ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudkyně Pavly Klusáčkové a soudce Vadima Hlavatého ve věci

žalobce:	**ALFA TELECOM s.r.o.,** IČO: 27228878 se sídlem Praha 11, Chodov, Kloknerova 2249/9 zastoupený advokátem JUDr. Janem Šafrou, LL.M. se sídlem Praha 1, Revoluční 1082/8
proti žalovanému:	**Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 427/31

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2022, č. j. 15598/22/5300-22443-712892,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým byla zamítnuta jeho odvolání a byly potvrzeny dodatečné platební

výměry na DPH vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu dne 15. 3. 2021 pod č. j. 1785749/21/2011-52521-100396, č. j. 1786640/21/2011-52521-100396, č. j. 1786687/21/2011-52521-100396, a č. j. 1786746/21/2011-52521-100396, za zdaňovací období srpen až listopad 2017 v celkové výši 1 532 122 Kč.

II. Obsah žaloby

2. V podané žalobě žalobce namítal, že napadené rozhodnutí je nesprávné, neboť daňové orgány nedostatečně zjistily skutkový stav věci a současně nesprávně hodnotily provedené důkazy. Tvrdil, že právo žalobce na odpočet DPH na vstupu vzniká okamžikem, kdy vznikla povinnost tuto daň přiznat, což je dnem uskutečnění zdanitelného plnění. Za tímto účelem žalobce předložil faktury od společnosti MH COMPLETES s.r.o. (dále jen „MH"), na kterých je uveden den uskutečnění zdanitelného plnění, čímž splnil svou povinnost dle § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH"). K tomu žalobce odkázal na judikaturu Soudního dvora EU, ze které vyplývá, že pro vznik nároku na odpočet DPH musí být splněny následující podmínky: (1) dotyčná osoba musí být osobou povinnou k dani; (2) zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet musí být na výstupu použity dotyčnou osobou pro účely jejích zdaněných plnění; (3) a na vstupu musí být toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani a (4) splnění formálních náležitostí, pokud jde o obsah daňových dokladů. Uvedl, že první podmínka byla bez dalšího splněna, neboť žalobce v rozhodné době byl registrovaným plátcem DPH. Ve vztahu k druhé podmínce žalovaný v napadeném rozhodnutí potvrdil, že žalobce předložil množství důkazů prokazujících skutečnost, že vlastní rozsáhlý soubor vybavení a technického zařízení, které používá v rámci své podnikatelské činnosti, a že toto vybavení vyžaduje údržbu, evidenci, revizi a audit. V tomto ohledu dle žalobce nemohou existovat rozumné pochybnosti o tom, že plnění, které žalobce od společnosti MH obdržel, použil pro účely svého zdanitelného plnění, resp. vlastní ekonomické činnosti. Jedinou spornou okolností ve vztahu k nároku žalobce na odpočet DPH bylo to, která osoba mu předmětné zdanitelné plnění poskytla, resp. zda přijal zdanitelná plnění od deklarovaného dodavatele, tj. společnosti MH a zda mu toto plnění bylo skutečně poskytnuto. Žalobce měl za to, že svou důkazní povinnost ohledně prokázání skutečnosti, že předmětné plnění mu bylo poskytnuto ze strany společnosti MH, bezezbytku splnil množstvím důkazních prostředků, které správci daně předložil a navrhl k provedení. Závěry žalovaného a argumentaci, dle které důkazní prostředky předložené žalobcem tuto skutečnost neprokazují, považoval žalobce za projev přepjatého formalismu, neboť žalovaný kladl v rámci své činnosti na žalobce zcela neodůvodněné požadavky, pokud jde o „opatrnost" a opatřování důkazů a listin v rámci obchodního styku, přičemž při tomto svém postupu však zcela odhlédl od reálných společenských vztahů. K tomu žalobce odkázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 563/11, sp. zn. I. ÚS 2541/09, a sp. zn. I. ÚS 4047/14.

3. Podotkl, že pro přístup daňových orgánů je příznačné, že selektivně posuzují důkazní prostředky, přičemž o všech naprosto paušálně uzavírají, že nejsou s to osvědčit, že žalobce fakticky přijal dané plnění, že jej přijal v tvrzeném předmětu a použil jej v rámci vykonávání své ekonomické činnosti. Takový postup staví žalobce do důkazní nouze, kdy si lze jen stěží představit, jaký důkazní prostředek by byl pro správce daně dostatečný a průkazný ohledně skutečnosti, že žalobce tvrzené plnění od společnosti MH skutečně přijal. K tomu žalobce poukázal na následující důkazy:

- smlouvu mezi žalobcem a společností MH, ze které vyplývá, že žalobce poptával poskytnutí tvrzených služeb a společnost MH je měla pro žalobce zprostředkovat. Dle žalobce je pravda, že dle textu smlouvy bylo jejím předmětem toliko zprostředkování těchto služeb, nicméně, jak žalobce soustavě vysvětloval, vzhledem k tomu, že se společnosti MH nepodařilo opatřit třetí osobu k provedení těchto činností, dohodly se smluvní strany na tzv. samovstupu zprostředkovatele, jenž je, jako právo zprostředkovatele, obecně uznáván doktrínou i judikaturou.
- výkazy činností provedených společností MH, v rámci kterých smluvní strany potvrdily skutečnost, že společnost MH poskytla žalobci předmětné služby a že tyto služby žalobce převzal. Pro žalobce bylo primární ověření, že služby byly ze strany společnosti MH skutečně poskytnuty, což si žalobce prověřil, a to ve sjednané kvalitě. Formální správnosti vykazování již žalobce nevěnoval zvýšenou pozornost, když ostatně ani neměl možnost prověřit totožnost fyzických osob, které za společnost MH služby poskytovaly, či přesný počet hodin, po které byly služby poskytovány. Uvedené skutečnosti pro žalobce ani nebyly podstatné, neboť žalobce vycházel z kladného zjištění o provedení prací a adekvátnosti požadované ceny. Pro žalobce byla rozhodující kvalita poskytnutých služeb a přiměřenost odměny, resp. vykazovaného času.
- výpisy z bankovního účtu a pokladní doklady, z nichž vyplývá, že žalobce uhradil společnosti MH fakturovanou odměnu za služby, které mu společnost MH poskytla. Tvrzené skutečnosti ze strany žalovaného týkající se toho, jak následně MH s těmito finančními prostředky naložila, jsou pro tuto věc zcela irelevantní, neboť o těchto skutečnostech není žalobci ničeho známo a ani je nemůže nijak ovlivnit.
- žalobce detailně popsal, jak se se společností MH seznámil a navázal spolupráci, když v tomto směru uvedl, že si primárně prověřil, zda nejde o nespolehlivého plátce daně a zajistil si recenze na služby poskytované řečenou společností. Správce daně přitom zjistil, že uvedená společnost na internetových stránkách nabízí služby týkající se IT. Žalobce v průběhu řízení výslovně uvedl, že mu byla společnost MH doporučována obchodními partnery, např. společností MTBC s.r.o. (dále jen „MTBC“), s uvedením jména konkrétní osoby a telefonickým kontaktem, a že dle informací žalobce spolupracovala společnost MH mj. s koncernem Staropramen. V tomto ohledu pan G. S. potvrdil, že je pravděpodobné, že společnost MH figurovala na seznamu společností, které s jeho společností spolupracovaly a mohl ji tedy doporučit daňovému subjektu, nicméně vzhledem k odstupu času není k tomuto schopen nic bližšího říct. Paní Ing. L. C. a paní Mgr. E. Š. shodně potvrdily, že je pravda, že společnost MH spolupracovala s koncernem Staropramen.
- daňové záznamní povinnosti, daňová přiznání, kontrolní hlášení a evidenci pro účely DPH za příslušná zdaňovací období, která má k dispozici správce daně, potvrzující skutečnost, že žalobci byly služby poskytnuty, přičemž správnost těchto výkazů nebyla sporována.
- nájemní smlouvy k prostorům, kde jsou umístěna předmětná zařízení, na nichž byly provedeny účtované služby, prokazující, že žalobce vlastní předmětná zařízení, jež z povahy věci vyžadují údržbu, evidenci, revizi a audit.
- mapu zařízení prokazující, že žalobce vlastní předmětná zařízení, jež z povahy věci vyžadují údržbu, evidenci, revizi a audit.

- seznam „POP“ zařízení auditovaného společností MH.

4. Uvedl, že mu není známo, jakými dalšími důkazy by měl prokazovat, že mu bylo poskytnuto tvrzené plnění, přičemž je zřejmé, že argumentací, kterou se žalovaný vypořádal s uvedenými důkazními návrhy, by se vypořádal s jakýmkoliv jiným důkazním návrhem. Žalobce nesouhlasil se závěrem, že nepředložil takové důkazní prostředky, kterými by prokázal, že přijal zdanitelná plnění od deklarovaného dodavatele, když měl za to, že své důkazní břemeno k prokázání totožnosti osoby, od které zdanitelná plnění přijal, jakož i skutečnost, že předmětná zdanitelné plnění přijal, bezezbytku splnil.

5. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 83/2012 a sp. zn. 3 Afs 223/2020 s tím, že měl za to, že postup a argumentace žalovaného je typickým příkladem postupu správce daně, který je dle Nejvyššího správního soudu neakceptovatelný. Po žalobci je totiž vyžadováno, aby důkazními prostředky jdoucími zcela zřejmě na rámec takových listin, které si běžně obezřetný podnikatel v rámci výkonu své činnosti při obdržení služeb zajišťuje, prokazoval skutečnost, že tvrzené služby obdržel, přičemž běžné důkazní prostředky považuje žalovaný za „nedostatečné“. Žalobce je tak postupem daňových orgánů stavěn do faktické důkazní nouze, kdy požadavkům daňových orgánů není možné při běžné obchodní činnosti vyhovět.

III. Vyjádření žalovaného k podané žalobě

6. Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

7. Žalovaný zdůraznil, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, a důkazní břemeno k prokázání, že zdanitelné plnění se uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu, tzn. včetně deklarovaného dodavatele, rozsahu a předmětu plnění, tíží daňový subjekt. Ten by si proto měl ve svém zájmu zajistit důkazy, kterými je schopen uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady prokázat, přičemž volba důkazních prostředků je zcela na úvaze daňového subjektu.

8. Následně žalovaný shrnul, že žalobce ve svých daňových přiznáních za měsíce srpen až listopad 2017 uplatnil nárok na odpočet daně od společnosti MH. Plnění dle příslušných daňových dokladů měla představovat *„poskytnutí technických služeb…“*. O těchto zdanitelných plněních však vznikly správci daně navzdory formálně bezvadným daňovým dokladům pochybnosti, které ve výzvě konkretizoval. Touto výzvou tak správce daně přenesl na žalobce důkazní břemeno, neboť předmětné daňové doklady ztratily svoji důkazní hodnotu. Žalobce sice na výzvu reagoval podáním ze dne 11. 4. 2019, avšak k němu nepřiložil žádné důkazní prostředky. Žalobce tedy zůstal pouze v rovině tvrzení, když v rámci své odpovědi popsal důvody pro navázání spolupráce se společností MH a také objasnil, co mělo být předmětem obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností MH, kdy předmětem spolupráce měl být „audit“. Avšak žalobce již v reakci na tuto výzvu nepředložil žádné relevantní důkazní prostředky, které by prokazovaly tvrzení, že mu bylo dodáno určité konkrétní plnění – tedy neprokázal ani faktické dodání plnění, ani co bylo předmětem plnění, a ani neprokázal využití daného plnění ke své ekonomické činnosti.

9. Žalobce současně doručil správci daně dne 6. 5. 2019 a dne 17. 6. 2019 podání, jejichž součástí byly rozličné smlouvy, např. nájemní smlouvy či smlouvy o umístění telekomunikačních zařízení. Tyto smlouvy však byly vyhodnoceny jako irelevantní.

10. Následně se správce daně v rámci snahy zjistit co nejúplněji skutkový stav obrátil na dodavatele žalobce, společnost MH s výzvou k součinnosti a požadavkem mj. na seznam všech zaměstnanců za účelem provedení jejich výslechu. Společnost MH však na výzvu správce daně nereagovala.

11. V rámci vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění žalobce opětovně předložil důkazní prostředky, které nebyly vypovídající k pochybnostem správce daně, když žalobce předložil mapu svých zařízení, seznam zařízení „POP“, která měla být auditovaná společností MH, a dále kontrolní hlášení společnosti MH a její daňová přiznání za daná zdaňovací období.

12. Ve vyjádření žalobce rovněž označil kontaktní osobou společnosti MTBC pana S., který měl dosvědčit doporučení společnosti MH jako spolehlivého a profesionálního dodavatele. Výslech pana S.byl proveden v rámci odvolacího řízení, avšak tento svědek neuvedl žádné relevantní informace ve vztahu k pochybnostem ohledně zdanitelných plnění.

13. V odvolacím řízení byly rovněž provedeny navrhované výslechy Mgr. Š. a Ing. C., které měly za obchodní společnost Pivovary Staropramen s.r.o. podepisovat rámcové smlouvy se společností MH. Tyto svědecké výpovědi však byly vyhodnoceny tak, že nedokázaly prokázat skutečnost, že žalobce fakticky přijal dané plnění, že jej přijal od tvrzeného dodavatele v tvrzeném předmětu, a použil jej v rámci výkonu své ekonomické činnosti. Žádné další důkazní prostředky již žalobce v průběhu daňového řízení nepředložil ani nenavrhl provést.

14. Námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů považoval žalovaný za nedůvodnou. Uvedl, že žalobce tuto námitku vznáší pouze v obecné rovině, aniž by uvedl konkrétní důvody, pro které má být napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Žalovaný měl za to, že z napadeného rozhodnutí je možné zjistit zcela jednoznačně, proč bylo vydáno, stejně tak jeho obsah. Ostatně i žalobce proti důvodům, pro které bylo žalobou napadené rozhodnutí vydáno, brojí svojí žalobní argumentací.

15. Žalovaný rovněž nesouhlasil se závěry žalobce, že orgány finanční správy měly zjistit nedostatečně skutkový stav. Naopak, z průběhu celého řízení je zřejmá snaha orgánů finanční správy zjistit co nejpřesněji a nejúplněji skutkový stav. S ohledem na zákonné přenesení důkazního břemene zpět na žalobce prostřednictvím řádně formulované výzvy k odstranění pochybností leželo důkazní břemeno ohledně prokázání nároku na odpočet daně z předmětných plnění na žalobci. Žalobce v průběhu celého daňového řízení zůstal pouze v rovině tvrzení, resp. sice doložil určité důkazní prostředky, ale ty neprokazovaly faktické dodání plnění dodavatelem v deklarovaném předmětu, ergo ani využití tohoto plnění k ekonomické činnosti žalobce. Současně také z napadeného rozhodnutí vyplývá snaha správce daně zjistit na základě vlastní iniciativy skutkový stav výzvou na dodavatele předmětných plnění, společnost MH. Tento dodavatel však na výzvu správce daně nereagoval. Proto dle žalovaného není možno s ohledem na všechny skutečnosti uzavřít tak, že by snad měl být ze strany orgánů finanční správy nedostatečně zjištěn skutkový stav.

16. Žalovaný nepovažoval za správný ani závěr žalobce ohledně nesprávného hodnocení důkazů. Daňové orgány postupovaly v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, přičemž jak ze zprávy o daňové kontrole, tak z napadeného rozhodnutí vyplývá, proč nemohou být žalobcem předložené důkazní prostředky považovány za důkazy ve prospěch tvrzení žalobce.

17. Žalovaný nesouhlasil s tvrzením žalobce, že jedinou spornou skutečností může být v daném případě pouze skutečnost, zda žalobce přijal předmětné plnění od společnosti MH a zda mu toto bylo skutečně poskytnuto. Sporným je tedy to, zda žalobce fakticky přijal dané plnění, že jej přijal od deklarovaného dodavatele, společnosti MH, že jej přijal v tvrzeném předmětu a použil jej v rámci vykonávání své ekonomické činnosti.

18. Žalovaný rovněž nesouhlasil s tvrzením, že by snad jeho postup v rámci hodnocení důkazů byl přepjatým formalismem. Naopak žalobce nepředložil jediný relevantní důkaz, který by osvědčoval faktické přijetí předmětného zdanitelného plnění, jeho přijetí od tvrzeného dodavatele v tvrzeném rozsahu a jeho využití k ekonomické činnosti žalobce. Současně také žalovaný nesouhlasil s tvrzením žalobce ohledně kladení nepřiměřených požadavků na žalobce ze strany žalovaného a správce daně. V rámci výzvy k odstranění pochybností správce daně jasně specifikoval své pochybnosti a po žalobci požadoval prokázat pouze to, co sám uváděl v daňových přiznáních k DPH, a to v souladu s § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád"), v návaznosti na § 86 odst. 3 písm. c) tohoto zákona. Žalobcem namítaná obsáhlost předložených důkazních prostředků nic nemění na skutečnosti, že nebyly relevantní.

19. K žalobcem namítaným rozsudkům Nejvyššího správního soudu, stejně tak k citovaným nálezům Ústavního soudu žalovaný souhrnně uvedl, že nejsou případné pro situaci žalobce.

IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

20. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.")], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

21. Soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť účastníci řízení s takovým postupem nevyjádřili nesouhlas.

22. Soud při posouzení věci vyšel z následující právní úpravy:

- Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
- Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
- Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
- Podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH daňový doklad musí obsahovat tyto údaje rozsah a předmět plnění.
- Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

23. Soud o podané žalobě uvážil následovně:

24. Soud s ohledem na obsah žalobních tvrzení považuje za důležité úvodem zdůraznit, že z napadeného rozhodnutí vyplývá, že důvodem, pro který nebyl žalobci uznán nárok na odpočet DPH, byla skutečnost, že žalobce neprokázal, že nárok na odpočet DPH z přijatých plnění uplatnil v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Konkrétně dle odůvodnění napadeného rozhodnutí žalobce nedoložil reálný předmět plnění, faktické uskutečnění daného předmětu plnění a použití předmětu plnění v rámci své ekonomické činnosti žalobce. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce neprokázal uskutečnění předmětu plnění, se žalovaný v napadeném rozhodnutí již nezabýval otázkou prokázání přijetí tohoto plnění plátcem DPH, tj. společností MH, neboť to považoval již za nadbytečné (blíže viz bod [55] napadeného rozhodnutí). Z výše uvedeného tedy vyplývá, že otázka, zda žalobce přijal zdanitelné plnění od deklarovaného dodavatele, tj. společnosti MH, nebyla v napadeném rozhodnutí žalovaným vůbec posuzována. Uvádí-li tedy žalobce v podané žalobě, že „*jedinou spornou otázkou ve vztahu k nároku žalobce na odpočet DPH bylo to, která osoba mu předmětné zdanitelné plnění poskytla, resp. zda přijal zdanitelné plnění od deklarovaného dodavatele, tj. společnosti MH COMPLETES*“, že žalovaný trval „*na tom, že žalobce nepředložil takové důkazní prostředky, kterými by prokázal, že přijal zdanitelné plnění od deklarovaného dodavatele*“, respektive tvrdil-li žalobce v podané žalobě, že své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání totožnosti osoby, od které zdanitelné plnění přijal, jsou uvedená tvrzení zcela mimoběžná s odůvodněním napadeného rozhodnutí, a tedy irelevantní. Jinými slovy nebylo-li žalobcem uváděné tvrzení důvodem vydání napadeného rozhodnutí, nemůže toto tvrzení jakýmkoliv způsobem napadené rozhodnutí zpochybnit či zvrátit.

25. K tvrzení žalobce, že daňové orgány nezjistily skutkový stav věci soud sděluje, že z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 – 49) vyplývá, že daňové řízení je založeno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. 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 věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“. Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno. Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Pokud tyto důkazy spolehlivě prokazují tvrzení daňového subjektu, přechází důkazní břemeno zpět na správce daně. V opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch. Z výše uvedeného zcela jednoznačně vyplývá, že se v daňovém řízení neuplatňuje zásada vyšetřovací, na kterou poukazoval žalobce v podané žalobě.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

26. V projednávaném případě žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH. V tomto případě konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z § 72 odst. 1 písm. a) a § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Ve smyslu § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce povinen mít pro uplatnění nároku na odpočet daně daňový doklad. Podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění. Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je však nutno vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle které je prokazování nároku na odpočet daně sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (viz např. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007-84, ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, a ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Uvedené závěry Nejvyššího správního soudu byly doplněny usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208. Podle tohoto usnesení dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně.

27. Žalobce se v podané žalobě omezuje toliko na obecná tvrzení, podle kterých unesl své důkazní břemeno, a namítá, že je to žalovaný, kdo nesprávně hodnotil provedené důkazy. K tomu žalobce odkazuje na důkazy, které předložil v rámci daňového řízení. Tyto důkazy však byly ze strany daňových orgánů v průběhu daňového řízení opakovaně odpovídajícím způsobem hodnoceny a žalobci bylo sděleno, na základě jakých skutečností a důvodů a jakou úvahou dospěly daňové orgány k závěru, že žalobce své důkazní břemeno neunesl. Argumentaci daňových orgánů však žalobce zcela pomíjí, aniž by soudu sdělil, na základě jakých skutečností a důvodů ji považuje za nesprávnou, nedůvodnou nebo neúplnou. Za situace, kdy žalobce vůči hodnocení důkazních prostředků předložených žalobcem v rámci daňového řízení ze strany daňových orgánů neuplatňuje konkrétní a usouvztažněné námitky, argumentaci daňových orgánů konkrétně nevyvrací, s jednotlivými úvahami daňových orgánů přímo nepolemizuje, ale jen opakuje to, na co už bylo reagováno, se soudu neotvírá možnost, aby působil jako arbitr mezi konkurujícími argumenty. Role soudu proto zůstává v tom, aby přezkoumal, zda úvahy daňových orgánů jsou racionální a logicky soudržné, přičemž v tomto ohledu v napadeném rozhodnutí soud žádné deficity, které by měly vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neshledal. Soud proto k jednotlivým tvrzením žalobce obecně odkazuje na argumentaci žalovaného obsaženou v napadeném rozhodnutí, s níž se soud ztotožňuje a níže ji stručně shrnuje.

28. Předně v projednávaném případě daňové orgány nezpochybňovaly, že žalobce předložil ke kontrole formálně správné daňové doklady. Správci daně na základě žalobcem předložených dokladů však vznikly pochyby o uskutečnění obchodních transakcí tak, jak byly deklarovány v daňových dokladech, na základě nichž žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH. Tyto skutečnosti správce daně získal zejména na základě následujících skutečností: (1) Společnost MH byla dle předložené smlouvy o zprostředkování (viz smlouva ze dne 5. 1. 2017) zavázána k provedení zprostředkování smlouvy s třetí osobou, nikoliv k provedení

technických služeb, jak je uvedeno ve výkazech činností, které na tuto smlouvu odkazují. (2) Ze smlouvy o zprostředkování vyplývá, že provize byla splatná vždy za celou dobu trvání této smlouvy jedinou platbou, avšak dle předložených dokladů docházelo k úhradám v souladu se stanoveným datem splatnosti uvedeným na přijatých dokladech. (3) Ze smlouvy o zprostředkování vyplývá, že provize byla splatná pouze bezhotovostním převodem na bankovní účet společnosti MH, přesto k úhradě dokladu č. 2017022 došlo jednak bezhotovostně na jiný než ve smlouvě o zprostředkování uvedený bankovní účet a jednak v hotovosti. (4) Odlišné ceny fakturovaných plnění, kdy za technické služby provedené v 1. až 3. čtvrtletí 2017 je za stejný počet účtovaných hodin účtována nedůvodně odlišná sazba. (5) Nelogičnost předložených výkazů, kdy ve výkazech činností č. 1/2017, 2/2017 a 3/2017 byl vykazován stejný počet účtovaných služeb, stejný počet hodin ve stejném pořadí, práce vykonávali stejní pracovníci a lišila se pouze místa provedení práce. (6) Nekonkrétnost vymezení předmětu plnění (doklady obsahují pouze obecnou informaci o provedené službě ve vztahu k danému čtvrtletí). Pochyby správce daně pak byly upevněny tím, že žalobcem zaslané platby byly obratem vybrány v hotovosti nebo převedeny na jiný účet, ze kterého byly následně v hotovosti vybrány, a že společnost MH dle dostupných evidencí vykazovala v roce 2017 pouze jednoho zaměstnance. Dle náhledu soudu výše popsané skutečnosti ve svém souhrnu jednoznačně vzbuzují vážné a důvodné pochybnosti o předmětu plnění, jeho faktickému uskutečnění a následně tedy i použití předmětu plnění v rámci ekonomické činnosti žalobce. Za této situace správce daně unesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, což mělo za následek, že důkazní břemeno přešlo na žalobce. Žalobce tak měl podle § 92 odst. 3 daňového řádu povinnost prokázat předmět plnění, jeho faktické uskutečnění a následně tedy i použití předmětu plnění v rámci ekonomické činnosti žalobce.

29. Výše uvedené pochybnosti nemohou být nikterak vyvráceny vysvětlením, které žalobce uvedl v průběhu daňového řízení a i v podané žalobě. Pokud tedy žalobce tvrdil, že se smluvní strany dohodly na tzv. samovstupu zprostředkovatele, pak toto tvrzení v průběhu daňového řízení a rovněž ani v podané žalobě nedoložil žádnými důkazy. V této souvislosti soud poukazuje na skutečnost, že smlouva o zprostředkování vyžadovala pro změnu smlouvy písemnou formu (viz čl. 10.1 smlouvy o zprostředkování) a rovněž předpokládala uzavření tzv. zprostředkovávané smlouvy (viz čl. 3.1 a 5. 1 smlouvy o zprostředkování). Žádnou z uvedených smluv žalobce nepředložil. Tvrzení žalobce, že „*formální správnosti vykazování již žalobce nevěnoval zvýšenou pozornost*“ nebo, že „*pro žalobce byla rozhodující kvalita poskytovaných služeb a přiměřenost odměny, respektive vykazování času*“ pak již ze své podstaty nejsou způsobilá pochyby správce daně o uskutečnění obchodních transakcí jakkoliv zvrátit, neboť nikterak nepřispívají k objasnění správcem daně zjištěných skutečností (viz předchozí bod tohoto rozsudku). K poukazu žalobce na výpisy z bankovního účtu a pokladní doklady, dále k tvrzení, že žalobce detailně popsal, jak se společností MH seznámil a navázal spolupráci, a k odkazu žalobce na nájemní smlouvy k prostorům, kde jsou umístěna předmětná zařízení, mapu zařízení a seznam „POP“ zařízení, soud uvádí, že žalovaným a rovněž správcem daně nebyly nikterak sporovány skutečnosti, které z těchto podkladů vyplývají, tedy že žalobce uhradil předmětné faktury, jakým způsobem byla navázána spolupráce mezi žalobcem a společností MH, že žalobce má v pronájmu prostory, kde jsou předmětná zařízení umístěna, nebo že vlastní předmětná zařízení. Daňové orgány opakovaně poukazovaly na skutečnost, že žalobce nedoložil předmět plnění, jeho faktické uskutečnění a použití předmětu plnění v rámci ekonomické činnosti žalobce. Tyto skutečnosti výše uvedené důkazy, případně tvrzení žalobce, nikterak nedokládají, když pochybnosti daňových orgánů žádným způsobem nevyvrací. V této

souvislosti soud zdůrazňuje, že daňové doklady od společnosti MH neobsahují přesné vymezení předmětu zdanitelného plnění, když se omezují na zcela obecnou informaci o provedené službě a uvedení příslušného kalendářního čtvrtletí roku 2017, zcela absentuje např. rozsah plnění nebo jednotková cena. Konečně relevantním důkazem nemohou být ani daňová přiznání, kontrolní hlášení a evidence pro účely DPH za příslušné zdaňovací období, neboť ani tyto nic nevypovídají o konkrétním předmětu plnění a zejména o jeho faktickém uskutečnění.

30. K tvrzení žalobce, že mu není známo, jakými dalšími důkazními prostředky by měl prokazovat, že mu bylo poskytnuto tvrzené plnění, respektive že požadavkům žalovaného není možné při běžné obchodní činnosti vyhovět a tyto jsou nad rámec, který si obezřetný podnikatel zajišťuje, soud odkazuje na shora uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zabývající se rozložením důkazního břemene v daňovém řízení. Z těchto rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že je to daňový subjekt, který je povinen prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je deklarováno v dokladech. V projednávaném případě žalobce toto své důkazní břemeno neunesl, když v rámci daňového řízení a rovněž v podané žalobě setrval v rovině tvrzení bez předložení odpovídajících důkazů (viz výše), a to přestože daňové orgány vyjádřily pochybnosti o zcela elementární otázce, tj. předmětu plnění a jeho rozsahu, když navíc celková cena tohoto plnění nebyla nikterak zanedbatelná (cca 7 000 000 Kč bez DPH). Obsah předloženého správního spisu neskýtá žádný podklad pro závěr, ze kterého by vyplývalo, že správce daně po žalobci požadoval prokázat jakékoliv nestandardní skutečnosti nad rámec povinností daňového subjektu, které jsou judikovány Nejvyšším správním soudem.

31. K odkazu žalobce na rozhodnutí Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu soud uvádí, že nejsou vzhledem ke zcela zásadní skutkové odlišnosti na projednávaný případ aplikovatelná (viz výše).

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

32. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

33. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobci nebyli ve sporu úspěšní a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady v řízení nevznikly.

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 nejblíže 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.

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

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

Praha dne 28. dubna 2023

Mgr. Milan Tauber v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. F.