



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudců JUDr. Michala Hájka, Ph.D. a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jířika v právní věci

žalobce: **KOPALEN s.r.o.**
sídlem Roháčova 188/37, Praha
zastoupeného JUDr. Janem Kubálkem, advokátem
se sídlem Opatovická 159/17, Praha

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 12. 2021 č. j. 45785/21/5300-22441-712084

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Shoda s prvopisem potvrzuje: J.M.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Správce daně zahájil dne 7. 2. 2018 u žalobce daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období prosinec 2017. Daňová kontrola byla ukončena dne 18. 12. 2020 projednáním zprávy o daňové kontrole. Správce daně dospěl k závěru, že žalobci nelze uznat nárok na odpočet daně z přijatého daňového dokladu č. 96/2017 od dodavatele Concept&Vision s.r.o., Rybná 716/24, Praha 1 ve výši základu daně 3 040 000 Kč a DPH 638 400 Kč, neboť neprokázal faktické přijetí plnění. Dále správce daně neuznal žalobci nárok na odpočet daně ve výši základu daně 800 000 Kč a DPH ve výši 168 000 Kč z přijatého daňového dokladu č. 170100179 od dodavatele HorseRacing s. r.o., se sídlem Růžová 972/1, Praha 1, Nové Město, v současnosti společnost v likvidaci, neboť žalobce neprokázal faktické přijetí zdanitelného plnění a nesplnil podmínky pro uznání nároku na odpočet daně dle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném v rozhodné době.
2. Na základě výsledku daňové kontroly a zprávy o daňové kontrole byl vydán platební výměr dne 21. 12. 2020 č. j. 2397700/20/2201 – 51523 – 305966, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za prosinec 2017. Žalobce se proti platebnímu výměru odvolal. S ohledem na obsah odvolání prvostupňový správce daně provedl žalobcem navržený výslech svědka R.D., J.V. a M.B.. Žalobce byl informován o skutečnostech, které vyšly najevo při doplnění odvolacího řízení a byla mu rovněž poskytnutá možnost vyjádřit se k těmto skutečnostem, bylo mu zasláno seznámení se zjištěnými skutečnostmi, na které bylo jím i reagováno.
3. O odvolání žalobce rozhodl žalovaný, že platební výměr byl změněn, neboť v případě přijatého zdanitelného plnění od dodavatele HorseRacing s.r.o., ze kterého nebyl uznán nárok na odpočet daně, pouze částečně ve výši odpovídající fakturaci prezentace FK Dukla a LED. Správce daně nezaložil do spisového materiálu daňový doklad č. 170100179, proto žalovaný přestože měl pochybnosti o faktickém přijetí reklamních služeb dospěl žalovaný k závěru, že žalobci nelze uznat nárok na odpočet daně, neboť doměření daně není ve spisovém materiálu zákonná opora v době stěžejního důkazního prostředku.

II. Shrnutí žaloby

4. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 9. 2. 2022 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.
5. Žalobce zejména namítá, že žalovaný nesprávně posoudil naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH z přijatelných zdanitelných plnění od dodavatele Concept&Vision s.r.o. a HorseRacing s.r.o.
6. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že nárok na odpočet daně na základě faktury č.170100179 dle smlouvy o poskytování služeb za provedené služby European Jockey Cup 2013 nelze žalobci uznat. Žalobce má za to, že důvodem pro uznání nároku na výše uvedený odpočet daně je vedle absentujícího zákonného podkladu ve spisovém materiálu

rovněž skutečnost, že žalobci se podařilo vyvrátit pochybnosti správce daně o faktickém přijetí plnění. Žalobce uvedl, že stran spolupráce s uvedenými společnostmi vycházel z dobrých osobních vztahů s M.B. a jednal vždy v dobré víře a s maximální péčí, vyžádal si potvrzení o bezdlužnosti svých obchodních partnerů a trval na řádné a včasné realizaci zakázek. Má za to, že jím předložené důkazy jsou způsobilé k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění. Správce daně neunesl své důkazní břemeno, tedy neprokázal, že jím tvrzené pochybnosti jsou důvodné.

7. Žalobce stran otázky přenesení důkazního břemena odkázal na rozsudek NSS ve věci Stavitelství Melichar, z něhož plyne, že i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla anebo musela vědět. V souvislosti s tím rovněž upozornil žalobce na rozsudek Soudního dvora Evropské unie v kauze Kemwater ProChemie ve věci C – 154/20 ze dne 9. 2. 2021, který rovněž řeší otázku důkazního břemene. V souvislosti s tím pak uvádí, že skutečný dodavatel daného zboží a služeb byl žalobcem identifikován a žalobce podal důkazy o tom, že uvedené společnosti měly postavení osob povinných k dani. Proto žalovaný v rozporu s uvedeným rozsudkem SDU nepřipustně přenášel povinnost důkazní na žalobce, přestože tížilo břemeno důkazní správce daně. Žalobce proto namítá, že žalovaný nesprávně posoudil otázku unesení důkazního břemene žalobce a správce daně a jeho naplnění, jelikož žalobce prokázal přijetí zdanitelných plnění od dotčených společností a jejich použití k dosažení jejich zdanitelných plnění při své ekonomické činnosti dle § 72 odst. 1 na zákona o dani z přidané hodnoty.
8. Podle žalobce předložené důkazy jsou způsobilé prokázat uskutečnění zdanitelného plnění, když všechny fakturované služby byly uvedenými firmami jako subdodavateli žalobce poskytnuty, vyfakturovány a řádně uhrazen, o čemž svědčí i skutečnost, že žalobce provedl, vyfakturoval a dodal poskytnuté plnění třetím osobám jako odběratelům. V rámci odvolacího řízení bylo doplněno dokazování, a to svědeckou výpovědí R.D., který prokázal, že společnost Concept&Vision s.r.o. byla schopna žalobci poskytnout předmětné zdanitelné plnění a že ho poskytla.
9. Pokud jde o svědeckou výpověď R. D. žalobce nesouhlasí se žalovaným, že nelze tuto svědeckou výpověď použít jako důkaz. Při hodnocení jeho svědecké výpovědi bylo nutno zohlednit časový odstup, v jehož v důsledku nelze po svědkovi požadovat, aby jeho výpověď byla detailní a přesná.
10. Dále žalobce nesouhlasí se žalovaným, podle nějž nelze svědeckou výpověď J.V. a M.B. použít rovněž jako důkaz, neboť i tyto svědecké výpovědi byly uskutečněny více jak čtyři roky poté, co bylo zdanitelné plnění poskytnuto.
11. Rovněž žalobce nesouhlasí s argumentací žalovaného v bodech 38 a 74 napadeného rozhodnutí ohledně zrátočnosti/ziskovosti předmětné zakázky.
12. Dále žalobce namítá, že žalovaný porušil principy daňového řádu, zákona o DPH a Směrnice rady EU 2006/112 ES o společném systému daně přidané hodnoty, zejména princip hodnocení důkazů ve vzájemných souvislostech, princip přihlídnutí ke skutečnostem svědicím ve prospěch daňového subjektu a princip neutrality DPH. Žalobce namítá, že správce daně v průběhu daňové kontroly porušil § 1 odst. 2, § 5 odst. 3, § 6 odst.

3 a § 8 daňového řádu. Žalovaný nesprávně vyhodnotil důkazy v rozporu se skutečností, důkazy byly hodnoceny jednostranně bez stanovení míry průkaznosti důkazů.

13. Správce daně požadoval mimo realitu běžného podnikání dokladování obchodování řadou listin, kalkulací cenových nabídek, které v reálném životě se nepoužívají. Správce daně nestanovil správnou míru pochybnosti důkazů a tímto porušil § 5 odst. 3 daňového řádu. Dále žalovaný pochybil, neboť není patrné, jakou důkazní váhu zvolil žalovaný pro hodnocení důkazů, neboť nelze oprávněně požadovat, aby všechny důkazy byly stoprocentní. Je nutno říci jakou váhu zvolil správce daně při hodnocení důkazů jako limitní.
14. V závěru žaloby žalobce odkazuje na to, že v souvislosti s trvající pandemií koronaviru COVID 19 byl uvržen do situace, která nepříznivě ovlivnila stav trhu a s tím související objem nabízených zakázek, proto se ocitl bez svého zavinění o situaci, která negativně zasáhla do finančního zdraví podnikajících subjektů, proto se žalobce domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

15. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání. Zdůraznil, že předmětem sporu je oprávněnost nároku na odpočet DPH, tedy otázka, zda žalobce prokázal faktické přijetí zdanitelných plnění. S ohledem na uznání nároku na odpočet DPH z přijatého daňového dokladu dodavatele HorseRacing s.r.o., v odvolacím řízení je předmětem sporu defacto pouze plnění od dodavatele Concept&Vision s.r.o. K plnění od dodavatele Concept&Vision s.r.o. žalobce předložil daňový doklad, který navrhl doplnit svědeckou výpovědí R.D., zaměstnance Concept&Vision s.r.o., M.B., což je osoba, která měla poskytnout informace k zpochybněným plněním od dodavatelů Concept&Vision s.r.o. Samotný daňový doklad od dodavatele Concept&Vision s.r.o. zapříčinil pochybnost o uplatněném nároku na DPH, neboť postrádá detailnější specifikaci vymezení předmětu plnění a konkrétního rozsahu plnění, jakož i výši hodnoty za jednotlivé položky. Přes značnou výši zdanitelného plnění, kdy se jedná o 3 400 000 Kč v základu daně, nebyla předložena smlouva uzavřená s dodavatelem Concept&Vision s.r.o., ani jiné listiny dokládající podrobnosti o předání poskytnuté služby. Rovněž navržené svědecké výpovědi neprokázaly faktické uskutečnění zdanitelného plnění. M.B. se na předmětné zakázce nepodílel, pouze z doslechu věděl, že mělo jít o programování stroje. Svědecká výpověď R.D. byla nevěrohodná z důvodu závažných rozporů jím tvrzených skutečností a zjištěných skutečností správcem daně.
16. Pokud jde o plnění dodavatele HorseRacing s.r.o. tak rovněž žalobce předložil důkazy, které nebyly způsobilé prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Ani svědecké výpovědi nepotvrdily tvrzení žalobce o deklarovaných plnění. Žalovaný připomněl, že přes pochybnosti o faktickém přijetí reklamních služeb, nelze žalobci neuznat nárok na odpočet, a to pro pochybení prvostupňového správce daně, který řádně nezaložil přijatý daňový doklad č. 170100179, jakožto stěžejní důkazní prostředek do správního spisu.
17. Žalovaný zdůraznil, že odpočet daně nebyl odepřen z důvodu neprokázání deklarovaného dodavatele, ale z důvodu neprokázání faktického přijetí zdanitelného plnění. Podle žalovaného žalobce nedostatečně zdokumentoval okolnosti daných transakcí a neprokázal,

že předmětné plnění bylo fakticky dodáno tak, je tvrzeno na daňových dokladech. Žalobce rezignoval na opatření si jakýchkoliv důkazních prostředků stran faktického průběhu provedení sporných plnění. Žalobce tedy vlivem absence relevantních důkazních prostředků nemohl být v dobré víře, neboť nemohl důvodně očekávat, že v budoucnu unese důkazní břemeno ohledně prokázání toho, že k realizaci služeb od společnosti Concept&Vision s.r.o. došlo. Je to žalobce, a nikoliv správce daně, odpovědný za unesení důkazního břemene ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet DPH. Správce daně tedy není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila, eventuálně jak se transakce uskutečnila. Správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti, což kvalifikovaně vyjádřil prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností ze dne 16. 7. 2018. Oznaměním této výzvy pak přešlo důkazní břemeno stran prokázání nároku na odpočet daně zpět na žalobce. Ovšem žalobce toto důkazní břemeno neunesl, a proto správce daně oprávněně přistoupil k tomu, že nárok na odpočet daně odepřel, respektive v rámci vyměřovacího řízení částku nárokovaného odpočtu snížil.

18. K odkazu žalobce na rozsudek NSS č. 4 Afs 58/2017 – 78 ve věci Stavitelství Melichar (na bod 39 tohoto rozsudku, který odkazuje na jiný rozsudek NSS, a to č. j., 2 Afs 28/2013 – 23 ve věci *Olive Hill Development, s.r.o.*) žalovaný uvedl, že v daném případě je předmětem prokázání nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. K odkazu na rozsudek NSS ve věci Stavitelství Melichar žalovaný odkázal na bod 33 rozsudku rozšířeného senátu NSS č. j. 1 Afs 334/2017 – 208 ze dne 23. 3. 2022 ve věci Kemwater ProChemie s.r.o., ze kterého vyplývá, že v rozsudku SDU ve věci Kemwater ProChemie byly popřeny závěry NSS uvedené v rozsudku Stavitelství Melichar, proto nelze uvedený rozsudek na daný případ aplikovat. Žalobce v daném případě namítá, že skutečný dodavatel daného zboží a služeb byl žalobcem identifikován.
19. K rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci Kemwater ProChemie s.r.o. žalovaný uvedl, že Soudní dvůr Evropské unie se vyjadřoval pouze k tomu, zda je prokázání deklarovaného dodavatele hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet daně. V daném případě však nebyly odstraněny pochybnosti o fakticitě plnění, proto je závěr rozsudku Soudního dvora pro Evropskou unii pro danou věc irelevantní. V daném případě bylo uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odepřeno, protože žalobce neprokázal faktické uskutečnění zdanitelných plnění. Sporné tedy nebylo to, zda plnění byla poskytnuta plněními dodavatele, ale zda byla fakticky poskytnuta žalobci.
20. Žalobce namítá, že žalovaný porušil principy daňového řádu, zákona o DPH, Směrnice rady EU 2006/112 ES o společném systému daně z přidané hodnoty a namítá rovněž, že bylo v průběhu daňové kontroly porušeno ustanovení § 1 odst. 2, § 5 odst. 3, § 6 odst. 2, § 2 odst. 3, § 6 odst.3 a § 8 daňového řádu, když tvrzení o porušení principů ponechává v obecné rovině, a proto se k takto formulovaným námitkám žalovaný nevyjádřil a považuje tyto námitky za nedůvodné.
21. Námitka ohledně hodnocení důkazů rovněž nebyla žalovaným shledána důvodnou, neboť hodnocení probíhá zcela podle volného uvážení správce daně (viz rozsudek NSS č. j. 5 Afs 5/2008 - 75 ze dne 28. 7. 2008).

IV. Právní hodnocení krajského soudu

22. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích daných žalobními body dle § 75 odst. 2 s.ř.s. a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

23. Předmětem sporu je posouzení, zda žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích měl nárok na odpočet daně v souladu s § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty tedy, zda prokázal přijetí zdanitelného plnění osobami uvedenými na daňových dokladech a v deklarovaném rozsahu.
24. V daném případě je mezi účastníky na sporu, zda u žalobce byly splněny zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů Concept&Vision s.r.o. a HorseRacing s.r.o.. V daném případě žalobce jako daňový subjekt měl povinnost daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení a rovněž tak jej tížila povinnost důkazní, tedy nese i břemeno důkazní. Ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy bylo povinností žalobce při uplatnění nároků na odpočet daně tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že tato následně použil pro uskutečňování své ekonomické činnosti. Dle judikatury NSS prokazování nároku na odpočet daně je zpravidla záležitostí primárně dokladovou, což rovněž vyplývá i z § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, dle něhož musí plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně mít daňový doklad, který však musí obsahovat všechny náležitosti stanovené v § 29 zákona o dani z přidané hodnoty. V souvislosti s tím soud ještě poznamenává, že nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2018 č. j. 125/2017-27). Dle uvedené judikatury zdanitelné plnění, jestliže nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správným daňovým dokladem, neboť daňový doklad v tomto případě pouze simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není však relevantní důkazem o jeho uskutečnění. Rovněž tak doklady, které obsahují požadované náležitosti, nejsou dostačující pro uznání nároku na odpočet DPH, v případě, že u správce daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Na straně správce daně vznikly takové pochybnosti, proto byl žalobce vyzván k odstranění těchto pochybností. V daném případě správce daně vyjádřil pochybnost, zda zdanitelné plnění, se kterými je nárok na odpočet daně spojen, opravdu bylo uskutečněno uvedeným subjektem, a to v rozsahu tvrzeném na daňovém dokladu jakož i o tom, zda toto plnění opravdu uskutečnila osoba, která je na daňovém dokladu uvedena. Aby žalobci odpočet DPH z těchto plnění vznikl, musely být naplněny podmínky v ustanovení § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy bylo povinností žalobce prokázat, že k uskutečnění zdanitelných daní došlo, tak jak je uvedeno na předmětných dokladech, a to i v rozsahu tvrzeném na daňovém dokladu, když žalobce v tomto případě tížilo důkazní břemeno a následně bylo na posouzení správce daně, zda na základě existence žalobcem předložených důkazů bylo osvědčeno zdanitelné plnění od uvedených dodavatelů.
25. Žalobce má za to, že nedůvodné jsou pochybnosti správce daně o faktickém přijetí zdanitelných plnění a má proto nárok na odpočet DPH dle § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Ztotožnil se se žalovaným, že nárok na odpočet DPH na základě faktury č. 170 10179 od HorseRacing s.r.o. nelze žalobci neuznat, ovšem má za to, že důvodem pro uznání nároku na odpočet kromě chybějícího daňového dokladu ve spisovém materiálu správce daně je rovněž i skutečnost, že se žalobci podařilo vyvrátit pochybnosti správce daně o faktickém přijetí plnění.
26. Soud poukazuje na to, že žalobce měl povinnost daň přiznat, ale rovněž měl i povinnost svá tvrzení prokázat, tedy tížilo jej břemeno důkazní. Žalobce tedy mohl břemeno důkazní unést předložením daňových důkazů a dalších důkazů na základě kterých by bylo

osvědčeno uskutečnění zdanitelného plnění. Žalobce předložil daňové doklady, ovšem u daňového dokladu od dodavatele Concept&Vision s.r.o. faktura postrádala konkrétní specifikaci vymezení předmětu plnění a rozsah plnění, jakož i výši hodnoty za jednotlivé položky, přestože se jednalo o značnou výši zdanitelného plnění (3 040 000 Kč v základu daně), aniž by byla žalobcem předložena smlouva uzavřená s dodavatelem Concept&Vision s.r.o. ani jiné listiny dokládající podrobnosti o předání poskytnuté služby, vznikly u žalovaného pochybnosti, zda k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, tak jak je v daňovém dokladu deklarováno. Žalobce poté, co mu byla doručena výzva od správce daně navrhoval doplnit řízení o svědeckou výpověď R. D. (zaměstnanec Concept&Vision s.r.o.), M. B. (osoby, která měla poskytnout informace ke zpochybnění plnění od dodavatelů Concept&Vision s.r.o. a HorseRacing). Tyto, jím navržené svědecké výpovědi, byly uskutečněny až v rámci doplnění odvolacího řízení. Ovšem ani těmito svědeckými výpověďmi nebylo prokázáno, že služby fakturované dodavatelem Concept&Vision s.r.o. byly reálně dodány. M.B. se totiž na předmětné zakázce nepodílel, pouze z doslechu mu bylo známo, že se mělo jednat o programování stroje. Svědecká výpověď R.D. byla správně vyhodnocena správcem daně jako nevěrohodná a v rozporu se zjištěnými skutečnostmi, neboť ve výpovědi uvedeného svědka byly značné rozpory. Svědek D. vypověděl, že prováděl v roce 2017 zaškolení programování u stroje – robota, který se ovšem do dispozice žalobce dostal až dne 19. 1. 2018. Dále uváděl, že předmětné služby byly vyfakturovány až po jejich dokončení dne 15. 12. 2017, přestože předmětný stroj byl dodán žalobci až dne 19. 1. 2018. Tato jeho svědecká výpověď je zcela nevěrohodná, neboť v prosinci 2017 nemohlo ke zprovoznění robota v hale žalobce dojít. Správcem daně bylo zjištěno, že robot, na kterém měly být provedeny předmětné služby, byl žalobcem objednan až dne 6. 12. 2017. Dne 5. 12. 2017 přijal žalobce nabídku od tuzemského prodejce ABB na dodání robota, proto je zpochybněno i tvrzení svědka D., že poskytování služeb předcházela rozsáhlá přípravná fáze od srpna 2017. Rovněž bylo prokázáno, že předmětný stroj byl dodán společností ABB (bod 34 žalobou napadeného rozhodnutí) a služby související s jeho zprovozněním realizoval V.B., který byl zaměstnan, jako aplikační technik společnosti SMAR – autorizovaný partner společnosti ABB. Tato společnost ABB zahrnuje školení na obsluhu do ceny robota dodaného žalobci, proto ani svědeckou výpověď nebylo prokázáno tvrzení žalobce o deklarovaném plnění. Provedením místního šetření by faktické plnění prokázáno být nemohlo.

27. Správně byl učiněn správcem daně závěr, se kterým se soud ztotožňuje, že provedené důkazy neprokázaly přijetí zdanitelných plnění od uvedených dodavatelů a v deklarovaném rozsahu. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí řádně zabýval hodnocením důkazních prostředků, které byly na základě jeho výzvy žalobcem navrženy a předloženy, a to v bodě 22 – 56 napadeného rozhodnutí. Soud se zcela ztotožňuje s žalovaným, že byl zákonný důvod pro odepření nároku na odpočet daně žalobci z důvodu neprokázání faktického přijetí zdanitelného plnění.
28. Zcela nedůvodně je žalobcem namítáno, že svědecká výpověď R.D. není přesná, neboť byla uskutečněna 4 roky poté, co bylo poskytnuto zdanitelné plnění. Svědecká výpověď neprokázala, že k realizaci deklarovaného plnění došlo. Tato námitka je nedůvodná, neboť správně byla vyhodnocena z důvodu rozporů v jím tvrzených skutečnostech a zjištěných skutečnostech správcem daně jako nevěrohodná. Nejednalo se v žádném případě o nepodstatné detaily.

29. Správně vznikly u žalovaného i pochybnosti o uplatněném nároku na odpočet daně na základě skutečností zjištěných o dodavateli Concept&Vision s.r.o., jestliže bylo zjištěno, že u této společnosti docházelo k častým změnám společníků i jednatelů, přičemž má zapsané virtuální sídlo, nemá evidovanou žádnou provozovnu. Z účetní závěrky za rok 2016 vyplývá, že předmětem činnosti společnosti byla reklamní činnost. V roce 2016 zaměstnávala společnost pouze jednoho zaměstnance. K datu 23. 2. 2018 bylo zjištěno z internetových stránek, že její hlavní aktivitou jsou organizační práce, služby reklamní agentury, security služby, technická správa budov, úklid, osobní ochrana osob, popřípadě osobní řidič, autodoprava a zprostředkování obchodu a služeb. Rovněž nelze přehlédnout, že na uvedeném daňovém dokladu od společnosti Concept&Vision s.r.o. není zřejmé, jaké softwarové řešení na průmyslovou robotizaci bylo dodáno, jaké bylo zadání k vytvoření softwaru, jaké licence a podlicence servisních služeb měly být poskytnuty, a k jakému účelu měla žalobci toto plnění sloužit.
30. Dle soudu v daném případě došlo k přenosu důkazního břemene o uskutečnění zdanitelného plnění na žalobce, a to v případě, že zde nebyla nemožnost ověřit tyto skutečnosti u dodavatelů, jestliže uvedené společnosti jsou nekontaktní a nevyvinuly žádnou součinnost. V daném případě žalobce tedy nesl důkazní břemeno a bylo jeho povinností prokázat soulad se stavem faktickým a stavem formálně právním v řízení před správcem daně, jestliže žalovaný učinil závěr, že nebylo prokázáno dodání předmětných služeb, jak bylo žalobcem deklarováno na základě daňových dokladů a rovněž tak tvrzeno žalobcem před správcem daně. Správce daně tedy dovodil nesoulad mezi stavem faktickým a formálně právním a v tom případě došlo k přenosu důkazního břemene na žalobce. Prokazoval-li žalobce nárok na odpočet DPH formálně správným daňovým dokladem, ovšem o faktickém stavu vznikly pochybnosti je povinností daňového subjektu prokázat existenci zdanitelného plnění. Pokud tedy je vystavitel daňového dokladu nekontaktní a jeho účetnictví není vůbec k dispozici, pochybnost je dokonána. Rovněž tak chybí i ověření skutečnosti, zda u vystavitele daňového dokladu je o něm účtováno. I za této situace však lze pochybnost vyvrátit, a to tím, že existence zdanitelného plnění je prokázána jinak. Pokud jde o důkazní povinnost v daňovém řízení, je zásadou, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět přiznání, proto v této fázi není namíste důkazní povinnost správce daně. Žalobce reagoval na výzvu správce daně, ovšem vyjádření bylo velmi obecné a skutečnosti v něm uvedené byly nevěrohodné.
31. K odkazu žalobce na rozsudek ve věci Stavitelství Melichar č. j. 4 Afs 58/2017-78 soud uvádí, že na základě tohoto rozsudku NSS nepřistoupil ke změně rozhodovací praxe. To je zřejmé z rozsudku NSS č. j. 10 Afs 283/2017-73 ve věci Triodon spol. s r. o. (bod 22-29), dle něhož pro přiznání nároku na odpočet DPH náleží i to, že zboží či poskytnutá služba musí být dodány osobou povinnou k dani. Daňový subjekt je povinen stran hmotně právních podmínek nároku na odpočet prokázat nejen faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ale i uskutečnění tohoto plnění deklarovaného dodavatelem. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že rozsudek ve věci Stavitelství Melichar se vymyká rozhodovací praxi soudů ve vztahu k otázce neuznání nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázání uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem (viz usnesení NSS ze dne 23. 8. 2018 č. j. 1 Afs 334/2017-35). Dle judikatury NSS tedy k odepření nároku na odpočet daně postačí, není-li prokázáno, kdo zdanitelné plnění poskytl, či dodal. Toto je v souladu se zákonem, tak i s judikaturou ED SDEU. Rovněž i z odůvodnění usnesení ve věci č. j. 1 Afs 334/2017 vyplývá, že dosavadní rozhodovací praxe NSS je správná, neboť rozšířený senát v tomto rozsudku uvedl, že správce daně má odmítnout nárok na odpočet DPH

v případě, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně totožnosti konkrétního poskytovatele přijatého plnění.

32. Zcela irelevantní je námitka žalobce, že jím předložené důkazy jsou způsobilé k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění, přičemž správce daně požaduje mimo realitu běžného podnikání další dokladování obchodů řadou listin, které se v reálném životě nepoužívají. V souvislosti s tím je nutno poukázat na důkazní povinnost žalobce, který je povinen prokázat soulad svých tvrzení s předloženými doklady, tedy má povinnost svá tvrzení věrohodným způsobem doložit a je pouze na něm, jaké důkazní prostředky k tomuto účelu si zvolí. Žalobce tedy tíží, jak břemeno tvrzení, tak i břemeno důkazní, ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání. Jak je zřejmo, žalobce zcela rezignoval na opatření, jakýchkoli důkazních prostředků ohledně faktického průběhu provedení sporných plnění, jestliže předložil faktury, které neměly řádné náležitosti. Je to právě žalobce, nikoli správce daně, kdo je povinen prokázat, že si nárok na odpočet DPH uplatňuje v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.
33. Dále je žalobcem nedůvodně namítáno, že žalovaným přednesené skutečnosti nejsou dostatečné pro to, aby správce daně unesl důkazní břemeno. Správce daně je povinen prokázat, že existují vážné a důvodné pochybnosti o skutečnostech. Tedy správce daně je povinen prokázat důvodné pochybnosti o tvrzení žalobce, a poté dochází k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce. U prvostupňového správce daně vznikly důvodné a vážné pochybnosti stran předložených daňových dokladů (bod 23 žalobou napadeného rozhodnutí a bod 57 a 59), když tyto skutečnosti byly správcem daně i uváděny ve výzvách. Tímto oznámením výzvy přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání nároku na odpočet daně zpět na žalobce, ovšem žalobce pak důkazní břemeno ohledně prokázání faktického přijetí plnění neunesl. Žádné důkazní prostředky ohledně faktického plnění předloženy nebyly, ani svědecky toto faktické plnění nebylo prokázáno, proto nezbývalo než nárok na odpočet DPH žalobci nepřiznat ohledně společnosti Concept&Vision s.r.o.
34. Pokud jde o plnění od společnosti HorseRacing správně bylo přistoupeno ze strany žalovaného ke změně rozhodnutí, neboť nebylo možné neuznat nárok na odpočet DPH, a to z důvodu absence stěžejního důkazního prostředku ve správním spise. Jestliže byl žalobci nárok na odpočet DPH přiznán dle uvedené faktury, je nadbytečné se zabývat námitkou ohledně faktického plnění
35. Pochybnosti u správce daně nevznikly na základě subjektivního pocitu, ale na základě skutečností, a to zejména na neúplných daňových dokladech, ve kterých nebylo specifikováno uskutečnění plnění. Rovněž byly prohloubeny tyto pochybnosti na základě skutečností zjištěných o údajných dodavatelích.
36. K odkazu žalobce na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Kemwater ProChemie s.r.o. soud uvádí, že závěr tohoto rozsudku není přílehlavý na danou věc, neboť v případě žalobce nebyly odstraněny pochybnosti o fakticitě plnění. Jestliže žalobce neprokázal faktické uskutečnění zdanitelných plnění od dodavatelů, proto bylo uplatnění nároku na odpočet DPH odepřeno v souladu se zákonem. Sporné nebylo v dané věci, zda plnění byla poskytnuta deklarovanými dodavateli, ale to, zda vůbec byla fakticky žalobci poskytnuta a v jakém rozsahu.
37. Žalobce neprokázal přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu od deklarovaných dodavatelů, nebylo proto možno daň přiznat, jestliže nebyl rozsah rovněž prokázán. Zcela nedůvodně se proto žalobce dovolává narušení neutrality daně, která je právě zachována

v případě, že žalobci není nárok na odpočet přiznán. V daném případě žalobce způsobuje narušení neutrality daně, a to tím, že neprokáže, že zdanitelná plnění přijal od deklarovaných dodavatelů v deklarovaném rozsahu.

38. K námitce žalobce ohledně nesouhlasu s hodnocením žalovaného stran ziskovosti/ztrátovosti předmětné zakázky soud poukazuje na bod 38 žalobou napadeného rozhodnutí. V souvislosti s touto námitkou je nutno uvést, že sám žalobce sdělil, že ač z realizace zakázky vyplývá účetně ekonomická ztráta, bylo nutné přihlídnout ke know-how získanému praxí a zkušenostem, které při realizaci zakázky byly získány, ovšem know-how nebylo správci daně sděleno, bylo žalobcem uvedeno, že je předmětem obchodního tajemství. Toto tvrzení je zcela nelogické, neboť obchodní tajemství obchodního partnera nemůže být přínosem žalobci a nahradit tak ztrátovost předmětné zakázky. Dodání služeb od Concept&Vision s.r.o. je nelogické, jestliže žalobce údajně měl tyto služby poskytnout Viscofanu za cenu, kdy měl ztrátu 668 252 Kč.
39. Žalobcem je zcela obecně namítáno, že žalovaný porušil principy daňového řádu, zákona o DPH směrnice Rady EU 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, dále zejména princip hodnocení důkazů ve vzájemných souvislostech, princip přihlídnutí ke skutečnostem svědčícím ve prospěch daňového subjektu a princip neutrality DPH. Rovněž namítá zcela obecně porušení § 1 odst. 2, § 5 odst. 3, § 6 odst. 3 a § 8 daňového řádu. Z takto obecně formulované námitky není patrné, k jakému konkrétnímu porušení mělo ze strany správce daně dojít. Žalobce porušení daňového řádu, zákona o DPH i směrnice pouze namítá v obecné rovině, nijak je nespecifikuje, proto se uvedenou námitkou soud nemůže zabývat. Pouze obecně uvádí, že porušení uvedených právních předpisů shledáno nebylo.
40. Žalobce rovněž popisuje svou situaci způsobenou dle jeho názoru pandemií nemoci COVID-19. Neuvádí, jak se tato argumentace vztahuje k nyní projednávané věci. V tomto ohledu pouze konstatovat, že pandemie COVID-19 s předmětem řízení nijak nesouvisí.
41. Dále je žalobcem namítáno, že správce daně nestanovil a neuvedl žádnou míru průkaznosti důkazů například 60 %, 80 % a rovněž neuvedl, s jakou limitní nejnižší mírou průkaznosti důkazů pracoval. Dále správce daně požadoval po žalobci předkládání dalších důkazních prostředků a tím došlo k porušení ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu.
42. Uvedenou námitkou se v napadeném rozhodnutí žalovaný zabýval v bodech 87 a 101, když s touto argumentací se soud zcela ztotožnil, neboť dle daňového řádu není povinnost stanovit v procentech konkrétní míru průkaznosti důkazů, neboť každý důkaz je hodnocen samostatně i v souvislosti s jinými důkazy. Rovněž nedůvodně je žalobcem argumentováno, že žádný důkaz nemůže prokázat skutečnost a vždy je nutné pracovat s mírou pravděpodobnosti důkazu, neboť předmětem dokazování není získat pravděpodobnost o tom, že se dodávka od deklarovaného dodavatele uskutečnila, či mohla uskutečnit, ale bylo jeho smyslem a cílem prokázat, v jakém rozsahu dodávce došlo, prokázat tedy materiální podmínky pro vznik nároku na odpočet daně (srov. rozsudek NSS 82/2011 – 137). Je rovněž nedůvodně namítáno žalobcem, že správce daně ho nutil předkládat řadu dalších důkazních prostředků, jestliže bylo povinností žalobce zajistit si takové důkazní prostředky, aby bylo jím prokázáno, že došlo k plnění deklarovanými daňovými subjekty a v deklarovaném rozsahu, tedy, aby předložil důkazní prostředky o souladu faktického stavu se stavem deklarovaným na daňovém dokladu. K porušení § 5 odst. 3 daňového řádu, tedy ze strany žalovaného nedošlo.

43. V souvislosti s touto námitkou je nutno odkázat na zásadu volného hodnocení důkazů § 8 odst. 1 daňového řádu, když je to správce daně, který zvažuje, zda navrhované důkazní prostředky postačují, aby byl nejlépe prokázán skutkový stav. Hodnocení důkazů probíhá dle volného uvážení správce daně (srov. rozsudek NSS č.j. 5 Afs 5/2008-75 ze dne 28. 7. 2008).
44. Námitkami uvedené žalobcem ve vyjádření ze dne 15. 3. 2023 v bodě 18, 20, 25 se soud nezabýval, neboť byly vzneseny opožděně, po zákonné 2 měsíční lhůtě dle § 72 odst. 1 s.ř.s.

V. Závěr, náklady řízení

45. Soud proto dospěl k závěru, že žaloba důvodná není, a proto ji podle 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.
46. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením vznikly před soudem nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

České Budějovice 22. března 2023

Mgr. Helena Nutilová v. r.
předsedkyně senátu