



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **Moderní škola s.r.o.**  
sídlem K Rybníčkům 332, 747 81 Otice  
zastoupená daňovým poradcem TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o.  
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2022, č. j. 16093/22/5300-21444-712862,  
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

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



### Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou došlou zdejšímu soudu dne 4. 7. 2022 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2022, č. j. 16093/22/5300-21444-712862 (dále „napadené rozhodnutí“), kterým:
  - a. bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a byl potvrzen dodatečný platební výměr ze dne 14. 1. 2021, č. j. 64147/21/3216-50523-804352,
  - b. částečně změněn a ve zbytku potvrzen dodatečný platební výměr ze dne 14. 1. 2021, č. j. 64263/21/3216/50523-804352,
  - c. bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a byl potvrzen dodatečný platební výměr ze dne 14. 1. 2021, č. j. 64344/21/3216-50523-804352,
  - d. bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a byl potvrzen dodatečný platební výměr ze dne 14. 1. 2021, č. j. 64406/21/3216-50523-804352,
  - e. bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a byl potvrzen dodatečný platební výměr ze dne 14. 1. 2021, č. j. 64541/21/3216-50523-804352,
  - f. bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a byl potvrzen dodatečný platební výměr ze dne 14. 1. 2021, č. j. 64552/21/3216-50523-804352.

Těmito dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen až říjen 2015 a stanovena povinnost uhradit penále za tato zdaňovací období.

2. Důvodem pro doměření daně bylo neprokázání existence přijatých zdanitelných plnění. Sporná plnění, jejichž neprokázání je předmětem žaloby, se stran zdaňovacích období týkala následujících plnění:
  - a. nákup materiálu a pronájem vozidel od společnosti RENTOR RACING s.r.o., IČO: 29042186 (dále „Rentor“),
  - b. dodávky služeb od společnosti Prosenior s.r.o. "v likvidaci", IČO: 29383293 (dále „Prosenior“), spočívajících v instalačních, montážních, drobných stavebních, údržbářských a elektro pracích,

#### *I. Shrnutí žaloby a vyjádření žalovaného*

3. Žalobkyně nesouhlasila s žalovaným v posouzení skutkové i právní otázky. Všechny podmínky pro nárok na odpočet daně z předmětných plnění v nalézacím řízení prokázala.
4. Ve vztahu ke službám, jejichž přijetí od společnosti Prosenior žalobkyně deklarovala, nesouhlasila žalobkyně s hodnocením provedených důkazů. Ve vztahu k sekání trávy žalobkyně akcentovala svědeckou výpověď svědka G., která podle jejího názoru byla konkrétní, naopak žalobkyně vyjádřila pochybnosti nad konkrétností svědectví svědka Č. Totožné pochybení žalobkyně spatřovala ve vztahu k odklízecím pracím. Při svědecké výpovědi svědka Č. nebyl zjišťován rozsah prací, o jaké konkrétní sutiny se jednalo, ani kam tyto sutiny byly ukládány. Žalovaný pochybil, když nevyslechl pány J. a V., mohl tak postavit na jisto, zda odklízecí práce činili vlastní zaměstnanci žalobkyně, nebo je také řešil dodavatel Prosenior.
5. Žalobkyně nesouhlasila ani se závěrem správních orgánů o tom, že společnost Prosenior nemohla deklarované plnění provést z důvodu, že neměla ve vlastnictví žádný automobil.

Odkázala se přitom na svědeckou výpověď pana G., který poukázal na to, že z vozidel platil silniční daň. Jestliže byla společnost Prosenior plátcem silniční daně, pak mají správní orgány možnost ověřit, za jaká vozidla byla silniční daň hrazena.

6. Stran zakázek na školách žalobkyně uvedla, že místo plnění není zákonnou náležitostí daňového dokladu. K tomu se dále odkázala na daňové doklady, které nesou označení míst, kde společnost Prosenior participovala na zakázkách pro školy. Byť žalobkyně připustila, že v případě některých zakázek nebyla participace dodavatele prokázána, v případě ZŠ Englišova v Opavě (k tomu odkázala na daňový doklad č. 2015044) byla potvrzena účast pana G. To, že daňový doklad nenese datum uskutečnění zdanitelného plnění (dále „DUZP“) ke dni 13. 8. 2015, je podle žalobkyně problém čistě účetní. Jak ze zjištění a objektivních okolností vyplývá, že pan G. prokazatelně nebyl zaměstnancem žalobkyně, v dané době vůči němu ani vůči společnosti Prosenior nevznikl žádný jiný závazek, a tak jediným logickým a možným vysvětlením je, že se prokazatelně na této zakázce podílel prostřednictvím společnosti Prosenior. Žalovaný opakovaně dává přednost stavu formálnímu před stavem faktickým. Fakticitu plnění prokázala svědecká výpověď pana G., který popsal konkrétní úkony, které v rámci zakázek činil, byť rámcově, což odůvodnil snahou vyhnout se omylu.
7. K prokázání nároku na odpočet za nákup týkající se materiálů od společnosti Rentor žalobkyně uvedla, že předložila daňové doklady, soupis materiálu, inventury materiálu a nechala vyslechnout jednatele společnosti Rentor, pana Vlčka. Žalobkyně ve vztahu k tomuto plnění vytkla žalovanému, že nesprávně srovnával daňové doklady od tuzemského dodavatele a dodavatele z jiného členského státu (eVector s.r.o.), u nichž panuje jiný režim, když cizozemský dodavatel vykázal předmětná plnění jako osvobozená od daně při dodání do jiného členského státu, a proto si musel obstarat takové důkazní prostředky, které hmotněprávní nárok prokáží, zejména faktické dodání do jiného členského státu.
8. Žalobkyně nesouhlasila ani s hodnocením evidencí. Žalovaný podle žalobkyně vychází z nesprávné premisy, když uvádí, že předložené evidence a soupisy nenesou materiál s názvem uvedeným ve sporných daňových dokladech. Na vedení evidence dopadá právní úprava v podobě zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále „zákon o účetnictví“) a vyhláška č. 500/2002 Sb. V případech, kdy účetní jednotka eviduje pořízení generického zboží, pak se takový zápis projevuje pouze na skladovou kartu, neeviduje se přitom zvláště pro různé dodavatele, ale slovy žalobkyně „na jednu hromadu“. Žalobkyně tak o daných účetních případech nemusela účtovat na samostatné skladové kartě. Svědecké výpovědi potvrdily, že předmětné dodávky byly fakticky realizovány. Žalobkyně poukázala na skutečnost, že svědek V. vypovídal s několikaletým časovým odstupem, mohl si vybavit jinou transakci a tuto zaměnit, když tvrdil, že na skladě mu zboží zůstalo již od roku 2013 a 2014. O dodávce zboží svědčí i svědecká výpověď pana G., který uvedl, že párkrát se od společnosti Rentor něco bralo, ale osobně s nimi nejednal. K otázce rozdílného DUZP na vystavených daňových dokladech společnosti Rentor a jejího dodavatele ECLECTIC Star uvedla žalobkyně, že i zde se jedná o formální nedostatek, nevypovídající nic o stavu faktickému. Žalovaný měl identifikovaného konkrétního dodavatele, proto jej mohl kdykoliv vyslechnout, případně si vyžádat informace ve smyslu § 57 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“). Shodně mohl opakovaně vyslechnout svědka pana V. a vyžádat si vysvětlení tohoto rozporu. Podle žalobkyně není sporné, že předmětné plnění bylo společností Rentor řádně přiznáno a daň na výstupu odvedena, shodně s daní z příjmů.
9. Ve vztahu k nároku na odpočet za pronájem dodávkových vozidel žalobkyně uvedla, že se

ocitá v důkazní nouzi. Žalovaný ani prvostupňový orgán totiž nepředestřeli konkrétní pochybnosti o daném pronájmu vozidel, nevyloučili jejich potřebnost, ani že se tak fakticky stalo, neboť deklarovaný dodavatel je kontaktní a sám poskytnutí potvrzuje, neunesli tak důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu. Žalobkyně se odkázala na rozsudek NSS z 19. 4. 2022, sp. zn. 3 Afs 223/2020, s nímž spojila námitku, že jí nelze klást k tíži neopatření důkazních prostředků nad rámec své běžné činnosti. Shromažďování důkazních prostředků nad rámec standardního průběhu daných obchodů není účelem podnikatelské činnosti.

10. V rámci posledního žalobního bodu žalobkyně namítla nedostatečně zjištěný skutkový stav. Podle jejího názoru žalovaný rezignoval na zjištění mnoha skutečností a spokojil se pouze s prvotními pochybnostmi. Následně veškeré důkazní prostředky hodnotil pouze výhradně v neprospěch žalobkyně a další možné důkazy vedoucí jednak k úplnějšímu zjištění skutkového stavu a potažmo v prospěch žalobkyně neprovedl. Žalovaný v napadeném rozhodnutí opakovaně konstatuje, že nebyly předloženy důkazní prostředky nebo tyto zcela absentovaly. Podle názoru žalobkyně bylo však povinností žalovaného zjistit s ohledem na § 92 odst. 2 daňového řádu skutkový stav co nejúplněji. Žalobkyně se odkázala na četnou judikaturu i odbornou literaturu. Konkrétněji vytkla, že správce daně nikterak nezkoumal zejména dodávku školám, nezkoumal u odběratelů, zda byly zakázky řádně dodány, co bylo jejich obsahem, ačkoliv předmět těchto dodávek označil bez dalšího za fiktivní. Žalovaný neprovedl opakovaný výslech pana V., ani výslech dodavatele, který zboží dodával společnosti Rentor. Ani v případě pronájmu vozidel žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav.
11. Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. K jednotlivým žalobními body se odkázal na napadené rozhodnutí.

## *II. Zjištění z daňových spisů*

12. Z daňových spisů soud pro potřeby přezkumu zjistil, že u žalobkyně byla dne 31. 5. 2018 zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen až prosinec 2015 v plném rozsahu. Předmětem sporu se staly nároky na odpočet, které žalobkyně uplatnila za plnění, které měla obdržet od společností Prosenior a Rentor a jejichž existence nebyla v daňovém řízení prokázána.
13. Žalobkyni tak nebyly uznány nároky na odpočet za zdaňovací období květen až říjen 2015 v celkové výši 377 706 Kč, které se týkaly plnění spočívajícím v nákupu materiálu a pronájmu vozidel od dodavatele Rentor v celkové výši 508 000 Kč bez DPH, a dále plnění spočívajícím v instalačních, montážních, drobných stavebních, údržbářských a elektro pracích dodané společností Prosenior ve výši 1 287 600 Kč bez DPH.
14. Ve vztahu k nárokům na odpočet za služby spočívajících v instalačních, montážních, drobných stavebních, údržbářských a elektro pracích, krajský soud ze správního spisu zjistil, že v případě žalobkyně se jedná o 17 sporných faktur vystavených společností Prosenior. Ty by se daly rozdělit do dvou kategorií. První kategorii tvoří faktury, ve kterých dodavatel žalobkyni fakturoval za určitou výpomoc při zakázkách pro její odběratele (školská zařízení) zahrnující instalace, vynášky, montáž, popř. v několika případech i dopravu. Druhou kategorií poté tvoří faktury, ve kterých dodavatel fakturoval za služby, které byly poskytovány přímo v areálu žalobkyně, tyto služby zahrnovaly instalace a montáže v hale žalobkyně, sekání trávy a údržbu kolem této haly.

15. V případě první kategorie fakturovaných služeb vyvstala správci daně řada pochybností. Předně z dokladů vystavených Prosenior (č. 2015013, 2015016 a 2015044) vyplývalo, že byla fakturována i doprava, avšak dodavatel nedisponoval žádným vozidlem, kterým by ji mohl provést. Kromě toho správce daně zjistil, že dodavatel byl v roce 2015 bez zaměstnanců, nebylo tak zřejmé, kdo za Prosenior tyto služby fakticky poskytl. Pochybnosti vyvstaly správci daně i ohledně DUZP, neboť dodávky ze strany Prosenior měly DUZP pozdější než ty vystavené žalobkyní jejím odběratelům. K některým přijatým daňovým dokladům nebyl doložen na něj navazující vydaný daňový doklad. Ani v součinnosti s dodavatelem či odběrateli žalobkyně nedošlo k odstranění pochybností, když pouze jediné školské zařízení (ZŠ Englišova v Opavě) potvrdilo přítomnost jednatele Prosenior, Ing. G., při provádění zakázky, avšak jen jako zaměstnance žalobkyně. Ani v případě druhé kategorie fakturovaných služeb nedošlo k jejich prokázání, dodavatel s žalobkyní nebyli s to dohodnout se na předmětu plnění a tento prokázat, když Ing. G. nebyl schopen specifikovat, kde mělo probíhat fakturované sekání trávy. Žalobkyní tvrzený předmět plnění, tj. likvidace a bourací práce v objektu žalobkyně, vyvrátil svědek M. G., bývalý zaměstnanec žalobkyně, podle jehož výpovědi ani v roce 2017 (tedy mimo řešené zdaňovací období) nebyly odstraněny následky havárie v objektu žalobkyně. Z těchto důvodů nedošlo k uznání nároků na odpočet, což potvrdil i žalovaný napadeným rozhodnutím.
16. Stran sporovaných nároků na odpočet za plnění od společnosti Rentor soud zjistil z daňových spisů, že žalobkyně si uplatnila nárok na odpočet za nákup materiálu a za pronájem vozidel. V jednom z vystavených daňových dokladů za nákup materiálu od dodavatele Rentor je předmět dodávky vymezen jako prodej kovových košů v počtu 1000 ks a spojovací materiál. Bližší identifikace dodaného zboží nebyla možná, neboť z účetnictví žalobkyně nebylo možné zjistit konkrétní pohyby na skladě žalobkyně, když skladové (oběžné) karty byly v průběhu daňové kontroly již skartovány, v případě spojovacího materiálu tento ani nebyl evidován. V souvislosti s nedostatečnou specifikací dodávaného zboží tak nebylo možné dalšího ověřit. Pochybnosti vyvstaly i v otázce nabytí předmětného materiálu ze strany dodavatele Rentor. Rentor totiž deklaroval přijetí od svého dodavatele, společnosti ECLLECTIC Star s.r.o., k pozdějšímu dni, než měl předmětné zboží dodat žalobkyni. Jak soud ověřil ze spisové dokumentace, ani svědek M. G., který jinak měl u žalobkyně na starost nákup veškerého materiálu, si nebyl schopen rozpomenout na nákup materiálu u Rentor. Obdobně nebyla prokázán nárok na odpočet plynoucí z nákupu „kovových dřevěných desek“.
17. K nároku na odpočet za pronájem dvou vozidel soud ze spisů zjistil, že k němu byl vystaven daňový doklad č. 1882015. Žalobkyně odůvodňovala potřebu pronájmu velmi silnou sezónou, byť správce daně prokázal pokles oproti předcházejícímu roku. Jak soud dále zjistil ze spisů, spíše než v pronájmu vozidel, měla služba spočívat v zajištění přepravy. V průběhu daňové kontroly se však – i kvůli absenci knihy jízd – nepodařilo specifikovat využití vozidel. Pronajatá vozidla nebyla identifikována ani registrační značkou, ani vlastníkem. Zároveň bylo zjištěno, že v rozhodné době měl dodavatel Rentor ve vlastnictví pouze jediné dodávkové vozidlo. Tyto pochyby tak vyústily v neuznání nároku na odpočet a tento závěr potvrdil i žalovaný.

### III. Posouzení soudem

18. Krajský soud poté, co zjistil, že žalobní návrh je věcně projednatelný, přezkoumal

napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného (ust. § 75 odst. 1 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

19. Soud již úvodem uvádí, že se v podstatných bodech zcela ztotožnil s posouzením věci, jak je učinily správní orgány. Není úlohou soudu opakovaně vysvětlovat důvody, pro které byla argumentace žalobkyně shledána lichou a vyvrácenou, pokud závěry správních orgánů v tomto směru ob stojí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128). Dále pak krajský soud bude v rámci posouzení žalobních námitek pro stručnost odkazovat na závěry správních orgánů, bude-li s nimi ztotožněn.

*A. Námitky k plnění od Prosenior*

20. Žalobkyně v rámci prvního žalobního bodu namítala, že prokázala nárok na odpočet za nákup služeb, které daňové orgány označily jako instalační, montážní, drobné stavební, údržbářské a elektro práce. Nárok na odpočet DPH žalobkyně uplatnila na základě daňových dokladů č. 2015011, č. 2015012, č. 2015013, č. 2015014, č. 2015015, č. 2015016, č. 2015024, č. 2015025, č. 2015026, č. 2015027, č. 2015031, č. 2015042, č. 2015043 a č. 2015044.
21. Daňové orgány neuznaly nárok na odpočet za plnění týkající se nejrůznějších doplňkových a pomocných prací, které měla společnost Prosenior dodat žalobkyni ve zdaňovacím období roku 2015. Důvody, které k tomu daňové orgány vedly, byly vyvstálé pochybnosti o faktické existenci deklarovaného plnění.
22. Ve vztahu k nároku na odpočet vázajícímu se k sekání trávy v areálu žalobkyně vytkla způsob vedení výslechu svědka, Z. Č., kterému byly podle žalobkyně pokládány příliš obecné otázky, které se nevázaly k rozhodnému období. Naopak podle žalobkyně svědeckou výpověď Ing. G. lze považovat za dostatečně konkrétní, a hlavně nerozpornou s výpovědí svědka Č. Jak soud ověřil z protokolů o výslechu obou zmiňovaných svědků, zatímco svědek G. nebyl schopen přiblížit okolnosti, za jakých mělo být sekání trávy provedeno, svědek Č., byť bez bližšího časového rámce, vypovídal relativně konkrétně a uceleně, nejen v otázce sekání trávy, ale i další činnosti žalobkyně. Soud se tak ztotožňuje s hodnocením obou svědeckých výpovědí ze strany žalovaného, popř. správce daně, a jejich závěru o neuznání nároku na odpočet za sekání v areálu žalobkyně, když ze svědecké výpovědi tehdejšího zaměstnance žalobkyně Z. Č. vyšlo najevo, že sekání v areálu probíhalo v režii zaměstnanců žalobkyně, a svědek G., který měl sekání osobně dodavatelsky provádět, si nebyl schopen vzpomenout nic konkrétního, ani na jakém místě sekání prováděl. Výslechu svědka Č. byl nadto přítomen i tehdejší zástupce žalobkyně. Pokud s kladenými otázkami a jejich specifikací nesouhlasil, pak mu nic nebránilo, aby svědkovi položil doplňující otázky. To však neučinil. Soud připomíná, že k prokázání nároku na odpočet ve smyslu § 72 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „ZDPH“) je jednou z podmínek faktická existence plnění, kterou musí prokázat daňový subjekt, což se však v projednávané věci nestalo. Tuto námitku tak soud považuje za nedůvodnou.
23. Stejně tak je nutné odpovědět na námitku týkající se vyklízcích prací v areálu žalobkyně po propadu stropu. Podle žalobkyně nebyl vůbec zjišťován rozsah těchto prací, o jaké konkrétní sutiny se jednalo, ani kam tyto sutiny byly ukládány. Ani v účetnictví žalobkyně nebyl nalezen žádný doklad např. o složení kontejneru, svozu sutiny nebo uložení sutiny. Za této situace musel tyto práce provést dodavatel. Žalobkyně však vytrhává

z kontextu výpověď svědka Č. a pomíjí výpověď bývalého zaměstnance žalobkyně, M. G. (srov. bod 39 napadeného rozhodnutí). Ten totiž uvedl, že stropy nebyly opraveny ani v době, když v květnu roku 2017 ukončil svůj pracovní poměr, což vnáší do celé věci značné pochybnosti, které nebyly v daňovém řízení odstraněny. Stejně tak je potřeba dát za pravdu žalovanému, že pouhá absence dokladů o přístavení kontejneru či odvozu a uskladnění stavební sutiny, není sama o sobě způsobilá prokázat, že tuto činnost v roce 2015 provedl dodavatel Prosenior, zejména když v odpovědi na výzvu k součinnosti uvedl, že kromě faktur a pokladních dokladů nemá žádné další dokumenty a důkazy k poskytnutým plněním (srov. bod 97 napadeného rozhodnutí). Soud nepřisvědčuje ani námitce žalobkyně, podle které měl správce daně, případně žalovaný, vyslechnout její zaměstnance J. a V. Žalobkyně totiž v daňovém řízení jejich výslech nenavrhl, ačkoliv ji v tom nic nebránilo. Její procesní pasivitu nelze přenášet na žalovaného. I jejich případný výslech by bylo třeba zasadit do kontextu celé věci, zejména optikou uvedeného svědectví M. G. Ani tuto námitku neshledal soud důvodnou.

24. Pokud žalobkyně namítá, že si daňové orgány měly a mohly ověřit, za jaká vozidla platila společnost Prosenior silniční daň, pak je třeba připomenout, že je v daňovém řízení je to právě daňový subjekt, v jehož zájmu je opatřit si dostatek důkazů na podporu svých tvrzení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 55/2017–33, zejména bod 29). Daňovým orgánům v průběhu řízení vznikla pochybnost, jak by dodavatel žalobkyně mohl provést dopravu, kterou fakturoval, když nedisponoval žádným vozidlem. Tato úvaha daňových orgánů se zdá soudu jako logická a v celém řízení nebyla uspokojivě vyvrácena. Sám Ing. G., tehdejší jednatel Prosenior, nebyl schopen specifikovat konkrétní vozidlo (příp. vozidla), které bylo v rámci deklarovaných plnění využito. To ostatně žalovaný shrnul v bodě 116 napadeného rozhodnutí a soud se s tímto ztotožňuje. I tato námitka tak není důvodná.
25. Poslední dílčí námitka žalobkyně ve vztahu k dodávkám od společnosti Prosenior se týká participace jejího dodavatele na zakázkách ve školách. Žalobkyně poukázala na to, že není nezbytnou náležitostí, aby daňové doklady nesly označení místa plnění. Kromě toho žalobkyně relativizovala nesoulad data uskutečnění zdanitelného plnění na jednom z daňových dokladů. Žalobkyně pak apelovala na to, že faktický stav má přednost před stavem formálním.
26. Se žalobkyní lze nepochybně souhlasit v tom, že faktický stav má přednost před stavem formálním. Nicméně právě v případě žalobkyně je faktický stav věci, resp. jeho prokázání, sporný. Správci daně vyvstaly v průběhu daňové kontroly pochybnosti stran faktické existence dodání služeb od společnosti Prosenior týkajících se dodávek na školských zařízeních, jak je shrnuto v bodech 34 an. napadeného rozhodnutí. Tyto pochybnosti vyvolalo zejména nekorespondující DUZP nebo neshody v předmětu plnění. Pochybnosti se správce daně pokusil odstranit u odběratelů žalobkyně, tj. školských zařízení. Jejich odpovědi potvrdily provedení zakázek ze strany žalobkyně, nicméně, s výjimkou jediného odběratele (ZŠ Englišova v Opavě), z jejich sdělení nevyplývala jakákoliv účast dodavatele Prosenior na předmětných zakázkách. Odběratelům ani nebylo známo jméno Ing. G. Stejně nelze přehlédnout, že byť žalobkyně uvádí daňové doklady, na nichž je uvedeno označení místa, následně připouští neprokázání účasti jejího dovolatele, v takovém případě je pak uvedená námitka vnitřně rozporná. V případě zakázky na ZŠ Englišova v Opavě byla sice potvrzena přítomnost pana G., avšak jako zaměstnance žalobkyně. Kromě toho, ze samotné přítomnosti Ing. G. nelze bez dalšího usuzovat provedení deklarované zakázky společností

Shodu s prvopisem potvrzuje

Prosenior, a to i s přihlédnutím k nesrovnalostem ohledně DUZP, které nekoresponduje s datem provedení zakázky žalobkyní, pochybnost o faktickém uskutečnění plnění panuje i s ohledem na zajištění dopravy, kterou Prosenior v několika případech fakturovala, navzdory skutečnosti, že nedisponovala žádným vozidlem. Navíc, zajištění dopravy Ing. G. ve své svědecké výpovědi vyloučil. V celkové mozaice vyvstalých pochybností se tak krajský soud ztotožňuje se závěrem žalovaného o neprokázání faktického přijetí deklarovaného plnění. Ani tato žalobní námitka není důvodná.

27. Ke všem dílčím námitkám uvedeným výše pak krajský soud připomíná, že je na daňovém subjektu, aby si pro prokázání svých nároků obstaral dostatek důkazních prostředků a v případě nutnosti byl s to je prokázat. Jak připomněl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015 – 106: *„Daňový doklad v procesu dokazování nelze pojímat jako zcela samostatný izolovaný dokument, ale váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které vytváří ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby; tvoří spolehlivou auditní stopu, zdokumentovaný tok plnění, kterou daňový subjekt zajistí především tím, že bude uschovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samotného počátku transakce (např. informace o získání obchodního partnera, o původu zboží, objednávky, zajištění dopravy, skladovou evidenci, etc.).“* V právě projednávané věci však žalobkyně nebyla schopna prokázat své nároky, následek v nepřiznání nároku na odpočet tak jde, bohužel pro ni, k její tíži.

#### B. Námitky k plnění od Rentor

28. Druhá část námitek se týká nároků na odpočet za plnění, které měla žalobkyně obdržet od společnosti Rentor. Jednalo se jednak o dodávku materiálu na výrobu lavic (koše, desky, spojovací materiál apod.) a pronájem vozidel.
29. Ve vztahu k dodávce materiálu nesouhlasila žalobkyně se srovnáním dodávky materiálu od společnosti Rentor s dodávkou jiného, netuzemského, dodavatele, eVector s.r.o. Žalovaný podle žalobkyně nesprávně aproboval závěry prvostupňového správce daně, když došlo ke srovnání transakcí, které obě podléhají rozdílnému režimu. Tuto námitku uplatnila žalobkyně v průběhu odvolacího řízení a s jejím vypořádáním ze strany žalovaného (body 109 napadeného rozhodnutí) souhlasí i krajský soud. K danému srovnání se totiž uchýlil správce daně, aby dokreslil zcela rozdílný přístup ke specifikaci fakturovaných položek materiálu ze strany obou dodavatelů. Zatímco dodavatel eVector ve vystavené faktuře konkretizoval jednotlivé položky, čímž žalobkyni značně usnadnil prokázání existence zdanitelného plnění, dodavatel Rentor položky blíže nespécifikoval. Na uvedeném nemůžou nic změnit pohnutky eVector, které jej k specifikaci jednotlivých položek vedly. Tím totiž nedostatečnost faktur od Rentor nijak není zhojena, což v konečném důsledku vedlo k vyloučení nároku na odpočet. Tato námitka tak není důvodná.
30. Dále ve vztahu k dodávce materiálu polemizuje žalobkyně se žalovaným ohledně účetní evidence. Žalobkyně uvedla, že nemusela o daných účetních případech účtovat na samostatné skladové kartě, neboť se jednalo o generické zboží. V tomto je však žalobní argumentace žalobkyně mimoběžná s důvody rozhodnutí, neboť žalobkyni bylo vytýkáno, že nepředložila skladovou evidenci vedenou v souladu se zákonem o účetnictví a nebyla tak schopná prokázat stav a pohyb zásob na skladě, a to i z důvodu absence písemných smluv (bod 61 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně vedla evidenci způsobem B, což je plně v souladu s § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. S tímto způsobem evidence je však spojena

i povinnost účetní jednotky: „zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona.“ Tuto povinnost však žalobkyně nesplnila, když v rámci daňové kontroly nebyla schopna z důvodu absence skladových karet prokázat pohyb zboží na skladě. Ani tato námitka tak není důvodná.

31. Žalobkyně dále vytýká daňovým orgánům hodnocení svědecké výpovědi svědka M. V., který podle ní s ohledem na plynutí času mezi uskutečněním transakcí a jeho výsledkem mohl zaměnit transakci, ke které byl dotazován správcem daně. K této obecné námitce lze opět pouze obecně uvést, že je povinností daňového subjektu opatřit si dostatek důkazů, aby svá tvrzení prokázal, a to i právě s ohledem na veškeré důsledky plynutí času. V obdobném duchu se vyjádřil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 9. 2022, č. j. 4 Afs 328/2021 – 44, když zdůraznil, že „je primárně povinností daňového subjektu prokázat faktickou realizaci plnění, o něž si snižuje daňový základ. Rizika spojená s tím, že svědci si po delší době již nebudou průběh obchodních vztahů dostatečně pamatovat, jde při absenci jiných důkazů k tíži daňového subjektu. Je odpovědností daňového subjektu mít k dispozici takové důkazní prostředky, kterými bude schopen kdykoliv v průběhu lhůty k doměření daně prokázat svá daňová tvrzení. Vzhledem k délce této lhůty je přitom běžné, že svědecké výpovědi budou prováděny i po letech od tvrzeného uskutečnění plnění a zpravidla již nebudou mít takovou vypovídací hodnotu, jakou by mohly mít dříve.“ Ani tuto námitku tak soud neshledal důvodnou.
32. Žalobkyně napadá dílčí závěr daňových orgánů týkající se vystavených daňových dokladů mezi společnostmi Rentor a ECLECTIC Star, kdy žalobkyně relativizuje nesoulad DUZP na vystavených dokladech. Jak žalovaný zrekapituloval v bodě 110 napadeného rozhodnutí, Rentor plnění, které měl poskytnout žalobkyni ke dnům 16. 8. (koše a spojovací materiál) a 17. 8. 2015 (kovové desky), sám obdržel podle daňových dokladů až ke dni 31. 8. 2015. Žalobou napadaný závěr však zapadá do celkového kontextu věci a jeho relativizace tak není na místě. Svědek G., který měl výhradně na starost nákup materiálu a služeb a na nějž se odkazovala sama žalobkyně, totiž popřel, že by jako nákupčí nakupoval materiál od společnosti Rentor (k tomu srov. str. 28-29 zprávy o kontrole). Předchází-li tedy datum dodání materiálu jeho nabytí údajným dodavatelem Rentorem, svědčí to ve spojení s popřením jeho nákupu svědkem o tom, že tento materiál Rentor nedodal.
33. Ve vztahu k nároku na odpočet za nákup materiálu na výrobu lavic tak krajský soud shrnuje, že žalobkyně nebyla s to prokázat existenci plnění, jakožto jednu z podmínek nároku na odpočet DPH, když její dílčí námitky soud neshledal důvodnými.
34. Další žalobní námitku směřuje žalobkyně proti závěru žalovaného o nepřiznání nároku na odpočet za pronájem dodávkových vozidel od společnosti Rentor. Žalobkyně připustila svou důkazní nouzi, nicméně podle žalobkyně daňové orgány nepředestřely konkrétní pochybnosti o pronájmu vozidel.
35. S námitkou žalobkyně se soud neztotožňuje. Správce daně vymezil dostatečné pochybnosti o tom, zda k deklarovanému plnění došlo. Pochybnosti spočívaly zejména v tom, že žalobkyně k pronájmu vozidel nepředložila žádné záznamy jízd vozidel, neuvedla jména řidičů, nesdělila a nedoložila žádnou konkrétní přepravu, která měla být provedena najatými vozidly. S ohledem na podmínky nároku na odpočet daně, zejména prokázání faktického uskutečnění plnění, tak byl požadavek správce daně zcela legitimní a bylo na žalobkyni, aby nárok na odpočet za pronájem vozidel prokázala. Ani dále provedené důkazy nerozptýlily pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění.

36. Žalobkyni nelze dát za pravdu ani s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020 – 66, kterým se ze sebe snaží žalobkyně sejmout povinnost opatřovat si důkazní prostředky. Krajský soud se však domnívá, že závěry z odkazovaného rozsudku NSS nejsou příléhavé na právě projednávanou věc, ve které žalobkyně nebyla schopna ani specifikovat, byť jedinou, konkrétní přepravu, která měla být zajištěna pronajatými vozidly dodavatele Rentor. Přitom právě alespoň specifikace konkrétních jízd je podle názoru soudu zcela v dispozici žalobkyně a nepředstavuje pro žalobkyni žádnou investigativní činnost nad rámec její běžné podnikatelské činnosti. Krajský soud tak dospěl k závěru, že ani tato námitka není důvodná.

### C. Námitka nedostatečně zjištěného skutkového stavu

37. V rámci poslední žalobní námítky žalobkyně namítala, že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav a odkázala si přitom na četnou judikaturu a odbornou literaturu. Podle názoru žalobkyně správce daně nezkoumal osud deklarovaných plnění, zejména dodávek zboží odběratelům žalobkyně. Žalobkyně vytkla neopakování výslechu pana V. i nevyslechnutí dodavatele, který měl zdanitelné plnění dodat společnosti Rentor. Podle žalobkyně nebyl rovněž zjištěn skutkový stav stran pronajatých vozidel. Žalovaný tak nedostál povinností plynoucích z § 1 odst. 2 a § 92 odst. 2 daňového řádu.

38. Předně krajský soud uvádí, že přestože tuto námitku žalobkyně uplatnila v rozsahu bezmála 5 stran žaloby, obsahuje především odkazy na odbornou literaturu a soudní judikaturu bez bližší aplikace na právě projednávanou věc. Přitom míra konkrétnosti námitek předurčuje samotný rozsah přezkumu ze strany správních soudů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2021, č. j. 8 As 277/2019 – 48).

39. Dále krajský soud uvádí, že se obsahově touto námitkou alespoň částečně zabýval již výše ve vztahu k námitkám týkajících se jednotlivých plnění a tyto námitky shledal nedůvodné. Rovněž je nutné připomenout rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení a účel správy daní.

40. Podle § 1 odst. 2 daňového řádu *správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*

41. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu *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.*

42. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.* V případě nároku na odpočet DPH je obecně povinností daňového subjektu doložit to, že skutečně přijal plnění v deklarovaném rozsahu a od deklarovaného dodavatele a že toto plnění použil při své ekonomické činnosti. Správce daně naopak prokazuje skutečnosti zpochybňující věrohodnost tvrzení daňového subjektu [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

43. Byť je správce daně v souladu s výše citovanými ustanoveními odpovědný za zjištění co nejúplnějšího skutkového stavu, nelze tuto povinnost vykládat tak, že je povinen zjišťovat skutkový stav sám bez součinnosti daňového subjektu. Je především povinností daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (ve vztahu k předchozí úpravě daňového řízení viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS; z novější judikatury např. rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2021, č. j. 1 Afs 213/2021-30). Prokáže-li

správce daně důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví daňového subjektu, přesouvá se důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí předložením dalších důkazů pochybnosti správce daně rozptýlit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 - 71).

44. Krajský soud neshledal, že by v právě projednávané věci žalovaný, potažmo správce daně, pochybil při zjišťování skutkového stavu. Pokud žalobkyně vytýká daňovým orgánům, že nezkoumaly osud dodávek jejím odběratelům, tj. školám, pak s touto námitkou soud nesouhlasí. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že školy byly osloveny, aby se vyjádřily k účasti dodavatele Prosenior na jednotlivých zakázkách, a ty účast Prosenior na zakázkách nepotvrdily (v případě ZŠ Englišova byla potvrzena jen osobní účast Ing. G.). Soudu není zřejmé, jakým způsobem by se mohly jednotliví odběratelé vyjádřit k deklarovaným plněním ze strany dodavatele Prosenior, když nic nenasvědčuje tomu, že by o participaci dodavatele měly mít jakékoliv informace.
45. Stejně tak se není soudu zjevné, jakým způsobem by se mohl dodavatel ECLECTIC Star ozřejmit dodávku deklarovaného plnění, když z DUZP na daňových dokladech vyplývá zřejmý časový nesoulad mezi porušením zdanitelného plnění ze strany ECLECTIC Star a jeho prodej dodavateli Rentor, který vylučuje, aby sledovaná transakce proběhla, tak jak deklaruje žalobkyně (k tomu odst. 32 tohoto rozsudku). Opakovaný výslech svědka V. nebyl v daňovém řízení navrhován, což nepochybně bylo právem žalobkyně, a ani v rámci žaloby žalobkyně neuvádí, k jakým novým zjištěním by opakovaná svědecká výpověď pana V. měla vést. Sama žalobkyně pak připouští značný časový odstup, který neumožňuje svědkovi, aby si blíže vybavil sporné transakce. V případě pronájmu vozidel správce daně prokázal dostatečné pochybnosti, které žalobkyně nebyla s to vyvrátit předložením relevantních důkazních prostředků, neunesla tak své důkazní břemeno. I zde soud připomíná, že je povinností daňového subjektu opatřit si dostatek důkazů k prokázání svých nároků, v projednávané věci nároku na odpočet DPH.
46. Skutkový stav byl podle názoru soudu zjištěn v dostatečném rozsahu, a i tento soubor námitek soud shledal nedůvodnými.

#### *D. Závěr a náklady řízení*

47. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
48. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu krajský soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 23. listopadu 2023

Shodu s prvopisem potvrzuje

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje