



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudkyň Mgr. Lenky Havlíčkové a Mgr. Daniely Menclové ve věci

žalobkyně: **České loděnice a.s.**, IČO: 00152226,
sídlem Vítězství 56, Děčín XXXI – Křešice, 405 02 Děčín,
zastoupená společností vykonávající daňové poradenství DPE servis a.s.,
sídlem Křemencova 178/10, 110 00 Praha 1,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2022, č. j. 1856/22/5300-22442-713080,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2022, č. j. 1856/22/5300-22442-713080, (dále též jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 11. 2020, č. j. 2340166/20/2503-50521-508098, č. j. 2340177/20/2503-50521-508098, Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

č. j. 2340224/20/2503-50521-508098, č. j. 2340237/20/2503-50521-508098, č. j. 2340253/20/2503-50521-508098, č. j. 2340265/20/2503-50521-508098 a č. j. 2340277/20/2503-50521-508098 (dále jen „dodatečné platební výměry“). Dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2015 ve výši 31 500 Kč, červenec 2015 ve výši 119 700 Kč, srpen 2015 ve výši 45 906 Kč, září 2015 ve výši 54 050 Kč, říjen 2015 ve výši 87 209 Kč, listopad 2015 ve výši 45 896 Kč a prosinec 2015 ve výši 45 896 Kč. Současně byla těmito dodatečnými platebními výměry uložena žalobkyni povinnost uhradit z doměřené daně penále ve výši 6 300 Kč, 23 940 Kč, 9 181 Kč, 10 810 Kč, 17 441 Kč, 9 179 Kč a 9 179 Kč. Žalobkyně současně požadovala, aby jí byla přiznána náhrada nákladů řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně nejprve vysvětlila, že u ní byla zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a v rámci jejího provádění vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda žalobkyni v kontrolovaných zdaňovacích obdobích vznikl nárok na odpočet DPH z deklarovaných plnění přijatých od společností JANKO RM družstvo v likvidaci, (dále jen „JANKO“), YU – KOS s.r.o., (dále jen „YU-KOS“) a Roman services s.r.o. (dále jen „Roman services“), přičemž pochybnosti správce daně se týkaly rozsahu přijatých zdanitelných plnění od výše uvedených společností.
3. Žalobkyně nesouhlasila se závěrem žalovaného, že neunesla své důkazní břemeno, když neprokázala, že má nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění.
4. Žalobkyně dále namítala, že to byl právě správce daně, kdo neunesl své důkazní břemeno ohledně důvodných pochybností, neboť pochybnosti správce daně o tom, zda plnění skutečně poskytla osoba uvedená na daňovém dokladu či zda je poskytla v deklarovaném rozsahu, nepostačují k unesení důkazního břemene správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Dle žalobkyně takové okolnosti daňový subjekt vůbec nemusí prokazovat. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013-23, měla žalobkyně za to, že z hlediska DPH je nerozhodné, zda bylo plnění fakticky uskutečněno a zda subjekty transakce plní své daňové povinnosti. Správce daně ani žalovaný přitom v daňovém řízení nezpochybnili, že dotčená plnění spočívající v přijetí služeb byla dodána a zaplácena. Nebylo zpochybněno provedení přijatých zdanitelných plnění. Vyjádřené pochybnosti žalovaného se týkaly pouze rozsahu provedených plnění.
5. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný kladl excesivní požadavky na specifikaci předmětu a rozsahu plnění, přičemž žalobkyni za účelem uplatnění nároku na odpočet DPH z dotčených plnění důkazní břemeno ohledně prokazování těchto excesivních požadavků správce daně netíží.
6. I přesto má žalobkyně za to, že předmět a rozsah zdanitelných plnění byl dostatečně objasněn mimo jiné žalobkyní navrženými svědeckými výpověďmi a ústním jednáním, které byly v rámci řízení prvostupňovým správcem daně na návrh žalobkyně provedeny. Prověřením bankovních účtů dotčených obchodních korporací JANKO, YU-KOS a Roman services pak bylo správcem daně rovněž zjištěno, že byly připsány úhrady žalobkyně za předmětná plnění. Pokud přesto žalovaný dospěl k závěru o neunesení důkazního břemene žalobkyně ohledně nároku na odpočet DPH, pak nesprávně důkazní prostředky vyhodnotil.
7. Žalobkyně dále poukázala na to, že míra důkazní povinnosti, kterou podle § 92 odst. 3 daňového řádu nese daňový subjekt, nemůže být z povahy věci bezbřehá a nelze odhlížet Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

od plynutí času. Žalobkyně má za to, že jí označenými a provedenými důkazy, zejména svědeckými výpověďmi, bylo prokázáno, jaké konkrétní vyfakturované služby byly poskytnuty a kde byly konkrétní práce provedeny. Správce daně, který osobně jednal s účastníky řízení a prováděl důkazy svědeckými výpověďmi, zhodnotil skutečnosti z výpovědí plynoucí tak, že služby byly poskytnuty, že o nich měli svědci dostatečně přesvědčivé informace, a proto navrhl, aby plnění byla považována za prokázaná. Naproti tomu se žalovaný, ač nebyl žádnému z jednání přítomen a sám dokazování neprováděl, rozhodl plnění nepovažovat za prokázané, aniž by však řádně a přesvědčivě zdůvodnil nebo vysvětlil, proč se jeho názor liší od názoru správce daně, který byl v přímém kontaktu se svědky.

8. Žalobkyně uzavřela, že má v souladu se závěrem správce daně vyjádřeným v Interním sdělení ze dne 27. 9. 2021, č. j. 2031886/21/2503-60562-507144, za to, že plnění vykázaná od dodavatelů JANKO, YU-KOS a Roman services byla prokázána, že se plnění fakticky realizovalo v deklarovaném předmětu a rozsahu, a že žalobkyně prokázala splnění hmotně právních podmínek nároku pro uplatnění nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále je „ZDPH“).

Vyjádření k žalobě

9. Žalovaný ve svém písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí, neboť měl za to, že napadené rozhodnutí netrpí namítanou nezákonností. Setrval na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí a plně odkázal na skutečnosti v něm uvedené. Nad rámec tohoto odkazu k jednotlivým žalobním námitkám uvedl následující.
10. K námitce nepřenesení důkazního břemene žalovaný sdělil, že žalobkyně v předmětné věci, až na dvě plnění přijatá od družstva JANKO, unesla své primární důkazní břemeno, když správci daně předložila formálně bezvadné daňové doklady. Avšak z předložených daňových dokladů nebylo možno určit, jaké konkrétní práce či služby byly od uvedených dodavatelů poskytnuty a jaký byl jejich rozsah. Žalobkyně k těmto daňovým dokladům již žádné doplňující listiny, z nichž by byla zřejmá povaha a rozsah plnění, nepředložila. Žalovaný dále poukázal na skutečnost, že družstvo JANKO sídlí na virtuální adrese a dlouhodobě si neplní své zákonné povinnosti ve formě zveřejňování účetní závěrky. Ani družstvo JANKO ani společnost Roman services pak nemají vytvořené webové stránky, ze kterých by bylo možno zjistit, jaké konkrétní služby nabízí, koho je možno v rámci obchodní spolupráce kontaktovat či jakým způsobem obchodní spolupráce s těmito společnostmi probíhá. Žalovaný zdůraznil zákonné náležitosti, které musí splňovat daňový doklad podle § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH (údaje o rozsahu a předmětu plnění), a protože daňové doklady předložené žalobkyní tyto náležitosti nesplňovaly, nabyl správce daně důvodné pochybnosti ohledně toho, zda jsou v daňových dokladech uvedené skutečnosti správné a zda k uskutečnění předmětných plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Žalovaný má za to, že tyto pochybnosti jsou jednoznačně podložené, a že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobkyně tak byla povinna prokazovat svůj nárok jiným způsobem – tj. bylo na ni přeneseno důkazní břemeno ohledně prokázání souladu těchto daňových dokladů s faktickým stavem. K tomuto přenosu došlo vydáním výzvy č. j. 115249/18/2503-60562-507668 ze dne 23. 1. 2019, ve které správce daně žalobkyni seznámil s výše uvedenými pochybnostmi a vyzval ji k jejich odstranění.
11. Dle žalovaného byl nepřipadný odkaz žalobkyně na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, neboť uvedené rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

vychází z odlišného skutkového stavu (správce daně nepochyboval o předmětu plnění a o tom, že bylo fakticky poskytnuto v deklarovaném rozsahu, nýbrž o tom, zda plnění skutečně poskytl deklarovaný dodavatel a zda plnění mělo skutečně deklarovanou hodnotu).

12. K námitce unesení důkazního břemene ohledně prokázání uskutečnění předmětných plnění v deklarovaném předmětu a rozsahu a splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty žalovaný uvedl, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání splnění podmínek dle § 72 a § 73 ZDPH pro vznik a uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, neboť ve vztahu k předmětným přijatým zdanitelným plněním od společností JANKO, YU-KOS a Roman services neprokázala, že k zdanitelným plněním došlo v rozsahu a předmětu deklarovaném v daňových dokladech. Následně se žalovaný vyjádřil k této žalobní námitce jednotlivě ve vztahu ke každému z dodavatelů a všem poskytnutým plněním.
13. K obecné námitce žalobkyně, že nelze odhlížet od plynutí času, žalovaný připustil, že u mnohých důkazních prostředků dochází z povahy věci s časem ke snižování vypovídající hodnoty. Nicméně dle žalovaného tato skutečnost nikterak nesnižuje míru důkazní povinnosti žalobkyně. Je totiž v zájmu daňového subjektu, aby si zajistil potřebné důkazy, které mohou prokázat splnění podmínek pro nárok na odpočet, a aby byl daňově relevantní okolnosti své obchodní činnosti schopen prokázat i zpětně, a to po dobu, po níž je možno daň doměřit. Žalovaný uvedl, že tato úvaha se týká i označených svědků. Pokud daňový subjekt předpokládá, že svoji činnost bude schopen prokázat pomocí svědků, nese také důsledky toho, že provedená svědecká výpověď je neprůkazná či že si svědek s odstupem času některé okolnosti nevybaví. Spoléhalo-li tedy žalobkyně výhradně na důkazní prostředky ve formě svědecké výpovědi či vysvětlení při ústním jednání, tedy takové důkazní prostředky, u kterých se jejich vypovídací hodnota plynutím času snižuje, jde tato skutečnost k její tíži.
14. Žalovaný rovněž nesouhlasí s námitkou žalobkyně, že požadavky na prokazování specifikace předmětu a rozsahu plnění vykládá excesivně. Spoukazem na konkrétní judikaturu Nejvyššího správního soudu žalovaný zdůraznil, že pro nárok na odpočet je nezbytné určení konkrétního rozsahu přijatého plnění. Je proto nutné prokázat, že plnění byla poskytnuta v rozsahu deklarovaném v daňovém dokladu, přičemž nepostačuje prokázat, že ke zdanitelnému plnění toliko nějakým způsobem došlo. V posuzované věci žalobkyně předložila daňové doklady, ze kterých nebylo možno vzhledem k zcela obecnému vymezení určit ani konkrétní předmět plnění, natož jeho rozsah. V průběhu řízení pak žalobkyně předkládala důkazní prostředky, přičemž ve všech případech se jednalo o důkaz svědeckou výpovědí a vysvětlení při ústním jednáním. Přestože z těchto předložených důkazních prostředků bylo možno dovodit, že k nějakému plnění došlo, kromě zcela obecného předmětu typu „stavební práce“, „opravy“ či „údržbářské práce“ žalobkyně konkrétní předmět a rozsah poskytnutých plnění neprokázala.
15. Namítala-li žalobkyně, že správce daně po provedení důkazních prostředků navrhl, aby byla plnění považována za prokázaná, pak žalovaný připomenul, že to je právě on, a nikoliv správce daně, kdo přezkoumává odvoláním napadené rozhodnutí a kdo provádí v odvolacím řízení dokazování. Žalovaný tak nebyl návrhem správce daně vázán, přičemž žalovaným provedené dokazování neumožnilo, aby žalovaný učinil správcem daně navržený závěr.

Posouzení věci soudem

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

16. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobkyně ani žalovaný nesdělili soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byli ve výzvě výslovně poučeni, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.
17. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první tohoto zákona. Z ní vyplývá, že soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během lhůty dvou měsíců ode dne, kdy bylo rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení, jak stanoví § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení odůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti přihlídnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají jeho nicotnost podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky v projednávané věci nebyly zjištěny.
18. Po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého spisu dospěl soud k závěru, že žaloba je nedůvodná.
19. Esenciální podmínkou pro vyřešení daného sporu bylo zodpovězení otázky, zda žalobkyně po vznesení důvodných pochybností žalovaným ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti žalobcem předložených dokladů od tří dodavatelů unesla své důkazní břemeno o pravdivosti svých tvrzení a správnosti a věrohodnosti jím předložených dokladů či nikoli, resp. zda byly dány důvody pro odepření nároku žalobkyni na odpočet DPH z plnění přijatých žalobkyní od tří dodavatelů z důvodu, že žalobkyně nesplnila hmotněprávní podmínky pro vznik takového nároku vyplývající z § 72 a § 73 ZDPH.
20. Dříve, než se soud zabýval zodpovězením této otázky, však bylo nezbytné, s ohledem na žalobní námitku žalobkyně, nejprve posoudit, zda vůbec na žalobkyni důkazní břemeno přešlo, tedy zda správce daně prokázal, že existovaly vážné a důvodné pochyby o souladu údajů ohledně deklarovaného plnění zaznamenaných v účetnictví žalobkyně se skutečností.
21. Zákonná úprava rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je obsažena v § 92 daňového řádu. Podle § 92 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu provádí dokazování příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně. Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
22. 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.
23. Ohledně rozložení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně existuje poměrně rozsáhlá a v současné době již ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu. Na tomto místě lze odkázat především na rozsudek ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, v němž se Nejvyšší správní soud zabýval právě rozložením důkazního břemene v případě pochybností o tom, že k deklarovaným plněním došlo právě tak, jak o nich bylo účtováno, a shrnul, že: *„daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správcí daně Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.*

doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (...).“ Je tedy třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

24. Z obsahu správního spisu bylo zjištěno, že správce daně zahájil dne 30. 1. 2018 u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období rok 2015 a rok 2016, daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec roku 2015 a 2016 (protokol č. j. 191949/18/2503-60562-507144). Podle úředního záznamu ze dne 31. 1. 2018 předložila žalobkyně správci daně flash disk, obsahující elektronická data z účetnictví žalobkyně. Dne 27. 3. 2018 pak předala žalobkyně fyzicky správci daně ke kontrole účetní a daňové doklady. Výzvou ze dne 23. 1. 2019, č. j. 115249/19/2503-60562-507144, byla žalobkyně vyzvána k odstranění pochybností vysvětlením a prokázáním konkrétně a podrobně rozvedených skutečností důkazními prostředky listinné povahy nebo jiným vhodným způsobem.
25. Žalobkyni bylo ve výzvě mj. sděleno, že pokud jde o fakturované práce provedené společností YU-KOS, pak bylo při kontrole zjištěno, že žalobkyně ve zdaňovacím období září a říjen roku 2015 uplatnila nárok na odpočet daně na základě daňových dokladů ze dne 30. 8. 2015, č. 2015000800, ve výši 7 854 Kč, a ze dne 30. 9. 2015, č. 2015000922, ve výši 41 302,80 Kč, celkem 49 456,80 Kč. Správce daně konstatoval, že z předložených daňových dokladů plyne toliko, že se jedná o „práce dle smlouvy“. Protože nebyly v rámci provádění daňové kontroly k výše uvedeným daňovým dokladům předloženy žádné jiné důkazní prostředky, které by prokazovaly věcný obsah poskytnutých služeb a dále ke skutečnosti, že se jednalo o přijetí služeb, jejichž faktické uskutečnění nelze prověřit pouze na základě předložených daňových dokladů, byla žalobkyně upozorněna na to, že u správce daně vznikly pochybnosti o faktické realizaci fakturovaných služeb a následně i o oprávněnosti uplatnění výše uvedených přijatých zdanitelných plnění, použitých pro ekonomickou činnost v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 ZDPH. Žalobkyně byla proto vyzvána, aby prokázala, jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu jí byly dodány, kde přesně byly práce provedeny, a že uplatněná přijatá zdanitelná plnění na základě uvedených daňových dokladů byla použita v rámci její ekonomické činnosti.
26. Dále bylo ve výzvě ze dne 23. 1. 2019 ohledně fakturace dodavatele JANKO správcem daně konstatováno, že podle předložených daňových dokladů a evidencí vedených pro účely DPH žalobkyně ve zdaňovacích obdobích duben, červenec, srpen, říjen až prosinec

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

2015 uplatnila nárok na odpočet daně, dle daňového dokladu ze dne 31. 3. 2015, č. 2015000203, ve výši 31 500 Kč; ze dne 31. 7. 2015, č. 2015000638, ve výši 31 500 Kč; ze dne 31. 5. 2015, č. 2015000653, ve výši 88 200 Kč; ze dne 31. 8. 2015, č. 2015000778, ve výši 45 906 Kč; ze dne 30. 9. 2015, č. 2015000901, ve výši 45 906 Kč; ze dne 31. 10. 2015, č. 2015000968, ve výši 45 895,50 Kč a ze dne 15. 12. 2015, č. 2015001181, ve výši 45 895,50 Kč, celkem 334 803 Kč. Správce daně uvedl, že dle textu uvedeného na předložených fakturách bylo zjištěno, že se mělo jednat o fakturaci za provedené práce správy a údržby nemovitosti za jednotlivé měsíce roku 2015. Z faktur však nebylo nikterak specifikováno, o jakou nemovitost se jednalo. Navíc daňové doklady evidenční číslo 2015000638 a 2015000778 nebyly správci daně v rámci prováděné daňové kontroly předloženy. Správce daně doplnil výzvu o své zjištění, že družstvo JANKO se nachází v likvidaci, má sídlo na tzv. virtuální adrese, kde současně sídlí ještě cca 50 dalších společností, přičemž již dlouhodobě neplní své zákonné povinnosti a svou účetní závěrku naposledy zveřejnilo za zdaňovací období rok 2014. Družstvo JANKO dále nemá žádné webové stránky, z nichž by bylo možno ověřit, jaké konkrétní služby nabízí, koho je možno v rámci obchodní spolupráce kontaktovat, a jakým způsobem probíhá obchodní spolupráce. Protože se správci daně z předložených podkladů nepodařilo zjistit o jaké konkrétní provedené práce spojené se správou nemovitosti se jednalo, v jakém rozsahu byly služby poskytnuty, k jaké nemovitosti se vztahovaly a současně nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly faktické poskytnutí služeb družstvem JANKO v rozsahu deklarovaném daňovými doklady, upozornil správce daně žalobkyni, že i v tomto případě vznikly pochybnosti o oprávněnosti uplatnění výše uvedených přijatých zdanitelných plnění, použitých pro ekonomickou činnost. Žalobkyně byla proto vyzvána k předložení chybějících daňových dokladů evidenční číslo 2015000638 a 2015000778, dále k předložení listinných důkazních prostředků (např. smlouva o provedených pracích správy a údržby nemovitosti, objednávky, nabídky, soupisy provedených prací spojených se správou a údržbou nemovitosti aj.), jimiž by žalobkyně mohla prokázat, co přesně bylo předmětem poskytnutých služeb, v jakém rozsahu, za jakým účelem byly tyto služby pořízeny, kde byly služby poskytnuty. Současně měla žalobkyně prokázat, že uplatněná přijatá zdanitelná plnění na základě uvedených daňových dokladů byla použita v rámci její ekonomické činnosti.

27. Pokud jde o vyfakturované služby společností Roman services, pak správce daně ve výzvě ze dne 23. 1. 2019 upozornil žalobkyni, že z předložených daňových dokladů a evidencí vedených pro účely DPH bylo zjištěno, že ve zdaňovacím období září roku 2015 uplatnila nárok na odpočet daně na základě daňového dokladu evidenční číslo 2015000801, s datem uskutečnění zdanitelného plnění 7. 9. 2015, ve výši 46.195,80 Kč. Dle textu uvedeného na předložené faktuře se mělo jednat o fakturaci za opravu a údržbu zařízení v areálu společnosti, tudíž z tohoto označení předmětu plnění není zřejmé, jaké konkrétní opravy a údržby na zařízení měly být provedeny a kde a v jakém areálu. Správce daně uvedl, že k předmětnému plnění nebyly předloženy žádné jiné důkazní prostředky, které by prokázaly faktické poskytnutí služeb deklarovaných dodavatelem uvedeným na předloženém daňovém dokladu. Dále doplnil, že v rámci vlastní činnosti zjistil, že společnost Roman services nemá žádné webové stránky, z nichž by bylo možno ověřit, jaké konkrétní služby poskytuje, koho je možno v rámci obchodní spolupráce kontaktovat, případně jakým způsobem probíhá obchodní spolupráce. Z uvedených důvodů vznikly pochybnosti o faktické realizaci fakturovaných služeb a následně i o oprávněnosti uplatnění výše uvedeného přijatého zdanitelného plnění, použitého pro ekonomickou činnost. Proto byla žalobkyně vyzvána, aby vysvětlila a prokázala o jaké

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

konkrétní opravy a údržbu zařízení se jednalo a kde přesně a v jakém areálu společnosti byly tyto služby poskytnuty, a že uplatněné přijaté zdanitelné plnění na základě uvedeného daňového dokladu bylo použito v rámci její ekonomické činnosti.

28. Správce daně vysvětlil, že vydání výzvy vyžadoval průběh řízení, resp. aktuální důkazní situace vztahující se ke konkrétní daňové povinnosti v příslušném zdaňovacím období. Konstatoval, že požadované důkazní skutečnosti jsou nezbytné pro správné stanovení daně a nelze je získat z vlastní úřední evidence a upozornil žalobkyni, že vydáním této výzvy ji stíhá břemeno důkazní, v rámci něhož je povinna předložit důkazní prostředky prokazující její tvrzení.
29. Z bodů 24. – 27. tohoto rozsudku je tedy evidentní, že správce daně zcela konkrétně specifikoval své vzniklé a důvodné pochybnosti o tom, že údaje uvedené na dokladech neodpovídají skutečnosti. Ve výzvě ze dne 23. 1. 2019 správce daně poukázal na nekonkrétnost předložených faktur, přičemž ze spisu nevyplývá, že by se mu ze strany žalobkyně dostalo k těmto plněním bližších informací. Soud má proto za to, že výše uvedené skutečnosti ve svém souhrnu zakládají natolik zásadní pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti žalobkyní předložených formálních dokladů, že tyto doklady nebylo možné bez dalšího přijmout jako důkaz uskutečnění předmětných zdanitelných plnění způsobem, jaký byl žalobkyní deklarován. Příliš vágní a neurčité údaje v předložených dokladech, absence dokladů o faktickém rozsahu, místu a průběhu deklarovaných plnění, vzbuzují zcela zásadní pochybnosti o tom, že údaje na daňových dokladech odpovídají skutečnosti. Dle názoru soudu správce daně dostal své povinnosti konkretizovat jemu vzniklé pochybnosti tak, aby daňovému subjektu bylo zřejmé, v čem pochybnosti správce daně stran uskutečnění deklarovaných plnění spočívají, a jak je může odstranit. Ve vztahu k důvodnosti svých pochyb tak unesl správce daně své důkazní břemeno a žalobní námitka, že nedošlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni je nedůvodná.
30. Jak vyplývá z výše uvedeného, z daňových dokladů předložených žalobkyní nebylo zřejmé, jaké konkrétní vyfakturované služby tyto společnosti žalobkyni poskytly, kdy, kde a v jakém rozsahu a zda tyto služby měly souvislost s ekonomickou činností žalobkyně. Žalobkyně proto byla povinna prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je prezentováno v jejích dokladech.
31. Soud dospěl ke shodnému závěru jako žalovaný, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, neboť se jí nepodařilo prokázat, že splnila hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH z plnění přijatých žalobkyní od družstva JANKO, a společností YU-KOS a Roman services.
32. Jak vyplývá z ust. § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH je povinnou náležitostí daňového dokladu uvedení rozsahu a předmětu plnění. Tyto povinné náležitosti daňového dokladu vyplývají rovněž z čl. 226 odst. 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016, o společném systému daně z přidané hodnoty.
33. Z ust. § 72 odst. 1 ZDPH pak plyne, že plátce je oprávněn k odpočtu daně, jestliže přijaté zdanitelné plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.
34. Ustanovení § 73 ZDPH stanoví podmínky, které je povinen plátce splnit pro uplatnění nároku na odpočet daně, přičemž podle odst. 1 písm. a) tohoto ustanovení je jednou z těchto podmínek existence daňového dokladu.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

35. Pro případ, kdy neobsahuje doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, umožňuje ust. § 73 odst. 5 ZDPH prokázat nárok jiným způsobem.
36. Vzhledem k tomu, že žalobkyně hodnocení důkazů, resp. skutková zjištění z těchto důkazů vyplývající, zpochybnila a jejich nesprávnost učinila součástí svých žalobních námitek, považuje soud za nezbytné pokračovat v genezi daného případu konstatováním dalších rozhodných skutečností, které jsou obsahem správního spisu.
37. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, žalobkyně reagovala na výzvu správce daně ze dne 23. 1. 2019 k doložení rozsahu vyfakturovaných prací podáním ze dne 10. 4. 2019. V něm navrhl, aby byl vyslechnut jako svědek K. K., který přebíral všemi třemi dodavateli provedené práce, podepisoval věcnou správnost faktur a současně mohl tvrdit souvislosti uplatněných nákladů na tyto práce s dosažením, udržením a zajištěním příjmů. Správce daně dne 23. 10. 2019 sepsal úřední záznam ve smyslu § 63 správního řádu, v němž označil listiny předložené žalobkyní, které se týkaly mj. deklarovaného plnění. Tyto listiny jsou součástí úředního záznamu a jedná se o: likvidační list přijaté faktury ev. č. 2015000800, jehož součástí je faktura č. 19/2015, vystavená společností YU-KOS na částku 37 400 Kč spolu s DPH ve výši 7 854 Kč, v níž je uvedeno označení dodávky „Účtujeme vám ze provedené práce v měsíce srpen 2015“; likvidační list přijaté faktury ev. č. 2015000922, jehož součástí je faktura č. 23/2015, vystavená společností YU-KOS na částku 196 680 Kč spolu s DPH ve výši 41 302 Kč, v níž je uvedeno označení dodávky „Účtujeme vám ze provedené práce v měsíce září 2015“; likvidační list přijaté faktury ev. č. 2015000801, jehož součástí je faktura č. 2015071, vystavená společností Roman services na částku 219 980 Kč spolu s DPH ve výši 46 495,80 Kč, v níž je uveden popis předmětu fakturace „Fakturuje Vám za opravu a údržbu zařízení v areálu společnosti. Práce byly provedeny za celkovou dohodnutou částku“; a faktury vystavené družstvem JANKO č. 201512 na částku 150 000 Kč spolu s DPH ve výši 31 500 Kč, v níž je uvedeno označení dodávky „Fakturuje Vám za provedené práce a údržby nemovitosti v měsíci únor – březen 2015 celkovou dohodnutou částku“; č. 201534 na částku 420 000 Kč spolu s DPH ve výši 88 200 Kč, v níž je uvedeno označení dodávky „Fakturuje Vám za provedené práce správy a údržby nemovitosti v měsíci květen - červenec 2015 celkovou dohodnutou částku“; č. 201550 na částku 218 600 Kč spolu s DPH ve výši 45 906 Kč, v níž je uvedeno označení dodávky „Fakturuje Vám za provedené práce správy a údržby nemovitosti v měsíci září 2015 celkovou dohodnutou částku“; č. 201557 na částku 218 550 Kč spolu s DPH ve výši 45 895,50 Kč, v níž je uvedeno označení dodávky „Fakturuje Vám za provedené práce správy a údržby nemovitosti v měsíci říjen 2015 celkovou dohodnutou částku“; č. 201569 na částku 218 550 Kč spolu s DPH ve výši 45 895,50 Kč, v níž je uvedeno označení dodávky „Fakturuje Vám za provedené práce správy a údržby nemovitosti v měsíci prosinec 2015 celkovou dohodnutou částku“. Při seznámení zmocněnce žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění správce daně, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů (úřední záznam ze dne 23. 4. 2020) správce daně konstatoval, že dosud předložené daňové doklady neprokazují věcný obsah poskytnutých služeb a jejich skutečnou realizaci, přičemž navrhovaná osoba K. K. nemůže být vyslechnuta v pozici svědka, neboť v rozhodné době vykonávala funkci předsedy představenstva. Správce daně konstatoval, že žalobkyně žádné další důkazní prostředky, jimiž by prokázala faktickou realizaci poskytnutých služeb v rozsahu deklarovaném v daňových dokladech a jejich následné použití pro její ekonomickou činnost, tudíž neodstranila pochybnosti správce daně, a neunesla tak své důkazní břemeno.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

38. Podáním ze dne 9. 6. 2020 navrhla žalobkyně k prokázání sporných skutečností (fakturovaných plnění družstvem JANKO) výslech svědků - zaměstnance dodavatele T. P., který byl v rozhodné době odpovědný za správu a údržbu majetku žalobkyně, event. stávajícího zaměstnance J. D., event. členů představenstva dodavatele Ivana Myhaylyka a Yevhena Tsvietkova (předsedové představenstva dodavatele v rozhodném období) a likvidátora společnosti Zdeňka Kukly.
39. K návrhu žalobkyně provedl správce daně dne 27. 7. 2020 výslech svědka T. P., který vykonával v rozhodném období (tedy v roce 2015) pracovní činnost v místě sídla žalobkyně, tj. zajišťoval výrobní činnost žalobkyně a komunikaci s dalšími dodavateli poskytujícími služby vztahující se k provozní činnosti žalobkyně, konkrétně nabídku rekonstrukce ubytovny pro budoucí zaměstnance žalobkyně v Děčíně, jednal se společností AFTER s. r. o. Uvedl dále, že družstvo JANKO nezná, faktury vystavené touto společností za deklarované plnění neviděl, o obchodním vztahu mezi žalobkyní a družstvem JANKO mu nebylo vůbec nic známo. Svědek dále vypověděl, že úklid areálu a ostatní práce (sekání trávy atd.) zajišťovali zaměstnanci žalobkyně.
40. Správce daně dále provedl výslech svědka J. D., který byl v rozhodné době u žalobkyně zaměstnán na pozici vedoucího údržby, a ten se ke spolupráci žalobkyně s družstvem JANKO vyjádřil shodně jako T. P., tj. toto družstvo neznal, jeho jméno nebylo uváděno ani při poradách managementu žalobkyně, nebylo mu známo, že by toto družstvo provádělo pro žalobkyni jakoukoli činnost, či poskytovalo služby. Tento svědek si dále nevzpomněl na to, že by schvaloval, případně objednával práce od společnosti Roman services.
41. Správce daně provedl dále k návrhu žalobkyně výslech svědka Ivana Myhaylyka, který vykonával funkci předsedy družstva. Svědek uvedl, že družstvo JANKO vykonávalo zednické práce, pomocné práce a úklidové práce, nemělo žádnou provozovnu, pouze kancelář na adrese svého sídla, nemělo žádný hmotný majetek. Pro družstvo pracovalo 5-7 lidí zřejmě na dohodu, doklady k tomu nebyl schopen doložit; v rozhodné době mělo družstvo zhruba pět odběratelů, služby nabízelo prostřednictvím webových stránek. Pokud jde o smluvní vztah s žalobkyní, pak svědek uvedl, že kontakt družstva s žalobkyní zprostředkovala družstevnice D. P., která také spolu se svědkem s žalobkyní jednala. Družstvo pro žalobkyni opravovalo ubytovnu a kanceláře, konkrétně se jednalo o zednické práce, sádkokartonky, podklady, instalatérské práce, kanalizace, topení. Jednalo se o údržbu nemovitostí, a to na ubytovně a kancelářích. Práce byly prováděny vždy nějakým subdodavatelem na jméno si nevzpomněl, tyto pracovníci byli z Prahy. Na opakovanou otázku správce daně směřující ke konkretizaci prací a místa a času jejich provedení se svědek již blíže nevyjádřil. Uvedl, že některé faktury vystavené žalobkyni podepisoval on, další již nový předseda družstva. Nevzpomněl si, zda byly k provedení prací uzavřeny smlouvy. Provedené práce za družstvo kontroloval on, za žalobkyni p. K. spolu s další zaměstnancem žalobkyně. Práce se prováděly na základě seznamu, který si následně překontrolovali, jejich provedení bylo sjednáváno telefonicky. Cenu za provedené práce stanovila žalobkyně.
42. Správce daně zhodnotil zjištění vyplývající z doplnění dokazování (úřední záznam ze dne 20. 10. 2020) se závěrem, že ani po doplnění dokazování neunesla žalobkyně své důkazní břemeno ohledně nároku na odpočet DPH na základě daňových dokladů vystavených družstvem JANKO; že k původnímu kontrolnímu zjištění ohledně společnosti Roman services se žalobkyně nikterak nevyjádřila; a pokud jde o společnost YU-KOS, pak správce daně konstatoval, že neprovedl žalobkyní navrhovaný důkaz svědeckou výpovědí V. S. Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(zmocněnce jednoho z 18ti jednatelů společnosti YO-KOS Yuriye Kosivkyho), neboť žalobkyně nesdělila, k jakým skutečnostem by se měl tento svědek vyjádřit, a kromě předložené plné moci tomuto svědkovi nebyl předložen žádný jiný důkaz, kterým by bylo prokázáno faktické uskutečnění zpochybňovaných plnění. S tímto výsledkem byla žalobkyně seznámena (úřední záznam ze dne 26. 10. 2020). Téhož dne byla vydána zpráva o daňové kontrole, která byla podkladem pro vydání dodatečných platebních výměrů, jimiž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty.

43. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, v němž vytýkala správci daně, že nevyslechl K. K., který by mohl podat vysvětlení dle § 79 daňového řádu, zejména pak informace o případných transakcích, úkonech a jednáních včetně identifikace osob na nich zúčastněných. Dále navrhla výslech svědka A. B., který řídil ekonomickou část družstva spolu s K. K. Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 7. 2021 uložil správci daně doplnit řízení mj. o výslech svědka A. B., o zajištění veškerých kroků k provedení výslechu navrženého svědka Y. T., k provedení ústního jednání za přítomnosti K. K. za účelem objasnění rozhodných skutečností, k provedení výslechu svědků V. S. a A. B. Současně žalovaný uložil správci daně, aby v případě přetrvávání pochybností i po doplněném dokazování, vyzval žalobkyni k prokázání naplnění podmínek nároku na odpočet daně.
44. Dne 24. 8. 2021 provedl správce daně výslech svědka A. B., který v rozhodném období vykonával funkci předsedy dozorčí rady žalobkyně. Svědek vypověděl, že družstvo JANKO zná, provádělo pro žalobkyni opravy, úklid a rekonstrukci, za žalobkyni s družstvem jednal on a pan K., za družstvo I. R., práce byly sjednávány telefonicky nebo osobně. Cenu za práce stanovil rozpočtář družstva, pokyny k úhradě faktur dával K. K. Pokud jde o konkrétní práce, pak uvedl, že byla prováděna oprava ubytovny č. 1 a ubytovny č. 2; prováděla se kompletní rekonstrukce, výměna oken, dveří, kotel a podlahy. Dále se dělaly venkovní práce, např. pomoc při opravě haly, oprava systému lodního výtahu, sekání trávy, kácení stromů a jiné drobné práce. Svědek se domníval, že na provedení prací byla uzavřena smlouva. Svědek dále uvedl, že provedení poskytnutých služeb družstvem kontroloval za žalobkyni J. D. a dále on a K. K. Nevzpomněl si, kdo prováděl kontrolu za družstvo JANKO. Svědek se dále vyjádřil ke službám, které pro žalobkyni měla poskytnout společnost YU-KOS. Podle svědka prováděla tato společnost pro žalobkyni opravu střechy na jaře roku 2016, přičemž za tuto společnost jednal V. S. Jednalo se o souseda svědka, a vše bylo domlouváno ústně – žádná smlouva uzavřena nebyla. Za žalobkyni prováděl kontrolu prací J. D. Svědek shodně vypověděl i v případě služeb, které měly být poskytnuty společností Roman services. Uvedl, že tato společnost vykonávala v roce 2015 a 2016 pro žalobkyni stavební činnost, údržbu nemovitostí a opravy, obdobně jako družstvo JANKO. Pokud jde o stanovení ceny a kontrolu prací a rozsah prací, odkázal na svou výpověď, týkající se družstva JANKO. V tomto případě se domníval, že písemná smlouva uzavřena nebyla, a zřejmě nebyly zhotoveny žádné záznamy o provedení poskytnutých služeb.
45. Při svém výslechu konaném dne 24. 8. 2021 uvedl svědek V. S., zmocněnec společnosti YU-KOS, který měl dovážet na staveniště a kontrolovat lidi, kteří pracovali pro uvedenou společnost u žalobkyně, že společnost neměla žádnou provozovnu, žádný majetek. Pokud jde o počet zaměstnanců společnosti, tak svědek uvedl toliko sebe. Uvedl, že ke spolupráci mezi společností YU-KOS a žalobkyní došlo přes známé, nepamatoval si přes jaké. Nepamatoval si, v jakém období měly být služby provedeny, jednalo se o opravu ubytovny a opravu střechy. Po nahlédnutí do faktur, které sám vystavil a podepsal, doplnil, že se jednalo o úklid a izolaci střech. Svědek se domníval, že byla uzavřena na

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

provedené práce smlouva, nebyl však veden stavební deník a cena za provedené práce byla stanovena hodinovou sazbou předem.

46. Dne 26. 8. 2021 podal vysvětlení na výzvu správce daně K. K., který u žalobkyně vykonával od 12. 11. 2014 do 12. 6. 2017 funkci předsedy představenstva. Podle jeho vyjádření to byl on, kdo měl rozhodovací pravomoc, jinak za údržbu odpovídal J. D., za sjednávání oprav pak p. H. Každá z osob středního managementu byla zodpovědná za svůj úsek. Ke každé zakázce byla předkládána kalkulace, pokud jde o opravy, pak musely být předloženy alespoň tři nabídky, z nichž byla vybrána ta nejvhodnější. Objednávky na pořízené služby vyhotovoval zodpovědný úsek, on je následně schvaloval. Dodavatele pořízených služeb schvaloval on a byl oprávněný uzavírat obchodní smlouvy. Dodání a poskytnutí jednotlivých služeb kontroloval odpovědný referent, p. H. a on. Poté, co mu byla předestřena obchodní jména a sídla všech tří obchodních korporací K. K. uvedl, že tyto obchodní korporace zná a pokud jde o likvidační listy přijatých faktur vystavených těmito společnostmi tak uvedl, že je na nich jeho podpis. K. K. se dále vyjádřil k pracím, které byly na základě těchto faktur provedeny s tím, že hlavními položkami byla oprava dvou ubytoven, tří lodních výtahů včetně posunovacích mechanismů a oprava střech. Uvedl, že jím pořízená fotodokumentace byla zničena novým majitelem, přičemž provedené práce jsou patrné na internetových stránkách mapy.cz. Sdělil dále, že za žalobkyni v průběhu poskytování služeb komunikoval on, A. B. a J. D., předávací protokoly nebyly zhotovovány.
47. Jednatel společnosti Roman services Ivan Roman k výzvě správce daně písemně sdělil, že obchodní spolupráce společnosti s žalobkyní se týkala stavebních rekonstrukčních a udržovacích prací v areálu žalobkyně, přičemž se prováděla oprava oplocení, zdí, omítek budov a lepenkového utěsnění střešních krytin. Dohoda byla uzavřena ústní formou.
48. Dne 1. 12. 2021 vyzval žalovaný žalobkyni, aby se vyjádřila ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, když současně s touto výzvou ji seznámil se zjištěnými skutečnostmi. V bodě 77 výzvy konstatoval žalovaný, že „z provedených výpovědí, které žalobkyně navrhla k prokázání splnění podmínek, byly zjištěny pouze nesrovnalosti, které doposud vzniklé pochybnosti ještě více prohloubily, přičemž právě z důvodu vzniklých nesrovnalostí z žádné z těchto výpovědí nebylo zjištěno, co tedy bylo konkrétně předmětem zdanitelných plnění a v jakém rozsahu byla tato odvolatelem přijata. Tyto skutečnosti nebylo možno zjistit ani z jiných důkazních prostředků, které dle svědeckých výpovědí existovaly, protože nebyly odvolatelem nikdy předloženy.“ Dále byla žalobkyně ve výzvě poučena, že se může k hodnocení žalovaného ve stanovené lhůtě vyjádřit. Žalobkyně se ke zjištěným skutečnostem vyjádřila (podání ze dne 30. 12. 2021) a žalovaný následně vydal napadené rozhodnutí.
49. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, žalovaný při svém rozhodnutí o odvolání žalobkyně vycházel jak z předložených daňových dokladů, tak i z důkazů, navržených žalobkyní, tj. ze svědeckých výpovědí. Zjištění z nich velice podrobně popsal ve svém rozhodnutí ve vztahu k jednotlivým obchodním korporacím. Žalovaný zdůraznil, že k deklarovaným plněním nebyly předloženy žádné dokumenty, z nichž by byl zřejmý předmět a rozsah zdanitelného plnění. Předložené daňové doklady přitom nesplňovaly veškeré zákonem stanovené náležitosti. Dle žalovaného pochybnosti ohledně rozsahu plnění a že tato plnění měla souvislost s ekonomickou činností žalobkyně nerozptýlily ani svědecké výpovědi. Dle žalovaného ani ze svědeckých výpovědí nebylo možno učinit závěr o tom, jaké práce, kde a v jakém rozsahu obchodní korporace pro žalobkyni konkrétně prováděly. Žalovaný rovněž poukázal na to, že mezi výpověďmi svědků navzájem a Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

tvrzením K. K. vyplývajícím z jeho podaného vysvětlení, byly zásadní rozpory. Tyto rozpory žalovaný zcela konkrétně vysvětlil v napadeném rozhodnutí, a to, pokud jde o plnění poskytnutá družstvem JANKO v bodech 42 až 48, pokud jde o deklarovaná plnění od společnosti YU-KOS v bodech 68 až 75 a pokud jde o plnění, která měla žalobkyni poskytnout společnost Roman services, pak na tyto poukázal žalovaný v bodech 93 až 95. Tyto rozpory ve výpovědích vzniklé pochybnosti u žalovaného ještě prohloubily.

50. Krom rozporů ve svědeckých výpovědích odůvodnil žalovaný nerozptýlení jeho pochybností dalšími skutečnostmi. V bodě 47 napadeného rozhodnutí vyjádřil nepochopení nad tím, že žalobkyně k prokázání svých tvrzení nepředložila žádné listinné důkazy, ačkoli dle výpovědí svědků by měly některé existovat (např. rozpočty, stavební deníky, zápisy z porad, objednávky). Žalovaný dále uvedl, že tvrzení K. K. mj. znevěrohodnilo jeho vysvětlení, z jakého důvodu nemůže předložit pořizovanou fotodokumentaci prací prováděných obchodními korporacemi, když tuto měl údajně zničit nový jednatel žalobkyně. V bodě 49 napadeného rozhodnutí žalovaný poukázal na to, že platby dle daňových dokladů č. 201512, č. 201550, č. 201557 vystavených družstvem JANKO byly poukázány na účet družstva z účtu žalobkyně, avšak platba dle daňového dokladu č. 201534 byla poukázána z bankovního účtu společnosti MVO INVEST s.r.o., jehož jediným jednatelem byl K. K. Na další nesrovnalosti v bezhotovostních úhradách za poskytnuté služby poukázal žalovaný v bodech 58 a 76 napadeného rozhodnutí, když zjistil, že účet, na který měla žalobkyně poukázat platbu za poskytnuté služby společností YU-KOS dle daňového dokladu č. 19/2015, nebyla účtem této společnosti, ale bankovním účtem společnosti SV-STROJ s. r. o., jehož jediným jednatelem byl Viktor Spasyuk – zmocněnec jednoho z jednatelů této společnosti. Ohledně prací, které měla poskytnout žalobkyni společnost Roman services pak žalovaný zejména zdůraznil rozpor mezi tvrzením K. K. a sdělením společnosti Roman services, kdy nepanovala shoda v druhu provedených prací ani v obecné rovině. K. K. tvrdil, že společnost Roman services prováděla opravu dvou ubytoven, lodních výtahů včetně posunovacích mechanismů a opravu střechy. Naproti tomu společnost Roman services sdělila, že předmětem vyfakturovaného plnění byla oprava oplocení, zdí, omítek budov a lepenkového utěsnění střešních krytin.
51. V bodě 101 napadeného rozhodnutí učinil žalovaný závěr, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně oprávněnosti jím nárokováných odpočtů DPH z plnění deklarovaných od dodavatelů JANKO, YU-KOS a Roman services. U každé jednotlivé korporace učinil samostatně tento závěr po zhodnocení důkazů (body 50 a 51 napadeného rozhodnutí u družstva JANKO, body 78 a 79 u společnosti YU-KOS a body 99 a 100 u společnosti Roman services) a v souhrnném závěru pak uvedl, že *„z průběhu celého řízení a ze všech výše popsanych skutečností je zřejmé, že odvolatel se při prokazování svých tvrzení spoléhal výhradně na vlastní tvrzení (a to i taková učiněná prostřednictvím bývalého člena svého statutárního orgánu), popřípadě na svědecké výpovědi, které však vzniklé pochybnosti neodstranily (přestože se jednalo o výpovědi osob, které měly na tvrzené spolupráci přímo participovat, objevovaly se mezi nimi vzájemné rozpory a nesrovnalosti). Další pochybnosti o odvolatelem tvrzené spolupráci přitom vyvolává již sama skutečnost, že v průběhu přibližně 10 měsíců měl odvolatel ve svém areálu přijímat od třech různých společností obdobné práce v oblasti stavebnictví (přitom všech tvrzených dodavatelů se týkají v tomto rozhodnutí řešené pochybnosti), přičemž s žádným z nyní řešených dodavatelů odvolatel neuzavřel písemnou smlouvu (existence případných písemných objednávek byla sice v některých případech tvrzena, ale žádné objednávky v průběhu řízení nebyly předloženy, takže ani jejich existenci nelze mít za jednoznačně prokázanou). Stejně tak sice někteří svědci deklarovali existenci listin, které měl Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.*

mít odvolateli k dispozici - rozpočtů, přehledu prací nebo dokonce stavebních deníků, které měly průběh jednotlivých prací zachycovat, avšak žádné z nich odvolatel ani v jednom případě nepředložil. Tedy není zřejmé ani to, zda vůbec nějaké listinné podklady k tvrzené spolupráci existují a existovaly. Uvedené jde přitom výhradně k tíži odvolatele, neboť ten nejenom, že zcela rezignoval na snahu unést důkazní břemeno, které jej tížilo v daňovém řízení, ale jeho jednání fakticky vykazuje znaky neobezřetnosti i v jeho běžném fungování – zcela jistě není možné označit za běžné počínání, pokud subjekt přijímá práce v oblasti stavebních činností, aby spolupráci s odkazem na to, že se jedná o jednorázovou záležitost, uzavřel bez písemné smlouvy, resp. aby si neobstaral jakoukoliv dokumentaci, na jejímž podkladě by mohl např. uplatňovat své nároky z odpovědnosti z vad plnění u dodavatele (pokud neexistuje žádná dokumentace, v níž by měl být vymezen rozsah a kvalita provedených prací, jen stěží by se odvolatel mohl domáhat např. u nezávislého soudu odpovědnosti dodavatele za to, že práce ve sjednané kvalitě a rozsahu neprovedl).“

52. Důvodem pro neuznání žalobkyní uplatněného odpočtu daně tedy dle žalovaného bylo neprokázání hmotněprávní podmínky, neboť žalovaný sice nepochyboval faktickou existenci žalobkyni poskytnutých jakýchsi plnění od předmětných obchodních korporací, avšak zpochybňoval rozsah poskytnutých plnění. Žalobkyně je přesvědčena, že výše uvedené důkazy výpověďmi svědků její nárok prokazují, a že tudíž své důkazní břemeno unesla. Žalovaný je naopak přesvědčen, že provedené důkazy jeho pochybnosti pro vzájemný rozpor naopak prohloubily. Soud se s tímto závěrem žalovaného zcela ztotožňuje a navíc doplňuje, že nejen vzájemné rozpory mezi skutečnostmi uváděnými navrženými svědky ve svědeckých výpovědích, ale sama skutečnost, že žádný z nich konkrétně rozsah prací nevymezil a jejich tvrzení o rozsahu provedených prací zůstalo ve zcela obecné rovině, měla za následek, že výpovědi svědků neměly z hlediska prokázání rozsahu prací žádnou důkazní hodnotu.
53. Stěžejní námitka žalobkyně, že naplnila zákonem stanovené podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, neboť prokázala uskutečnění zdanitelných plnění jednak předložením daňových dokladů, jednak bankovními výpisy o provedených platbách za poskytnuté práce a služby a jednak provedenými důkazy svědeckými výpověďmi, přičemž žalovaný provedené důkazy nesprávně vyhodnotil, není důvodná. Je třeba připomenout, že žalobkyně dle předložených dokladů vynaložila na, v daňových dokladech blíže neurčené, práce a služby v průběhu 10 měsíců celkem téměř 1 700 000 Kč (bez DPH). Tyto práce měly dle vysvětlení K. K. spočívat v opravě dvou ubytoven, tří lodních výtahů včetně posunovacích mechanismů a opravě střechy. Toto jeho tvrzení (a dlužno dodat, že pro posouzení splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet daně opět zcela nekonkrétní) potvrdil pouze svědek V. S., zmocněnec společnosti YU-KOS. Tuto svědeckou výpověď ovšem nelze považovat za věrohodnou. Jednak společnost YU-KOS nedisponovala, kromě uvedeného svědka, žádnými zaměstnanci a provedení prací mělo být zajišťováno subdodavatelsky, dále společnost neměla žádné ekonomické zázemí – provozovnu či kancelář. A především v jednom případě (ze dvou) byla fakturovaná částka poukázána na účet společnosti odlišné od dodavatele jejímž jediným jednatelem byl právě tento svědek. Pokud jde o družstvo JANKO, měla žalobkyně za to, že rozsah prací poskytnutých a vyfakturovaných touto obchodní korporací byl dostatečně prokázán výpověďmi A. B. a I. M. V tom se ovšem žalobkyně mylí. Ivan Mahaylyk (předseda družstva) uvedl, že se opravovala ubytovna a kanceláře, konkrétně se jednalo o zednické práce, sádrokartony, podklady, instalatérské práce, kanalizace, topení, přičemž se mělo jednat o údržbu nemovitostí, a to na ubytovně a kancelářích. Naproti tomu A. B. (předseda dozorčí rady žalobkyně) vypověděl, že družstvo mělo provádět opravu ubytovny č. 1 a ubytovny č. 2. Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

s tím, že se prováděla kompletní rekonstrukce, výměna oken, dveří, kotel a podlahy. V tomto popisu rozsahu prací uváděných oběma uvedenými svědky, a to bez ohledu na jejich obecnost, nelze rozhodně shledat shodu. Navíc, mluvil-li svědek Mahaylyk o tom, že se mělo jednat o údržbu nemovitostí, pak tuto měl u žalobkyně dle pracovní náplně na starost, jak vyplynulo z provedeného dokazování, J. D., a ten o družstvu JANKO neslyšel a nikdy s touto společností nejednal. Shoda v uvedení rozsahu provedených a vyfakturovaných službách nepanovala ani mezi svědeckou výpovědí A. B. a sdělením společnosti Roman services. Podle A. B. prováděla tato společnost pro žalobkyni stavební činnost, údržbu nemovitostí a opravy, obdobně jako družstvo JANKO. Společnost Roman services uvedla, že prováděla opravu oplocení, zdí, omítek budov a lepenkového utěsnění střešních krytin. Lze sice připustit, že popis prací konkrétněji rozvádí obecný popis A. B., nicméně odkazuje-li A. B. na práce prováděné družstvem JANKO, tj. opravu ubytovny č. 1 a ubytovny č. 2 s tím, že se prováděla kompletní rekonstrukce, výměna oken, dveří, kotel a podlahy, pak v tom rozhodně žádnou shodu nelze shledat. Z napadeného rozhodnutí je evidentní, že žalovaný zhodnotil všechny provedené důkazy, a to každý důkaz jednotlivě a následně všechny ve vzájemné souvislosti. Přihlédl přitom ke všemu, co vyšlo v průběhu správního řízení najevo. Své úvahy o tom, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, že jeho pochybnosti nerozptýlila, ale naopak prohloubila, pak srozumitelně a podrobně rozvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný vysvětlil a podrobně rozvedl důvody, které zpochybnilly důkazní hodnotu provedených svědeckých výpovědí. V hodnocení provedených důkazů tedy neshledal soud žádných pochybení ze strany žalovaného.

54. Nad rámec uvedeného však považuje soud za důležité zdůraznit, že bez ohledu na vzájemný nesoulad mezi výpověďmi svědků, ani jednotlivé výsledky svědků nikterak neprokázaly, v jakém rozsahu od obchodních korporací přijala žalobkyně zdanitelná plnění a že je použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Jediné dostupné daňové doklady (faktury) nedokládají provedení konkrétních prací konkrétní osobou (dodavatelem) v konkrétním termínu tak, aby bylo možné postavit najisto, že žalobkyně určité konkrétní zdanitelné plnění od toho, kterého dodavatele přijala. K jednotlivým fakturám za přijatá zdanitelná plnění nebyly připojeny žádné listinné důkazy (např. písemné smlouvy, pracovní výkazy, pomocné stavební deníky ani nabídky, o nichž hovořil K. K. na jejichž základě byl ohledně předmětných prací a služeb s obchodními korporacemi uzavřen smluvní vztah), umožňující zjištění, o jakou konkrétní činnost té, které obchodní korporace, pokud jde o typ činnosti, její rozsah a termín vykonání tímto dodavatelem, se jednalo.
55. Žalovaný dospěl k závěru, že mezi žalobkyní a obchodními korporacemi k jakémusi plnění došlo, avšak takový závěr pro uznání nároku na odpočet DPH nepostačuje. S tímto závěrem se soud zcela ztotožňuje. Je třeba připomenout citaci ust. § 72 odst. 1 ZDPH, a v souvislosti s ní je nutné zdůraznit, že nepostačuje prokázat, že žalobce spolupracoval s dodavateli, od kterých přijal blíže nespecifikovaná zdanitelná plnění, u nichž nebyl zřejmý jejich rozsah. Pro vznik nároku na odpočet DPH musí žalobkyně prokázat, že přijala určité naprosto konkrétní zdanitelné plnění specifikované druhem poskytnuté služby, jejím rozsahem, a současně musí prokázat souvislost tohoto přijatého zdanitelného plnění s její ekonomickou činností, aby bylo postaveno najisto, že přijaté zdanitelné plnění, u kterého uplatňuje nárok na odpočet DPH, skutečně použila pro uskutečnění své podnikatelské činnosti. Ohledně tohoto požadavku odkázal žalovaný na judikaturu Nejvyššího správního soudu, kterou konkrétně označil a částečně citoval v bodě 13 napadeného rozhodnutí. Soud může na tuto argumentaci žalovaného pouze odkázat. Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

V daném případě požadované skutečnosti z předložených daňových dokladů, dodatečného vysvětlení jednatele žalobkyně a výsledků svědků nevyplynou, neboť z nich není patrná dostatečná specifikace přijatých zdanitelných plnění, v důsledku čehož bylo současně znemožněno přiřazení jednotlivých přijatých zdanitelných plnění pod použití k ekonomické činnosti žalobkyně. Dle názoru soudu žádný z uvedených důkazů, a to jak samostatně, tak ani ve vzájemných souvislostech neprokazují splnění podmínek § 72 odst. 1 ZDPH. Pakliže ke stejnému závěru dospěl při hodnocení důkazů i žalovaný, pak soud tento závěr plně aprobuje.

56. Žalobkyně namítala, že K. K. nemohl podat podrobnější vysvětlení k rozsahu provedených prací, neboť mu byla položena pouze obecná otázka, tudíž se na ni dostalo správcí daně pouze obecné odpovědi. Tato námitka je zcela nepochopitelná a nelogická. Právě proto, že žalobkyně předložila daňové doklady – faktury obchodních korporací a likvidační listy k nim, na nichž byl uveden toliko obecný a nekonkrétní údaj, že se jedná o služby či práce bez jakékoli podrobnější specifikace, bylo po (bývalém) jednateři žalobkyně poté, co mu byly předloženy daňové doklady požadováno, aby vysvětlil, jaké konkrétní práce byly na základě těchto dokladů provedeny (dle protokolu „pořízeny“). Správce daně nemohl, s ohledem na absenci podrobnějších údajů, položit otázku konkrétněji. Soudu není ani zřejmé, jak měl správce daně dle žalobkyně otázku formulovat, aby vyhovovala představám žalobkyně a aby se správcí daně dostalo odpovědi s konkrétními údaji. Je třeba si uvědomit, že po přenesení důkazního břemene to byla žalobkyně, která k prokázání nároku na odpočet DPH byla povinna předložit správcí daně takové důkazní prostředky, které by byly schopné její tvrzení prokázat. Vysvětlení K. K., jakožto jediné osoby s rozhodovací pravomocí (dle jeho vyjádření), která schvalovala požadavky jednotlivých úseků k provozní činnosti žalobkyně, do obchodních vztahů mezi žalobkyní a obchodními korporacemi žádné světlo nevneslo. Přitom to rozhodně nebylo tím, že by byly jednateři kladeny obecné otázky, které mohl zodpovědět pouze v obecné rovině. Navíc nelze odhlédnout od toho, že (bývalý) jednatel žalobkyně nebyl vyslýchán v postavení svědka, tudíž prioritou nebylo zodpovězení otázek správce daně k doložení pravdivosti tvrzení žalobkyně, ale z titulu své bývalé pozice měl sám správcí daně pravdivé tvrzení poskytnout a rozsah prací konkrétně rozvést.
57. Žalobkyně tvrdila, že požadavky správce daně, resp. žalovaného, ohledně specifikace předmětu a rozsahu plnění, byly excesivní. Soud má naopak za to, že tyto požadavky logicky směřovaly k objasnění rozsahu provedených prací, když tento nebyl (v rozporu s požadavky na zákonem stanovené náležitosti daňového dokladu) uveden v předložených dokladech. Jak plyne z ustálené judikatury správních soudů vztahující se k problematice prokázání nároku na odpočet DPH, přiznání nároku na odpočet DPH je podmíněno splněním dvou podmínek, a to jednak podmínky formální, která spočívá v předložení bezvadných daňových dokladů vztahujících se k uskutečněnému zdanitelnému plnění, a dále podmínky materiální, tedy prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění tím způsobem, který je deklarován v předložených daňových dokladech. V tomto směru lze poukázat především na rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č.j. 9 Afs 57/2013 – 37, ve kterém Nejvyšší správní soud jednoznačně konstatoval, že *„(p)rokazování nároku na odpočet daně je sice primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“*. Uvedené závěry mají svůj odraz také v judikatuře Ústavního soudu, který Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

například v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, konstatoval, že „*důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění*“. Z uvedeného je zřejmé, že samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu nemůže být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně za situace, kdy správci daně vzniknou oprávněné pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění. Je pak na daňovém subjektu, aby tyto pochybnosti jednoznačně vyvrátil jinými relevantními důkazy. Na požadavcích správce daně, aby žalobkyně vysvětlila a prokázala, o jaké konkrétní opravy a údržbu zařízení se jednalo a kde přesně a v jakém areálu společností byly tyto služby poskytnuty, a aby označila důkazy k prokázání, že uplatněné přijaté zdanitelné plnění na základě uvedeného daňového dokladu bylo použito v rámci její ekonomické činnosti, soud nic excesivního nevidí. Není jasné, jak jinak by mohl správce daně zjistit, zda byly sporné služby poskytnuty, v jakém rozsahu a zda byly použity k ekonomické činnosti žalobkyně, a tedy vyhodnotit oprávněnost nároku žalobkyně na odpočet daně. Žalovaný pak žádné požadavky (natož excesivní) vůči žalobkyni neuplatňoval. Pouze v odvolacím řízení doplnil dokazování o výpovědi svědků a slyšení bývalého jednatele žalobkyně, a ty poté spolu s dalšími důkazy zhodnotil.

58. Pokud žalobkyně namítala, že se žalovaný odchýlil od názoru správce daně, který po doplnění dokazování na základě pokynu žalovaného ve svém doplňujícím stanovisku ze dne 27. 9. 2021 navrhl, aby „plnění vykázaná od dodavatelů JANKO, YU-KOS a Roman services byla považována za prokázaná, neboť má dle nově zjištěných skutečností za to, že žalobkyně unesla své důkazní břemeno a prokázala splnění hmotně právních podmínek, a to faktickou realizaci a dodání předmětných plnění, pak ani tuto námitku neshledal soud důvodnou. Žalobkyně měla za to, že se žalovaný měl řídit tímto názorem správce daně v situaci, kdy to byl právě on, kdo dokazování prováděl, nikoli žalovaný, který ani v napadeném rozhodnutí nesdělil důvody, které jej vedly k tomu, aby se od tohoto názoru odchýlil.
59. Podle § 115 odst. 1, 2 daňového řádu může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
60. Z citovaného zákonného ustanovení plyne, že odvolací orgán může na základě podaného odvolání dojít k závěru, že odvolací řízení je třeba doplnit, anebo že právní názor správce daně prvního stupně není správný. Doplnění odvolacího řízení spočívá v doplnění dokazování, jímž může být i vyslechnutí svědků. Odvolací orgán je přitom oprávněn doplnit řízení sám, anebo toto uložit prvostupňovému správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Nejedná se o dožádání nebo jiný, zákonem formalizovaný úkon, ale o interní akt správce daně. Správce daně prvního stupně je oprávněn k pouhému doplnění Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

řízení v souladu s pokyny odvolacího orgánu, v rámci tohoto není oprávněn, jakkoliv získané důkazy hodnotit. Pokud tak správce daně v daném případě učinil a sám zhodnotil v doplňujícím stanovisku ze dne 27. 9. 2021 důkazy, provedené v průběhu odvolacího řízení, učinil tak nad rámec svých pravomocí, neboť v odvolacím řízení mu již nepřísluší provedené důkazy hodnotit. K hodnocení důkazů v odvolacím řízení je vskutku povolán toliko odvolací orgán. Ten přitom postupoval plně v souladu s citovaným ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, když po doplnění dokazování umožnil žalobkyni, aby se s důkazy provedenými v průběhu odvolacího řízení seznámila a aby se k nim vyjádřila, čehož ostatně žalobkyně využila.

61. Je tedy namístě shrnout, že orgány finanční správy dostaly svým povinností a prokázaly pochybnosti ve smyslu dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobkyně, jak vyplývá z výše uvedeného, tyto pochybnosti nevyvrátila. Soud přitom nesdílí názor žalobkyně, že by žalovaný provedené důkazy nesprávně vyhodnotil. Ze správního spisu naopak plyne, že orgány finanční správy plně respektovaly pravidla a zákonnou úpravu dokazování v daňovém řízení. Ohledně rozsahu důkazní povinnosti žalobkyně je pak nutno odkázat na výše uvedené a akcentovat, že je třeba mít na zřeteli „že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně [...]. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady, na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně“ (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, jímž argumentoval rovněž žalovaný v napadeném rozhodnutí). V daném případě nebyla žalobkyni předložena žádná dokumentace, která by osvědčila rozsah provedených prací, a souvislost s ekonomickou činností žalobkyně. Ačkoli cena fakturovaných prací byla vysoká a rozsah a druh práce, které měly být za tuto cenu provedeny (rekonstrukce ubytoven, oprava střechy a lodních výtahů), bezpochyby vyžadovaly zaevidování jejich průběhu, provedení a předání v písemné formě, pak žalobkyně žádné písemnosti ohledně jejich realizace nepředložila. Tvrzení K. K., že pořizoval fotodokumentaci, kterou zničil jeho nástupce se soudu jeví přinejmenším jako nepravděpodobná a nemění to nic na faktu, že ani tato nebyla jako důkazní prostředek předložena. Protože žalobkyně v posuzovaných obchodních vztazích náležitou míru obezřetnosti nevynaložila, když si nezajistila potřebné důkazy k prokázání jejího nároku na odpočet DPH za práce a služby poskytnuté třemi obchodními korporacemi, jde pouze o její tíži, že neunesla své důkazní břemeno, v důsledku čehož jí byla napadenými platebními výměry uložena povinnost zaplatit doměřenou daň a penále.
62. Žalobkyně argumentovala rozhodnutími Nejvyššího správního soudu a dožadovala se aplikace jejich závěrů i na daný případ. Soud však dospěl k závěru, že tato rozhodnutí nejsou přílehlavá na danou věc, neboť Nejvyšší správní soud v nich řešil zcela odlišné situace. V rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, byla zodpovězena otázka, zda lze 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, nebo musela vědět. Žádné pochybnosti o rozsahu a provedení fakturovaných plnění v dané věci nebyly. Pochybnosti vznikly pouze ohledně toho, zda deklarované plnění poskytla osoba na daňovém dokladu. V rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013-23, bylo podstatou sporu mezi stěžovatelem a správcí daně obou stupňů, zda se jednalo o plnění, z nichž může stěžovatel uplatnit nárok na odpočet DPH, Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

v nichž Nejvyšší správní soud řešil právní otázku, zda konkrétní závazek společnosti vůči stěžovateli na základě konkrétního smluvního vztahu mohl být poskytnutím služby. V daném případě však k posouzení žádná konkrétní služba či práce nabídnuta nebyla. Poslední rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, na nějž žalobkyně odkazovala, na danou věc nedopadá ani okrajově. V této věci totiž řešil Nejvyšší správní soud splnění důkazní povinnosti daňového subjektu ve vztahu k vyměření silniční daně ohledně jeho tvrzení o zániku vozidla v situaci, kdy s odstupem 12 let již nebylo možné zánik vozidel prokázat, a dle Nejvyššího správního soudu bylo možno vycházet z toho, že vozidla v zdaňovacím období již skutečně neexistovala, když prokázání úplné jistoty zániku vozidel byl i s ohledem na časový odstup nereálný.

63. Za dané situace soud uzavírá, že správní orgány nepochybily, dospěly-li k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala podmínky nutné pro uznání nároku na odpočet daně. S ohledem na výše uvedené skutečnosti soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
64. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-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.

Ústí nad Labem dne 20. března 2023

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.