, které doložila), správce daně zohlednil, když nejprve provedl dne 14. 7. 2017 výslech svědka V. D. a poté konal dne 31. 10. 2017 ústní jednání za účelem vyhodnocení předložených důkazních prostředků a informací získaných z výpovědi svědka D. (srov. str. 17 a násl. Zprávy o daňové kontrole, resp. body [30] a násl. napadeného rozhodnutí). Dne 14. 8. 2018 správce daně konal ústní jednání za účelem seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění.
57. Žalobkyně ve vztahu k zjištěnému skutkovému stavu předně namítala, že nemůže souhlasit s hodnocením nejen obsahu předloženým listin, ale zejména výpovědi svědka D., který byl v době od 17. 3. 2016 do 4. 5. 2016 jednatelem společnosti P-RE.EU Property a který měl za tuto společnost s žalobkyní v dané záležitosti jednat. Soud poté, co se obeznámil s obsahem správního spisu, souhlasí s žalovaným, že žalobkyní v daňovém řízení předložené důkazy, tj. předmětné daňové doklady, objednávky, pokladní doklady, smlouva o dílo týkající se revitalizace objektu Manětínská 43, 45 v Plzni (uzavřená mezi společenstvím vlastníků a žalobkyní ze dne 15. 2. 2016), tři

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

předávací protokoly smontovaného lešení, tedy jediné důkazy, které měly přímou souvislost s deklarovaným plněním od společnosti P-RE.EU Property, neprokázaly, že by se předmětné zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak bylo na předmětných daňových dokladech deklarováno, zejména tedy, že tvrzené plnění poskytl deklarovaný dodavatel – společnost P-RE.EU Property. Provedenými důkazy bylo postaveno najisto pouze to, že žalobkyně prováděla zakázku s označením revitalizace objektů na adrese Manětínská 43, 45 v Plzni, kterou získala ve výběrovém řízení vyhlášeném investorem (Společenství vlastníků pro dům Manětínská 43, 45 v Plzni), přičemž součástí díla byl i úklid místa realizace díla, domu a jeho okolí. S výjimkou předložených účetních dokladů, ohledně kterých existovaly na straně správce daně důvodné pochybnosti, byl jediným důkazním návrhem způsobilým osvědčit poskytnutí předmětného plnění od společnosti P-RE.EU Property v červnu 2016 při realizaci daného díla výslech svědka D., neboť z jiných žalobkyní doložených důkazů dodavatelsko-odběratelský vztah mezi žalobkyní a společností P-RE.EU Property žádným způsobem nevyplýnul.

58. Po seznámení se s obsahem výpovědi svědka V. D. soud aprobuje názor žalovaného i správce daně, kteří tento výslech shodně hodnotili jako nedostatečný k osvědčení uskutečnění tvrzeného zdanitelného plnění deklarovaného předmětnými daňovými doklady. Soud v dané souvislosti odkazuje na podrobné hodnocení výpovědi svědka D., které provedl žalovaný v napadeného rozhodnutí, neboť soud se s tímto hodnocením ztotožňuje. Žalovaný zejména uvedl následující: *„Odvolací orgán uvádí, že nemůže výše uvedené informace uvedené při výslechu svědka osvědčit - ve světle dalších důkazů - jako důkaz prokazující přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele P-RE.EU Property. Svědecká výpověď ve vztahu k plněním deklarovaným od dodavatele P-RE.EU Property nesplňuje kumulativní požadavky na kvalitativní svědeckou výpověď, tj. naplnění požadavků konkrétnosti, věrohodnosti a souladu svědecké výpovědi s jinými zjištěními. Svědecká výpověď patří mezi důkazní prostředky a jako důkaz ji lze použít vždy, pokud je konkrétní, věrohodná a pokud není v rozporu s ostatními zjištěními, jak vyplývá z judikatury soudů např. judikát NSS č. j. 2 Afs 93/2007-85. Tento judikát shrnuje požadavky na „použitelnost“ svědecké výpovědi jako důkazu, kdy musí být tyto kvalitativní požadavky kumulativně splněny. V průběhu provádění svědecké výpovědi si svědek na spoustu věcí nevzpomněl, nebo je nevěděl, protože již nebyl oprávněn jednat za dodavatelskou společnost P-RE.EU Property, když v dané době nebyl statutárním orgánem. Přesto svědek v rámci svého vyjádření uvedl, že přebíral hotovost od odvolatele a v několika případech i podepsal daňové doklady za úklidové práce, konkrétně dne 5. 6. 2016 a 27. 6. 2016, ačkoliv k tomu datu neměl svědek žádné oprávnění za dodavatele jednat, neboť v dané době již nebyl jednatelem společnosti P-RE.EU Property. Odvolací orgán uvádí, že podpisy na všech doložených důkazních prostředcích byly identické, tzn., že tvrzení svědka, že podepsal jen některé daňové doklady, je v daném případě nevěrohodné (viz bod [31]). Svědek neznal agenturu práce, která měla pro společnost P-RE.EU Property zajistit zaměstnance na úklidové práce. Neměl k dispozici žádný jmenný seznam pracovníků a ani jejich výkazy práce, jen tvrdil, že veškeré doklady má k dispozici nový majitel společnosti. Jím tvrzené skutečnosti se nepodařily ověřit ani u dodavatelské společnosti z důvodu její nesoučinnosti (viz bod [24]). Svědek však přes toto formální tvrzení týkající se úklidových prací nevěděl o jejich faktické realizaci nic konkrétního. Odvolatel sdělil v rámci daňového řízení, že vše bylo řešeno s panem D., který však v šetřené době buď ještě nebyl, anebo už nebyl jednatelem dodavatelské společnosti P-RE.EU Property. Např. v případě lešení a bednění odvolatel uvedl, že již v únoru 2016 a březnu 2016 bylo lešení a bednění namontováno a z důvodu opoždění prací až do poloviny května 2016 tam zůstalo, ale v dané době (únor 2016) ještě nebyl jednatelem dodavatelské*

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

společnosti pan D.. Odvolatel ve svých sděleních tvrdil, že obledně půjčování lešení a bednění vše řešil s panem D., ale svědek toto tvrzení odvolatele nepotvrdil. Svědek neznal osoby, které údajně za dodavatele uzavřely s odvolatelem objednávky na dodávané služby. Svědek nevěděl, kdo zajišťoval přepravu lešení a bednění. Svědek nevěděl nic o faktické realizaci předmětného plnění pronájmu lešení a bednění. Svědek ani nepotvrdil dodání pěny a omítky, nevěděl přesně datum uskutečnění zdanitelného plnění. Svědek tvrdil, že dodavatelská společnost P-RE.EU Property nakoupila pěnu a omítku v předchozím období, ale neuvedl od koho. Jeho nekonkrétní tvrzení nebylo možné podložit ani na základě dožadání z důvodu nekontaktnosti dodavatele P-RE.EU Property, viz bod [25]. Svědek nevěděl, kdo konkrétně zboží za dodavatele objednával a ani nevěděl, od jakého dodavatele bylo zboží společností P-RE.EU Property pořízeno. Svědek nevěděl, jakým způsobem bylo zboží na stavbu přivezeno ani odkud. Svědek nevěděl nic o faktické realizaci předmětného plnění, týkající se dodání pěny a omítky. Jeho výpověď nebyla konkrétní. Svědek nevěděl ani, kdo je v současné době majitelem společnosti P-RE.EU Property, protože již se společností nespolečnicoval, přitom ve své výpovědi tvrdil, že veškerou hotovost předával novému majiteli. Svědek si v tomto obledu počínal nevěrohodně.“ (viz bod [32] napadeného rozhodnutí). Lze proto souhlasit s žalovaným, jenž svědeckou výpověď V. D. vyhodnotil jako nekonkrétní a nevěrohodný důkaz, který nepotvrdil tvrzení žalobkyně, že fakticky došlo k uskutečnění deklarovaného zdanitelných plnění od společností P-RE.EU Property, jak bylo uvedeno na předmětných daňových dokladech.

59. Žalobkyně rovněž namítala, že daňové orgány nesprávně vyhodnotily otázku jednatelského oprávnění V. D. za společnost P-RE.EU Property, když tento sice byl jednatelem uvedené společnosti pouze do 4. 5. 2016, ovšem fakticky za tuto společnost měl jednat i po tomto datu, přičemž k zápisu zániku jednatelského oprávnění do obchodního rejstříku došlo až dne 24. 11. 2016, tedy po skončení kontrolovaného období. Soud tuto námitku neshledal důvodnou, neboť správce daně, resp. žalovaný své závěry na nedostatku jednatelského oprávnění V. D. nevystavěly, když šlo pouze o podpůrný argument pro závěr o tom, že skutková verze předložená žalobkyní nebyla věrohodná a nesvědčila o tom, že by si žalobkyně v daném obchodním případě počínala obezřetně. Lze souhlasit se správními orgány, že žalobkyně nebyla náležitě obezřetná ve vztahu se společností P-RE.EU Property, za kterou vždy jednala pouze s panem V. D., který se ovšem dle žalobkyní odkazovaného výpisu společnosti P-RE.EU Property z obchodního rejstříku stal jejím společníkem a jednatelem až dne 17. 3. 2016 (zápis proveden dne 23. 3. 2016), tedy velmi krátce před předmětným zdaňovacím obdobím, aniž by si žalobkyně jakkoli ověřovala důvěryhodnost a serióznost tohoto dodavatele (správce daně zjistil, že společnost P-RE.EU Property měla pouze virtuální sídlo a neprezentovala své služby na internetu). Žalobkyně se přitom odvolávala na „předchozí spolupráci“, která ovšem nebyla nijak doložena a navíc měla proběhnout v 1. čtvrtletí 2016 (žalobkyně tvrdila, že s panem D. vyřizovala obchodní záležitosti i v únoru 2016), tedy v období, ve kterém ještě V. D. nebyl zapsán jako společník a jednatel společnosti P-RE.EU Property v obchodním rejstříku (k tomu došlo až na samém sklonku tohoto období dne 23. 3. 2016). Soud proto souhlasí se správními orgány, že žalobkyně měla být o to více obezřetná a důsledná při zajištění si dokladů o obchodní spolupráci s tímto tvrzeným dodavatelem pro účely unesení svého důkazního břemene ve vztahu k jí uplatněným nárokům na odpočet DPH. Naopak je třeba odmítnout tvrzení žalobkyně, že si společnost P-RE.EU Property „náležitě prověřil, měl s ní v minulosti dobré zkušenosti“ a že „učinil vše, co je po něm možné pro prověření svého obchodního partnera požadovat“ (srov. str. 4 žaloby), když takovému tvrzení nesvědčí obsah správního

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

spisu.

60. Soud dále nesouhlasí s tvrzením žalobkyně, že by v řízení bylo náležitě prokázáno, že fakturované částky byly skutečně uhrazeny společnosti P-RE.EU Property, resp. novému jednateli p. H.. Předně je třeba uvést, že ačkoli se jednalo o statisícové částky, které měly být hrazeny v poměrně krátkém časovém intervalu, tak měly být placeny hotovostně, což není transparentní způsob úhrady faktur znějících na takto vysoké částky. Dále pak svědek D. sice uvedl, že peníze převzaté od jednatele žalobkyně *předal novému majiteli firmy, ovšem jeho jméno si nepamatoval a kontakty ztratil*, což opět v kontextu předávaných stotisícových částek zní značně nevěrohodně. Navíc v obecné rovině platí, že úhrada fakturované částky mezi dvěma subjekty neprokazuje, za co bylo skutečně zapláceno, když může jít například v části či zcela o fiktivní faktury bez věcného opodstatnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 3 Afs 216/2017 – 33, bod [16]).
61. Soud na tomto místě připomíná, že podle ustálené judikatury platí, že *„každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti [...] a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění [deklarovaných plnění] skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace [plnění] je na jeho straně“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 – 61). Pokud tedy žalobkyně skutečně uzavírala smlouvy se společností ústně P-RE.EU Property (jak v řízení tvrdila), byla to její volba, která není v rozporu s právními předpisy. V takovém případě si však měla zajistit za účelem prokázání nároku na odpočet DPH jiné dostatečné důkazní prostředky, které by byla schopna v rámci daňové kontroly správci daně předložit, k čemuž však v posuzovaném případě nedošlo.
62. Soud se dále zabýval námitkami žalobkyně ve vztahu k jednotlivým plněním, u nichž žalovaný (v převážné shodě se správcem daně) dovedl neprokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH.
63. Ve vztahu k plnění označenému jako *pronájem lešení 2 658 m² a peri stojek bednění stropu v měsíci červen 2016* (daňový doklad č. 0074/2016 ze dne 16. 6. 2016, DUZP: 10. 6. 2016, základ daně: 165 345 Kč, DPH: 34 722 Kč; a daňový doklad č. 0076/2016 ze dne 23. 6. 2016, DUZP: 18. 6. 2016, základ daně: 155 345 Kč, DPH: 32 622 Kč) žalobkyně v žalobě téměř doslovně opakuje to, co již uvedla ve vyjádření ze dne 19. 4. 2021 předloženém v odvolacím řízení a s čímž se žalovaný náležitě vypořádal (srov. zejména body [35] a [36] napadeného rozhodnutí). Na tomto místě soud konstatuje, že žalobkyně s podrobnější skutkovou verzí o tom, jak mělo předmětné plnění proběhnout (včetně tvrzení, že původní lešení muselo být demontováno a na stejném místě pro účely stejné zakázky postaveno stejným zhotovitelem – společností VIKNAVI s. r. o. lešení jiné, které ale mělo být pronajato již od společnost P-RE.EU Property), kterou rovněž prezentuje soudu ve své žalobě, přišla až v samém závěru odvolacího řízení. Žalobkyně tak v řízení před správcem daně a dokonce i v odvolání ani netvrdila skutkovou verzi, kterou nyní tvrdí v soudním řízení (žalobkyně dokonce ani netvrdila, že v červnu 2016 musela být neplánovaně provedena demontáž původního lešení a namísto něj pak provedena montáž jiného lešení, které bylo pronajato od společnosti P-RE.EU Property). Navíc i pozdější skutkovou verzi žalobkyně náležitě nedoložila, když kromě správcem daně důvodně zpochybněných účetních dokladů (předmětné daňové doklady a objednávky) žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

nepředložila žádný listinný důkaz, ze kterého by vyplývalo, že si žalobkyně skutečně musela v červnu 2016 od společnosti P-RE.EU Property pronajmout další lešení, jímž by bylo nahrazeno lešení stávající. Soud se plně ztotožňuje se správními orgány, že žalobkyni tvrzená skutková verze pronájmu lešení od společnosti P-RE.EU Property v červnu 2016 nebyla doložena ani svědeckou výpovědí V. D., který o pronájmu lešení nebyl schopen uvést nic konkrétního. Soud proto aprobuje následující závěr žalovaného, jenž hodnotí jako správný a mající oporu v obsahu správního spisu: „[...] z doložených důkazních prostředků není zřejmé, že dodavatelská společnost P-RE.EU Property měla v dispozici lešení a bednění a že je na stavbu dodala. Odvolatel neprokázal, jak vyplývá z celého spisu, že pronájem lešení a bednění dodal deklarovaný dodavatel P-RE.EU Property. Jednotlivé objednávky, daňové doklady, předávací protokoly a smlouva o dílo se společností Vizit s.r.o., týkající se realizace fasády na předmětném objektu a ani nekonkrétní a nevěrohodná svědecká výpověď bývalého jednatele dodavatele V. D. nenapomohly k prokázání, že skutečně došlo k dodání předmětného plnění deklarovaným dodavatelem. Mezi doloženými důkazními prostředky nebyla zjištěna jakákoliv souvislost s dodavatelskou společností P-RE.EU Property. Odvolatel doloženými důkazními prostředky neprokázal, že přijal zdanitelné plnění za pronájem lešení a bednění od deklarovaného dodavatele P-RE.EU Property dle ust. § 72 a § 73 ZDPH, tak jak je na daňových dokladech deklarováno, a proto mu nárok na odpočet daně z těchto plnění nenáleží (viz bod [36]).“ (srov. bod [55] napadeného rozhodnutí). Soud se ztotožnil se správními orgány, že z doložených důkazních prostředků nebylo zřejmé, kdo skutečně byl majitelem lešení a bednění, zda vůbec a případně v jakých termínech bylo nové lešení skutečně namontováno, resp. že by se jednalo o lešení a bednění, které by dodala společnost P-RE.EU Property.

64. Ve vztahu k plnění označenému jako *nákup pěny DEKFOAM a omítky FERAZIT* (daňový doklad č. 1600072 ze dne 11. 6. 2016, DUZP: zřejmě 9. 6. 2016 – v tomto směru není daňový doklad jednoznačný, nicméně toto datum se na něm objevuje; základ daně celkem: 215 654 Kč, DPH celkem: 45 286 Kč) soud rovněž souhlasí s posouzením žalovaného, že žalobkyně neprokázala skutečné přijetí tohoto tvrzeného plnění od deklarovaného dodavatele P-RE.EU Property (blíže viz zejména str. 31 až 33 Zprávy o daňové kontrole, resp. body [37] a [38] napadeného rozhodnutí). Žalobkyně totiž (ani přes výzvu správce daně) nedoložila žádné dodací listy, ani stavební deník či jiné důkazní prostředky, které by prokázaly dodání deklarovaného zboží na předmětnou stavbu v Plzni. Žalobkyně rovněž neznala bližší specifikaci zboží, ani neměla žádné důkazní prostředky o přepravě zboží; nevěděla, kde bylo zboží naloženo, kdo zboží dopravoval, odkud zboží pocházelo a kdo zboží v místě realizace plnění přebíral; nedoložila důkazní prostředky o uskladnění zboží na stavbě před jeho použitím ani v průběhu jeho použití, zdali skutečně došlo ke spotřebě zboží, tj. faktické realizaci náteru budovy apod. Konkrétní informace týkající se této části tvrzeného plnění pak nevedl ani svědek D..
65. Ve vztahu k plnění označenému jako *úklidové práce v nebytových prostorech, resp. výtahová strojovna a schodové prostory v červnu 2016* (daňový doklad č. 0073/2016 ze dne 8. 6. 2016, DUZP: 5. 6. 2016, základ daně: 147 230 Kč, DPH: 30 918 Kč; a daňový doklad č. 0075/2016 ze dne 27. 6. 2016, DUZP: 22. 6. 2016, základ daně: 92 178 Kč, DPH: 19 357 Kč) soud rovněž souhlasí s posouzením žalovaného, že žalobkyně neprokázala, že by předmětné úklidové práce skutečně přijala právě od deklarovaného dodavatele P-RE.EU Property (blíže viz zejména str. 23 až 25 Zprávy o daňové kontrole, resp. bod [34] napadeného rozhodnutí). Žalobkyně totiž nedoložila bližší specifikaci úklidových prací, dále pak jaká konkrétní agentura práce měla úklidové práce pro dodavatele P-RE.EU

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Property zajistit (bylo tvrzeno, že práci provedli agenturní zaměstnanci), rovněž nebyl doložen seznam pracovníků, výkaz práce jednotlivých pracovníků, kteří měli tyto úklidové práce na stavbě a v okolí stavby vykonat, či předávací protokoly o provedených pracích. Ani ve vztahu k úklidovým pracím nebyl svědek D. schopen poskytnout konkrétní informace, přestože bylo žalobkyní tvrzeno, že to měl být on, kdo za dodavatele na provádění úklidových prací dohlížel.

66. Nedůvodnou byla rovněž námitka žalobkyně o nesprávném zařazení úklidových prací do režimu přenesené daňové povinnosti, neboť je třeba souhlasit se žalovaným, že tato námitka se mýjí s obsahem napadeného rozhodnutí. Žalovaný totiž v této části překvalifikoval posouzení správce daně tak, že důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH je neprokázání přijetí úklidových prací od deklarovaného dodavatele, tj. společnosti P-RE.EU Property, nikoli tedy zařazení úklidových prací do režimu přenesené daňové povinnosti.
67. Soud rovněž neshledal žádné pochybení správních orgánů v souvislosti s neprovedením výslechu „nového“ jednatele společnosti P-RE.EU Property, kterým byl pan I. H., pobytem D., Lvivská oblast, Ukrajina. Ten ovšem dle zjištění správce daně nebyl ke dni 14. 11. 2017 evidován v informačním systému Policie ČR a navíc dle tvrzení žalobkyně tato s ním vůbec fyzicky nejednala, protože vše řešila s panem D.. Přesto žalovaný v odvolacím řízení uložil správci daně, aby se pokusil výslech pana H. realizovat. Správce daně zaslal dne 24. 6. 2019 mezinárodní dožádání na Ukrajinu, přičemž z došlé odpovědi z Ukrajiny ze dne 16. 12. 2020 vyplývá, že pan H. se na výzvu k podání vysvětlení k místně příslušnému správci daně na Ukrajině nedostavil. Navrhovaný výslech pana H. tak nebylo možné provést.
68. Lze tudíž uzavřít, že soud ve výše popsaném postupu žalovaného, a potažmo i správce daně, neshledal žádné vady či pochybení, které by měly za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Podle názoru soudu správní orgány řádně zjistily skutkový stav, všechny shromážděné důkazní prostředky řádně a ve vzájemné souvislosti (nikoli tedy selektivně, jak namítala žalobkyně) posoudily, přičemž dospěly ke správnému a odůvodněnému závěru, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla a neprokázala naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, tedy že skutečně přijala předmětné plnění od deklarovaného dodavatele tak, jak je uvedeno na daňových dokladech a v případě dodání omítky a pění neprokázala též souvislost s ekonomickou činností dle § 72 odst. 1 ZDPH. Soud proto hodnotil všechny dílčí žalobní námitky, které lze souhrnně označit jako nezákonný postup při dokazování, jako nedůvodné.

(iii) Aspekt nové judikatury ve věci „Kemwater“

69. Soud se ztotožnil se žalovaným v tom, že vzhledem ke konkrétním okolnostem posuzovaného případu nelze důvodnost předmětné žaloby dovést ani z nové judikatury Soudního dvora EU a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci Kemwater (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20 a rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208).
70. Tuto novou judikaturu shrnul Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020 – 59 následovně: *„Podle Soudního dvora musí správce daně odepřít právo na odpočet v případě, že skutečný dodavatel zboží není znám a příjemce zboží neprokáže, že tento skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Správce daně přitom není povinen prokazovat, že plátce, který uplatňuje nárok na odpočet, věděl nebo mohl*

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

vědět o svém zapojení do daňového podvodu. Právo na odpočet ovšem nelze odeprít, pokud informace poskytnuté příjemcem zboží umožňují ověřit, že skutečný dodavatel byl také plátcem DPH. Rozšířený senát ve svém rozsudku zdůraznil, že postavení dodavatele zboží jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Za určitých okolností nemusí být dodavatel zboží konkrétně označen, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl (bod 21). Soudní dvůr tak významně doplnil dosavadní judikaturu NSS. Ta totiž většinou zastávala názor, že je třeba postavit najisto, která konkrétní osoba byla dodavatelem. Nový rozsudek Soudního dvora však vedle této základní situace připustil i možnost prokázat jen to, že skutečný dodavatel byl v postavení plátce DPH (bod 33).“ (srov. bod [26] cit. rozsudku). Rozsudky rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora EU ve věci Kemwater tak „[...] vytvářejí prostor pro to, aby mohlo být postavení dodavatele jako plátce daně odvozeno od jiných skutkových okolností, pokud tím bude toto postavení jednoznačně prokázáno, přičemž tyto okolnosti mohou být správci daně známy i jinak než na základě tvrzení daňového subjektu.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2022, č. j. 2 Afs 331/2018 – 85, bod [41]).

71. Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku ve věci sp. zn. 10 Afs 374/2020 rovněž upozornil, že: „Nová judikatura ve věci Kemwater nemá vést automaticky ke zrušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.“ (srov. bod [29] cit. rozsudku).
72. Podstatu právního závěru vysloveného v nové judikatuře ve věci Kemwater vnímá soud tak, že je třeba eliminovat případy, kdy by v průběhu řízení před finančními orgány bylo daňovému subjektu upřeno právo prokázat, že dodavatelem sporného zdanitelného plnění byl vzhledem ke konkrétním okolnostem daného případu jiný plátcem DPH než ten, který byl deklarován na daňovém subjektu doložených daňových dokladech. Ponecháme-li stranou ty případy, kdy je správci daně známa existence jiného plátce daně, jenž fakticky poskytl předmětné plnění (což nebyl soudem nyní posuzovaný případ), pak daňový subjekt, jehož tíží břemena tvrzení a důkazní stran uplatněného nároku na odpočet DPH (došlo-li k důvodnému zpochybnění předložených daňových dokladů ze strany správce daně, což v posuzovaném případě bylo splněno) by měl alespoň tvrdit takové skutečnosti, z nichž vyplyne, že předmětné plnění za daných okolností případu mohlo být dodáno jiným plátcem DPH než tím deklarovaným na daňových dokladech, resp. věrohodně vysvětlil, proč by skutečným dodavatelem předmětného zdanitelného plnění mohl být jiný plátcem DPH než ten, který je uveden na předložených daňových dokladech. Podle názoru soudu v daňovém řízení musí být vždy ověřeno, že daňový subjekt (plátcem DPH) přijal předmětná plnění právě od jiné osoby povinné k dani (plátcem DPH), neboť pouze transakce mezi dvěma osobami povinnými k dani může vést k oprávněnosti nárokování odpočtu DPH, když tato okolnost představuje hmotněprávní podmínku takového nároku.
73. V projednávané věci ovšem žalobkyně žádné takové skutečnosti indikující možnost dodání předmětného plnění jiným plátcem DPH než deklarovaným dodavatelem netvrdila. Žalobkyně vůbec nepřipouštěla možnost, že by předmětné plnění poskytl někdo jiný než tvrzený dodavatel, přičemž z průběhu daňové kontroly ani nevyplývala žádná indicie, že by deklarované plnění poskytl jiný plátcem DPH než deklarovaná společnost. V situaci, kdy správce daně důvodně neměl za prokázané, že by předmětné

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

plnění skutečně poskytl na daňových dokladech deklarovaný plátcem DPH, správce daně neměl povinnost dále zjišťovat, kdo a v jakém rozsahu deklarované plnění skutečně žalobkyni poskytl, aby bylo možné postavit najisto, zda šlo o plátce DPH. Nelze ponechat stranou, že v průběhu daňové kontroly u žalobkyně byli deklarovaný dodavatel i jeho jednatel nekontaktní. Navíc i vzhledem k možné dělitelnosti plnění (na základě celkem pěti vystavených daňových dokladů) a k objemu plnění nelze usuzovat, že skutečný dodavatel (či případně vícero dodavatelů) byl v době uskutečnění jednotlivých plnění plátcem DPH. Ze zjištěného skutkového stavu nelze dovodit, jaký počet dodavatelů žalobkyni tato plnění dodal, určit podíl jejich plnění a rovněž ani to, že by se jednalo o plátce DPH. Provedeným dokazováním (přičemž důkazní břemeno měla žalobkyně) se tak nepodařilo vyloučit takový scénář, že žalobkyně ve skutečnosti přijala předmětná plnění od neplátců DPH, což by vylučovalo její nárok na odpočet daně na vstupu v souladu s § 72 a 73 ZDPH.

74. Soud *obiter dictum* uvádí, že v projednávané věci nelze vyloučit takový scénář, že předmětná fakturace mohla probíhat pouze fiktivně (zejména se to nabízí v případě tvrzené demontáže a vzápětí opětovné montáže lešení na stejném místě), zvláště pokud se později ukázalo, že deklarovaný dodavatel P-RE.EU Property DPH na výstupu neodvedl, resp. přijatá plnění z předmětných faktur ani nevykázal v příslušném kontrolním hlášení a jednatel deklarovaného dodavatele se stal nekontaktním. Ovšem správní orgány (natož pak soud) nebyly povinny tuto otázku postavit najisto, neboť v daném případě to byla žalobkyně, koho tížilo důkazní břemeno stran uplatněného nároku na odpočet DPH.

VII.

Rozhodnutí soudu

75. Soud závěrem shrnuje, že se v projednávané věci ztotožnil s finálním závěrem žalovaného, že žalobkyně ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet DPH z deklarovaného plnění, vyúčtovaného předmětnými pěti daňovými doklady od společnosti P-RE.EU Property, nepředložila takové důkazy, jimiž by prokázala naplnění všech podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 ZDPH, mezi které patří i prokázání toho, že skutečný poskytovatel fakturovaného plnění byl v rozhodné době plátcem DPH a že plnění bylo skutečně od plátce DPH poskytnuto v deklarovaném rozsahu. Tudíž správce daně postupoval v souladu se zákonem, když nárok na odpočet daně uplatněný žalobkyní ze zpochybněných plnění vyloučil, a žalovaný následně nepochybil, pokud postup správce daně aproboval.
76. Vzhledem k tomu, že soud shledal všechny žalobní námitky směřující proti napadenému rozhodnutí nedůvodnými, žalobu ve výroku I. tohoto rozsudku zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

VIII.

Náklady řízení

77. Výrokem II. tohoto rozsudku soud rozhodl o nákladech řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má právo na náhradu nákladů ten účastník, který byl v řízení plně úspěšný. V projednávané věci by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Žalovanému nicméně žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, ostatně žalovaný ani žádnou náhradu nákladů nepožadoval, a proto mu soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 1. listopadu 2022

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu