



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobce: J. Š., nar.: X,
bytem X,
*zastoupen Mgr. Ing. Ludmilou Brodničkovou, advokátkou,
se sídlem Karla Havlíčka Borovského 379, 356 01 Sokolov,*

proti

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 5. 2023, č. j. 17664/23/5300-21443-701707,

takto:

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

Odůvodnění:

Předmět řízení

1. Žalobci byla třemi dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (ze dne 31. 1. 2022, č. j. 39285/22/2401-50523-400369, ze dne 13. 6. 2022, č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

622090/22/2401-50523-403139 a ze dne 13. 6. 2022, č. j. 622107/22/2401-50523-403139 (dále též jen: „*dodatečné platební výměry*“), doměřena daň z přidané hodnoty za období leden, únor a březen 2019, a to ve výši 47 036 Kč (při současném uložení penále ve výši 9 407 Kč), 140 057 Kč (při současném uložení penále ve výši 28 011 Kč) a 94 206 Kč (při současném uložení penále ve výši 18 841 Kč).

2. Jde-li o období ledna 2019, uzavřel správce daně, že žalobce v rámci daňové kontroly neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání přijetí zdanitelného plnění, neboť nesplnil prvotní podmínku nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též jen: „*ZDPH*“), protože nepředložil prvotní daňový doklad k plnění přijatému od společnosti BOROPOOL s.r.o.
3. Pokud jde o období února a března 2019, dospěl správce daně k závěru, že žalobce v rámci daňové kontroly neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 písm. a) a § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH u přijatých zdanitelných plnění (provedené práce v lese). Správce daně usoudil, že žalobce neprokázal, že deklarovaná plnění od dodavatelů BOROPOOL s.r.o. a JURSTAV JOB s.r.o. uskutečnili tito dodavatelé v rozsahu deklarovaném na předložených daňových dokladech.
4. Žalobce se proti platebním výměrům bránil odvoláním. Po doplnění dokazování pak žalovaný vydal rozhodnutí ze dne 22. 5. 2023, č. j. 17664/23/5300-21443-701707 (dále též jen: „*napadené rozhodnutí*“), kterým odvolání směřující vůči všem třem dodatečným platebním výměrům zamítl a tato rozhodnutí potvrdil. Uzavřel přitom, že žalobce sice ke svému odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za období ledna 2019 připojil prvotní daňový doklad, prokázal předmět i rozsah zdanitelného plnění, avšak neprokázal, že dané plnění přijal od osoby v postavení plátce DPH. Ve vztahu k období únor, březen 2019 pak žalovaný i přes doplnění dokazování potvrdil závěry správce daně jako správné.

Obsah žaloby

5. Žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné, neboť žalovaný dostatečně nezjistil skutkový stav.
6. Správce daně poukazoval na skutečnost, že ve smlouvě o dílo uzavřené se společností BOROPOOL s.r.o. není uvedeno jméno osoby podepisující tuto smlouvu a dle poznámky je jednatelem této společnosti pan Ion Vlad. V obchodním rejstříku je jako způsob jednání za společnost uvedeno, že jednatel jedná za společnost samostatně. Žalobce má za to, že bylo prokázáno, že došlo k platnému uzavření smlouvy o dílo a že zpochybňování jejího uzavření správcem daně bylo nedůvodné. Odlišná adresa na vystaveném daňovém dokladu, než kterou uvádí společnost BOROPOOL s.r.o. v obchodním rejstříku, mohla být zhojena opravou tohoto daňového dokladu.
7. Správce daně vyjádřil pochybnost i o smluvním vztahu se společností JURSTAV JOB s.r.o., která pro žalobce zajišťovala zahraniční pracovníky – Ukrajince. Žalobce má hodnocení správce daně za neobjektivní a účelové. Nemůže mu být dáno k tíži, že svědci Kratina a Fajfr neví nic o spolupráci žalobce se společností BOROPOOL s.r.o. Správce daně se za každou cenu snaží zpochybnit uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění a v podstatě šikanózním způsobem zatížit žalobce vytvářením listin ke zdůvodnění, které byly pro něj jednoduše deklarovány. Byla uzavřena smlouva o dílo, vykázano plnění, které

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

bylo předáno a převzato a žalobce měl po předání díla povinnost uhradit smluvně ujednanou cenu.

8. Svědky bylo prokázáno, že v daných úsecích lesa, kde probíhala těžební činnost, a kterou měl žalobce smluvně sjednanou k výkonu díla se společností UNILES s.r.o., se pohybovali a skutečnou práci vykonávali ukrajinští pracovníci. Žalobce neměl důvod ke zkoumání formálního vztahu těchto pracovníků ke společnosti BOROPOOL s.r.o. Skutečnost, že si žalobce na plnění svého závazku smluvně sjednal subdodávku od společnosti BOROPOOL s.r.o. nemění nic na tom, že práce byla skutečně provedena a vykázáno přijaté zdanitelné plnění, které žalobce řádně zdanil.
9. Snaha o zpochybnění smlouvy samotné a předávacích protokolů se zcela vymyká běžné obchodní praxi. Předložené listiny obsahovaly náležitosti, které jsou platnou právní úpravou předpokládány. Zpochybnění podpisu jednající osoby se rovněž zcela vymyká formě a způsobu administrativní činnosti konané v lesním úseku. Jednání v lesním prostoru nemůže být porovnatelné s administrativní činností z kanceláře. Těžko si při předávání díla lze představit, že předávající má s sebou razítko.
10. Smlouva o dílo č. 1/1-12/2019 je smlouvou platnou a z této bylo řádně dle smluvního ujednání plněno. Cena díla byla ujednána jako pevná. Konkrétní práce byly následně individuálně upřesňovány objednatelem na jednotlivých úsecích, žalobcův dodavatel práci svými pracovníky následně prováděl a po jejich dokončení předal. Pro žalobce nebylo podstatné, zda jeho dodavatel zaměstnával Ukrajince na dohodu o provedené práce nebo živnostníky. Vlastní předání díla prováděl zástupce dodavatele a přejímal jej žalobce osobně, který pak tyto práce dále předal společnosti UNILES a.s. To, že lesní práce byly skutečně prováděny, je prokázáno svědeckými výpověďmi.
11. Statutární orgán subdodavatele díla, který závazek za zhotovitele uzavíral, pravděpodobně odcestoval z ČR. Nemožnost jeho předvolání k potvrzení prováděných prací nemůže mít za následek neprokázání přijatého zdanitelného plnění, když společnost BOROPOOL s.r.o. prokazatelně lesní práce zhotovila a předala žalobci, který je následně předal společnost UNILES a. s.
12. Správce daně neprovedl důkazy navržené žalobcem, které by prokázaly provedení těžební práce prostřednictvím subdodávky. Žalobce dále poukázal na skutečnost, že bylo mimo rámec důkazního řízení vést pochybnosti o tom, jestli Ukrajinci pracující v lese byli zaměstnanci dodavatele, případně pracovali na smlouvu o dílo, přesto tak správce daně učinil, neboť společnost BOROPOOL s.r.o. neměla u příslušné správy sociálního zabezpečení evidovány žádné zaměstnance. Žalobce výsledky jednotlivých svědků prokázal, že na místě prováděného díla se pohybovaly osoby bez bližšího určení a práce byly těmito osobami prováděny a žalobce je od vlastníka lesa také dostal uhrazeny. Žalobce přijaté práce rovněž prokazuje předávacím protokolem, který má všechny stanovené náležitosti.
13. Názor správce daně, že daňový subjekt je povinen prokázat nárok na odpočet při poskytnutém zdanitelném plnění je strohá konstatace, za kterou správce daně schová činnosti, které v tuto chvíli nelze hodnotit jinak než šikanující, které žalobce, který musí vykonávat činnost vlastní prací, je nedůvodně vehnán do situace, že musí najímat další osoby, aby za něj nad rámec zatěžující administrativní činnosti zpracovávaly, aby on mohl zjišťovat svoji ekonomickou činností příjmy a odvádět zákonem stanové daně do státního rozpočtu. Pokud by žalobce práce neprovedl a snažil se dostat podvodným způsobem

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

nadměrného odpočtu, byl by proces probíhající daňové kontroly důvodný, ale za 20 let činnosti a řádných odvodů do státního rozpočtu je to ze strany správce daně činnost pro daňový subjekt nesmírně zatěžující.

14. Vzhledem k tomu, že správce daně zpochybňuje samotnou skutečnost, zda práce byly žalobcem provedeny a zdanitelné plnění přijato a použito pro vlastní ekonomickou činnost, navrhl žalobce důkaz provedení místního ohledání lesních prostorů. Tímto by bylo nezvratně prokázáno uzavření smlouvy o dílo, a že došlo k vytěžení dřevní hmoty. Je nepochybné, že žalobce provedené práce použil v souvislosti s jeho ekonomickou činností, přesto správce daně během řízení neustále poukazoval na to, že žalobce nedoložil prvotní daňový doklad pro odpočet daně na vstupu.
15. V rámci důkazního řízení žalobce dále navrhoval, aby správce daně opatřil podrobný výpis z daňové evidence společnosti BOROPOOL s.r.o. Po dobu spolupráce se společností BOROPOOL s.r.o. měl žalobce za prokázané, že je tato společnost spolehlivým plátcem daně. Žalobce současně nemohl ovlivnit, jak bude daňové plnění této společnosti probíhat.
16. Žalobce jako další důkaz k provedení navrhl, aby správce daně vyžádal písemné stanovisko společnosti UNILES a. s., které by obsahovalo sdělení, zda žalobce pro ni lesní práce vykonal a v jakých lesních úsecích a čase. Tento důkaz správce daně rovněž neprovedl.
17. Správce daně dostatečně nezjistil stav věci a v důsledku toho vydal nezákonné rozhodnutí. Při vlastním šetření totiž nezkoumal podmínky vlastního výkonu prací a plnění jednotlivých dodávek, ale soustředil se jen na prokázání existence či neexistence osoby jednatele dodavatele a dohledáváním listin prokazujících, že podpisy na předávacích protokolech se neshodovaly s podpisy jednatele na založených listinách v obchodním rejstříku. Žalobce přitom uváděl, že za dodavatele předávaly práce i pověřené osoby.
18. Pokud správce daně nevycházel ze skutečného obsahu právních jednání a zpochybňoval smluvní ujednání, neoprávněně zasáhl také do žalobcova práva na spravedlivý proces dle čl. 36 Listiny. Žalovaný dále postupoval v rozporu s pravidly pro hodnocení důkazů, důkazy nehodnotil v jejich vzájemné souvislosti a nepřihlédl ke všemu, co vyšlo v řízení najevo. Konkrétně žalovaný nepřihlédl k výsledkům jednotlivých svědků, kteří bytí neznali jednotlivé osoby ukrajinské národnosti, přesto potvrdili, že tyto osoby vykonávaly vlastní práce v lese.

Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný v úvodu svého vyjádření odkázal na judikaturu týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Konkrétně na rozsudek NSS ze dne 25. 1. 2023, č. j. 6 Afs 120/2021–57, v němž NSS uvedl, že pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předložených a zaúčtovaných dokladů, ale také faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno plátcem daně, a faktické použití tohoto zdanitelného plnění k uskutečnění zdanitelných plnění daňovým subjektem. Prokázání daňově uznatelného výdaje či nároku na odpočet je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je ale třeba respektovat soulad s faktickým stavem. Předložení daňového dokladu je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. V případě, nebylo-li zdanitelné plnění uskutečněno tak, jak je plátcem daně deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením formálně úplného daňového dokladu.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

20. K unesení důkazního břemene a důkaznímu standardu se vyjádřil Ústavní soud v nálezu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, podle nějž nelze skutkové okolnosti, které již odezněly, *ex post* prokázat s absolutní jistotou. Vždy se bude jednat o otázku určité pravděpodobnosti.
21. V případě žalobce bylo důkazní břemeno opakovaně přeneseno na žalobce výzvami k odstranění pochybností a seznámením v rámci odvolacího řízení, ale žalobce jej unesl jen částečně. Žalobce v řízení před správcem daně nepředložil ke zdanitelnému plnění přijatému od společnosti BOROPOOL s.r.o. za zdaňovací období leden 2019 žádný daňový doklad, ten předložil až v rámci odvolacího řízení. Ke zdanitelným plněním za zdaňovací období únor a březen 2019 přijatým od společností JURSTAV JOB s.r.o. a BOROPOOL s.r.o. pak žalobce předložil pouze obecný doklad. Na základě těchto skutečností pak správci daně vznikly oprávněné pochybnosti, zda byla žalobcem deklarovaná zdanitelná plnění fakticky přijata v deklarovaném předmětu a rozsahu, od deklarovaných dodavatelů a použita k ekonomické činnosti žalobce. Proto správce daně vydal výzvy k prokázání skutečností, ve kterých uvedl své pochybnosti.
22. Žalobce v rámci odpovědi na výzvu předložil důkazní prostředky, které odstranily pochybnosti správce daně stran faktického přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném předmětu a rozsahu a jejich použití k ekonomické činnosti žalobce. Avšak žalobce již neodstranil pochybnosti žalovaného ohledně přijetí těchto zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele, případež jiné osoby v postavení plátce DPH. Správce daně proto vydal třetí výzvu k prokázání skutečností. V reakci na tuto výzvu žalobce navrhl výslech svědkyně L. L., své účetní. Z jejího výsledku však nevyplynulo nic, co by osvědčovalo, že dodavatel sporných plnění byl plátce DPH. Současně ani z výpovědi dříve vyslechnutých svědků nevyplynuly žádné skutečnosti, které by prokazovaly, že faktický dodavatel těchto zdanitelných plnění byl v postavení plátce DPH. Žalovaný tedy odepřel žalobci nárok na odpočet daně z důvodu neunesení důkazního břemene.
23. K první žalobní námitce vztahující se k uzavřené smlouvě se společností BOROPOOL s.r.o. žalovaný uvedl, že samotná smlouva bez dalšího není schopna prokázat přijetí sporného zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele. Smlouva obsahuje velmi obecné vymezení díla. Rovněž způsob provádění, kdy dle výsledku svědků žalobce zadával práci pracovníkům společnosti BOROPOOL s.r.o., neodpovídá způsobu, jakým je standardně prováděno dílo. Smlouva je podepsána neznámo kým, neboť neobsahuje žádné označení podepisující osoby ani žádné označení funkce nebo pracovního zařazení. Podpis na smlouvě se ani náznakem neshoduje s podpisem tehdejšího jednatele, který je obsažen v zápise z valné hromady společnosti v obchodním rejstříku. Jednatel společnosti BOROPOOL s.r.o., který měl dle žalobce smlouvu podepisovat, navíc neměl na území ČR povolen žádný druh pobytu. Společnost neměla za dobu svojí existence v rejstříku zapsanu prokuru.
24. Smlouva je velmi povrchní a obecná, neboť neobsahuje žádná bližší ujednání. Jeví se tak, jakoby žalobce měl možnost od svého dodavatele požadovat v zásadě neomezený objem práce v lese za paušální cenu 5 milionů korun.
25. K žalobcem vytýkanému přehnaně přísnému a zavádějícímu hodnocení chybně uvedené adresy na daňovém dokladu žalovaný uvedl, že pokud by toto představovalo jediné pochybení a nestandardnost, pak by se jednalo o skutečnost, kterou lze odstranit vydáním

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

opravného daňového dokladu. Jestliže ale tato skutečnost byla hodnocena ve světle všech zjištění, jedná se o další střípek mozaiky pochybností o osobě skutečného dodavatele.

26. Ani výsledky svědků, které žalobce zmiňuje ve vztahu k osvědčení spolupráce společnosti JURSTAV JOB s.r.o. a BOROPOOL s.r.o., nemohou osvědčit přijetí sporných zdanitelných plnění od tohoto dodavatele. Z výpovědi svědků je naopak spíše zřejmé, že žalobci poskytly zdanitelná plnění osoby, které neměly postavení plátce DPH. Svědci totiž ve svých výpovědích vypověděli to, že osobám ukrajinské národnosti dával pokyny žalobce, případně jeho zaměstnanci. V případě, kdy ukrajinští pracovníci nepřišli, nebo se s nimi vyskytl nějaký problém, byl dle svědků kontaktován přímo žalobce. Současně pracovníci cestovali na místo práce vlastními automobily a používali vlastní ochranné pomůcky. Jednatel společnosti JURSTAV JOB s.r.o. pak jako svědek vypověděl, že neví, kdo práce konkrétně vykonával, na pokyny žalobce pouze vystavoval doklady za jemu neznámý rozsah prací.
27. Žalovaný nepovažuje za účelové a neobjektivní hodnocení výpovědí svědků Kratiny a Fajfra. Zjištěná skutečnost, že se na místě pohybovali ukrajinští pracovníci bez bližšího určení, sama o sobě nemůže prokázat osobu skutečného dodavatele.
28. Žalobcem zmiňované předávací protokoly nemohou prokázat uskutečnění sporných zdanitelných plnění deklarovanými dodavateli, nebo jinými osobami v postavení plátce. V těchto předávacích protokolech není uvedeno, kdo je podepisoval. Není z nich tak zřejmé, kdo dané dílo ve prospěch žalobce uskutečnil. Ani tyto předávací protokoly tak nemohou sloužit jako důkaz k prokázání toho, že žalobci sporná zdanitelná plnění dodal jím deklarovaný dodavatel.
29. Není přiléhavá argumentace žalobce ohledně absence razítka odůvodněná tím, že dané protokoly byly vypracovány za ztížených podmínek v lese. Toto tvrzení žalobce nesouhlasí se skutečností, kdy předávací protokoly jsou ručně vypsány, často poměrně obsáhlými údaji.
30. Ani s ohledem na výši jednotlivých přijatých plnění, shodně jako s ohledem na jejich podstatu, není možno usuzovat, že by sporná zdanitelná plnění musela nutně poskytnout osoba v postavení osoby povinné k dani. Sporná zdanitelná plnění, kdy se jednalo o pomocné práce, např. házení kletí na hromadu, případně o kácení stromů dle pokynů. Zdanitelná plnění této povahy přitom mohou být poskytnuta v zásadě každé jednotlivě různými osobami. Současně také jednotlivé faktury za jednotlivá období nedosahují výše, ze které by nutně plynulo postavení vystavující osoby jako osoby povinné k dani. Dle žalovaného zde tedy není řetězec důkazů, ze kterého by nutně plynula skutková verze žalobce.
31. Tyto závěry žalovaného potvrzují rovněž inzeráty práce, jejichž prostřednictvím žalobce hledal v letech 2022 a 2023 pracovníky na pozici „Pracovník pěstební a těžební práce v lesnictví“, přičemž žalobce uváděl, že tato práce je vhodná pro nekvalifikované pracovníky s praxí. Druh smluvního vztahu byl uveden jako „jiný“.
32. Důkaz ohledání lesního úseku Mělník-Mladá Boleslav nebyl proveden z důvodu jeho nadbytečnosti. Tento důkaz mohl sloužit pouze k prokázání faktického přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném předmětu a rozsahu a jeho využití k ekonomické činnosti žalobce, tyto skutečnosti však měl správce daně a žalovaný za odstraněné.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

33. Shodně též výpis z daňové evidence společnosti BOROPOOL s.r.o. nemůže sloužit k prokázání osoby dodavatele. Žalovaný připomněl, že důvodem pro odepření nároku na odpočet daně byla v případě žalobce skutečnost, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele. Písemné stanovisko společnosti UNILES a. s. také nemůže sloužit k prokázání osoby dodavatele.
34. K námitce nedostatečného zjištění skutkového stavu žalovaný uvedl, že podmínky vlastního výkonu prací nejsou skutečnostmi, které by mohly prokázat osobu skutečného dodavatele. K prokázání osoby skutečného dodavatele by naopak mohl vést řetězec důkazů spočívající v žalobcem uváděných listinách. K žalobcem uváděné skutečnosti, že práce za dodavatele předávaly i pověřené osoby žalovaný uvádí, že toto tvrzení žalobce je pouze velmi obecné. Žalobce v průběhu řízení neuvedl, jaké osoby měly za dodavatele provedené práce předávat.
35. Žalobce namítal porušení zásad daňového řízení pouze obecně. K porušení § 7 daňového řádu žalovaný uvádí, že k žádným průtahům nebo neodůvodněným nákladům v daném řízení nedošlo. K namítanému porušení § 8 daňového řádu žalovaný uvedl, že správce daně i žalovaný prováděli hodnocení zjištěných skutečností zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Na základě tohoto hodnocení zjištěných skutečností přitom žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobce prokázal přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném předmětu a rozsahu a jejich použití k ekonomické činnosti. Žalovaný nezasáhl do žalobcova práva na spravedlivý proces.

Replika žalobce

36. Žalobce nad rámec žalobní argumentace ve své replice uvedl, že není pravdivé tvrzení, že na prvotní upomínku nepředložil k vykázanému zdanitelnému plnění daňový doklad. Ten předložila účetní žalobce bezprostředně po výzvě správce daně společně s dalšími požadovanými listinami.
37. Podpis na smlouvě byl v souladu s podpisovým oprávněním uvedeným v obchodním rejstříku, podle něhož jednatel jedná za společnost samostatně. Nemůže obstat tvrzení žalovaného, že by smlouva nebyla podepsána platně, když byl subjekt řádně označen.
38. Zpochybňující tvrzení správce daně ve vztahu k výsledkům svědků, kteří nevěděli, zda jednotliví pracovníci byli od společnosti BOROPOOL s.r.o., je logické. Stěží lze navodit situaci, kdy by se někdo v lese zajímal o identifikační údaje jednotlivých společností a osob, kteří zde pracují.
39. Žalobce měl před zahájením prací ověřeno, že i společnost JURSTAV JOB s.r.o. je spolehlivým plátcem daně.

Jednání ve věci

40. Ve věci se dne 24. 1. 2024 konalo jednání, jehož se zúčastnil osobně žalobce se svou zástupkyní, advokátkou Mgr. Ing. Ludmilou Brodníčkovou, a také pověřená zaměstnankyně žalovaného, Mgr. Martina Švarcová. Zástupkyně žalobce odkázala na podanou žalobu a repliku k vyjádření žalovaného, přičemž zdůraznila některé argumenty,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

které byly obsaženy v těchto podáních. Zástupkyně žalovaného pak rovněž odkázala na obsah napadeného rozhodnutí a vyjádření k žalobě.

41. Soud ve věci neprováděl dokazování. Zástupkyně žalobce, která jediná navrhovala provedení důkazů, uvedla, že netrvá na tom, aby byly provedeny listiny, které jsou založeny ve správním spise, ani aby byl prováděn k důkazu sám tento spis. Setrvala však na důkazním návrhu slyšením žalobcovy účetní, paní L. L., kterým mělo být prokázáno, že žalobce správci daně předložil prvotní daňový doklad ke zdanitelnému plnění od společnosti BOROPOOL s.r.o. uskutečněném ve zdaňovacím období leden 2019 již v prvostupňovém řízení. Soud tento důkazní návrh považoval za nadbytečný, neboť v napadeném rozhodnutí byly žalovaným vyvozeny závěry, které již reflektovaly, že žalobce tento prvotní daňový doklad předložil. Otázka, zda jej předložil již v řízení před správcem daně či až před žalovaným, tak nebyla nijak relevantní pro obsah přezkoumávaného rozhodnutí, ani pro hodnocení procesního postupu správních orgánů.

Posouzení věci

42. Žalobce ve své žalobě fakticky uplatnil jediný žalobní bod namítající nesprávné, resp. nedostatečné zjištění skutkového stavu.
43. Nejprve však soud považuje za vhodné pro přehlednost tohoto rozsudku v krátkosti zrekapitulovat, že z hlediska ve správním řízení zjištěného skutkového stavu, jsou klíčová žalobcem deklarovaná plnění:
- i. jde-li o zdaňovací období leden 2019, jde o přijaté zdanitelné plnění na základě daňového dokladu č. 03/2019 vystaveného dne 31. 1. 2019 společností BOROPOOL s.r.o., z něhož žalobce uplatnil nárok na odpočet daně ve výši 47 036 Kč ze základu daně ve výši 223 982 Kč; v předmětu plnění uvedeném na tomto daňovém dokladu je uvedeno: „Fakturujeme vám za provedené práce v lese za měsíc leden/2019“,
 - ii. jde-li o zdaňovací období únor a březen 2019, jde o zdanitelná plnění
 - na základě daňových dokladů č. 025/2019, 026/2019 a 027/2019 vystavených dne 28. 2. 2019 společností BOROPOOL s.r.o., z nichž žalobce uplatnil nárok na odpočet daně ve výši 34 083 Kč (základ daně 162 300 Kč), 44 478 Kč (základ daně 211 800 Kč) a 30 009 Kč (základ daně 142 900 Kč), v předmětu plnění uvedeném v těchto daňových dokladech je uvedeno: „Fakturujeme Vám za provedené práce v lese za měsíc únor/2019 č. 1 (resp. č. 2 a č. 3).“
 - na základě daňového dokladu č. 2019006 vystaveného dne 28. 2. 2019 společností JURSTAV JOB s.r.o., z něhož žalobce uplatnil nárok na odpočet daně ve výši 31 487 Kč ze základu daně 149 940 Kč,
 - na základě daňových dokladů č. 42/2019 a 43/2019 vystavených dne 31. 3. 2019 společností BOROPOOL s.r.o., z nichž žalobce uplatnil nárok na odpočet daně ve výši 36 183 Kč (základ daně 172 300 Kč), resp. 76 398 Kč (základ daně ve výši 191 500 Kč) a
 - na základě daňového dokladu č. 2019007 vystaveného dne 29. 3. 2019 společností JURSTAV JOB s.r.o., z něhož žalobce uplatnil nárok na odpočet daně ve výši 17 808 Kč ze základu daně 84 800 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

44. Důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH žalovaným (neboť skutková situace ve vztahu k nároku na odpočet DPH za zdaňovací období leden 2019 se v důsledku předložení prvotního daňového dokladu žalobcem oproti stavu, ze kterého vycházel správce daně, změnila) je v obou případech ten závěr, že žalobce neprokázal, že předmětná zdanitelná plnění žalobce přijal od deklarovaných dodavatelů, jiných jím identifikovaných dodavatelů či od dodavatelů v postavení osoby povinné k dani se statutem plátce DPH.
45. Soud vyšel při přezkumu napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Na tomto místě však soud s ohledem na koncepci žaloby připomíná, že žalobní bod je podle ustálené judikatury tvořen spojením argumentace skutkové a právní. Ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. žalobci ukládá povinnost uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu) konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (srov. k tomu obdobné závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 4 Azs 149/2004-52). Přitom platí, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (viz rozsudek rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Současně není povinností soudu za žalobce spekulativně domýšlet další argumenty či vybírat z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (srovnej také rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). To soud na tomto místě zdůrazňuje zejména proto, že v žalobě se objevuje celá řada argumentů, které jsou formulovány jen obecně, a proto je soud vypořádá rovněž jen obecně. Není možné obecnou formulací argumentů přenášet procesní povinnosti žalobce na soud v tom směru, že soud bude sám ve správním spise pátrat, které skutečnosti by se pod takto vágní formulaci daly podřadit, a teprve takto dotvořenou argumentaci pak bude vypořádávat.*
46. Jak už soud uvedl výše, žalobce ve své žalobě fakticky uplatnil jediný žalobní bod namítající nesprávné, resp. nedostatečné zjištění skutkového stavu. Tento žalobní bod je tvořen řadou dílčích námitek, které od sebe nejsou řádně odlišeny, přelévají se jedna do druhé a žalobce se následně k některým již uplatněným námitkám opět opakovaně vrací na dalších místech své žaloby či podané repliky k vyjádření žalovaného. Žaloba je tak argumentačně nesoudržná a nesoustředěná. Soud proto bude alespoň pro zachování určité přehlednosti věci postupovat ve vypořádávání dílčích argumentů žalobce tak, jak byly v žalobě uplatněny. V souladu s výše citovaným právním názorem NSS však nelze odestát, že podrobnost soudního přezkumu napadeného rozhodnutí je dána především kvalitou samotné žalobní argumentace.
47. Soud přitom předesílá, že problematika náležitého zjištění skutkového stavu pochopitelně úzce souvisí se stanovením okruhu relevantních skutečností, které musí vycházet z aplikované právní úpravy. V posuzované věci se závěry správních orgánů opírají o právní úpravu obsaženou v § 72 a § 73 ZDPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

48. Z těchto ustanovení vyplývá, že chce-li daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnit, je povinen tvrdit, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem DPH, přijal určité zboží či služby, které zákon označuje jako zdanitelná plnění [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Současně musí svá tvrzení prokázat, což činí zpravidla svým účetnictvím. Daňový subjekt proto splní svou povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání, předloží-li ke konkrétním transakcím daňový doklad s předepsanými náležitostmi.
49. Prokazování odpočtu DPH je tedy nejprve záležitostí dokladovou, je však potřeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Jestliže nedojde k uskutečnění plnění tak, jak daňový subjekt deklaruje na předložených dokladech, nepostačuje pro uznání nároku na odpočet předložení byť formálně správného daňového dokladu. Nárok na odpočet daně má totiž základ ve faktické existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně, nikoli ve formálním dokladu. Daňový doklad proto nelze považovat za poukázku na odpočet daně, nezobrazuje-li věrně faktickou stránku věci (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71). Součástí prokázání uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je na daňovém dokladu deklarováno, je také povinnost daňového subjektu prokázat, že toto plnění přijal právě od subjektu na daňovém dokladu uvedeného, který je rovněž plátcem DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63). Pakliže by subjekt uvedený na daňovém dokladu plátcem nebyl, došlo by k narušení principu neutrality daně, který je jedním ze základních východisek systému DPH a brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními (viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 1. 2006, Optigen, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, bod 49). Neprokáže-li tedy daňový subjekt přijetí zdanitelného plnění, či to, že zdanitelné plnění přijal od jiného plátce DPH – osoby uvedené na daňovém dokladu, nárok na odpočet mu vůbec nevznikne.
50. Důkazní břemeno ohledně prokázání splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH přitom tíží daňový subjekt, neboť podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Naopak, má-li správce daně pochybnosti o tvrzeních daňového subjektu, tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti těchto pochybností jeho, což plyne z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
51. K dokazování v daňovém řízení existuje bohatá a konstantní judikatura správních soudů. Jak NSS uvedl například v rozsudku ze dne 11. února 2021 č. j. 8 Afs 24/2019-44, daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (má břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit (nese břemeno důkazní). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Nemá přitom 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*“ (rozsudek ze dne 30. ledna 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). 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 (rozsudek ze

dne 22. října 2008 č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně tyto skutečnosti prokáže, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. července 2010 č. j. 1 Afs 39/2010-124; dále viz například rozsudky ze dne 31. května 2007 č. j. 9 Afs 30/2007-73 či ze dne 30. dubna 2008 č. j. 1 Afs 15/2008 - 100).

52. Z obsahu správního spisu se podává, že ve vztahu k žalobcem uplatněným nárokům na odpočet DPH byly správcem daně postupně vydány celkem tři výzvy k prokázání skutečností. Prvá výzva byla vydána dne 5. 2. 2021 a správce daně v ní vyzval žalobce, aby ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet DPH za období ledna 2019 předložil prvotní daňový doklad, když předmětem plnění měly být služby v lesnictví dle smlouvy o dílo č. 1/1-12/2019 uzavřené dne 1. 1. 2019. Na základě provedeného dokazování v rámci daňové kontroly pak správce daně uzavřel, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, když ani na výzvu nepředložil prvotní daňový doklad, čímž nesplnil základní formální podmínku pro uplatnění nároku na odpočet DPH dle § 73 odst. 1 ZDPH. Žalobce uvedený prvotní daňový doklad (č. 03/2019 ze dne 31. 1. 2019 od dodavatele BOROPOOL s.r.o.) předložil až v rámci svého odvolání.
53. Správce daně proto provedl podle § 113 odst. 2 daňového řádu doplnění řízení, v jehož rámci vydal dne 23. 2. 2022 (druhou) výzvu k prokázání skutečností, v níž uvedl své pochybnosti o přijetí zdanitelného plnění podle předloženého daňového dokladu a vyzval žalobce k prokázání, že plnění přijal od deklarovaného dodavatele, v deklarovaném rozsahu a že jej použil v rámci své ekonomické činnosti. Správce daně opíral své pochybnosti o to, že deklarovaný dodavatel, společnost BOROPOOL s.r.o., se nenachází v místě svého sídla, jde o tzv. virtuální sídlo, nemá nahlášenou žádnou provozovnu, je nekontaktní vůči správci daně, nemá evidovány žádné zaměstnance.
54. Žalobce v reakci na tuto výzvu správce daně předložil mj. předávací protokol ze dne 31. 1. 2019 a navrhl další důkazní prostředky, především výsledky jím navržených svědků (včetně těch, které žalobce navrhl v souběžně vedené daňové kontrole týkající se zdaňovacích období únor a březen 2019, v nichž ovšem jde rovněž o plnění deklarovaně dodaná společností BOROPOOL s.r.o. (vedle společnosti JURSTAV JOB s.r.o.).
55. Ovšem ani tyto důkazní prostředky k prokázání plnění ze strany deklarovaného dodavatele nestačily mj. i proto, že správci daně se nepodařilo vyslechnout jednatele společnosti BOROPOOL s.r.o. I. V. a učiněné svědecké výpovědi nebyly schopny prokázat, že dodavatelem žalobce byla vskutku společnost BOROPOOL s.r.o.. Správce daně proto dne 29. 7. 2022 vydal (třetí) výzvu k prokázání skutečností, kterou vyzval žalobce, aby prokázal, že plnění deklarované na předmětném daňovém dokladu přijal od dodavatele na tomto dokladu deklarovaném, případně že dané plnění přijal od jiného identifikovaného dodavatele, nebo od jiné osoby či osob v postavení plátce DPH.
56. Byť správce daně provedl další žalobcem navržený důkaz (výsledkem jeho účetní, paní L. L.), k prokázání nároku na odpočet DPH to však nevedlo.
57. Ve vztahu ke zdaňovacímu období únor a březen 2019 pak ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 5. 2. 2021 správce daně žalobce vyzval, aby prokázal, že deklarovaná plnění od dodavatele BOROPOOL s.r.o. na daňových dokladech uvedených výše přijal právě od tohoto dodavatele. Správce daně tak učinil poté, co zjistil shora již uvedené

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

pochybnosti o této společnosti a také poté, co ve věci již vyslechl některé svědky (J. Z., O. V., A. V.) a provedl i listinné důkazy. V reakci na výzvu navrhl žalobce výslech dvou dalších svědků, Z. F. a J. K.

58. Výzvou ze dne 13. 9. 2021 pak správce daně vyzval žalobce, aby ve vztahu k deklarovaným plněním dodaným společností JURSTAV JOB fakturovaných výše uvedenými daňovými doklady prokázal, že daná plnění přijal v deklarovaném rozsahu právě od společnosti JURSTAV JOB s.r.o. Učinil tak po zhodnocení listinných důkazů a zejména svědeckých výpovědí, včetně svědka Jurajdy (jednatel společnosti JURSTAV JOB s.r.o.). Obdobnou výzvu ve vztahu k plněním dodaným deklarovaným dodavatelem BOROPOOL s.r.o. ve zdaňovacím období únor a březen 2019 vydal správce daně dne 15. 12. 2021.
59. V reakci na tuto výzvu pak žalobce předložil správci daně předávací protokoly k jednotlivým daňovým dokladům a navrhl slyšení dalšího svědka (T. B.), jehož správce daně rovněž vyslechl. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 8. 6. 2022 však shrnul, že žalobce neprokázal, že plnění uvedená na předmětných daňových dokladech uskutečnil na nich deklarovaný dodavatel, tj. JURSTAV JOB s.r.o. a BOROPOOL s.r.o.
60. V rámci odvolacího řízení pak správce daně vydal ještě výzvu ze dne 26. 7. 2022, kterou žalobce vyzval, aby prokázal, že plnění uvedená na předmětných daňových dokladech uskutečnil na nich deklarovaný dodavatel, tj. JURSTAV JOB s.r.o. a BOROPOOL s.r.o., případně jiný identifikovaný dodavatel, který byl plátcem DPH, nebo jiný dodavatel či dodavatelé, kteří byli v postavení plátce DPH. Žalobce v reakci na tuto výzvu setrval na tvrzení, že jeho dodavatelem byly společnosti BOROPOOL s.r.o. a JURSTAV JOB s.r.o., přičemž navrhl výslech své účetní, paní L. L., ani jeho provedení však k prokázání nároku na odpočet DPH nevedlo.
61. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH: „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.“
62. Jak je patrné z napadeného rozhodnutí, odepření uplatněného nároku na odpočet DPH v posuzovaném případě vychází ve vztahu ke všem třem zdaňovacím obdobím ze závěru správce daně, resp. v případě zdaňovacího období leden 2019 až ze závěru žalovaného (neboť se v mezidobí od vydání dodatečného platebního výměru a napadeného rozhodnutí změnila důkazní situace, když žalobce spolu s odvoláním předložil i původně absentující prvotní daňový doklad), že žalobce neprokázal, že předmětná plnění mu byla dodána deklarovanými dodavateli, resp. dodavateli v postavení plátce DPH.
63. Ve své žalobě nejprve žalobce uvedl, že prokázal uzavření smlouvy se společností BOROPOOL s.r.o. jak jejím předložením, tak údajem z obchodního rejstříku, podle něhož za tuto společnost jedná její jednatel I. V. samostatně. Zpochybňování jejího uzavření ze strany správce daně proto nebylo důvodné. Skutečnost, že na vystaveném daňovém dokladu je uvedena jiná adresa sídla než v obchodním rejstříku by mohla být zhojena opravou daňového dokladu.
64. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je přitom zjevné, že závěry žalovaného týkající se plnění od deklarovaného dodavatele BOROPOOL s.r.o., se opírají o celou řadu dílčích skutkových zjištění. Ty z nich, které vycházejí ze žalobcem předložené smlouvy o dílo (jedná se o smlouvu o dílo č. 1/1-12/2019 ze dne 1. 1. 2019), tvoří tedy jen jejich určitou

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

část. V první výzvě k prokázání skutečností ze dne 5. 2. 2021 tak správce daně hovoří nejen o obsahu citované smlouvy o dílo, ale také o nekontaktnosti společnosti BOROPOOL s.r.o., dále o tom, že tato společnost nemá žádné zaměstnance, nezdržuje se na adrese svého sídla apod. V druhé výzvě k prokázání skutečností ze dne 23. 2. 2022 pak poukázal rovněž na nedostatek personálního i materiálního vybavení této společnosti k realizaci deklarovaného plnění. Kromě toho ke zmíněné smlouvě o dílo v této výzvě správce daně uvedl, že předmět a rozsah jejího plnění je vymezen pouze nekonkrétně, neobsahuje konkrétní údaj o způsobu stanovení ceny díla a další skutečnosti týkající se samotné realizace díla. Jde-li pak o podpis smlouvy, konstatuje správce daně v této výzvě, že je v ní uveden pouze otisk razítka a nečitelný podpis. Osobou oprávněnou za BOROPOOL s.r.o. jednat byl v dané době I. V., její jednatel od 23. 5. 2018 do 1. 8. 2019, přičemž ovšem jeho podpis obsažený na listině založené ve sbírce listin obchodního rejstříku- zápisu z valné hromady- se viditelně liší od podpisu, jímž byla podepsána předmětná smlouva o dílo. Kromě toho se vzájemně liší údajné podpisy této osoby obsažené na dalších listinách předložených žalobcem (předávací protokoly). Protože ani jeden z nich není ověřený, nelze žádný z nich považovat ani za autentický. Soud dodává, že pravý podpis jednatele nebylo možno získat ani jinak: danou osobu se nepodařilo správci daně dohledat, pravděpodobně se v ČR nezdržuje (nemá zde povolený žádný druh pobytu a nebyla zjištěna žádná adresa jeho ubytování a vyřizování právní pomoci s Ukrajinou bylo v důsledku válečných událostí přerušeno). Tato zjištění pak byla reprodukována i ve zprávě o daňové kontrole, resp. v napadeném rozhodnutí.

65. Z provedené rekapitulace je zřejmé, že ani správce dani ani žalovaný se ve svých závěrech neopírají o tvrzení, podle něhož nebyla smlouva o dílo platně uzavřena, notabene z nějakých formálních důvodů. Správní orgány obou stupňů ale dospěly k závěru, že – kromě jiného – ani žalobcem předložená smlouva o dílo není s to rozptýlit pochybnosti ohledně osoby dodavatele deklarovaného plnění, a to právě proto, že tato smlouva o dílo není dostatečně konkrétní, pokud jde o předmět a rozsah díla, připojený podpis je nečitelný a odlišný od jiných podpisů stejné osoby, totiž tehdejšího jednatele BOROPOOL s.r.o., kterými tyto správní orgány disponují. To jsou podle názoru soudu s ohledem na obsah spisového materiálu zcela konsekventní, podložené a plně přezkoumatelné závěry.
66. Jde-li pak o tvrzení týkající se nedostatku daňového dokladu spočívajícího v nesprávném údaji o sídle společnosti BOROPOOL s.r.o. (na daňových dokladech je uvedena adresa sídla Osadní 1552/45, Praha 7-Holešovice, ačkoliv sídlo bylo registrováno na adrese Jaurisova 515/4, Praha 4-Michle), souhlasí soud se žalovaným, když konstatuje, že jednalo-li by se v daném případě skutečně právě a jen o tuto nesprávnost, pak by skutečně nebyly pochybnosti správce daně o osobě dodavatele důvodné a zjištěný nedostatek by mohl být jednoduše administrativně-technicky napraven. Tak tomu však v projednávané věci nebylo. Proto nelze jednoduše s odkazem na možnost opravy daňového dokladu dovozovat, že jsou závěry správních orgánů nepodložené. V nich totiž chybný údaj o sídle BOROPOOL s.r.o. na předložených daňových dokladech zapadá do celé řady dalších, podstatně významnějších pochybností, či pochybnost vzbuzujících skutečností.
67. Soudu není zřejmé, kam žalobce míří, když uvádí, že „obdobně správce daně vznesl pochybnost do uzavřeného smluvního vztahu s obchodní společností JURSTAVJOB s.r.o., která zajišťovala pro daňový subjekt zahraniční pracovníky – Ukrajince.“. Skutková situace se totiž v případě této společnosti lišila, mj. například právě v tom, že nebyla předložena žádná

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

smlouva uzavřená mezi žalobcem a JURSTAV JOB s.r.o. Jakkoli tedy i v případě této společnosti dospěly správní orgány obou stupňů k závěru, že se žalobci nepodařilo prokázat přijetí deklarovaných plnění v deklarovaném rozsahu od deklarovaného dodavatele, případně od jiné osoby v postavení plátce DPH, takže neprokázal splnění hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, důvody tohoto závěru jsou svěbytné a nelze je přezkoumat na základě takto obecně formulované námitky. Žalobce totiž neuvedl, co konkrétně závěrům správních orgánů vztahujících se k tvrzené obchodní spolupráci se společností JURSTAV JOB s.r.o. vytyká. Nadto je třeba uvést, že to byl výsledek samotného jednatele společnosti JURSTAV JOB s.r.o., V. J., který zpochybnil, že tato společnost mohla být dodavatelem těch plnění, u nichž byla jako dodavatel formálně deklarována. Tento svědek totiž vypověděl, že podklady pro fakturaci mu předával sám žalobce, svědek ani nevěděl, kdo konkrétně ony práce vykonal, žádný seznam pracovníků neexistuje, poskytnutí zaměstnanců fakticky jen „*zaštitil po stránce papírové*“, když se mělo jednat o zaměstnance jiných společností či z agentury. Svědek ani společnost JURSTAV JOB s.r.o. ani neprováděla žádnou kontrolu vykonané práce.

68. Účelovost postupu a neobjektivita správce daně nemůže být založena jen tím, že provede hodnocení důkazů v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, podle něhož správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy, přičemž je posuzuje každý jednotlivě a všechny ve vzájemné souvislosti. Pokud tímto způsobem vyhodnotí správce daně výsledky svědeckých výpovědí svědků K. a F. v tom smyslu, že o spolupráci žalobce s BOROPOOL s.r.o. nic nevědí, pamatují si pouze, že viděli nějaké Ukrajince, takže z jejich výpovědi nelze mít za prokázané, že deklarované plnění bylo dodáno právě společností BOROPOOL s.r.o., není možno tomuto závěru nic vytknout. Ostatně, ani sám žalobce tomuto závěru po věcné stránce nic nevytyká, ohrazuje se však proti tomu, že je mu kladeno k tíži, že si tito svědci coby nezúčastněné osoby nevybavili nic o spolupráci mezi ním a BOROPOOL s.r.o. To ovšem není skutečnost plynoucí z údajně neobjektivního či účelového postupu správce daně, ale z rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Jak už soud výše uvedl, důkazní břemeno k prokázání splnění podmínek ke vzniku uplatněného nároku na odpočet DPH tíží daňový subjekt, tedy žalobce (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Pakliže byly provedeny důkazy, které nakonec sporná tvrzení nebyly s to prokázat, jde o skutečnost, která v důsledku důkazního břemene vážnoucího na žalobci bude stíhat také žalobce.
69. Konkrétně v případě svědků K. a F. soud ze správního spisu zjistil, že svědek K. byl slyšen 11. 5. 2021, a to na návrh žalobce za účelem prokázání obchodní spolupráce mezi žalobcem a BOROPOOL s.r.o. Tento svědek vypověděl, že se již při spolupráci se žalobcem s firmou BOROPOOL s.r.o. setkal, říkal jim „Borováci“, žalobce je měl na tahání dřeva. Že jde o zaměstnance firmy BOROPOOL s.r.o. se dozvěděl od žalobce. Svědek nebyl schopen vypovědět nic o tom, kdo jim přiděloval práci, ani nevěděl, které osoby jednaly za žalobce a BOROPOOL s.r.o. při sjednávání spolupráce. Na místo prací dojížděli Ukrajinci asi vlastními auty.
70. Svědek Fajfr byl slyšen dne 2. 6. 2021 rovněž na návrh žalobce. Uvedl však, že společnost BOROPOOL s.r.o. vůbec nezná, jen ví, že pracovala u žalobce. Název společnosti mu řekl žalobce. Svědek viděl, že jde o Ukrajince. Že se jednalo o zaměstnance společnosti BOROPOOL s.r.o. usoudil jen sdělením žalobce. Při zadávání a provedení konkrétních prací za žalobce vystupoval osobně žalobce. Konkrétní rozsah spolupráce mezi žalobcem a společností BOROPOOL s.r.o. nebyl svědkovi znám. Ukrajinců bylo pět. Svědek nevěděl, zda žalobce jejich práci kontroloval.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

71. Z těchto výpovědí je tedy i podle názoru soudu zřejmé, že nemohly posloužit jako důkaz pro závěr, že dodavatelem deklarovaných plnění byla skutečně BOROPOOL s.r.o. Oba svědci to, že Ukrajinci, které v lese viděli pracovat, jsou zaměstnanci této společnosti, věděli pouze od samotného žalobce. Ani další skutečnosti, které se z těchto výpovědí podávají, nevyvracejí pochybnosti správce daně: Ukrajínští pracovníci se na místo dopravovali vlastními auty (nikoli autem firemním), práci jim přiděloval žalobce apod. Naproti tomu ani správní orgány nečiní sporným, že skutečně došlo k provedení určitých prací v lese, že je vykonali ukrajínští pracovníci a že se tak dělo v oblasti, v níž měl žalobce vykonávat práci pro svého odběratele (UNILES, a.s.). Sporná je však otázka osoby konkrétního dodavatele.
72. Tvrzení žalobce, podle něhož jde o snahu správce daně za každou cenu zpochybnit uskutečněná zdanitelná plnění a zatížit žalobce šikanózním způsobem vytvářením listin, není ničím podloženo. Soud samozřejmě rozumí pozici žalobce, který zastává opačné stanovisko než správce daně a žalovaný, nicméně pouhým zopakováním své skutkové verze reality (podle níž na jedné straně byla uzavřená smlouva, na druhé straně vykázané plnění, které bylo předáno a převzato, přičemž bylo prokázáno, že v dotčených částech lesa pracovali ukrajínští pracovníci) není možné závěry správních orgánů relevantně zpochybnit, aniž by se žalobce zabýval jednotlivými dílčími zjištěními, o která se jejich pochybnosti opírají.
73. Žalobce se dále zabýval způsobem, kterým správní orgány zpochybnilly předávací protokoly. Ty podle něj obsahovaly všechny požadované údaje a nebyly v rozporu se žádným právním předpisem. Podpisy na nich obsažené nemohou být zpochybněny, protože byly připojeny v rámci lesního hospodářství, nikoli v kanceláři, pročez na nich ani není razítko.
74. Jakkoli žalobce nijak nekonkretizuje, které předávací protokoly má na mysli, z kontextu věci plyne, že se má zřejmě jednat o celkem pět předávacích protokolů o předání prací, které předložil v rámci řízení o jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období ledna 2019. Jak soud zjistil z obsahu správního spisu, jde o předávací protokoly, na nichž je uveden žalobce coby objednatel a společnost BOROPOOL s.r.o. coby dodavatel. Prostřednictvím označení čísla jsou tyto protokoly spojeny s konkrétní fakturou (č. 3, 25, 26, 27, 42 a 43). Místo dodání je uvedeno jako Mělník – Mladá Boleslav, dodávka je nazvána jako „Těžba a manipulace dříví“ (předávací protokoly k faktuře č. 3, 26 a 43) resp. v některých případech také jako „povýrobky“ (předávací protokol k faktuře č. 27) či „povýrobní úpravy“ (předávací protokol k faktuře č. 25, 42). Protokoly obsahují soupis prací, zřejmě objem vytěženého dřeva a někdy i časovou dotaci. Dále obsahují termín zahájení a skončení prací (vždy se jedná o kalendářní měsíce leden, únor, březen 2019). Ve všech případech jsou práce deklarovány jako zahájené i skončené bez prodlení a dodávka deklarována jako dokončená. Kromě prvního předávacího protokolu (vztahujícího se k daňovému dokladu č. 3) se skládají ze dvou stran, přičemž na druhé je obsažen text potvrzení, místo a datum podpisu (Mělník či Mladá Boleslav) a podpisy objednatele a dodavatele. Předávací protokol k faktuře č. 42 není podepsán objednatelem. Podpisy jak dodavatele jsou graficky obdobné na všech předávacích protokolech, stejně jako podpisy objednatele (žalobce). Otisk razítka dodavatele na nich uveden není.
75. Při přezkumu hodnocení těchto důkazů, je nutno vyjít z toho, že je žalobce předložil za účelem odstranění jemu již dříve sdělených pochybností správcem daně. Procesní situace tedy nebyla taková, že by se neuznání odpočtu DPH zakládalo toliko na otázce posouzení

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

těchto předávacích protokolů správcem daně. Je to ostatně dobře patrné i ze zprávy o daňové kontrole ze dne 8. 6. 2022, v níž správce daně na str. 15-16 popisuje jednotlivé rozpory. Z tohoto popisu je přitom zřejmé, že není pravdou, že by správce daně žalobci vytýkal, že tyto předávací protokoly neobsahují všechny právními předpisy stanovené náležitosti. Správce daně poukázal na to, že tyto předávací protokoly neobsahují razítko dodavatele (společnosti BOROPOOL s.r.o.), ačkoliv jiné listiny, na nichž je jednání této společnosti zachyceno, razítkem opatřeny jsou. Dále správce daně poukázal na to, že podpis osoby jednající jménem společnosti BOROPOOL s.r.o. je jednak nečitelný, jednak se liší od ostatních podpisů, kterými je tato společnost podepisována na jiných dokumentech. Pokud pak žalobce uvádí, že jestliže osoba jednající v postavení jednatele připojí jakýkoliv svůj podpis, není možné listinu zpochybňovat, jde o argumentaci mimoběžnou. Předmětem pochybnosti správce daně je totiž především to, že vůbec není jasné, zda podpis za společnost BOROPOOL s.r.o. na těchto předávacích protokolech připojil její (tehdejší) jednatel I. V. Je tomu tak právě proto, že jiné podpisy této osoby připojené pod jiné listiny se vzájemně na první pohled odlišují a správce daně nedisponuje jeho verifikovaným podpisem. Spíše v neprospěch žalobce pak vyznívá jeho zmínka o tom, že protokoly byly podepisovány v lese, takže na dané podpisy nelze klást vysoké nároky. Za takové situace je naopak spíše pozoruhodné, jak si jsou jednotlivé podpisy na všech předávacích protokolech vzájemně podobné, přestože listiny byly podepisovány v takto komplikovaném prostředí s časovými odstupy. Soudu pak není zřejmé, proč by jednatel společnosti BOROPOOL s.r.o. nemohl mít s sebou razítko, když má podepisovat za společnost předávací protokoly. Sama skutečnost, že se jedná třeba i v lese, ještě neznamená, že si jednatel společnosti na takové jednání nemůže přinést razítko, jak dovozuje žalobce.

76. Následně se žalobce pomyslně opět vrací ke smlouvě o dílo č. 1/1-12/2019, když uvádí, že v ní byla ujednána pevná cena za veškeré činnosti související s lesními pracemi, proto nebylo třeba žádného cenového výměru. Podstata námitek správce daně (kromě zpochybnění jejího podpisu za stranu dodavatele, tedy BOROPOOL s.r.o.) ale tkvěla v tom, že předmět díla byl v této smlouvě vymezen natolik vágně („poskytování služeb v lesnictví“), přičemž byla ujednána paušální cena (5 000 000 Kč), že by podle této smlouvy mohl objednatel po dodavateli prakticky požadovat jakékoli práce až do 31. 12. 2019 za předem určenou paušální částku. Smlouva totiž neobsahuje žádné bližší určení způsobu provádění díla či jakékoli jeho konkrétnější vymezení. Poukazuje-li pak žalobce na to, že konkrétní práce byly následně individuálně upřesňovány na místě objednatelem, tedy jím samotným, spíše to opět potvrzuje pochybnosti, které vznášel správce daně. Forma spolupráce, kdy dlužník prakticky dodává pouze pracovní sílu k využití věřitelem, který pak sám úkoluje jednotlivé zaměstnance (či obecněji spolupracovníky, neboť není postaveno na jisto, zda ukrajinští pracovníci byli v postavení zaměstnanců BOROPOOL s.r.o. či JURSTAV JOB s.r.o.), přičemž je přitom omezen toliko časovým rámcem smlouvy (do 31. 12. 2019), ačkoliv je stanovena pevná cena „díla“, rozhodně neodpovídá obsahu smlouvy o dílo (§ 2586 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku). Právě to, že jednotlivé úkoly při provádění prací v lese byly ukrajinským pracovníkům i podle svědeckých výpovědí (např. svědek F.) zadávány právě žalobcem či jeho zaměstnanci, přispívají k pochybnostem o právním nastavení spolupráce mezi žalobcem a společností BOROPOOL s.r.o., resp. zda vůbec tato společnost byla skutečně dodavatelem deklarovaného plnění.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

77. S tím souvisí i vypořádání další námitky žalobce, podle níž pro něj nebylo podstatné, jaký je právní vztah mezi BOROPOOL s.r.o. a ukrajinskými pracovníky, kteří práce v lese reálně vykonávali. Žalobci ale není kladeno k tíži, že se mu nepodařilo prokázat, jak konkrétně byl právně založen vztah těchto pracovníků a BOROPOOL s.r.o., ale to, že se nepodařilo prokázat, že jeho dodavatelem vůbec byla společnost BOROPOOL s.r.o. Fakt, že vyslechnutí svědci nemohli potvrdit, že se v případě ukrajinských pracovníků, které tito svědci v lese viděli, jedná o zaměstnance BOROPOOL s.r.o., jde k tíži žalobce jen proto, že právě jeho tíží důkazní břemeno ohledně prokázání osoby jeho dodavatele. Byl to ostatně sám žalobce, kdo slyšení těchto svědků k prokázání svých tvrzení navrhl.
78. Důvody, proč nebyl proveden důkaz ohledáním lesního porostu v oblasti Mělník-Mladá Boleslav, byly žalobci dostatečně jasné sděleny v napadeném rozhodnutí (str. 9). Ohledání lesního porostu nemůže sloužit k prokázání toho, kdo byl dodavatelem prací, jejichž stopy by snad dosud (z hlediska doby, kdy probíhalo správní řízení, více než po třech letech) bylo možno v tomto porostu identifikovat. Soud s tímto hodnocením důkazního návrhu souhlasí. I kdyby se tohoto ohledání zúčastnil zástupce společnosti UNILES, a. s. (tedy žalobcův odběratel) a žalobce, stejně by takové ohledání nebylo způsobilé prokázat konkrétní osobu dodavatele. Takový důkazní návrh proto nebyl správcem daně proveden důvodně.
79. Skutečnost, že jednatel společnosti BOROPOOL s.r.o. I. V. pravděpodobně odcestoval na Ukrajinu a není pro správce daně dostupný, a to i s ohledem na nemožnost vyřízení požadované mezinárodní spolupráce na Ukrajině, stíhá žalobce, jak už soud v tomto rozsudku opakovaně uvedl, jedine proto, že žalobce tíží důkazní břemeno ohledně skutečností, které měly být slyšením I. V. prokázány. Souhlasit však nelze s tím, že „*prokazatelně dodavatel společnost BOROPOOL s.r.o. lesní práce zhotovila*“, jak tvrdí žalobce. Otázka, kdo byl žalobcovým dodavatelem, nebyla v řízení prokázána, a právě z toho důvodu byly žalobci zaslány správcem daně výzvy k prokázání skutečností. Pokud by totiž bylo (i bez slyšení tehdejšího jednatele společnosti BOROPOOL s.r.o.) vskutku prokázáno, že tato společnost dané práce pro žalobce provedla, pak by slyšení jejího jednatele bylo bezpředmětné. Současně ani předvolání či dotaz společnosti UNILES, a. s. (žalobcova odběratele) by rovněž nemohly z podstaty věci prokázat, kdo byl žalobcovým dodavatelem.
80. Dále žalobce tvrdí, že výsledky jednotlivých svědků prokázal, že práce v lesním úseku Mělník-Mladá Boleslav byly vykonány, a subjekt, který je dále přeprodával, je od vlastníka lesa také dostal zaplacen. To je ovšem opět námitka, která míří mimo podstatu věci. Ta se totiž skrývá v problému, kdo byl skutečným dodavatelem těchto prací. Věc se nemá tak, že by správce daně zpochybňoval fakticitu provedení daných prací ukrajinskými pracovníky, ale v tom, že není jasné, kdo byl skutečně žalobcovým dodavatelem, např. zda jím nebyli přímo tito ukrajinští pracovníci, což je ovšem podezření, jež se ze svědeckých výpovědí rovněž nabízí [ukrajinští pracovníci se měli na místo dostavovat vlastními automobily, ne firemními (viz výpověď svědka K. z 11. 5. 2021), úkoly jim dával přímo žalobce, který zřejmě jejich práci také kontroloval (viz výpověď svědka F. z 2. 6. 2021), ukrajinští pracovníci zřejmě měli vlastní, nikoli firemní pracovní vybavení a ochranné pomůcky (viz výpověď svědka B. ze dne 10. 5. 2022 a svědka Zdražila z 29. 10. 2019) atd.]. Otázku po identifikaci skutečného dodavatele, případně dodavatele v postavení plátce DPH, pak nemůže zodpovědět samotný protokol o předání. Už shora přitom soud uvedl, jaké deficity tyto předávací protokoly vykazují.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

81. Odůvodnění ze strany správce daně, že žalobce coby daňový subjekt je povinen prokázat uplatněný nárok na odpočet při poskytnutém zdanitelném plnění, není, jak se žalobce domnívá, strohá konstatace, za kterou se skrývá šikanózní postup, ale relevantní výklad práva. Soud v této souvislosti připomíná, že jakkoli i v případě žalobce platí, že *„účelem podnikání jistě není ničím neobhraničené shromažďování listin a kontaktů na potenciální svědky pro účely možného daňového řízení v budoucnu“*, jak vyslovil NSS ve svém rozsudku ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020-66, v posuzované věci požadavky žalovaného, resp. správce daně nestavily do centra podnikatelské činnosti žalobce shromažďování důkazního materiálu pro následné uplatnění a prokázání nároku na odpočet DPH. S podnikáním je však spojen požadavek, aby si podnikatel ve vlastním zájmu opatřoval nad rámec svých běžných obchodních potřeb takový soubor důkazů, kterými prokáže splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně dle zákona o DPH (viz rozsudek NSS ze dne 3. února 2010 č. j. 1 Afs 103/2009-232).
82. Vadu ve způsobu, kterým byl v posuzované věci zjištěn skutkový stav, nezpůsobilo ani neprovedení důkazu podrobným výpisem z daňové evidence společnosti BOROPOOL s.r.o., z něhož mělo být dle žalobkyně patrné, že tato společnost své daňové povinnosti plní a že žalobce nemohl mít při jednání s ní žádné pochybnosti o tom, že se jedná o daňově spolehlivý subjekt. Žalobce totiž přehlíží, že tyto skutečnosti jsou opět s meritem věci mimoběžné. Žalobci není kladeno za vinu, že by jednal s daňově nespolehlivým subjektem, ani to, že by si společnost BOROPOOL s.r.o. neplnila své daňové povinnosti. Navíc by tato zjištění, k jejichž prokázání měl navržený důkaz sloužit, nebyla způsobila jakkoli prokázat osobu dodavatele deklarovaných plnění. Stejný závěr je pak nutno učinit i ve vztahu k důkaznímu návrhu vyjádřením společnosti UNILES a. s. V něm mělo být dle žalobce uvedeno, zda pro tuto společnost prováděl lesní práce, v jakém čase a v jakých porostech. Z toho je zjevné, že takové vyjádření nemohlo sloužit k prokázání osoby dodavatele samotného žalobce. Ani *„vlastní podmínky výkonu prací a plnění jednotlivých dodávek“*, které měly být dle žalobce objasňovány, nemohly k objasnění relevantních otázek jakkoli přispět. Vlastní podmínky výkonu prací a jednotlivých dodávek nijak neosvědčují, kdo je skutečným dodavatelem takových prací.
83. Konečně soud konstatuje, že nemůže přisvědčit ani tvrzením, v nichž žalobce uvádí, že správce daně porušil § 7 a § 8 daňového řádu. Citace těchto zákonných ustanovení není doprovázena jakýmkoli skutkovými tvrzeními. Soudu dále není zřejmé, jakým způsobem mělo být dle žalobce porušeno jeho právo na spravedlivý proces dle čl. 36 Listiny tím, že správce daně zpochybňoval smluvní ujednání. Především ale správce daně smluvní ujednání nezpochybňoval, ale vyslovil pochybnosti o tom, zda se žalobci podařilo prokázat osobu svého dodavatele, resp. to, že jeho dodavatel byl v postavení plátce DPH. Jen tím, že správce daně prokazuje svoje pochybnosti v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, nemůže porušit právo na spravedlivý proces, neboť dané pochybnosti se musejí na něčem skutkově zakládat (a tyto skutečnosti pak správce daně prokazuje). Pokud by správce daně naopak nesměl zpochybnit žádná tvrzení daňového subjektu, zcela by to jeho činnost paralyzovalo- a ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu by bylo nadbytečné. Soud v postupu žalovaného nespatřuje ani porušení ustanovení vztahujících se k hodnocení důkazů. Jakkoli někteří svědci potvrdili, že v lesním porostu pracovali ukrajinští pracovníci, nebylo z jejich výpovědí (ani z jiných provedených důkazů) možno dovodit, že je prokázána osoba dodavatele, tedy společností BOROPOOL s.r.o. a

JURSTAV JOB s.r.o., resp. že se jednalo o jiného dodavatele, který byl v postavení plátce DPH.

Závěr a náklady řízení

84. Soud dospěl k závěru, že žaloba byla nedůvodná, výrokem I. tohoto rozsudku ji proto zamítl.
85. Výrokem II. tohoto rozsudku pak soud rozhodl o náhradě nákladů řízení. Při vyšel z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož: *„Nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.“* Účastníkem, který měl ve věci plný procesní úspěch, je žalovaný, neboť žaloba byla soudem zamítnuta. Žalovaný se nicméně práva na náhradu nákladů řízení vzdal. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 24. ledna 2024

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu