



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyň JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové ve věci

žalobkyně:

BEST DYNAMIC SERVICE s.r.o. IČO: 04512910
sídlem Růžová 951/13, Praha 1
zastoupena advokátem Mgr. Ivo Muškou
sídlem Akademika Heyrovského 1178, Hradec Králové

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství,
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2020, č. j. 38911/20/5300-21441-712599

takto:

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

Odůvodnění

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného uvedeného v záhlaví tohoto rozsudku, jímž byla zamítnuta její odvolání a potvrzena rozhodnutí – dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 1. 8. 2019, kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty:

za zdaňovací období červen 2016 ve výši 41 367 Kč a současně bylo předeepsáno penále ve výši 8 273 Kč a

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

2. za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 84 176 Kč a současně bylo předepsáno penále ve výši 16 835 Kč.
3. Uvedenými dodatečnými platebními výměry byla doměřena daň z přidané hodnoty z důvodu neprokázání přijetí plnění žalobkyní od deklarováných dodavatelů v rozsahu uvedeném v daňových dokladech. Žalobkyně v odvolání proti dodatečným platebním výměrům namítala, nesprávné zjištění skutkového stavu věci, nesprávné hodnocení důkazů, neprovedení výslechu svědka a dalších navrhovaných důkazů a postup správce daně v rozporu s rozložením důkazního břemene v daňovém řízení.
4. Žalovaný se po doplněném dokazování ztotožnil se závěry správce daně učiněných v 1. stupni řízení v tom, že žalobkyně neprokázala nárok na odpočet daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

5. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyšel ze zjištění, že daň byla doměřena na základě výsledků daňové kontroly s vyhodnocením správce daně o vyloučení nároku na odpočet daně z deklarováných přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů:
 - a) Kale Trade s.r.o. (dále jen „Kale Trade“) v podobě dodání stavebního materiálu na základě daňových dokladů č. 20116016 a č. 20116023 a poskytnutí služeb na základě daňového dokladu č. 20116024, přičemž deklaroval využití uvedeného přijatého materiálu v rámci uskutečnění své ekonomické činnosti provedením stavebních prací pro své odběratele M. Č., R. V. a L. V. a využití přijatých služeb (svoz počítačů) pro odběratele FS CODES s.r.o., (dále jen „FS CODES“) a
 - b) K Proteck stavební s.r.o., (dále jen „K Proteck stavební“) v podobě dodání stavebního materiálu na základě daňového dokladu, přičemž využití tohoto materiálu bez jeho konkrétní specifikace a skladové evidence deklaroval jako pro něj zpracovaný společností K Proteck stavební, Kale Trade a 2 fyzickými osobami L. O. a M. B.,kdy žalobkyně neprokázala nárok na odpočet daně ve smyslu ust. §§ 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH) tím, že neprokázal přijetí plnění od deklarováných dodavatelů v rozsahu uvedeném v daňových dokladech.
6. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádával s odvolacími námitkami žalobkyně, že správce daně postupoval v rozporu s rozložením důkazního břemene mezi ní jako daňovým subjektem a správcem daně, že k tíži žalobkyně nelze přičítat nekontaktnost dalších subdodavatelů ani nemožnost provedení výslechu některých žalobkyní navržených svědků.
7. Pro účely vypořádání námitek žalovaný pojednal o právním základu případu včetně judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu a o zásadách důkazního břemene, znamenajících, že důkazní břemeno prioritně nese daňový subjekt a je věcí daňového subjektu, aby vyvrátil jemu správcem daně prokázané pochybnosti o tom, že zdanitelné plnění se uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu.
8. Při aplikaci právních základů na daný skutkový stav žalovaný předestřel pochybnosti, které vyvstaly správci daně v rámci prověřování dodavatelů žalobkyně a také jejich dodavatelů (subdodavatelů).
9. Pochybnosti správce daně vyplynuly z následujících zjištění:

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

10. Společnost NOBUE SYS s.r.o., (dále jen „NOBUE SYS“) – dodavatel společnosti Kale Trade byla pro správce daně nekontaktní a výzva k ní zůstala bez odezvy. Nebylo tak ověřeno, zda společnost Kale Trade skutečně měla předmětný materiál k dispozici a mohla jej prodat žalobkyni. Společnost NOBUE SYS a dále její dodavatelé - MIPRI s.r.o. a K Proteck s.r.o. byli také nekontaktní.
11. Dodavatel žalobkyně - společnost K Proteck stavební na výzvu správce daně předložil doklady o nákupu stavebního materiálu dodaného poté žalobkyni, a to od dodavatelů Stavebniny DEK a.s., IZOMAT Praha s.r.o. a VETOS dveře a zárubně s.r.o. Předloženými doklady však nebyl fakturován materiál takového druhu a rozsahu, který byl společností K Proteck stavební vyúčtován žalobkyni fakturou č. 16130022 dle specifikace obsažené v příloze této faktury.
12. Z faktury, kterou L. O. vyúčtoval žalobkyni za červen 2016 pomocné práce, nelze zjistit, jaké konkrétní práce byly jejím předmětem a co vše konkrétně fakturovaná částka 30 200 Kč zahrnuje. K přijatým službám od dodavatele Kale Trade dle faktury č. 20116024 žalobkyně neprokázala, jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu byly součástí údržby a prací provedených žalobkyní a kým byly práce provedeny.
13. Dle zjištění správce daně se ani u jednoho z deklarovaných dodavatelů žalobkyně nejednalo o standardní podnikatelský subjekt. Dodavatelé se vyznačovali znaky - virtuální sídlo společnosti, neexistence provozovny a skladovacích prostor, absence existence vlastních webových stránek za účelem sebezprezentace, absence vykazování účetních závěrek v obchodním rejstříku. Ani jeden z dodavatelů nedisponoval materiálním a v případě dodavatele Kale Trade také personálním zázemím pro realizaci šetřených plnění pro žalobkyni. Společnost Kale Trade nevlastnila žádná vozidla.
14. Správci daně nebyly k jeho výzvě žalobkyní předloženy důkazní prostředky, které by osvědčovaly konkrétní okolnosti a způsob přepravy zboží a specifikaci služeb provedených společností Kale Trade, jakož i vazbu mezi materiálem přijatým žalobkyní od svých dodavatelů a uskutečněnými plněními, které žalobkyně realizovala pro své odběratele – M. Č., R. V., L. V. a společnost FS CODES.
15. Smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a jejími deklarovanými dodavateli správce daně považoval za zcela obecné a neurčité oproti jinak obvyklým smluvním znakům. Zpochybnil věrohodnost podpisu p. C. na smlouvě s Kale Trade ze dne 2. 1. 2016 (jediný společník), nebyla nijak objasněna a prokázána realizace svozu výpočetní techniky pro společnost FS CODES, který měla společnost Kale Trade pro žalobkyni provést spolu se servisem a údržbou dle faktury č. 20116024 ze dne 30. 7. 2016. Jednatel žalobkyně sdělil, že u svozu nebyl, a neví, odkud svoz probíhal. Z písemného vyjádření Kale Trade vyplývá pouze osobní provedení svozu panem C., není však zřejmé, jakým dopravním prostředkem. K průkazu svozu nákladním vozidlem Ford Tranzit 100 bylo zjištěno, že v evidenci vozidel se dané vozidlo nenachází a registrace daného vozidla v centrálním registru vozidel zanikla ke dni 1. 7. 2015. Předmětné vozidlo tedy nemohlo v červenci 2016 pro odvolatele přepravovat výpočetní techniku. Objednávka ze dne 29. 6. 2016 na svoz „pc, tiskáren a přísl.“, jejich údržbu, rozebírání, čištění a servisní práce v červenci 2016, je zcela obecná a trpí absencí specifikace místa, odkud má být svoz výpočetní techniky proveden. Není taktéž specifikován rozsah služeb, adresát objednávky a den jejího doručení, ani termín uskutečnění objednaných služeb. Není zřejmé, kdo vystavil dodací list ze dne 6. 7. 2016, neboť na tomto se nachází pouze razítko odvolatele a podpis jeho jednatele, pana S.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

16. Žalobkyní předložené faktury č. 310517 a 310520 vystavené pro odběratele FS CODES nijak neprokazují, že vyúčtované služby za červen v podobě servisu a svozu v počtu 275 hodin a za červenec v podobě servisu v počtu 262 hodin byly žalobci poskytnuty právě Kale Trade. Neodpovídají počty hodin a předmět plnění.
17. Servisní zprávy č. 6/2016 a 7/2016 žalobkyně pro odběratele FS CODES jsou neurčité, servisní smlouva 2016 ze dne 31. 3. 2016 uzavřená mezi žalobkyní a odběratelem FS CODES neprokazuje, že služby poskytnuté této společnosti ze strany žalobkyně byly tomuto poskytnuty právě dodavatelem Kale Trade.
18. Podpis na smlouvě s Kale Trade v podobě „C.“ a na stvrzenkách o platbě v hotovosti dodavateli Kale Trade a dále podpis „O.“ na stvrzenkách dodavateli K Proteck stavební neodpovídají podpisům jmenovaných na dalších listinách.
19. Žalobkyně deklarovala platby všech přijatých plnění od obou deklarováných dodavatelů v hotovosti, přestože společnost Kale Trade v předmětných zdaňovacích obdobích disponovala třemi bankovními účty zveřejněnými v registru plátců DPH a přestože žalobkyni platili její odběratelé bezhotovostně. Žalobkyně si identitu osob, kterým předávala hotovost, nijak neověřovala s tím, že se s těmito dlouhodobě zná. Současně však s ohledem na výše uvedené nesrovnalosti nedisponuje takovými důkazními prostředky, kterými by prokázala předání hotovostních plateb osobám oprávněným jednat za své dodavatele.
20. Z uvedeného dle žalovaného vyvstaly pochybnosti v první řadě o samotném druhu a povaze služeb, které měl odvolatel od dodavatele Kale Trade přijmout. Dále pak na základě odvolatelem předložených dokladů existuje také zjevný nepoměr mezi rozsahem služeb přijatých od dodavatele Kale Trade a služeb poskytnutých odvolatelem pro odběratele FS CODES vyvracející tvrzení odvolatele o vazbě výše uvedených přijatých a uskutečněných plnění.
21. Žalovaný k uvedeným pochybnostem vycházel dále ze zjištění, že správci daně se nepodařilo k návrhu žalobkyně provést výslech jednatele společnosti Kale Trade R. C., neboť ten se z nařízených termínů výslechu, na které byl předvolán, opakovaně omlouval a následně se svědka na provedení výslechu nepodařilo ani opakovaně předvést za pomoci Policie ČR. Pan C. se nakonec ke správci daně dostavil mimo nařízené termíny jeho výslechu dne 6. 8. 2018, kdy nevyprávěl nic k obchodnímu vztahu se žalobkyní. Stejně tak se za účelem výslechu nedostavil ani jednatel společnosti K Proteck stavební L. O. ml., a to ani za asistence Policie ČR.
22. Svědek M. B., jehož žalobkyně označila za jednoho ze zpracovatelů materiálu přijatého žalobkyní od jejích deklarováných dodavatelů, sdělil, že jednatele žalobkyně ani žalobkyni nezná a nikdy s ní nespolupracoval. Potvrdil pravost svého razítka, ale naopak nepotvrdil pravost svého podpisu na faktuře ze dne 29. 4. 2016 „za pomocné práce pro dodavatele (nakládka+ vykládka+ rozvoz) st. materiálu a náhr. dílů“ na částku 80 000 Kč. Žalovaný tedy konstatoval, že toto je v přímém rozporu s tvrzením žalobkyně o participaci pana B. na zapracování žalobcem pořízeného materiálu v rámci zakázek pro její odběratele.
23. Další žalobkyní označenou osobu, která se měla podílet na zpracování materiálu, L. O. st., se správci daně nepodařilo ani přes využití všech zákonných možností stanovených daňovým řádem vyslechnout, a z faktury vystavené panem O. pro žalobkyni nelze zjistit, jaké konkrétní plnění je fakturováno ani, zda se plnění jakýmkoliv způsobem vztahuje k

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

materiálu, který měl odvolatel obdržet od svých deklarovaných dodavatelů Kale Trade a K Proteck stavební.

24. Svědkyně R. V., deklarovaná odběratelka údržbářských prací žalobkyně v areálu autokempu Svata Kateřina potvrdila jednání se žalobkyní, avšak neznala bližší specifikaci přijatých prací ani materiálu, který byl na práce použit, jakož ani nevěděl, odkud žalobkyně materiál potřebný k provedení údržbářských prací získala.
25. Svědek L. V. potvrdil, že se žalobkyní spolupracoval a jednal s jednatelem žalobkyně, panem S. Žalobkyně prováděla pro svědka údržbářské práce v autokempu. Práce byly specifikovány pouze ústně. Svědek kromě zahradních prací potvrdil i práce za použití stavebního materiálu, nevěděl, však kolik takového materiálu bylo žalobkyní použito a odkud tento materiál žalobkyně získala. Žalovaný konstatoval, že svědek L. V. potvrdil přijetí plnění od žalobkyně, ta však neprokázala, že přijala šetřená plnění od deklarovaných dodavatelů Kale Trade a K Proteck stavební.
26. Ze svědecké výpovědi Ing. J. S., jednatele deklarovaného odběratele společnosti FS CODES vyplynulo, že svědek zná žalobkyni a žalobkyně pro něj dlouhodobě zajišťuje jednoduché servisní práce výpočetní techniky a svozy. Sjednané služby byly specifikovány v servisní smlouvě, která byla sepsána 31. 3. 2016. Svědek nevěděl, kdy a kde konkrétně byly služby jím vyúčtované žalobci provedeny ani jakým dopravním prostředkem.
27. K důkazům předloženým žalobkyní žalovaný shrnul, že žalobkyně k doložení svých nárokovaných odpočtů na DPH předložila pouze doklady formálního a vágního charakteru, které neobsahují potřebné konkrétní údaje k šetřeným obchodním transakcím a taktéž vykazují nesrovnalosti v podobě nejasné identity osob, které doklady signovaly. Ve spojení s následným šetřením správce daně žalovaný zhodnotil, že byla zpochybněna samotná schopnost obou dodavatelů disponovat šetřeným stavebním materiálem, který měl být dodán odvolateli. Žalobkyně neprokázala provedení přepravy stavebního materiálu včetně prokázání konkrétního vozidla. Nepředložila důkazní prostředky, které by v konkrétnosti prokazovaly provedení služeb dodavatelem Kale Trade, zahrnující taktéž provedení přepravy výpočetní techniky v rámci služby tzv. svozu. Správci daně se nepodařilo přes veškerou snahu ani za využití všech zákonem připuštěných možností vyslechnout žalobkyní navržené svědky, jednatele deklarovaných dodavatelů R. C. a L. O. ml., a nemohlo tak dojít k potvrzení dodání zboží a služeb způsobem a v rozsahu deklarovaném daňovými doklady vystavenými pro žalobkyni. K prokázání faktického přijetí šetřeného plnění od deklarovaných dodavatelů v deklarovaném rozsahu nevedly ani provedené svědecké výpovědi odběratelů. Pouze obecné vymezení předmětu plnění ve fakturách vystavených žalobkyní pro jejího odběratele neumožňuje dovodit vazbu mezi jí přijatými a uskutečněnými plněními.
28. Žalobkyně se dle žalovaného nechovala dostatečně obezřetně a nezajistila si důkazy k prokázání souladu stavu faktického se stavem deklarovaným v rámci svého důkazního břemene, nezajistila si dostatečně konkrétní doklady k přijetí zboží a jeho přepravě, resp. k přijetí služeb, jakož ani doklady umožňující spárování přijatých plnění s plněními uskutečněnými ve prospěch odběratelů. Nepřiměřeně spoléhala na prokázání faktického plnění prostřednictvím svědeckých výsledků jednatelem dodavatelů, ty se však nepodařilo provést.
29. Žalovaný vyvracel odvolací námitky žalobkyně, zdůvodnil, že k návrhu žalobkyně neprovedl šetření v autokempu Svata Kateřina manželů V., neboť takovým důkazem

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

nebylo možné prokázat přijetí plnění žalobkyní od jejích dodavatelů, rovněž nebylo potřebné dokazování znaleckým posudkem ohledně pravosti podpisů jednatelů dodavatelů na listinách vztahujících se k přijetí plnění, neboť šlo jen o podpůrnou pochybnost. Argumentoval tím, že nebylo důvodu vyžádat si skladovou evidenci společnosti K Proteck stavební, když skladová evidence vycházela z nákupních dokladů ke zboží, které byly právě zpochybněny. Poukázal na systematické vyhýbání se výsledku jednatelem Kale Trade panem C. a na jeho nedosažitelnost. K návrhu na došetření skutkového stavu věci u subdodavatele MIPRI žalovaný konstatoval, že správcem daně zasláná výzva k poskytnutí informací zůstala bez odezvy.

30. Žalovaný uzavřel, že správce daně v předmětném řízení výzvou k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu přenesl zpět na žalobkyni důkazní břemeno prokázání oprávněnosti jejího nároku na odpočet daně uplatněného na základě deklarovaných přijatých plnění od dodavatelů Kale Trade a K Proteck stavební. V důsledku kvalifikovaného vyjádření pochybností správce daně doklady žalobkyně ztratily svoji důkazní sílu. Žalobkyně své důkazní břemeno dle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu neunesla, když pochybnosti správce daně o faktickém uskutečnění plnění dodavateli v deklarovaném rozsahu nevyvrátila. Neprokázala tak splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet daně.

III. Žaloba

31. Žalobkyně v podané žalobě namítala, že správce daně postupoval při provádění daňové kontroly v rozporu se zásadami, na nichž je založeno daňové řízení, a to zejména při vyhledávání, provádění a hodnocení důkazů. Uvedla, že je povinností správce daně v rámci jeho postupu při daňové kontrole, se stejnou intenzitou pátrat po důkazních prostředcích, které by mohly potvrdit tvrzení daňového subjektu, s jakou se snaží zajistit důkazní prostředky, které pomohou unést důkazní břemeno správci daně, neboť daňový řád upřednostňuje hledisko správnosti, nikoli hledisko fiskální. Vytýkala, že důkazy byly správcem daně hodnoceny selektivním způsobem, kdy byla přikládána větší váha těm důkazním prostředkům, které hovořily v neprospěch žalobkyně. Namítala, že žalovaný neprovedl žalobkyní navrhané důkazy v úplnosti, včetně místního šetření v areálu autokempu Svata Kateřina, během něhož si mohl správce daně prohlédnout, jaké práce byly realizovány, přičemž by zároveň mohl vyslechnout navržené svědky - paní R. V. a L. V. ohledně rozsahu těchto prací, tedy klást jim případné doplňující otázky, čímž mohly být rozhodné skutečnosti zjištěny a prokázány. Současně žalobkyně namítala, že správce daně rezignoval na výslech svědka p. C., kterého se v předchozí fázi řízení nepodařilo předvolat. Žalobkyně je toho názoru, že žalovaný měl přistoupit k opětovnému předvolání jmenovaného svědka a nesouhlasí s názorem žalovaného, že výslech nemohl být proveden dne 6. 8. 2018, kdy se jmenovaný dostavil. Naznačila, že by stěží vznesla námitku své nepřítomnosti u tohoto výslechu, když jej jako důkaz sama navrhla.
32. Namítala, že nelze požadovat po daňovém subjektu, aby v rámci důkazního břemene prokazoval skutečnosti, které svědčí jiným osobám. Nelze proto přičítat k tíži žalobkyně, že dodavatelé, s nimiž žalobkyně obchodovala, či snad dokonce jejich subdodavatelé, nebyli dle správce daně kontaktní. Dodavatelé žalobce jsou existující právnické osoby, sídlící na konkrétním místě, jenž rovněž přísluší konkrétnímu správci daně, který vykonává (má vykonávat) správu daní a tyto subjekty byly (jsou) plátcem DPH. Společnost Kale Trade je plátcem DPH od 26. 7. 2014, nikdy nebyla nespolehlivým plátcem, společnost K Proteck stavební byla plátcem DPH od 1. 7. 2011, přičemž údaj o

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

tom, že tento subjekt je nespolehlivou osobu byl v registru plátců DPH zveřejněn až dne 2. 3. 2020, tedy cca 4 roky poté, kdy došlo k uskutečnění předmětných plnění. Žalobkyně nemohla zjistit, že jde o „problematického“ dodavatele.

33. Žalobkyně nesouhlasila s vyhodnocením jednotlivých listinných důkazů, které byly předloženy, a to zejména ve vztahu k pochybnostem správce daně, když dle názoru žalobkyně tyto naopak se soustavou dalších nepřímých důkazů potvrdily žalobkyní tvrzené skutečnosti, tedy, že došlo poskytnutí předmětných plnění tak, jak jsou zachyceny v dokladech.
34. Žalobkyně nesouhlasila s tím, že společnost K Proteck stavební nemohla disponovat stavebním materiálem, který byl prodán žalobkyni a vyúčtován fakturou č. 16130022, ani s navazující argumentací žalovaného, že si skladovou evidenci společnosti K Proteck stavební nemusel správce daně vyžádat. Žalobkyně trvá na tom, že společnost K Proteck stavební mohla předmětný stavební materiál nabýt v průběhu několika měsíců při práci na jiných zakázkách, přičemž bez výzvy na předložení odpovídajících listinných důkazů nemohou být skutkové závěry správce daně v daném směru úplné a správné.
35. Žalobkyně má za to, že správce daně postupoval v průběhu daňové kontroly nesprávně i v tom, když vyzval společnost Kale Trade, aby poskytla důkazní prostředky k poskytnutí služeb a dodání stavebního materiálu žalobkyni. Z vyjádření společnosti Kale Trade vyplynulo, že stavební materiál byl zakoupen od společnosti NOBUE SYS s.r.o. Tento subjekt však na výzvu správce daně nereagoval, z čehož správce daně dovodil, že společnost Kale Trade neměla k dispozici stavební materiál, který byl prodán žalobkyni. Správce daně z oddílu B2 kontrolních hlášení obchodní společnosti NOBUE SYS s.r.o. přitom zjistil, že jejími dodavateli jsou obchodní společnost MIPRI s.r.o. a K Proteck s.r.o. V návaznosti na to vyzval správce daně společnost K Proteck s.r.o. k zaslání faktur vydaných pro obchodní společnost NOBUE SYS s.r.o. Tato na výzvu nereagovala. Žalobkyně je toho názoru, že i v případě těchto zjištění vycházejí závěry správce daně z neúplně zjištěného skutkového stavu, když shodně měl postupovat rovněž vůči společnosti MIPRI s.r.o., což však neučinil. Nedbal na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji.
36. Žalobkyně namítá, že požadavky kladené na ni správcem daně za účelem prokázání tvrzených skutečností jsou v rozporu s rozložením důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Dle názoru žalobkyně jde zcela nad rámec mezi důkazního břemene, pokud po ní správce daně požaduje usnesení důkazního břemene, které jej nemožné, nespelnitelné nebo přesahující obvyklý rámec obecných obchodních zvyklostí, které jsou v souladu s dostatečnou mírou obezřetnosti podnikatele. Povinnost žalobkyně není „bezbřehá“ a je třeba jí posuzovat ve vztahu k všem okolnostem dané věci.
37. Žalobkyně namítala, že žalovaný postupoval v rozporu s ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu, když důkazní prostředky, které žalobkyně navrhovala v odvolání provést, neprovedl přímo žalovaný, ale prvostupňový správce daně, což bylo v rozporu se zásadou přímosti dokazování, když činil skutková zjištění z důkazů, které sám neprovedl.

IV. Vyjádření žalovaného

38. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě *ke zjištění skutkového stavu věci* uvedl, že povinnost správce daně dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně je limitováno důkazní povinností daňového subjektu spočívající v

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

povinnosti prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. Důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu. Žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno, když předložila formálně bezvadné daňové doklady, avšak poté co správce daně vyjádřil pochybnosti o tom, zda byla plnění dodána osobami deklaroványými na daňových dokladech, přešlo důkazní břemeno zpět na stranu žalobkyně. Žalobkyní předložené důkazní prostředky a ani provedené výsledky svědků neprokázaly přijetí zdanitelných plnění od deklarováných dodavatelů. Neunesení důkazního břemene daňovým subjektem neústí v povinnost správce daně relevantní důkazy sám vyhledávat namísto daňového subjektu.

39. K *hodnocení důkazů* žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí, v němž se žalovaný vypořádal s námitkou volného hodnocení důkazů a kde shrnul dokazování. Žádné z důkazních prostředků neměly důkazní sílu, aby prokázaly přijetí zdanitelných plnění od deklarováných dodavatelů.
40. K *okolnostem týkajícím se obchodních partnerů* žalovaný uvedl, že správce daně nepožadoval po žalobkyni, aby prokázala skutečnosti svědčící jiným osobám, a z tohoto důvodu nelze považovat rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 180/2014-21 ze dne 7. 8. 2015, jímž žalobkyně argumentuje, za příležitavý. Správce daně pouze požadoval prokázání přijetí plnění od osob uvedených na daňových dokladech. K tíži žalobkyně nebyla přičítána nekontaktnost obchodních partnerů. Nekontaktnost dodavatelů byla pouze jedním ze zdrojů pochybností správce daně o tom, zda byla zdanitelná plnění přijata žalobcem od deklarováných dodavatelů. Bylo na žalobkyni, aby předložila či navrhla takové důkazní prostředky, kterými by důkazní břemeno unesla. Pakliže si žalobkyně nezajišťovala dostatečnou písemnou dokumentaci k šetřeným transakcím s deklaroványými dodavateli a namísto toho se spoléhala na výsledky jejich dodavatelů, pak nemožnost provedení výsledku má jednoznačně negativní dopad právě pro schopnost žalobkyně unést své důkazní břemeno. Žalovaný v tomto směru odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 18. 2. 2021, č. j. 43 Af 33/2018-53, kde soud konstatoval: „*Současně je však v souladu s principy přenášení důkazního břemene v daňovém řízení nutno zdůraznit, že pokud daňový subjekt navrhne k prokázání svých tvrzení důkazy mimo sféru svého vlivu, které se daňovým orgánům nepodaří zajistit, dopadají důsledky takové situace právě na daňový subjekt. Ze žádného právního předpisu nelze dovodit, že by nemožnost obstarat daňovým subjektem navržený důkaz mohla vést k závěru, že daňový subjekt „kontumačně“ unesl důkazní břemeno ke skutečnosti, která měla být neprovedeným důkazem zjišťována. I v takovém případě totiž daňový subjekt nese své důkazní břemeno a je pouze na něm, aby skutečnosti, které hodlal prokázat navrženým důkazem, dokázal jinak.* Žalovaný doplnil, že udělení statusu nespolehlivého plátce některým obchodním partnerům v žádném případě nekladl k tíži žalobkyně, což lze podtrhnout tím, že se o udělení statusu nespolehlivého plátce v žalobou napadeném rozhodnutí vůbec nezmiňoval.
41. K *doplnění podkladů správcem daně* žalovaný uvedl, že v odvolacím řízení může doplnění dokazování či odstranění vad řízení uložit prvostupňovému správci daně. Ve zde řešené věci žalovaný uložil správci daně, aby provedl výslech tří svědků. Žalovaný tak postupoval plně v souladu s ustanovením § 115 odst. 1 daňového řádu.
42. K *neprovedení místního šetření* žalovaný uvedl, že by provedení místního šetření v autokempu Svatá Kateřina nemohlo žádným způsobem přispět k prokázání přijetí plnění od deklarováných dodavatelů. Výpovědi svědků V. a V. žádným způsobem nepřispěly k prokázání přijetí zdanitelných plnění od deklarováných dodavatelů. Upozornil na to, že

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

provedení místního šetření a výpovědi obou svědků se mohly dotýkat pouze plnění na výstupu žalobkyně (použití stavebního materiálu), a nikoliv dodání plnění na vstupu. Použití stavebního materiálu žalobkyní v autokempu Svatá Kateřina není sporné. Žalovaný se pouze vyjadřoval k účelnosti provedení místního šetření.

43. K *neprovedení výsledku svědka* žalovaný uvedl, že žalobkyně navrhovala pouze výslech svědků V., V. a S. Tyto výpovědi byly v odvolacím řízení provedeny a žalobkyně byla s jejich hodnocením seznámena ve smyslu ustanovení § 115 daňového řízení. Není povinností správce daně sdělovat, kterými důkazními prostředky může daňový subjekt případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat. Žalovaný setrvává na svém závěru, že výslech svědka pana C. nemohl být v den, kdy se pan C. sám dostavil, proveden, neboť by byl zatížen procesní vadou, když daňový subjekt má s odkazem na § 96 odst. 5 daňového řádu právo být přítomen výsledku svědka. K tomu lze doplnit, že se správce daně snažil zajistit účast zástupce žalobkyně, avšak marně.
44. K *dispozici se stavebním materiálem* žalovaný uvedl, že dodavateli K Proteck stavební byla doručena výzva, aby předložil doklady k veškerému stavebnímu materiálu, který byl následně prodán. Dodavatel K Proteck stavební byl dle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu osobou poskytující plnění, které je předmětem daně, a jako takový měl dle § 58 odst. 1 daňového řádu povinnost poskytnout stanovené údaje na vyžádání správce daně. Pokud by tedy dodavatel K Proteck stavební disponoval i stavebním materiálem z jiných zakázek, jak tvrdí žalobkyně, pak by jistě doklady o nákupu tohoto materiálu předložil správci daně. V předložených dokladech však není zmínka o materiálu, který by korespondoval s předloženou fakturou č. 16130022.
45. K *důkaznímu břemenu žalobkyně* žalovaný setrvává na svém závěru, že žalobkyně ve své obecné námitce ohledně nedodržení zásad rozložení důkazního břemene neupřesňuje, v jakém konkrétním případě a jakým způsobem správce daně přesáhnul rozumnou míru důkazního standardu. Naopak požadované důkazní prostředky byly zcela v rozumném a okolnostmi šetřeného případu determinovaném rozsahu, jakož i zcela v možnostech žalobkyně.
46. Žalovaný má za to, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi a provedená řízení vadami žalobkyní tvrzenými, a proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

47. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s.ř.s.) v mezích žalobních bodů.
48. Žaloba není důvodná.
49. Soud v posuzované věci neshledal důvodnou žádnou z námitek uplatněných v podané žalobě.
50. Námitka nedostatečného zjištění skutkového stavu věci, neúplného opatření důkazů a nesprávného vyhodnocení jednotlivých listinných důkazů souvisí s tím, jak žalobkyně v daňovém řízení nesprávně pojímá rozložení důkazního břemene a vlastní povinnost prokázat skutečnosti podporující její daňové tvrzení.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

51. Podstatou sporu v projednávané věci totiž je, a to z pohledu každé ze žalobních námitek, otázka, zda v předmětném daňovém řízení, a to ke všem zjištěným okolnostem a skutečnostem vyplývajícím z dokazování na základě pochybností správce daně, to byl právě správce daně, kdo měl ještě dohledávat důkazy ke správnému zjištění výše daňové povinnosti, když žalobkyně předložila účetní a daňové doklady svědčící o obchodních vztazích a fakturaci plnění mezi žalobkyní a jejími dodavateli.
52. Soud vyšel z následující vnitrostátní právní úpravy a pravidel dokazování nároku na odpočet DPH:
- Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném pro rok 2016 je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění.
- Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném pro rok 2016 plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.
- Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
- Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
- Podle ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
53. Posouzení nároku žalobkyně na odpočet DPH se odvíjí od způsobu prokazování skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, tedy i ověření správnosti žalobkyní uváděných údajů v daňovém přiznání a vystavení předmětných daňových dokladů. Prokazování nároku v daňovém řízení se řídí zásadami důkazního břemene vymezenými v § 92 a násl. daňového řádu.
54. Soud přezkum napadeného rozhodnutí k námitce rozložení důkazního břemene vedl směrem k posouzení, zda skutkový stav zjištěný v rámci daňové kontroly správcem daně a v průběhu dokazování a který není mezi účastníky řízení sporný, byl postačující a zároveň zda byl podroben náležitému hodnocení důkazů a právnímu posouzení v souladu se zákonem a četnou judikaturou soudů.
55. Žalobkyně v podané žalobě nezpochybňuje, jakými důkazními prostředky byl skutkový stav prokazován jí samotnou a jakými důkazními prostředky zjišťován žalovaným, ani to, co bylo obsahem provedených důkazů. I v podkladech správního řízení má oporu tvrzení žalobkyně, že svůj nárok na odpočet daně prokazovala zejména smlouvami, přijatými daňovými doklady od společností Kale Trade a K Proteck stavební a stvrzenkami o platbě plnění v hotovosti. Žalobkyně v podané žalobě nepopírala, že správce daně v řízení na základě svých výzev obstaral, kromě dokladů od žalobkyně, řadu dokladů k poměrům jejích dodavatelů a také subdodavatelů, a to jak z hlediska jejich dosažitelnosti a existence, tak z hlediska přepravy stavebního materiálu a poskytovaných služeb žalobkyní, aby došlo

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

k ověření vazby na žalobkyní přijatá plnění. Správce daně a poté i žalovaný se v odvolacím řízení snažili obstatat výpověď jednatele dodavatele Kale Trade (p. C.) a dodavatele K Proteck stavební (p. O., ml.), což se nepodařilo pro jejich nesoučinnost. Dále vycházeli z výpovědi svědka, který měl zpracovat plnění od obou dodavatelů (p. B.) a z výpovědi osob na straně odběratelů žalobkyně (manželů V. a p. S.). Oproti tomu sporné mezi účastníky řízení je vyhodnocení všech uvedených podkladů z hlediska důkazního břemene v daňovém řízení.

56. Podle citovaných ustanovení zákona o DPH, směrnice 2006/112, o společném systému daně z přidané hodnoty a i dle stávající správní judikatury je k uplatnění nároku na odpočet DPH nutno splnit podmínky jak hmotněprávní tak formální povahy. Hmotněprávní podmínky jsou splněny, pokud daňový subjekt, který je plátcem daně, přijal zboží nebo služby jemu poskytnuté rovněž osobou povinnou k dani a na výstupu je použil pro účely uskutečnění svých zdanitelných plnění. Hmotněprávní podmínky nároku se prokazují zásadně daňovým dokladem (uvedená směrnice v čl. 178 písm. a) stanoví, že osoba povinná k dani musí mít fakturu vystavenou v souladu podmínkami fakturace dle kapitoly 3 oddíly 3 až 6.) Uvedení dodavatelů na fakturách týkajících se zboží nebo služeb, ve vztahu k nimž je uplatňován nárok na odpočet DPH, je tak formální podmínkou uplatnění tohoto nároku. Jestliže není pochyb o tom, že jsou splněny jak hmotněprávní, tak formální podmínky nároku na odpočet daně, nelze nárok na odpočet daně odepřít. Jinak tomu může být v případě, kdy formálně předložené doklady nejsou dostatečně průkazné, vyskytnou se okolnosti, které skutečnosti v dokladech uvedené zpochybňují, a není dostatečně prokázáno, že formální daňové doklady jsou podloženy reálným plněním, které je hmotněprávní podmínkou nároku.
57. Správci daně tak někdy nemusí postačovat jen vystavená faktura a další účetní doklady, ale zohledňuje i další poznatky a okolnosti, které plnění provázejí, a v tom případě může vést dokazování potřebné pro ověření nároku na odpočet daně.
58. Správní soudy včetně Nejvyššího správního soudu aplikaci důkazního břemene v daňovém řízení judikovaly již v řadě svých rozhodnutí. Vyložily, že prokázání daňových tvrzení (zde nárok žalobkyně na odpočet DPH) je předně na daňovém subjektu. Plátce je povinen podat daňové přiznání a prokázat nárok na odpočet DPH příslušným daňovým dokladem. Tím je zahájeno řízení vyměřovací, v němž je správce daně nejen oprávněn, ale i povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je za tímto účelem oprávněn ověřovat priznanou daňovou povinnost, její správnost a reálnou podloženost v rámci údajů uvedených v daňovém přiznání, za jejichž správnost ovšem v daňovém řízení nese odpovědnost daňový subjekt. Správce daně v případě, kdy nemá pochybnosti o správnosti daňového přiznání, vyměří daň podle údajů daňového přiznání, aniž by se musel obracet na daňový subjekt s výzvou k prokázání údajů v daňovém přiznání, nebo užít jiných prostředků ověřování povinnosti daňového subjektu. V takovém případě mu postačují listinné podklady (daňové přiznání, případně další doklady k němu připojené), nicméně v případech, kdy správci daně vzniknou pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání, jako tomu bylo v tomto případě, je oprávněn i povinen ověřovat správnost priznané daňové povinnosti, přičemž tak činí kontrolními prostředky a postupy, které mu zákon stanoví. Činí tak zejména výzvami vůči daňovému subjektu, ale i vůči třetím osobám, dožadáním, místním šetřením, výslechy svědků apod. Tak se tomu v dané věci stalo a pro vypořádání stěžejní námitky

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

žalobkyně ohledně aplikace zásady důkazního břemene je třeba skutečně vycházet z právního rámce rozložení, resp. přenosu důkazního břemene tak, jak jej správně žalovaný podrobně vymezil již v napadeném rozhodnutí.

59. K rozložení důkazního břemene daňového subjektu dochází za následujících podmínek.
60. Pokud u správce daně vzniknou pochybnosti o správnosti daňového přiznání, stíhá jej zásadní povinnost vymezená v § 92 odst. 5 daňového řádu prokázat existencí skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. I v tomto případě zůstává břemeno tvrzení, ležící na daňovém subjektu stále zachováno, pouze v rozsahu skutečností, které vyvolávají pochybnosti správce daně o správnosti údajů daňového přiznání, se v mezidobí přenáší důkazní břemeno na správce daně. V tomto rozsahu je na správci daně, aby prokázal skutečnosti *v této fázi řízení* vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně nemá podle zákona povinnost vyvracet tvrzení žalobce „nade vší pochybnost“, neboť k takovému prokázání by mohlo dojít jen po zevrubném dokazování vlastní daňové povinnosti plátce správcem daně, což není možné, neboť správce daně nezná veškeré okolnosti dodávek zboží. Ze strany správce daně tedy nemůže jít o zevrubný důkaz daňové povinnosti plátce, břemeno tvrzení, ale též povinnost toto tvrzení doložit – břemeno důkazní leží stále na plátcovi a nekončí předložením daňového přiznání, případně jiných listinných podkladů s tím, že nadále správnost těchto dokladů bude prokazovat jen správce daně. To však neznamená, že skutečnosti vyvracející správnost údajů plátce mohou vzejít z libovolných tvrzení finančních orgánů, nýbrž musí mít oporu v opodstatněných zjištěních zdokumentovaných v daňovém spise. Správce daně v souzené věci neuplatnil libovolná tvrzení, svůj postup k ověření přijatých zdanitelných plnění ve zprávě o daňové kontrole uvedl a ve spise zdokumentoval a v napadeném rozhodnutí náležitě odůvodnil.
61. V dané věci se soud, vycházející z daňového spisu, neztotožňuje s námitkou žalobkyně, že by se správce daně nebo žalovaný při hodnocení důkazů dopustili nesprávného posouzení rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Správce daně uvedl řadu zjištění, které postačovaly k vyvolání pochybností o hmotněprávních podmínkách nároku na odpočet daně, tj. o tom, zda plnění bylo dodáno žalobkyni a jí přijato od plátce daně a zda se tak stalo v deklarovaném rozsahu.
62. Doklady, které žalobkyně předložila k průkazu své daňové povinnosti, skutečně obsahují pouze formální, zcela nestandardní smluvní ujednání, bez specifikace rozsahu konkrétně dohodnutého a dodaného plnění a jeho ceny. Dle smlouvy o spolupráci ze dne 2. 1. 2016 uzavřené mezi žalobkyní a společností Kale byl jako předmět této spolupráce označen stavební a jiný materiál a stavební práce v oblasti realizace staveb. Smlouva neoznačuje dodavatele a odběratele, časový a věcný způsob dodávek zboží či služeb, jejich rozsah a způsob stanovení ceny plnění a způsob úhrady. Rámcová smlouva o vzájemné spolupráci uzavřená mezi odvolatelem a společností K Proteck stavební dne 4. 1. 2016 obsahuje předmět smlouvy vymezený jako vzájemná spolupráce v oblasti realizace stavebních prací, úklidových a stěhovacích prací, nakládky, vykládky a rozvozu zboží nebo materiálu, bez označení dodavatele a odběratele a stejně tak neobsahuje podmínky plnění a způsob stanovení ceny plnění.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

63. Předmět plnění neodpovídá stavu fungování obou společností, kdy oba deklarovaní dodavatelé nedisponovali žádnou provozovnou, prostorami k uskladnění zboží, společnost Kale Trade neměla v roce 2016 žádné zaměstnance, kteří by mohli provést pro žalobkyni sjednanou spolupráci. Ani žalobkyní předložené faktury neprokázaly konkrétní rozsah plnění, v případech fakturace společností Kale Trade ani servisní zprávy neprokázaly dopravu a rozsah servisních služeb, v případech fakturace společností K Proteck stavební nebylo možno ztotožnit co do druhu a množství jí nakoupený materiál u subdodavatelů a posléze dodaný žalobkyni. Ani dodavateli vystavené faktury tedy neumožnily zjistit rozsah smluvené spolupráce a ověřit její cenu, které z uvedených obecných smluv nebylo možné dovodit. To správce daně zevrubně popsal ve zprávě o daňové kontrole a podložil získanou fakturací a v napadeném rozhodnutí odůvodnil rozpory.
64. Ve světle těchto pochybností, které soud v dané věci považuje za četné a opodstatněné, pak soud v obraně žalobkyně, kromě jejího nesouhlasu s aplikací právního rámce rozložení důkazního břemene a jejího požadavku na provádění dalšího dokazování, když ze strany jednatele obou dodavatelů žalobkyně jsou nestandardně činěny překážky k řádnému výsledku k předmětu plnění, nespatřuje průkaz nejen toho, že předmětné plnění dodali žalobkyni společnosti Kale Trade a K Proteck stavební v deklarovaném rozsahu, ale ani toho, že by toto plnění poskytl jiný dodavatel, u něhož by bylo možné z důvodu principu neutrality daně zjistit, zda je plátcem daně či nikoliv.
65. Je naprosto lichá námitka či srovnání, že je žalobkyně postihována za to, že její dodavatelé Kale Trade a K Proteck, stavební, případně subdodavatelé jsou nekontaktní či jsou problematickými společnostmi. Obě společnosti jsou deklarovány jako dodavatelé žalobkyně, tedy jsou jednou stranou obchodního vztahu a nejsou nekontaktními. Jejich jednatele byli předvoláváni k výsledku u správce daně a to opakovaně (pan C. na dny 28. 3. 2018, 10. 5. 2018 a 20. 6. 2018 a 27. 8. 2018, p. O. ml. na dny 5. 4. 2018, 23. 5. 2018), přičemž se tyto svědky nepodařilo získat k výsledkům ani na žádost o předvedení orgány Policie. Pokud se p. C. sám dostavil dne 6. 8. 2018 mimo nařízené termíny výsledku, nic podstatného, kromě tvrzení, že u pana S. pracoval dřív a jméno té firmy už neví, neuvedl. Snaha správce daně předvolat jej znovu k řádnému výsledku za přítomnosti zástupce žalobkyně na den 27. 8. 2018, vyzněla marně a jmenovaný se opět k výsledku nedostavil. Stejně tak se správci daně nepodařilo provést výsledek jednatele společnosti K Proteck stavební ani jeho předvedení orgány Policie. Žalobkyni neprospívá ani skutečnost, že se ani její zástupce v zájmu unesení svého důkazního břemene na žádné předvolání k výsledkům uvedených svědků, ale i svědků odběratelů, které navrhoval, nedostavoval.
66. Uvedené skutečnosti nasvědčují snaze dodavatelů vyhýbat se prověření jejich dodávek žalobkyni, což se jeví nestandardním a nelogickým pro případ, že šlo o skutečný dodavatelský vztah a kdy mohlo být minimálně osvětleno, jakým způsobem a v jakém rozsahu byly dodávky realizovány. Ve světle těchto faktů tak není zcela případné tvrzení žalobkyně, že žalovaný „bezdůvodně odmítl“ provedení důkazu výsledkem p. C. a že tento výsledek mohl být proveden i bez přítomnosti žalobkyně. Jednak správce daně výsledek bezdůvodně neodmítl, ale naopak se jej několikrát snažil provést, jednak výpověď bez přítomnosti zástupce žalobkyně by byla procesně neuznatelná a náznak žalobkyně, že by takovou námitku posléze nevznesla, je nepřesvědčivé, je nejen hypotézou, ale neposkytuje ani naději na věcné prošetření přijatého plnění. Jestliže je žalobkyně toho názoru, že by svědek tvrzení žalobkyně jen potvrdil nebo vyvrátil, pak za situace pochybností o fungování dodavatelů, vágních smluv o spolupráci, bez vymezení konkrétní specifikace

ceny a rozsahu dodávek plnění, bez příslušných rozpisů a dokladů k dodávkám, které nepředložila ani žalobkyně, nemohlo pouhé potvrzení uskutečněného obchodu ze strany svědka přispět k objasnění věci v podstatných údajích o plnění. Pokud se potřebného upřesnění správci daně nedostalo pro liknavost dodavatelů, nejde k tíži žalobkyně nekontaktnost dodavatelů, ale spíše jejich neochota o těchto vztazích z nějakého důvodu vypovídat a přístup žalobkyně – k výsledkům se nedostavovat. To podporuje pochybnosti správce daně. K tíži žalobkyně jde skutečnost, že správce daně měl pochybnosti, které se žalobkyni ani v součinnosti s dokazováním správce daně nepodařilo vyvrátit. Sama žalobkyně ani v podané žalobě věrohodné skutkové okolnosti těchto obchodních vztahů neuvádí, přenáší je na správce daně, ač jde o osvětlení jejího obchodního vztahu, který si sjednala sama a měla by mít o něm náležitou dokumentaci. Logicky lze požadovat, aby náležitou dokumentací o časovém i věcném rozsahu dodávek disponovala jak ona sama, tak i její odběratelé v dalších vztazích. To v řízení nevyšlo najevo. V rovině smluvní spolupráce žalobkyně – dodavatelé nic nepřispělo k prokázání ověřovaného plnění a vyvrácení pochybností správce daně.

67. Neprůkaznost přijetí plnění v uvedeném rozsahu od uvedených dodavatelů nezhojily ani výsledky odběratelů žalobkyně a nemohlo by ji zhojit ani žalobkyní navrhované místní šetření, neboť tyto důkazy nebyly způsobilé přinést průkaz rozsahu, zda a v jakém existovala vazba mezi žalobkyní nakoupeným materiálem a službami, byl-li tento materiál zapracován do údržby nemovitosti M. Čížinské, areálu odběratelů manželů V. a svozu výpočetní techniky a služeb pro FS CODES s touto technikou spojených. To bez patřičné dokumentace o přepravě a rozsahu materiálu a prací. Svědecké výpovědi manželů V. nepotvrdily rozsah prací (byl dojednáván ústně) a tito nevěděli, kolik materiálu bylo na údržbu použito. Správce daně sice nezpochybnil uskutečnění zdanitelných plnění žalobkyní pro její odběratele, nebylo však možné již dohledat, jaký materiál a v jakém rozsahu byl na to které místo zavezen a zpracován. Uvedený nedostatek umocnila výpověď svědka M. B., který měl být dle žalobkyně zpracovatelem materiálu v rámci zakázek pro odběratele, který nepotvrdil svůj podpis na faktuře ze dne 29. 4. 2016, vysvětloval nepoužívání svého razítka a popřel, že by znal jednatele žalobkyně. Oproti tomu, svědek J. S. – jednatel odběratele FS CODES sice potvrdil spolupráci se žalobkyní v rovině servisních služeb výpočetní techniky, avšak neznal podstatné skutečnosti o uskutečněném svozu dle vystavené faktury. Aniž by soud shodně se žalovaným zpochybňoval, že žalobkyně spolupracovala se svými odběrateli a nějaký závoz materiálu i servis uskutečňovala, podstatným pro odpočet DPH byl původ použitých plnění od dodavatelů žalobkyně, případně jiného plátce daně a jejich rozsah.
68. Soud neshledal v provedeném způsobu doplnění podkladů pro rozhodnutí - dokazování výsledky svědků v odvolacím řízení – procesní vadu, když ust. § 115 odst. 1 daňového řádu umožňuje odvolacímu orgánu uložit doplnění dokazování správci daně.
69. Unesení důkazního břemene žalobkyní oslabuje i skutečnost, že žalobkyně hradila své dodávky v hotovosti. Lze přisvědčit žalovanému a odkázat na judikaturu Nejvyššího správního soudu např. v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, že hotovostní platby představují z hlediska transparentnosti a prokazatelnosti realizace plateb průkazně méněcenný platební způsob oproti platbám bezhotovostním, kdy hotovostní platby nezanechávají za sebou ověřitelnou stopu.
70. Městský soud, vycházející z judikatury Ústavního soudu i správních soudů, souhlasí s názorem žalobkyně, že důkazní břemeno nestíhá žalobkyni, pokud jde o prokazování

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

skutečností, které nejsou přímo ve sféře žalobkyně. Městský soud se však neztotožnil s námitkou žalobkyně, že by se správce daně nebo žalovaný v dané věci při hodnocení důkazů dopustili nesprávného posouzení rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a tyto finanční orgány měly samy dohledávat skutečnosti rozhodné pro výši daňové povinnosti. Správce daně uvedl řadu zjištění, které ve své vzájemné souvislosti, a to při naprostém nedostatku dokumentace přijatých a poskytovaných služeb žalobkyní, zejména jejich rozsahu a souvztažnosti plnění mezi žalobkyní, jejími dodavateli i odběrateli, za situace pochybností ohledně poměrů samotných dodavatelů, nepřesvědčují o přijetí zdanitelných plnění v rozsahu deklarovaném na fakturách a tím postačují k vyvolání pochybností o hmotněprávních podmínkách nároku na odpočet daně. Správce daně tak unesl důkazní břemeno prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Na uvedeném nic nezmění ani neprovedení znaleckého posudku ověřením podpisů jednatelů dodavatelů na listinách, neboť byť se tyto podpisy jeví správním orgánům jako rozdílné, nebylo ověření jejich pravosti zásadní natolik, aby převážilo řadu dalších, výše uvedených pochybností správce daně.

71. Není důvodná námitka žalobkyně, že jí v dané věci tížilo bezbřehé důkazní břemeno a neomezená důkazní povinnost. Na žalobkyni nebylo, aby prokazovala skutečnosti jdoucí nad rámec jejího obchodního vztahu, které by se týkaly subjektů, jenž dodávaly plnění jejím dodavatelům. Nárok na odpočet daně byl žalobkyní uplatněn z obchodních vztahů jediné mezi ní a společnostmi Kale Trade a K Proteck stavební uvedenými na fakturách, jiné dodavatele žalobkyně neuváděla. Žalobkyně a nikoliv správce daně, je přece tím, kdo zná skutečnosti ohledně jí přijatého zboží a služeb a obchodování s konkrétními dodavateli, žalobkyně má disponovat důkazy o navázání spolupráce a měla by plnění v podobě přebírání dodávek a platby za ně dle smluvních ujednání ověřovat a náležitě zdokumentovat. To při vědomí, že z uvedené obchodní transakce bude uplatňovat nárok na odpočet daně. Bylo proto na žalobkyni, aby svá tvrzení prokázala dalšími skutečnostmi, které se přímo váží k její vlastní činnosti, kterou by měla mít doloženu věcnými a časovými údaji o konkrétních dodávkách předmětného stavebního materiálu, poskytnutí služeb a jejich použití. V dalším stádiu přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni, se žalobkyni nepodařilo prokázat skutečné přijetí zdanitelného plnění dle doložených listin a fakturace a tím i nárok na odpočet daně.
72. Soud tak shledal za naprosto nedůvodnými námitky žalobně o nesprávném hodnocení důkazů a nesprávném rozložení důkazního břemene. Ve světle těchto pochybností pak soud v obraně žalobkyně, která se v žalobě odehrává toliko v rovině právní a nikoliv v rovině skutkových argumentů k předmětu plnění, nespátřuje průkaz nejen toho, že předmětné plnění dodali žalobkyni dodavatelé uvedení na daňových dokladech a v deklarovaném rozsahu, ale ani toho, že by toto plnění poskytl jiný dodavatel, u něhož by bylo možné zjistit, zda je plátcem daně či nikoliv, neboť takového jiného dodavatele, který by žalobkyni dodal plnění, jenž bylo následně poskytnuto jejím odběratelům, žalobkyně neoznačuje. Žalobkyně si pro svůj nárok na odpočet daně nezajistila potřebné doklady k rozsahu přijatého zboží, k jeho převzetí a dopravě. Z daňového řízení i podané žaloby je zřejmé, že zcela nepřiměřeně spoléhala na případné výslechy svědků, ačkoliv tito svědci, se v rozporu s obvyklostmi v obchodních vztazích, buď výpovědi vyhýbali, nebo nebyli správci daně nápomocni nebo tvrzení žalobkyně neosvědčili. Žalobkyni se tak v rámci jejího důkazního břemene nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně a prokázat přijetí

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

zdanitelného plnění v rozsahu, jak bylo deklarováno, a *to ani od jiného subjektu, který by byl plátcem daně* tak, aby byl zachován princip neutrality daně.

73. Z uvedených důvodů Městský soud v Praze podle § 78 odst. 7 s.ř.s. podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl. Soud rozhodoval bez nařízení jednání, neboť pro tento postup byly dány podmínky ust. § 51 s.ř.s., neboť účastníci řízení k výzvě soudu ve smyslu citovaného ustanovení nepožadovali projednání žaloby při nařízeném ústním jednání.
74. Výrok o nákladech řízení je dán ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a žalovanému v souvislosti s řízením u soudu žádné náklady nad rámec běžné činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ust. § 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. 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 26. října 2022

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu