



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Petry Kamínkové ve věci

žalobkyně: **ELEKTROMONTÁŽE SÝKORA spol. s r. o.** IČ 490 98 039
sídlem Na Folimance 2155/15, 120 00 Praha 2
zastoupené advokátem JUDr. Danielem Teleckým
sídlem Školní 5335, 430 01 Chomutov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2020 č. j. 19787/20/5300-21441-712599,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhala zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“ nebo „odvolací orgán“), kterým byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vydaným Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dne 6. 4. 2018
 - č. j. 2820084/18/2002-52524-109828, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty

- (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 84 000 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 16 800 Kč,
- č. j. 2824565/18/2002-52524-109828, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 118 650 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 23 730 Kč,
- č. j. 2825064/18/2002-52524-109828, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září 2014 ve výši 134 200 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 26 840 Kč,
- č. j. 2825613/18/2002-52524-109828, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 149 100 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 29 820 Kč,
- č. j. 2825929/18/2002-52524-109828, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2015 ve výši 143 850 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 28 770 Kč,
- č. j. 2826757/18/2002-52524-109828, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben 2015 ve výši 195 300 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 39 060 Kč,
- č. j. 2827418/18/2002-52524-109828, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen 2015 ve výši 75 600 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 15 120 Kč,
- č. j. 2828238/18/2002-52524-109828, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2015 ve výši 80 640 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 16 128 Kč,
- č. j. 2829049/18/2002-52524-109828, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2015 ve výši 220 500 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 44 100 Kč,
- č. j. 2829227/18/2002-52524-109828, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2015 ve výši 70 518 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 14 103 Kč,

a tato napadená rozhodnutí správce daně byla potvrzena.

2. Podstatou sporu je neuznání nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění dalších předpisů (dále jen „ZDPH“) z přijatých zdanitelných plnění žalobkyní od dodavatele F. Š. - STAVOKOP, XXX (dále jen „F. Š.“).
3. Námitky žalobkyně lze rozdělit do následujících žalobních bodů:
4. *V prvním žalobním bodu* namítá žalobkyně, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné a správce daně neunesl své důkazní břemeno, tedy neprokázal, že o souladu přijatých zdanitelných plnění žalobkyní od dodavatele F. Š. se skutečností existují vážné a důvodné pochyby.
5. *Ve druhém žalobním bodu* brojí žalobkyně proti hodnocení jednotlivých důkazů. Správce daně nepřisoudil předloženým důkazům takový význam, jaký se ve styku s podnikatelem pravidelně používá. Správci daně je známo, že žalobkyně nedisponuje dostatkem pracovníků na to, aby byla schopna bez subdodávky díla realizovat. Žalobkyně spolupracovala s dodavatelem F. Š. na základě smluvního vztahu uzavřeného dle § 1758 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „občanský zákoník“), řádně dodavateli F. Š. za odvedenou práci zaplatila, ten potvrdil přijetí plateb na příjmových

dokladech a čestným prohlášením taktéž potvrdil odvedení DPH. Nadto správce daně neprovedl žalobkyní navrhované důkazy (místní šetření u jejích odběratelů a svědecké výpovědi zástupců těchto odběratelů), které označil za nadbytečné.

6. *Ve třetím žalobním bodu* žalobkyně tvrdí, že došlo k porušení principu neutrality. Uvádí, že postup správce daně i odvolacího orgánu je v rozporu se směrnicí a konkrétně s rozhodnutím Evropského soudního dvora C-142/11. Žalobkyně s poukazem na články 167, 168 písm. a), 178 písm. a), 220 bod 1 a 226 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, tvrdí, že daňový orgán odmítne přiznat osobě povinné k dani nárok odečíst od částky daně z přidané hodnoty, kterou má povinnost odvést, částku daně, která je splatná nebo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z důvodu, že se vystavitel faktury týkající se těchto služeb nebo některý z jejích poskytovatelů dopustil protiprávního jednání, aniž tento orgán z hlediska objektivních okolností prokáže, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného uvedeným vystavitelem či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce. Jinými slovy, nebylo prokázáno, že by se žalobkyně účastnila daňového podvodu.
7. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl zamítnutí žaloby a k meritu věci uvedl, že nadále setrvává na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí.
8. K námitkám *v prvním žalobním bodu* uvedl žalovaný, že správce daně své důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl, když ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 18. 10. 2017, č. j. 1757530/17/2712-60561-603351, označil a prokázal existenci konkrétních skutečností, které vedly ke vzniku jeho pochybností o věrohodnosti tvrzení žalobkyně stran faktického přijetí plnění v souladu s předloženými doklady, a zároveň vyzval žalobkyni k prokázání splnění podmínek stanovených v ustanovení § 72 a § 73 ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet u deklarovaných plnění od deklarovaného dodavatele, přičemž správce daně i konkretizoval, jakými důkazními prostředky by bylo možné oprávněnost nároku na odpočet daně prokázat. Výzvou k prokázání skutečností tak správce daně přenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni, která pak měla jinými důkazními prostředky prokázat oprávněnost nárokovaných odpočtů.
9. Ohledně úvahy žalobkyně, zda disponovala či nikoliv dostatkem zaměstnanců k realizaci svých zakázek, žalovaný uvádí, že není v tomto případě rozhodující či podstatná. Pokud žalobkyně uplatňuje nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele, musí také prokázat a doložit, že se deklarované plnění uskutečnilo tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Samotná absence vlastních zaměstnanců žalobkyně v žádném případě sama o sobě neprokazuje faktické přijetí deklarovaných plnění právě od deklarovaného dodavatele.
10. K námitkám *ve druhém žalobním bodu* uvedl žalovaný, že žalobkyně sice předložila formálně správné daňové doklady, avšak nárok na odpočet daně má základ ve faktické existenci zdanitelných plnění, nikoliv ve formálně deklarovaném stavu. Bylo tak na žalobkyni, aby prokázala, že se deklarovaná plnění uskutečnila tak, jak je uvedeno na předmětných daňových dokladech. Předložené důkazní prostředky, jak v rámci řízení před správcem daně, tak i v odvolacím řízení, nebyly s to prokázat faktické přijetí deklarovaných plnění, neboť předložené důkazní prostředky byly buď formálního charakteru (viz bod [25] napadeného rozhodnutí) nebo vykazovaly nesrovnalosti a zjevné

rozpory (viz body [31] až [33] napadeného rozhodnutí) či nebyly vůbec předloženy (viz bod [27] napadeného rozhodnutí), anebo se přímo nevztahovaly k uskutečněným plněním či nebyly schopny prokázat rozhodné skutečnosti (viz body [38] až [51] napadeného rozhodnutí). Nadto žalovaný podotýká, že po žalobkyni bylo požadováno předložení pouze dokladů, které byly předvídaný smlouvou o dílo ze dne 2. 1. 2013, resp. které žalobkyně sama zmiňovala. Skutečnost, že žalobkyně vlastní vinou (např. skartace dokladů) nezajistila relevantní doklady, nelze považovat za postup řádného hospodáře a očekávat úspěšné uplatnění nároku na odpočet.

11. K argumentaci žalobkyně, že provedené dílo bylo následně předáno jeho odběrateli, a tudíž důvodné pochyby správce daně absentují, žalovaný uvádí, že žalobkyně byla povinna prokázat soulad faktického stavu se stavem deklarovaným na daňových dokladech. Odpovědi odběratelů žalobkyně na výzvy k poskytnutí informací (viz body [44] až [49] napadeného rozhodnutí) však nepřinesly, resp. neobsahovaly žádné důkazní prostředky prokazující tvrzení žalobkyně stran faktického uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem. Rovněž v rámci odvolacího řízení předložené důkazní prostředky (viz bod [50] napadeného rozhodnutí) nebylo možné osvědčit jako prokazující fakticitu plnění deklarovaným dodavatelem, neboť se vztahují k uskutečněným plněním žalobkyně vůči jejím odběratelům, a nikoliv plnění deklarovaným dodavatelem.
12. K námitkám *ve třetím žalobním bodu* uvedl žalovaný, že ze strany žalovaného nedošlo k porušení zásady neutrality daně, neboť neuplatnila-li žalobkyně nárok na odpočet daně v souladu se zákonem, nelze pak s úspěchem tvrdit, že žalovaný porušil tuto zásadu, když nezákonně uplatněný nárok na odpočet daně zamítl.
13. K argumentaci žalobkyně rozsudkem Evropského soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve věci Pétér Dávid C- 42/11, žalovaný uvádí, že uvedený rozsudek není v dané věci přílehlavý, neboť žalobkyni není vytýkána účast na podvodu na DPH a úmysl poškodit stát neodvedením DPH, nýbrž žalobkyni byl odmítnut nárok na odpočet daně z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek pro odpočet daně v souladu s ustanovením § 72 a § 73 ZDPH. Jinými slovy, rozsudek, na který žalobkyně poukazovala, se netýkal problematiky rozložení důkazního břemene ve vztahu ke splnění formálních a hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, jako v nyní řešeném případě, nýbrž v něm Evropský soudní dvůr vycházel z předpokladu, že tyto podmínky byly splněny (tj. prokázány).
14. Závěrem žalovaný shrnul, že žalobkyně neprokázala oprávněnost nároku na odpočet daně v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 ZDPH a § 73 odst. 1 ZDPH, neboť neprokázala fakticitu přijetí zdanitelných plnění uvedených na daňových dokladech. Naopak správce daně uvedl dostatečně konkrétní a důkazně podložená tvrzení, která prokázala jeho pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně, tedy že žalobkyně neunesla své břemeno důkazní ve vztahu ke splnění hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně.
15. Z obchodního rejstříku Městský soud v Praze zjistil, že u žalobkyně bylo zahájeno insolvenční řízení. Na základě usnesení Městského soudu v Praze č. j. MSPH 90 INS 896/2022-A-39 ze dne 1. 8. 2022 bylo rozhodnuto o prohlášení konkurzu na majetek dlužníka; účinky tohoto rozhodnutí nastaly dne 1. 8. 2022. Insolvenční správce dlužníka IKT INSOLVENCE v.o.s. na výzvu soudu, aby v soudem určené lhůtě oznámil, zda bude

v tomto řízení uplatňovat práva osoby na řízení zúčastněné, nijak nereagoval, resp. nesdělil soudu, že práva osoby na řízení zúčastněné bude v tomto řízení uplatňovat.

16. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
17. Soud rozhodl ve věci samé bez nařízení jednání, neboť účastníci řízení s takovým projednáním ve lhůtě neprojeví nesouhlas. Soud proto postupoval v souladu s ust. § 51 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).
18. Městský soud v Praze posoudil věc takto:
19. Nejprve se soud zabýval námitkami *v prvním žalobním bodu*, kdy žalobkyně tvrdí, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné a správce daně neunesl své důkazní břemeno, tedy neprokázal, že o souladu přijatých zdanitelných plnění žalobkyní od dodavatele F. Š. se skutečností existují vážné a důvodné pochyby.
20. Obsahové náležitosti rozhodnutí v daňovém řízení jsou vymezeny v ustanovení § 102 daňového řádu. Nadto je třeba, aby každé rozhodnutí naplňovalo požadavek jasnosti, srozumitelnosti a přezkoumatelnosti.
21. V posuzovaném případě napadené rozhodnutí žalovaného náležitosti rozhodnutí dané ustanovením § 102 daňového řádu splňuje. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou rovněž seznatelné důvody, pro které žalovaný považuje námitky žalobkyně za mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí. Žalovaný popsal řádně skutkový stav, podal právní úpravu vztahující se k posuzované věci, uvedl odvolací důvody, s nimiž se následně vypořádal, včetně úvah, kterými se řídil při hodnocení důkazů. Soud tedy dospěl k závěru, že rozhodnutí nepřezkoumatelné není, neboť z odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu správní orgán vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Rozhodnutí je řádně odůvodněno a je plně srozumitelné.
22. Zdejší soud dále připomíná, že z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu nese každý daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení 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). Pokud jde o obsah povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní ve vztahu k nároku na odpočet DPH, je nezbytné vycházet zejména z § 72 a § 73 ZDPH, 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.
23. Jakkoli „prokazování nároků na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na

odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je deklarováno.“ Daňový doklad je pouze důkazem, který potvrzuje hmotněprávní aspekty provedení zdanitelného plnění. Faktické uskutečnění zdanitelného plnění nicméně nemusí být vždy prokázáno formálně správným daňovým dokladem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014 č. j. 5 Afs 65/2013-79).

24. 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 daňových dokladů). 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. 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. 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. Podstatné je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení. 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.
25. V posuzovaném případě správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu dne 15. 6. 2017, již byl účasten jednatel žalobkyně, který do protokolu mimo jiné uvedl, že si společnost najímá jednotlivé firmy, se kterými dlouhodobě spolupracuje, jednou z nich je i firma F. Š., nespisují se smlouvy ani objednávky, neboť s dodavateli mají rámcové smlouvy na pět let, každý z dodavatelů musí mít montážní pojištění, které kryje samotnou montáž, vedou stavební deník (šéfmontér). Výjimky nejsou, závazky jsou hrazeny hotovostně. Dále uvedl, že evidenci osob mají šéfmontéři, konkrétně pana Š. měl na starosti pan V., evidence pracovníků a co konkrétně dělali, bude zasláno, pan Š. dělá montáž, demontáž a opravy, musí se postarat o dopravu dělníků na dané místo a o ubytování a dopravu, daňový subjekt (nyní žalobkyně pozn. soudu) zajišťuje BOZP, které zaplatí, pracovníci nemají ani nářadí, to zajišťuje pan V., který jim to přiveze a večer odveze, pan Š. dostane peníze dopředu a zbytek mu je jednatelem doplacen v hotovosti. Šéfmontér je odpovědný za hodiny subdodavatelů, vede stavební deník, pan V. řekne, kolik bylo odpracováno hodin a kolik bylo vyplaceno na zálohách a podle toho mu jednatel doplatí zbytek. Do účetnictví jsou vystaveny výdajové pokladní doklady pro pokladnu, které odpovídají celkové částce faktury, přijetí peněz je pouze na faktuře,

placeno bylo vždy panu Š. Závěrem jednatelem uvedl, že zašle vydané faktury v souvislosti s pracemi pana Š. (2014 a 2015), rámcovou smlouvu s panem Š., evidenci zakázek 2014 a 2015, veškeré podklady od pana V. pro vyúčtování faktur od pana Š. do 3. 7. 2017.

26. Dne 3. 7. 2017 byla správci daně doručena evidence zakázek STAVOKOP a kniha zakázek v r. 2014, evidence zakázek STAVOKOP a kniha zakázek v r. 2015 a Rámcová smlouva o dílo č. 11/2013 ze dne 2. 1. 2013, uzavřená mezi F. Š. jako zhotovitelem a žalobkyní jako objednatelem (dále jen „Rámcová smlouva o dílo“). Předmětem smlouvy je podle 4. bodu závazek zhotovitele, odborné společnosti, provádět kompletní montáž regálových systémů a indukčního vedení na všech zakázkách ve stanovených termínech a v odpovídající kvalitě (dále jen „Dílo“). Podle 5. bodu se dohodly strany, že cena Díla bude stanovena vždy před začátkem každé jednotlivé montáže na podkladě kalkulace materiálu, prací a dopravy. Podle 7. bodu je objednatel Díla povinen písemně vyzvat zhotovitele k provedení prací ve lhůtě 10 dnů předem. Podle 8. bodu je zhotovitel povinen vést o průběhu realizace celého Díla stavební a montážní deník, do kterého budou zaznamenány události každého dne montáže, stejně jako změny požadované ze strany objednatele. Podle 9. bodu po úspěšném provedení komplexní zkoušky díla sepíší obě strany Protokol o předání a převzetí Díla, ve kterém bude zhodnocena jakost provedených prací, soupis zjištěných vad a nedodělků včetně dohody o opatřeních a lhůtách k jejich odstranění, popř. o jiných právech z odpovědnosti za vady. Podle 11. bodu zhotovitel sjedná stavebně-montážní pojištění Díla. Podle 12. bodu poskytne zhotovitel na dobu 36 měsíců neomezenou záruku za kvalitu týkající se především materiálu, provedení a funkce dodaného Díla.
27. Správce daně dne 27. 7. 2017 vydal výzvu č. j. 1509243/17/2712-60561-609474, v níž s poukazem na obsah zaslané Rámcové smlouvy o dílo žádá, aby daňový subjekt doložil, jak probíhalo stanovení ceny díla před začátkem každé akce, jak probíhalo písemné vyzvání zhotovitele k provedení prací, jak byly evidovány vyplacené zálohy a kdo je evidoval, aby daňový subjekt předložil přílohy č. 1 až 6 Rámcové smlouvy, neboť dle smlouvy je přesná technická i cenová specifikace Díla popsána v těchto přílohách, aby předložil stavební deníky k akcím, na nichž měli pracovat pracovníci od pana F. Š., aby předložil kopie pojistných smluv, certifikáty o pojištění, které daňovému subjektu předložil pan F. Š. k akcím v kontrolovaném období, má-li je k dispozici, aby sdělil, kdo měl poskytnout materiál, dopravu či ubytování a na čí náklady byly poskytnuty, a aby předložil všechny rámcové smlouvy platné v kontrolovaném období uzavřené s dodavateli externích pracovníků.
28. V přípisu ze dne 11. 8. 2017 k požadavku správce daně na *předložení denních přehledů pracovníků dle jmen a hodin* žalobkyně uvedla, že je nemá, byly skartovány, *náklady na ubytování a jízdné* jsou dle domluvy stran součástí konečné faktury, *doklady o provedení školení o bezpečnosti práce* byly skartovány, *stanovení ceny díla* bylo domluveno ústně, *vyzvání k provedení díla* probíhalo telefonicky, *protokol o předání a převzetí díla* není vyhotovován, veškeré nedostatky díla jsou řešeny v průběhu akce, bylo zjištěno, že *časový harmonogram* není zapotřebí vypracovat, o zálohách se neúčtovalo, *přílohy 1 až 6 Rámcové smlouvy* nebyly vypracovány, *stavební deníky* k akcím byly skartovány, *kopie pojistných smluv či certifikátů* od F. Š. nebylo nutné předložit, protože si je daňový subjekt hradí sám, *nákladové položky doprava a ubytování* byly buď zahrnuty či nezahrnuty v celkové ceně díla dle domluvy.
29. Dne 18. 10. 2017 vydal správce daně výzvu, č. j. 1757530/17/2712-60561-603351 (dále též „Výzva ze dne 18. 10. 2017“), v níž (v návaznosti na údaje sdělené správci daně jednatelem

daňového subjektu dne 15. 6. 2017) vyzval daňový subjekt, aby prokázal plnění na konkrétních dokladech od dodavatele F. Š. a rovněž prokázal, že uplatnil nárok na odpočet daně ve výši 1 272 358 Kč v souladu s ust. § 72 a § 73 ZDPH. Ve výzvě správce daně mimo jiné upozornil daňový subjekt, že mu nepředložil v protokolu o zahájení daňové kontroly avizované denní přehledy pracovníků včetně jejich jmen a odpracovaných hodin, kteří měli být dodáni F. Š., ačkoliv jednatel daňového subjektu dne 15. 6. 2017 sdělil, že tyto evidence externích pracovníků byly vedeny jeho šéfmontéry, přičemž dodavatele F. Š. měl na starosti pan V.. Dále správce daně připomněl, že jednatel daňového subjektu sdělil, že cena díla dle smlouvy o dílo nebyla kalkulována písemně, nýbrž pouze ústně a nebyla ani realizována smlouvou o dílo předvídaná písemná výzva k provedení díla, rovněž nebyly vypracovány Přílohy 1 až 6 smlouvy o dílo, neboť s ohledem na kontrolu prováděnou šéfmontérem daňového subjektu nebyly tyto dodatky smlouvy o dílo potřeba. Správce daně rovněž upozornil na to, že jednatel uvedl, že stavební deníky předpokládané smlouvou o dílo rovněž nemá k dispozici, neboť je skartoval při stěhování sídla společnosti z Českého Brodu do Prahy. Správce daně konstatoval, že daňový subjekt mu nepředložil evidenci záloh vyplacených deklarovanému dodavateli s tvrzením, že se o zálohách neúčtovalo a nepředložil mu ani evidenci částek, které dle svého tvrzení předával panu Š. na ubytování a na jízdenky jím dodaných pracovníků, a které se měly dle jeho tvrzení promítnout do částek fakturovaných panem Š. za uskutečněná plnění ve prospěch daňového subjektu. Dále správce daně uvedl, že ke tvrzenému školení o bezpečnosti a ochraně zdraví při práci (dále jen „BOZP“), které měl zajistit a zaplatit pracovníkům dodaným panem Š. daňový subjekt, předložil správci daně pouze čestné prohlášení pana V., které však neobsahuje konkretizaci konkrétních pracovníků, jimž mělo být školení poskytnuto, jakož i o tomto čestném prohlášení vznikly správci daně pochybnosti; jiné doklady k proškolení pracovníků nebyly předloženy s opětovným tvrzením, že tyto byly skartovány. Správce daně závěrem upozornil daňový subjekt, že dosud předloženými doklady nebylo prokázáno faktické přijetí plnění, nebylo prokázáno, v jakém rozsahu byla deklarovaná zdanitelná plnění provedena, a nebylo prokázáno, že byla přijata od dodavatele F. Š..

30. Soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že správce daně dostatečným způsobem označil důvody a existenci konkrétních skutečností, které jej vedly k přetrvávajícím pochybnostem o věrohodnosti tvrzení daňového subjektu, a bylo tedy na vůli žalobkyně, jakým způsobem a jakými důkazními prostředky prokáže svá tvrzení, tedy že došlo k dodání předmětného plnění v deklarovaném rozsahu a deklarovaným dodavatelem tak, jak je uvedeno na dokladech vystavených tímto dodavatelem. Jinými slovy správce daně výše popsaným způsobem své důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl, když ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 18. 10. 2017, označil existenci konkrétních skutečností, které jej nadále vedly k jeho pochybnostem o věrohodnosti tvrzení daňového subjektu. Námitku obsaženou v prvním žalobním bodu shledává soud proto nedůvodnou.
31. *Ve druhém žalobním bodu* brojí žalobkyně proti hodnocení jednotlivých důkazů. Podle žalobkyně správce daně nepřisoudil předloženým důkazům takový význam, jaký se ve styku s podnikatelem pravidelně používá. Žalobkyně namítá, že bylo prokázáno, že konkrétní dílo prováděné žalobkyní bylo předáno odběrateli a tím došlo ke vzniku daňové povinnosti. Žalobkyně řádně zaplatila dodavateli F. Š. za odvedenou práci, který potvrdil přijetí plateb na příjmových dokladech a čestným prohlášením taktéž potvrdil odvedení DPH.

32. Soud k takovému závěru nedospěl. Ze spisového materiálu je zřejmé, že žalobkyně se snažila prokázat provádění předmětných prací v tvrzeném rozsahu dodavatelem F. Š. jednak svědeckými výpověďmi, jednak listinnými důkazními prostředky.
33. Dle daňových dokladů - faktur vystavených F. Š. za předmětné období byla předmětem fakturace např. montáž regálového systému (faktura č. 39/2014), montážní práce (faktura č. 38/2014), oprava regulovaného systému (faktura č. 29/2014), montáž regálového systému (faktura č. 92015), montáž a oprava regulovaného systému (faktura č. 132015).
34. Na výzvu ze dne 27. 7. 2017, v níž správce daně mj. požadoval předložit „Protokol o předání a převzetí díla“ na akce, na kterých se podílel pan F. Š., resp. jím zajištění pracovníci „Časový harmonogram“ akcí, který měl být přílohou č. 7 Rámcové smlouvy o dílo v odpovědi (ze dne 21. 11. 2017) žalobkyně uvedla: *„Předání díla probíhalo v průběhu celé akce, kdy byl přítomen náš pracovník jako šéfmontér a ten si celou akci hlídal a zároveň přebíral při jejím celém dokončení“*. K protokolu o předání a převzetí díla uvedla: *„vzhledem k tomu, že na celou akci průběžně dohlíží náš pracovník jako šéfmontér, není Protokol vystavován. Veškeré nedostatky díla jsou řešeny v průběhu akce.“* K časovému harmonogramu dále uvedla: *Rámcová smlouva, která toto řeší, byla podepsána dříve, než jsme měli úplnou představu o fungování při realizaci zakázek. V průběhu jsme zjistili, že harmonogram není zapotřebí vypracovat, protože na zakázku dohlíží náš pracovník jako šéfmontér a ten si vše řídí i časově. Náš původní záměr byl, že pan Š. bude realizovat celou akci ve své plné režii, ale bohužel jsme zjistili, že toto nelze, neboť jeho pracovníci nebyli dostatečně kvalifikovaní a tudíž musel na zakázku dohlížet náš pracovník v pozici šéfmontéra.“*
35. Ve „Výsledku kontrolního zjištění“ ze dne 30. 1. 2018 dospěl správce daně k závěru, že nebyly předloženy takové důkazní prostředky, které by jednoznačně prokázaly, že došlo ke zdanitelným plněním tak, jak tvrdí daňový subjekt, když z předložených evidencí tato skutečnost nevyplývá, neboť Rámcová smlouva o dílo nebyla dodržována, daňový subjekt nepředložil důkazní prostředky k tomu, jaké konkrétní osoby měly předmětné činnosti vykonávat, k úhradě prací mělo docházet v hotovosti a to odlišně od tvrzení daňového subjektu (evidence záloh nebyla předložena), mělo dojít ke skartování důkazních prostředků (evidence osob, BOZP, stavební deníky).
36. Ve vyjádření ze dne 6. 2. 2018 žalobkyně nesouhlasila s „Výsledkem kontrolního zjištění“ a připojila k němu „Čestné prohlášení“ F. Š., v němž jmenovaný prohlašuje, že převzal za provedené práce finanční prostředky v hotovosti, což potvrdil vlastnoručně podepsanými příjmovými doklady, DPH řádně odvedl, vůči společnosti ELEKTROMONTÁŽE SÝKORA spol. s r. o. nemá žádné pohledávky. Dále připojila „Čestné prohlášení“ podepsané M. V., v němž jmenovaný uvádí, že podniká v oblasti požární ochrany a prohlašuje, že provedl úplné proškolení osob, které k proškolení přivedl pan F. Š., školení těchto zaměstnanců zaplatila společnost ELEKTROMONTÁŽE SÝKORA spol. s r. o.
37. Dne 21. 3. 2018 vydal správce daně Zprávu o daňové kontrole, v níž dospěl k závěru, že daňový subjekt nedostal své důkazní povinnosti dle § 92 odst. 3 daňového řádu a neprokázal plnění uvedená na daňových dokladech. K předložené listině „Čestné prohlášení“ F. Š., správce daně mimo jiné uvedl, že zaznamenal v průběhu daňového řízení skutečnosti, které tento důkazní prostředek závažně zpochybňují. Byť v prohlášení jmenovaný uvedl, že převzetí finančních prostředků v hotovosti potvrdil vlastnoručně podepsanými příjmovými doklady, daňový subjekt je nepředložil, naopak dle předložených důkazních prostředků je potvrzoval na fakturách, dle daňového subjektu

úhrady měly být poskytovány formou záloh, na faktuře bylo stvrzeno převzetí celého obnosu peněz najednou, ačkoli měla být část placena formou záloh. K předložené listině „Čestné prohlášení“ podepsané M. V., správce daně mimo jiné uvedl, že daňový subjekt uvedl, že nemá doklady o provedení BOZP k dispozici, protože provedl jejich skartaci. Podle prohlášení však není zřejmé, jaké konkrétní osoby a kdy je M. V. školil. Správce daně k tomu dodal, že M. V. vlastnil živnostenský list na předmět podnikání „Poskytování služeb v oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci od 11. 4. 2016, tj. až po datu, kdy mělo být proškolení pracovníků provedeno (školení musí být provedeno před zahájením prací, předmětem daňové kontroly bylo zdaňovací období červenec 2014 až prosinec 2015.

38. Dne 6. 4. 2018 vydal správce platební výměry, které žalobkyně napadla odvoláním ze dne 17. 4. 2018. V rámci doplnění odvolání žalobkyně předložila písemnosti vztahující se k jejím zakázkám u odběratelů Panasonic AVC Networks Czech, s.r.o., JK Logistika a.s. (AUTONEUM), JK Logistika a.s. (Ingersoll), BDI-Czech s.r.o., STILL ČR spol. s r.o., LINCOLN CZ, s.r.o. (objednávky montáže, opravy nebo demontáže regálových systémů od těchto odběratelů, cenové nabídky daňového subjektu těmto odběratelům, fotodokumentaci regálových systémů nadepsanou názvem předmětných odběratelů, u odběratele LINCOLN CZ, s.r.o. i Smlouvu o dílo č. 11/2014 uzavřenou s tímto odběratelem, včetně Dodatku č. 1 k této smlouvě. Dále daňový subjekt předložil fotodokumentaci regálových systémů a předávací protokoly, kde je jako dodavatel uveden F. Š. - STAVOKOP. Daňový subjekt navrhl dále provedení svědeckých výpovědí, včetně zástupců svých odběratelů a provedení místního šetření u odběratelů, a to za účelem prokázání řádného provedení daňově uznatelných plnění, způsobu evidence a vykazování provedené práce, její objednání a zadání, nábor pracovníků a způsob úhrady za provedenou práci.
39. Odvolací orgán uložil správci daně doplnit odvolací řízení o provedení svědeckých výpovědí F. Š., M. V. a J. P..
40. Správcem daně byly provedeny výslechy svědků:
41. Dne 15. 11. 2019 byl slyšen pan F. Š., který byl v předmětném období jednatelem dodavatele F. Š. – STAVOKOP. Jmenovaný uvedl mimo jiné, že byl pro daňový subjekt dodavatelem pracovníků, které si sehnal u subdodavatelské firmy nebo prostřednictvím živnostníků např. ze Sokolova nebo Duchcova nebo osob ze Slovenska pracujících na dohodu o provedení práce, kterou s nimi měl uzavřenou, jména dodavatelů pracovníků si již nepamatoval, pracovníky si evidoval sám daňový subjekt. Evidence provedených prací, odpracovaných hodin ani stavební či montážní deníky nevedl. Přehled prací nebyl svědkem evidován, protože pan S. (jednatelem daňového subjektu pozn. soudu) mu řekl, že u montáže být nemusí, že má své lidi, kteří na to dohlíží. Platby za ubytování dodaných pracovníků prováděl daňový subjekt, načež mu neuhradil celou fakturu, ale odečetl si ubytovací náklady. Jeho firma nedodávala daňovému subjektu žádný materiál nebo nářadí, vše bylo zajištěno ze strany daňového subjektu. Dodané pracovníky řídil, zadával jim práci, kontroloval pracovník daňového subjektu. Nebyly sepisovány žádné předávací protokoly, cena byla stanovena za normu (hodinově) na jednoho pracovníka, placení vystavených faktur probíhalo v hotovosti mezi svědkem a panem S. Přijetí hotovostních plateb potvrzoval svědek na faktuře podpisem, kde byla uvedena celá fakturovaná hodnota, ale všechny peníze ve všech případech neobdržel, neboť někdy pan S. řekl, že práce nebyly provedeny kvalitně.

42. Dne 6. 12. 2019 byl slyšen svědek pan M. V., který uvedl, že byl u daňového subjektu při realizaci montáží, měl živnostenský list a nikdy nebyl zaměstnancem daňového subjektu. Pan F. Š. měl daňovému subjektu dodávat montéry, v rozmezí od tří do osmi pracovníků na jednotlivou zakázku. Svědek byl jedním z projektových manažerů, který přebíral pracovníky dodané F. Š., připustil možnost účasti pracovníků od pana Š. i na jiných zakázkách, kterých se sám neúčastnil. Jako projektový manažer dodané pracovníky řídil, zadával práci na konkrétních výrobcích, úkoloval je, pokud to bylo možné, stanovil denní normu a práci dozoroval. Na jména pracovníků si nevzpomíná, byly většinou romské národnosti a někteří se na zakázkách i opakovali. Žádnou evidenci pracovníků od pana Š. svědek nikdy nepřevzal. Evidenci těchto pracovníků vedl pro účtárnu daňového subjektu sám, denně zapisoval jejich jména a počet odpracovaných hodin. Po ukončení zakázek evidence pracovníků předával osobně do účtárny nebo je do účtárny po někom poslal. Vedl montážní deníky, jejich obsahem byla komplexní zpráva o denní činnosti. Po ukončení zakázky montážní deníky předal vedení společnosti, nebo do účtárny. Zálohy pracovníkům dodaným panem Š. nikdy nevyplácel a neví, že by nějaké zálohy dostávali. Po ukončení zakázky nebyly provedené práce panem Š. daňovému subjektu oficiálně předávány a nebyly vystavovány ani sepisovány předávací protokoly.
43. Dne 16. 12. 2019 provedl dožádaný správce daně svědeckou výpověď pana J. Paňhy, bývalého zaměstnance daňového subjektu. Z výpovědi svědka vyplynulo, že pracoval u daňového subjektu jako montér a šéfmontér. Jaké činnosti pan Š. pro daňový subjekt vykonával svědek nevěděl, věděl pouze, že je to jeden z lidí, od kterého byli najímáni pracovníci. Počet pracovníků, které měsíčně pan Š. dodal, mu není znám, on měl vyzvednout skupinu pracovníků a nevěděl, od koho jsou. Zda byla daňovému subjektu předána panem Š. evidence dodaných pracovníků a kdo ji vedl, svědek nevěděl. Svědek dále uvedl, že v rámci evidence pracovníků nebyla zaznamenávána jejich jména, pouze počet lidí a odpracované hodiny, psal se také montážní deník, kde nebyla jména lidí. Svědek k tomu sdělil, že *„Běžně se stavební deníky předávaly panu S., jedna kopie se předávala zákazníkovi, jedna zůstávala v deníku a deník se eviduje“*. Po skončení pracovního poměru neodevzdal stavební deníky a předávací protokoly z důvodu svého stěhování, tyto deníky a předávací protokoly vrátil, až když ho kontaktoval pan S., ale nevěděl, kdy to bylo, o jaké stavební deníky a předávací protokoly se jednalo, svědek nedokázal upřesnit, nevěděl jakého období a kterých zakázek se týkaly.
44. S ohledem na výše uvedený přehled provedených důkazů soud námítce týkající se nesprávného hodnocení důkazních prostředků, konkrétně že finanční orgány nepřisoudili předloženým důkazům takový význam, jaký se ve styku s podnikatelem pravidelně používá, nemohl žalobkyni přisvědčit.
45. Rozpory ve výpovědích jednatelů, kteří uzavíraly Rámcovou smlouvu o dílo ze dne 2. 1. 2013, svědků i předložených listinných důkazů nejsou podle soudu ojedinělé, nahodilé, okrajové a netýkají se nepodstatných okolností posuzovaného případu. Jejich četnost vedla podle soudu ke správnému závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzení žalobkyně vztahující se k dodání plnění deklarovaným dodavatelem v deklarovaném rozsahu. Ačkoliv F. Š. vypověděl, že byl pro daňový subjekt dodavatelem pracovníků, které si sehnal u subdodavatelské firmy nebo prostřednictvím živnostníků, předmětem plnění podle daňových dokladů nebylo dodání pracovních sil, nýbrž dle spisového materiálu příkladmo montáž regálového systému (faktura č. 39/2014), montážní

práce (faktura č. 38/2014), oprava regulovaného systému (faktura č. 29/2014), apod. Podle F. Š. nebyly deklarované provedené práce oficiálně předávány, avšak v rámci odvolacího řízení byly žalobkyní předloženy předávací protokoly. F. Š. sice svým podpisem stvrdil přijetí celé vyúčtované hodnoty, avšak sám uvedl, že část vyfakturovaných částek mu nebyla ve skutečnosti uhrazena. Údaje jmenovaného o započtení nákladů na ubytování pracovníků vynaložených daňovým subjektem oproti částkám fakturovaným F. Š. daňovému subjektu nekorespondují s tvrzením jednatele daňového subjektu, že náklady s ubytováním pracovníků od F. Š. mu zasílal, a ten je měl zohlednit již při vystavení faktur. V čestném prohlášení zmíněný podpis na příjmových pokladních dokladech panem Š. nebyl svědeckou výpovědí pana Š. potvrzen a tyto příjmové pokladní doklady nebyly ani daňovým subjektem správci daně předloženy. Svědek M. V. v rozporu s tvrzením jednatele daňového subjektu, že měl na starosti všechny pracovníky dodané panem Š., připustil i možnost účasti těchto pracovníků na zakázkách, u nichž přítomen nebyl; svědek nebyl schopen tyto konkrétní pracovníky identifikovat, evidenci pracovníků, kterou měl svědek vést obsahující počet odpracovaných hodin, a kterou měl předat do účtárny, daňový subjekt však v rámci daňové kontroly správci daně nepředložil s odůvodněním, že byla po ukončení akce skartována. Svědek J. P. nebyl schopen specifikovat, jak měla probíhat spolupráce mezi F. Š. a daňovým subjektem, uvedl pouze obecné údaje o přidělených montážních pracovnících a jejich pracovní činnosti. Ve vztahu k pracovníkům dodaným panem Š. pak neuvedl žádné konkrétní informace a nedokázal ani blíže uvést, o jaké stavební deníky a předávací protokoly, které měl u daňového subjektu jako šéfmontér vést a měl je panu S. vrátit, se jednalo, rovněž nevěděl jakého období a kterých zakázek se týkaly. Výpověď svědka P. je v rozporu s výpovědí svědka V. týkající se obsahu evidence, kterou měl vést k pracovníkům dodaným panem Š., kdy dle svědka P. evidence neobsahovala jména pracovníků, zatímco podle svědka V. je obsahovala. Ve vztahu k čestnému prohlášení M. V. soud toliko dodává, že obsah tohoto prohlášení představuje pouze obecné potvrzení o proškolení blíže neurčených osob bez opory seznamu obsahujícího konkrétní jména či počet proškolených osob, přičemž žalobkyně o něm v rámci daňového řízení uvedla, že doklady o provedení BOZP již skartovala. K předložené fotodokumentací regálových systémů pak lze konstatovat, že není způsobilá prokázat provedení prací vyúčtovaných předmětnými daňovými doklady, popř. rozsah plnění odpovídající fakturované ceně plnění. Soud pro stručnost dále odkazuje na stranu 15 a 16 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný shrnul své závěry ohledně posouzení jednotlivých důkazních prostředků.

46. Tvrzení žalobkyně, že dodavateli F. Š. za odvedenou práci zaplatila, ten potvrdil přijetí plateb na příjmových dokladech, je v rozporu se skutečností vyplývající ze spisového materiálu, a sice žádné příjmové doklady žalobkyně nepředložila. Samotné čestné prohlášení F. Š. o odvedení DPH je bez dalšího (resp. podpořené jinými důkazy) pro posouzení daného případu irelevantní.
47. Ohledně námitky, že správce daně neprovedl žalobkyní navrhované důkazy (místní šetření u jejích odběratelů a svědecké výpovědi zástupců těchto odběratelů), které označil za nadbytečné, soud uvádí, že návrhy na provedení těchto důkazů vznesla žalobkyně v rámci odvolacího řízení a tyto se vztahují k plněním daňového subjektu uskutečněným pro jeho odběratele. Soud dospěl ke shodnému závěru jako žalovaný, a sice že jimi nemohlo být prokázáno, že měly přímý a bezprostřední vztah k žalobkyní deklarovaným plněním přijatým od dodavatele F. Š. (totéž se týká i návrhu na provedení místního šetření u těchto odběratelů).

48. V návaznosti na výše uvedené se soud shoduje s žalovaným, že žalobkyně neunesla svoje důkazní břemeno, když předložila k prokázání odpočtů DPH pouze takové doklady, které nebyly způsobilé prokázat, zda služby od deklarovaného dodavatele F. Š. v deklarovaném rozsahu skutečně přijal, neboť tyto důkazní prostředky jsou pouze formálního rázu (Rámcová smlouva o dílo ze dne 2. 1. 2013, evidence zakázek STAVOKOP za r. 2014 a za r. 2015, Kniha zakázek za 2014 a za 2015, vystavené daňové doklady pro své odběratele), nebo se jedná o listinné důkazy, jejichž nevěrohodnost vyplývá z ostatních provedených důkazů, s nimiž vykazují nesrovnalosti (předávací protokoly předložené v rámci odvolacího řízení, o nichž F. Š. a M. V. uvedli, že nebyly vystavovány ani sepisovány) nebo je daňový subjekt s ohledem na tvrzenou skartaci vůbec nepředložil, ačkoli se jednalo o doklady předvídané smlouvou o dílo.
49. Soud proto uzavírá, že námitky ve druhém žalobním bodu shledal rovněž nedůvodnými.
50. K namítanému porušení zásady neutrality daně *ve třetím žalobním bodu* soud uvádí, že ani této námitce nepřisvědčil. Jestliže žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně v rozporu se zákonem (neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu od deklarovaného dodavatele), pak nelze přisvědčit žalobkyni, že žalovaný tuto zásadu porušil, když nezákonně uplatněný nárok na odpočet daně zamítl.
51. Žalobkyně v závěrečném žalobním bodu odkazuje na judikaturu SDEU s tím, že postup žalovaného je nesprávný, neboť nárok na odpočet daně lze odmítnout pouze tehdy, pokud z objektivních důkazů vyplyne, že je uplatňován podvodně. Soud v této souvislosti uvádí, že od podání žaloby došlo k nové judikatuře SDEU i judikatuře rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, která významně doplnila stávající judikaturu ohledně otázky, zda žalobcem tvrzený dodavatel byl skutečným dodavatelem plnění, z něhož byl odpočet nárokován.
52. Daňové orgány vycházely z dlouhodobé judikatury NSS, že nárok na odpočet DPH nelze uznat, pokud daňový subjekt nevyvrátí důvodné pochybnosti správce daně o tom, zda byl dodavatelem plnění právě subjekt označený za dodavatele na předložených daňových dokladech (viz například rozsudky NSS ze dne 21. 12. 2016 č. j. 6 Afs 246/2016-33, či ze dne 20. 7. 2017 č. j. 1 Afs 10/2017-39). Tato judikatura však byla zpochybněna rozsudkem NSS č. j. 4 Afs 58/2017-78, *Stavitelství Melichar*. Rozšířený senát NSS v této souvislosti předložil SDEU dvě předběžné otázky, na něž SDEU odpověděl v rozsudku ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, kde konstatoval: „*Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.*“ SDEU připustil, že za určitých podmínek nemusí být dodavatel plnění jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Jinými slovy, zatímco dosavadní většinová judikatura NSS trvala na tom, že identita dodavatele musí být postavena zcela na jisto, rozsudek SDEU *Kemwater ProChemie* vedle této základní možnosti připustil i možnost, že se prokáže pouze to, že dodavatel byl

plátce DPH. Upřesnil také rozložení důkazního břemene k této otázce, a to tak, že důkazní povinnost prokázat, že dodavatel je plátcem DPH, leží na daňovém subjektu. Relativně úzkou výjimku SDEU stanovil pouze pro situaci, že by správce daně sám měl údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH. Šlo by typicky o situaci, kdy by již z informací dostupných správci daně z úřední činnosti bylo zřejmé, že dodavatel byl plátcem DPH.

53. Rozšířený senát následně rozhodl rozsudkem ze dne 23. 3. 2022 č. j. 1 Afs 334/2017-208, v němž vyslovil následující právní závěr: „*Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.*“ Shledal, že rozsudkem SDEU *Kemwater ProChemie* byly dosavadní závěry judikatury NSS buď popřeny (rozsudek *Staviteľství Melichar*), nebo významně doplněny (zbývající judikatura). SDEU potvrdil, že prokázání splnění hmotněprávních podmínek a prokázání podvodu na DPH jsou odlišné otázky (viz bod 33 rozsudku rozšířeného senátu).
54. Právní názor SDEU a rozšířeného senátu NSS se promítá i do posuzované věci. Správce daně a žalovaný se při svém rozhodování, v souladu s tehdejší judikaturou, zaměřili na posouzení otázky, zda dodavatelem žalobce byl právě subjekt, který byl jako dodavatel označen v předložených daňových dokladech, a vzhledem k tomu, že žalobce nevyvrátil důvodné pochybnosti o této otázce, nárok na odpočet mu nebyl uznán.
55. Pohledem judikatury ve věci *Kemwater ProChemie* je však třeba se při nejasné identitě dodavatele zaměřit na otázku, zda ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH tento dodavatel nutně měl. Důkazní břemeno k prokázání této skutečnosti leží primárně na žalobci, který může prokazovat i to, že jeho dodavatel měl postavení plátce DPH, přestože se mu nepodařilo prokázat, že šlo o konkrétní subjekt uvedený v daňových dokladech.
56. V obecné rovině uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, za podmínky, pokud skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, bude-li ze skutkových okolností poskytnutých daňovým subjektem vyplývat, že nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.
57. V posuzovaném případě dodavatel daného plnění uvedený na daňových dokladech tj. F. Š. sice byl identifikován, avšak žalobkyní nebylo prokázáno, že byl skutečným dodavatelem plnění deklarovaného na daňových dokladech a provedenými důkazy ze skutkových okolností prokázanými daňovým subjektem vyplývá, že daňový subjekt sdělil a navrhl správci daně důkazy potřebné k ověření, že tvrzený dodavatel, tj. F. Š. toto postavení měl, současně však ze skutkových okolností dané věci vyplývá, že nebylo prokázáno, že jmenovaný dodavatel byl v pozici skutečného dodavatele. Jinými slovy, právě proto, že

žalobkyně setrvala na svém tvrzení, že skutečným dodavatelem daného plnění v deklarovaném rozsahu je F. Š. a její důkazní návrhy směřovaly na prokázání tohoto tvrzení, které se však provedenými důkazy nepotvrdilo, nelze uzavřít, že ze skutkových okolností poskytnutých daňovým subjektem vyplývá, že jsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.

58. S ohledem na výše uvedené shledal soud námitky ve třetím žalobním bodu nedůvodnými.
59. Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
60. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

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

Kasační stížnost je nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 14. října 2022

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu