



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyň JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové ve věci

žalobkyně: **Ferax služby, s. r. o.**, IČO 48393932
sídlem Jaurisova 515/4, 140 00 Praha 4 – Michle

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČO 06215939
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno – město

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2022, č. j. 35371/22/5300-21444-711869,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhala zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku, kterým žalovaný k odvolání žalobkyně změnil dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 26. 7. 2019, č. j. 6396586/19/2004-52525-105811, vydaný Finančním úřadem pro hl. m. Prahu, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období měsíce července roku 2018 doměřena daň ve výši 275 232 Kč a zároveň bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 55 046 Kč. Změna dodatečného platebního výměru spočívala toliko ve změně textu věty první, z níž bylo

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

vyňato uvedení ustanovení § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a slovní spojení „dle pomůcek“, když dle žalovaného za předmětné zdaňovací období byla stanovena daň dokazováním a jednalo se tak jen o zjevnou chybu v psaní.

2. Prvostupňovým správcem daně byla žalobkyni doměřena daň z důvodu neuznání žalobkyní uplatněného nároku na odpočet DPH, neboť žalobkyně nesplnila podmínku dle ustanovení § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), když k přijatým zdanitelným plněním od dodavatelů nepředložila příslušné daňové doklady. K doměření daně došlo poté, kdy žalobkyně nevyhověla výzvě správce daně k umožnění zahájení daňové kontroly doručené jí dne 14. 2. 2019 a reagovala až na seznámení s úředním záznamem o stanovení daně bez zahájené daňové kontroly ze dne doručené jí 19. 6. 2019, a to dne 21. 6. 2019 a dne 24. 7. 2019. Prvostupňové rozhodnutí bylo vydáno dne 26. 7. 2019.
3. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, o kterém bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

4. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyšel ze zjištění, že správce daně odepřel žalobkyni uplatněný nárok na DPH za předmětné zdaňovací období pouze na základě nepředložení daňových dokladů k výzvě, avšak nezohlednil skutečnost, že žalobkyně předložila vyžadované daňové doklady sice po lhůtě, ale ještě v době, kdy správce daně mohl tyto doklady zohlednit. Proto žalovaný v rámci odvolacího řízení vedl správce daně k doplnění dokazování a v odůvodnění napadeného rozhodnutí pak předestřel výsledky dokazování, které bylo učiněno správcem daně v rámci odvolacího řízení, kdy již správce daně reagoval na žalobkyni předložené doklady a ověřoval poskytnutí plnění žalobkyni od dodavatelů společností ROSTIVAS, s. r. o., BAU WORK, s. r. o., Belario, s. r. o., Golden Years, s. r. o., MARPET-STAV, s. r. o., RABBIT Trhový Štěpánov, a. s., Služby města Postoloprty, s. r. o., a Bara, s. r. o., z nichž si žalobkyně za předmětné zdaňovací období uplatnila nárok na odpočet DPH. Protože předmět plnění na přijatých daňových dokladech byl uveden pouze obecně bez bližší specifikace předmětu plnění, vznikly u správce daně pochybnosti ohledně rozsahu předmětných přijatých plnění. Správce daně dále získal informace od příslušných okresních a městských správ sociálního zabezpečení ve vztahu ke společností ROSTIVAS, s. r. o., BAU WORK, s. r. o., Belario, s. r. o., Golden Years, s. r. o., MARPET-STAV, s. r. o. Doplnil dokazování výslechy jednatelů některých společností a ověřoval skutečnosti ohledně zahrnutí předmětných plnění pro žalobkyni v kontrolních hlášeních a daňových přiznání k DPH u dodavatelů žalobkyně. S provedeným doplněním dokazování, jeho hodnocením a zhodnocením listinných důkazních prostředků předložených žalobkyní v odvolání včetně jeho doplnění žalovaný seznámil žalobkyni prostřednictvím seznámení s výsledky dokazování ze dne 22. 2. 2021 (1. Seznámení) a v seznámení ze dne 28. 7. 2022 (2. Seznámení). V 2. Seznámení žalovaný rovněž seznámil žalobkyni s posouzením daného případu dle závěrů plynoucích z rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ve věci C-154/20 Kemwater ProChemie. Námitky, jimiž žalobkyně reagovala na seznámení žalovaného, pak žalovaný zahrnul mezi odvolací důvody, které následně v rozhodnutí vypořádal.

5. Posuzování přijatých plnění od uvedených dodavatelů žalovaný vztahoval k předmětu ekonomické činnosti žalobkyně v posuzovaném období, jímž bylo poskytování služeb úklidových prací.
6. Žalovaný nejprve k právnímu základu případu uvedl, jak je v daňovém řízení rozložena důkazní povinnost mezi správce daně a daňový subjekt. Pojednal o zásadách důkazního břemene, které prioritně tíží daňový subjekt a je záležitostí dokladovou, nicméně nemá základ jen ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Pojednal také o důkazní povinnosti správce daně prokázat případné pochybnosti o souladu daňového tvrzení se skutečností. Vycházel z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, že pokud daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení daňového řádu, které stanoví důkazní povinnost správce daně dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat. Daňový subjekt je povinen v řízení prokázat nejen to, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, ale v jakém rozsahu se tak stalo, ale také i to, že mu toto plnění poskytl plátce daně, neboť aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně, musí poskytovatel plnění být plátcem DPH. Je tedy v prvé řadě nezbytné jednoznačně identifikovat dodavatele zdanitelného plnění, a to znamená, že daňový subjekt si ve svém zájmu má zajistit důkazy, kterými je schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat. Pokud není skutečný dodavatel identifikován a daňový subjekt neposkytne informace potřebné k ověření toho, že neznámý dodavatel měl postavení plátce DPH, nemá nárok na odpočet. Výjimkou z této povinnosti je prokazovat statut plátcovství skutečného dodavatele ze strany správce daně, ale to v případě, kdy ze skutkových okolností případů a údajů, které má správce daně k dispozici s jistotou vyplývá, že tento skutečný dodavatel postavení plátce DPH nutně měl. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek č. j. 2 Afs 177/2006-61, žalovaný poukázal na nezbytnost určité obezřetnosti daňového subjektu spočívající v tom, že si měl ve svém zájmu zajistit důkazy, kterými by byl schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat. Naznačil, že toho lze dosáhnout prostřednictvím kontrolních mechanismů ohledně vazby mezi daňovým dokladem a předmětným plněním, tzv. auditní stopou, tj. tokem plnění od zahájení obchodního případu až po jeho ukončení. Volba důkazních prostředků je při tom na daňovém subjektu.
7. Při aplikaci právního základu na skutkový stav žalovaný uvedl, že žalobkyně předložením formálně správných daňových dokladů splnila požadavek zakotvený v § 73 odst. 1 zákona o DPH. Těmto dokladům však nemohla být přisouzena důkazní hodnota, neboť tyto doklady nekorespondovaly s faktickou stránkou věci. Žalobkyně neprokázala, že uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je deklarováno na předložených dokladech. Žalovaný zhodnotil pochybnosti správce daně, které u něj vyvstaly ve vztahu k jednotlivým dodavatelům, kdy z předmětu plnění na daňových dokladech nebyl zřejmý rozsah poskytnutých služeb, jednotková cena, místo poskytnutí služeb. Z informací poskytnutých orgány správy sociálního zabezpečení bylo zjištěno, že kromě společnosti ROSTIVAS, s. r. o., neměl žádný z uvedených dodavatelů ani žalobkyně v předmětném období přihlášeny k pojištění žádné zaměstnance, z výpisu z bankovních účtů žalobkyně nebyly zjištěny žádné bezhotovostní úhrady ve prospěch společností RABBIT Trhový Štěpánov, a. s., MARPET-STAV, s. r. o., Belario, s. r. o., BAU WORK, s. r. o., a Golden Years, s. r. o. Byla tak dána nejen důvodná pochybnost ohledně přijetí plnění od uvedených dodavatelů, ale i ohledně rozsahu předmětu přijatých plnění.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

8. Žalovaný na základě žalobkyní předložených daňových dokladů a dalších listin, jimiž byly písemnost nazvaná „Přiřazení přijatých faktur souvisejících s vystavenými za červenec 2018“, pokladní doklady od dodavatele BAU WORK, s. r. o., výpis z bankovního účtu vedeného u Československé obchodní banky, dále smlouvy o dílo a o kooperaci a provedení prací mezi žalobkyní a dalšími společnostmi, pak následně hodnotil jednotlivá přijatá plnění od jednotlivých společností. Ve vztahu k přijatým plněním od společnosti ROSTIVAS, s. r. o., BAU WORK, s. r. o., Belario, s. r. o., Golden years, s. r. o. a MARPET-STAV, s. r. o. byly zjištěny shodné znaky pochybností o plněních, které měly tyto společnosti poskytnout žalobkyni dle jimi vystavených faktur. Pochybnosti spočívaly v uvedení obecného předmětu plnění na daňových dokladech bez bližší specifikace plnění, jednotkové ceny, místa poskytnutí služeb a vymezení rozsahu plnění. Pochybnosti vzbuzoval vždy jen obecně uvedený předmět smluv uzavřených s uvedenými dodavateli, nepředloženi objednávek, evidence pracovníků či odpracovaných hodin. Dodavatelé Belario s. r. o., Golden years s. r. o. a MARPET-STAV s. r. o. neměli v předmětném období přihlášeny k pojištění žádné zaměstnance, z výpisu z bankovních účtů žalobkyně nebyly zjištěny žádné bezhotovostní úhrady ve prospěch těchto dodavatelů. Tito byli nekontaktní a jejich jednatele se nepodařilo v rámci mezinárodní výměny informací vyslechnout. V kontrolních hlášeních se tak jednalo pouze o formální vykázání daných plnění, které neprokazovaly faktickou realizaci plnění v určitém rozsahu. Zároveň s jistotou z okolností zjištěných správcem daně nevyplývalo, že by tito dodavatelé museli být plátcí DPH. Mělo se jednat o poskytnutí úklidových a pomocných prací, kdy jde o plnění, která mohlo dodat více dodavatelů a nelze zjistit, jací dodavatelé a jaký počet dodavatelů se na těchto plněních podílel. Předmětná plnění také byla fakturována více daňovými doklady, kdy hodnota jednotlivých plnění v základu nepřesáhla 315 000 Kč. Z předmětu plnění ani jejich ceny nebylo možné žádným způsobem dovodit, že by jiný blíže neidentifikovaný dodavatel či dodavatelé museli být v době uskutečnění plnění v postavení plátce DPH. Podle žalovaného bylo tedy nutné uzavřít, že žalobkyně ve smyslu rozsudku Kemwater ProChemie neposkytla takové informace či důkazy, na základě kterých by bylo možné ověřit, že skutečný dodavatel sporných plnění měl postavení plátce DPH.
9. Ve vztahu k přijatým plněním od společnosti RABBIT Trhový Štěpánov, a. s., na základě dvou daňových dokladů č. 1811300705 a č. 1811300716 žalovaný zjistil, že předmětem plnění mělo být ubytování a obědy, a to bez jakékoli místní, časové a cenové specifikace plnění, přičemž se nejednalo o služby související se žalobkyní deklarovaným předmětem její ekonomické činnosti, tj. s úklidovými pracemi. Proto dle žalovaného nebylo možné dovodit, jakým způsobem byla přijatá plnění využita žalobkyní k její ekonomické činnosti. Služby ubytování a obědů byly poskytnuty osobám bez zjevné vazby na žalobkyni a podle informací od Pražské správy sociálního zabezpečení i dle tvrzení žalobkyně nemohlo jít o zaměstnance žalobkyně. Důkazními prostředky tak využití předmětných plnění od společnosti RABBIT Trhový Štěpánov, a. s. v rámci ekonomické činnosti žalobkyně prokázáno nebylo.
10. Stejný důvod k neuznání nároku na odpočet daně žalovaný shledal u přijatých plnění od společnosti Služby města Postoloprty, s. r. o., dle daňového dokladu č. 180101096, kdy předmětem plnění bylo ubytování za měsíc červenec 2018, neboť se jednalo o službu nesouvisející s žalobkyní deklarovaným předmětem ekonomické činnosti a z daňového dokladu nebylo zjistitelné, jakým způsobem bylo dané plnění žalobkyní využito k její ekonomické činnosti. Ze zjištění u společnosti Služby města Postoloprty, s. r. o., vyplývalo, že služba ubytování byla poskytnuta osobám bez zjevné vazby na žalobkyni, přičemž v daném období neměla žalobkyně k pojištění ani přihlášené žádné zaměstnance. Žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

neměla ani netvrdila, že by v předmětném zdaňovacím období měla v ubytovacím zařízení města Postoloprty ubytované najaté brigádníky či o jaké osoby by se jednalo. U ubytovaných osob nebylo možné seznat žádnou vazbu na žalobkyni a žalobkyně tak neprokázala použití předmětného plnění od této společnosti ke své ekonomické činnosti.

11. Žalovaný stejný závěr učinil i u přijatých plnění od společnosti Bara, s. r. o., dle daňového dokladu č. FV3-27/2018RA.
12. Žalovaný pak ke všem shodným znakům pochybností u dodavatelů RABBIT Trhový Štěpánov, a. s., Služby města Postoloprty, s. r. o., a Bara, s. r. o., uvedl, že jmenované společnosti k výzvě správce daně sice potvrdily ubytovací služby i seznam jmen ubytovaných osob, termín i místo, avšak nebylo zjistitelné, pro které subjekty ubytování pracovníci pracovali, když žalobkyně v reakci na výzvu k prokázání využití předmětných plnění se nikterak nevyjádřila. Žalovaný neshledal účelným provést výslech svědků – jednatelů těchto společností, neboť pokud by bylo prokázáno, že v případě ubytovaných pracovníků a poskytnutí obědů se jedná o pracovníky společností dalších, tj. ROSTIVAS, s. r. o., BAU WORK, s. r. o., Belario, s. r. o., Golden Years, s. r. o., MARPET-STAV, s. r. o., pak tato skutečnost by použitím plnění od společnosti RABBIT Trhový Štěpánov, a. s., Služby města Postoloprty, s. r. o., a Bara, s. r. o. k ekonomické činnosti žalobkyně prokázat nemohla. Žalobkyně ani v reakci na 1. Seznámení nepřesvědčila a nedoložila, že by hradila ubytování a služby pracovníkům svých dodavatelů nebo je jim přefakturovala.
13. Ve sledu uvedených zjištění žalovaný vypořádal odvolací námitky žalobkyně, že dokazování nebylo provedeno dostatečným způsobem, že nebyly provedeny svědecké výslechy jednatelů dodavatelských společností, že nebyla dostatečně provedena mezinárodní výměna informací, že plnění na výstupu odpovídá rozsahu plnění na vstupu a že toto plnění souviselo s ekonomickou činností žalobkyně. Žalovaný se s jednotlivými odvolacími námitkami vypořádal na straně 25 až 32 napadeného rozhodnutí, když zopakoval skutková zjištění a právní základ daného případu. Odvolací námitky žalobkyně žalovaný neshledal důvodnými, s výjimkou pochybení správce daně spočívajícím v prvotním nezohlednění předložení daňových dokladů ze strany žalobkyně, avšak tato pochybení byla napravena v rámci odvolacího řízení a neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
14. Z uvedených důvodů žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

III. Žaloba

15. Žalobkyně v podané žalobě především shrnula dosavadní průběh řízení a zopakovala odvolací důvody a argumentaci žalovaného. Následně uplatnila 5 žalobních bodů.
16. V prvním žalobním bodu namítala prekluzi stanovení daně ve smyslu ustanovení § 148 odst. 1 a 4 písm. f) daňového řádu. Uvedla, že lhůta pro stanovení DPH za zdaňovací období červenec 2018 začala běžet 26. 8. 2018, kdy podle citovaného ustanovení skončila po třech letech, tedy 26. 8. 2021. Prvoinstanční rozhodnutí správce daně bylo vydáno 26. 7. 2019 a bylo žalobkyni doručeno dne 28. 7. 2019, tedy tímto dnem došlo ke stanovení daně správcem daně. Žalobkyně upozornila na to, že daňová kontrola u žalobkyně za předmětné zdaňovací období nebyla zahájena. Nevznikly tedy důvody pro stavění lhůty pro stanovení daně upravené v § 148 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu. K tomu žalovaný činil mezinárodní dožádání žádostmi odeslanými dne 30. 6. 2021 a 28. 6. 2021. Žalobkyně dovozuje, že lhůta pro stanovení daně tedy neběžela od 28. 6. 2022 (odeslání první žádosti v rámci mezinárodního

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

dožádání) do 15. 2. 2022 (odpověď ukrajinské daňové správy v rámci mezinárodního dožádání na žádost ze dne 30. 6. 2021). Žalobkyně uvedla, že dne 28. 6. 2021 scházelo do uplynutí lhůty pro stanovení daně 59 dnů. Tato lhůta začala znovu běžet až 16. 2. 2022, tedy uběhla 16. 2. 2022, což je nová lhůta pro stanovení daně dle ustanovení § 148 odst. 1 a 4 písm. f) daňového řádu. Po tomto dnu již nebylo možné stanovit daň za zdaňovací období červenec 2018. Napadené rozhodnutí žalovaného však bylo doručeno žalobkyni dne 29. 9. 2022, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

17. Ve druhém žalobním bodu žalobkyně namítala nedostatek odůvodnění, proč žalovaný změnil výrok prvostupňového rozhodnutí, když žalobkyně v odvolání napadla způsob doměření daně podle pomůcek. Žalovaný neodůvodnil své rozhodnutí tak, jak k tomu byl povinen dle § 102 odst. 3 daňového řádu.
18. Ve třetím žalobním bodu žalobkyně namítala nerespektování splnění důkazní povinnosti žalobkyně, která prokázala přijetí zdanitelných plnění od svých dodavatelů i jejich použití pro svou ekonomickou činnost. Namítala, že v rámci daňové kontroly předložila perfektní daňové doklady, účetní dokumenty, záznamní povinnost, smlouvy, příjmové doklady o provedení plateb vůči dodavatelům, písemnost o přiřazení jednotlivých zdanitelných plnění k vystaveným daňovým dokladům a důkazy, že dodavatelé nebyli v rozhodném období nespolehlivými plátcí. Navrhla i důkazní prostředek výsledkem svědků, který byl jen částečně žalovaným proveden. Poukázala na kontrolní hlášení a daňová příznání svých dodavatelů, kde byla uvedena uskutečněná zdanitelná plnění. Žalobkyně tedy splnila svou důkazní povinnost stanovenou v § 92 odst. 3 daňového řádu. Ve vztahu k dodavatelům, jimiž byly společnost ROSTIVAS, s. r. o., BAU WORK s. r. o., Belario s. r. o., Golden Years s. r. o., MARPET-STAV s. r. o., namítala nedostatečnost posouzení, v jakém rozsahu žalovaný neuznává přijetí zdanitelných plnění od těchto dodavatelů, když z výroku napadeného rozhodnutí je zcela zjevné, že neuznává jakýkoliv rozsah přijetí zdanitelných plnění. Tento závěr je fakticky stejný, jako kdyby neuznával přijetí zdanitelných plnění vůbec. Podle žalobkyně jde o jakýsi zakrývací postup žalovaného, kdy správce daně neprovedl dokazování a neoprávněně stanovil daň žalobkyni podle pomůcek. Pokud správce daně a žalovaný požadovali prokázání evidence odpracovaných hodin, seznam pracovníků či předávací protokoly, pak jde o takovou záznamní povinnost, která nevyplývá ze zákona a nebyla žalobkyni správcem daně stanovena. Argumentace žalovaného, že tito dodavatelé nebyli plátcí daně je nepochopitelná, a to proto, že šlo o plátce. Tito uvedli ve svých kontrolních hlášeních i daňových příznáních svá plnění pro žalobkyni, a navíc nebyli v té době označeni správcem daně za nespolehlivé plátce DPH.
19. Ve vztahu k dodavatelům, jimiž byli společnosti RABBIT Trhový Štěpánov, a. s., Služby města Postoloprty, s. r. o., a Bara, s. r. o., žalobkyně namítala, že náklady na ubytování a obědy zaměstnanců jiných subjektů sice těmto subjektům nevyfaktovala, ale zohlednila je v ceně pro své odběratele, čímž se správce daně ani žalovaný vůbec nezabývali. Žalovaný tedy nesprávně vyhodnotil splnění důkazní povinnosti žalobkyní, jak u dodavatelů, u nichž neuvedl, v jakém rozsahu jej uznává a i u dodavatelů, u nichž neuznal prokázání použití přijatých plnění pro ekonomickou činnost žalobkyně, ač k tomuto prokázání došlo.
20. Ve čtvrtém žalobním bodu žalobkyně tvrdila nesplnění důkazní povinnosti správce daně a žalovaného spočívající v tom, že neprovedli veškeré důkazy navrhované žalobkyní, zejména výsledkem svědků I. a G. a také vyjádřením odběratelů. Neprovedli důkaz znaleckým posudkem u podpisů pana M. P., ač si nemohli být jisti pravostí podpisu tohoto svědka na

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

protokolu o jeho výsledku. Nebylo tedy správně zhodnoceno splnění důkazní povinnosti žalobkyní dle § 92 odst. 2 a § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu.

21. V pátém žalobním důvodu žalobkyně namítala nepřihlédnutí ke konstantní judikatuře, konkrétně k rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 60/2011-100 a nálezům Ústavního soudu II. ÚS 664/04 a II. ÚS 2096/07. Žalobkyně tvrdila, že na ní byly kladeny povinnosti, které nebyly stanoveny správcem daně ani žalovaným dle § 97 odst. 2 daňového řádu. Na žalobkyni byly vyžadovány povinnosti, které již neměla ve své moci a žalovaný teprve v rámci odvolacího řízení přistoupil k výsledkům svědků, které v té době již nemohly být provedeny vzhledem k časovému odstupu.
22. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

IV. Vyjádření žalovaného

23. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě k prvnímu žalobnímu bodu poukázal na to, že v dané věci nebyla daňová kontrola zahájena z důvodu na straně žalobkyně, kdy žalobkyni byla zaslána dvě vyrozumění o zahájení daňové kontroly za zdaňovací období červenec 2018, avšak žalobkyně reagovala vždy toliko žádostí o posunutí termínu a v rozporu s ustanovením § 87 odst. 4 daňového řádu nesdělila konkrétní den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připravena k zahájení daňové kontroly. V takovém případě se uplatní ustanovení § 87 odst. 6 daňového řádu, jehož existenci žalobkyně zcela pominula. Marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě k umožnění zahájení daňové kontroly nastávají účinky podle § 148 odst. 3 daňového řádu, tedy nová tříletá lhůta pro stanovení daně běžela ode dne 2. 3. 2019, kdy marně uplynula lhůta stanovená ve výzvě správce daně k zahájení daňové kontroly ze dne 1. 3. 2019. Dále se lhůta pro stanovení daně v souladu s ustanovením § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu stavěla ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní do dne obdržení odpovědi. V dané věci od žádosti ze dne 28. 6. 2021 lhůta pro stanovení daně neběžela, odpovědi na žádosti byly doručeny 10. 9. 2021 a dne 15. 2. 2022, lhůta se tedy stavěla do dne 15. 2. 2022, tj. celkem 232 dnů. Nový konec lhůty pro stanovení daně tudíž připadá na den 20. 10. 2022. Rozhodnutí o odvolání bylo žalobkyni doručeno dne 29. 9. 2022, tedy zcela bez pochyb před uplynutím lhůty pro stanovení daně.
24. K druhému žalobnímu důvodu, který se týká nedostatků odůvodnění změny výroku napadeného rozhodnutí žalovaný poukázal na to, že důvody pro změnu výroku rozhodnutí vyložil v bodě 32 napadeného rozhodnutí, kdy z celého spisového materiálu bylo zřejmé, že daň za předmětné zdaňovací období byla stanovena dokazováním. Jednalo se pouze o chybu v psaní, kterou žalovaný svým změnovým rozhodnutím napravil. S tím seznámil žalobkyni v seznámení ze dne 22. 2. 2021 a žalobkyni tak byla dána možnost se vyjádřit, případně zacílit odvolací námitky jiným směrem.
25. Ke třetímu žalobnímu důvodu, týkajícímu se splnění důkazní povinnosti žalovaný poukázal na nezbytnost požadavku dle ustanovení § 29 zákona o DPH vyžadujícího prokázání rozsahu a předmětu plnění a poukázal opětovně na skutková zjištění o tom, že rozsah plnění nebyl ve vztahu k prvním pěti dodavatelům specifikován. Vysvětlil také, že na žalobkyni nepožadoval údaje o rozsahu plnění nad rámec zákona, ale pouze zmínil v rámci hodnocení listinných důkazů, jaké záznamy a údaje by bylo možné očekávat ve smluvním vztahu mezi žalobkyní a jejími dodavateli. Ve vztahu k plátcovství daně u dodavatelů Belario, s. r. o., Golden Years, s. r. o., a MARPET-STAV, s. r. o., žalovaný zdůraznil, že plátcovství DPH

není jedinou hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet daně a že žalobkyně neprokázala rovněž rozsah přijatých plnění.

26. Ve vztahu k plnění od dodavatelů RABBIT Trhový Štěpánov, a. s., Služby města Postoloprty, s. r. o., a Bara, s. r. o., žalovaný uvedl, že žalobkyně v řízení netvrdila, že náklady byly zohledněny v ceně pro odběratele, nepředložila žádné důkazní prostředky a nečiní tak ani nyní v žalobě. Neprokazuje, že plnění, jejichž předmětem bylo ubytování a obědy, použila pro svou ekonomickou činnost, když tato plnění byla poskytnuta osobám bez vazby na žalobkyni.
27. Ke čtvrtému žalobnímu bodu, týkajícímu se neprovedení všech důkazů žalovaný uvedl, že jde o obecné konstatování, aniž by žalobce blíže nastínil, co přesně by chtěl navrhovanými důkazy prokázat a jakým způsobem jejich neprovedení ovlivnilo či mohlo ovlivnit zákonnost doměření daně. Tuto námitku považoval za vyprázdněnou, která nikterak nereaguje na argumentaci předestřenu v rozhodnutí o odvolání.
28. Ve vztahu k navrhovaným svědeckým výpovědím pánů I. a G. žalobkyně neuvedla žádné skutečnosti, z nich by bylo možné usuzovat, že tyto osoby disponují informacemi relevantními pro předmět řízení, a to i s ohledem na ukončení jejich funkce jednatelů k 1. 7. 2018. K návrhu na provedení důkazu vyjádřením odběratelů žalovaný uvedl, že takovýto důkaz žalobkyně nenavrhovala. Požadovala toliko ověření daně na výstupu, s čím se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí tak, že rozsah plnění na výstupu žádným způsobem neprokazuje přijetí plnění od konkrétních dodavatelů na vstupu. Ke znaleckému posudku ohledně podpisu M. P. se žalovaný rovněž vyjádřil v napadeném rozhodnutí a doplnil, že o pravosti podpisu jmenovaného na protokolu o svědecké výpovědi nelze mít pochybnosti, když se takto podepsal před zraky správce daně.
29. K žalobnímu bodu, vytýkajícímu nepřihlednutí ke konstantní judikatuře ohledně kontrolních hlášení dodavatelů, žalovaný uvedl, že údaje v kontrolním hlášení nemohly pochybnosti správce daně odstranit. K výtce ohledně výsledku svědků v odvolacím řízení žalovaný uvedl, že tyto svědky žalobkyně navrhla až v odvolacím řízení, část výsledku byla provedena, část byla odmítnuta, nicméně nikoli z důvodu časového odstupu. Žalobkyní odkazovaná judikatura je v jejím případě nepřiléhavá žalobkyně význam namítané judikatury neaplikuje konkrétně na svůj případ. Soudní rozhodnutí se týkalo situací, kdy po daňovém subjektu bylo vyžadováno doložení skutečností, které ze své pozice doložit nemohl nebo že mu dostatečně nebylo umožněno prokázat tvrzené výdaje. Žádná z těchto situací však v případě žalobkyně nenastala. Žalobkyně měla plný prostor pro prokázání svých tvrzení a unesení důkazního břemene. Nicméně oprávněnost nároku na odpočet DPH neprokázala.

V. Replika žalobkyně

30. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného obdobně jako v žalobě setrvala na svých žalobních tvrzeních.

VI. Jednání před soudem

31. K jednání před soudem, které se konalo 14. 2. 2024, se žalobkyně, ač k němu byla předvolána poté, kdy právní zástupce žalobkyně sdělil soudu podáním ze dne 1. 2. 2014, že žalobkyni již nezastupuje, bez omluvy nedostavila. Soud proto jednal v nepřítomnosti žalobkyně a

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

vycházel z obsahu žaloby, jelikož žalobkyně do té doby nikterak své procesní stanovisko nezměnila.

32. Zástupkyně žalovaného při jednání navrhla žalobu zamítnout. Zdůraznila, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a žalovaný se s tímto posouzením dostatečně vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Poukázala na nedůvodnost námitky prekluze doměření daně s odkazem na postup správce daně dle § 87 daňového řádu.
33. Soud neprovedl dokazování, neboť žalobkyně jen obecně vymezila návrhy důkazů tak, že se jedná o důkazní prostředky z prvoinstančního a odvolacího řízení, zejména výslechy svědků a jinými řízeními, z čehož takto nebylo zřejmé jaké konkrétní důkazy a k jakým otázkám dle žalobních bodů by měly být provedeny. Nadto soud shledal takto pojaté dokazování nadbytečným, neboť pro rozhodnutí o žalobě postačovalo provedení a posouzení důkazů v daňovém řízení a zdokumentovaných ve správním spise.

VII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

34. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a to v mezích žalobních bodů.
35. Žaloba není důvodná.
36. V dané věci spor mezi účastníky řízení spočívá v posouzení zákonnosti aplikace právního rámce daného zákonem o DPH, daňovým řádem a četnou judikaturou správních soudů i Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) na skutkový stav, tj. konkrétně, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno a prokázala oprávněnost svého nároku na odpočet DPH za zdaňovací období měsíce července 2018 na základě daňových dokladů vystavených na plnění, která měla přijmout pro uskutečnění své ekonomické činnosti v hodnotách deklarovaných na jednotlivých fakturách vystavených dodavatelskými společnostmi ROSTIVAS, s. r. o., BAU WORK, s. r. o., Belario, s. r. o., Golden Years, s. r. o., MARPET-STAV, s. r. o., RABBIT Trhový Štěpánov, a. s., Služby města Postoloprty, s. r. o., a Bara, s. r. o., ale také, zda je přijala případně i od jiného dodavatele, a že právě tato plnění dále použila pro účely své ekonomické činnosti.
37. Protože žalobkyni byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2018, soud se nejprve zabýval první námitkou žalobkyně o zániku práva správce daně doměřit daň z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty. Soud se tedy *k prvnímu žalobnímu bodu* zabýval tím, zda v této věci nezaniklo právo stanovit daň uplynutím tříleté lhůty dle § 148 odst. 1 daňového řádu.
38. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
39. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
40. Dle § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 platí, že daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

41. Podle § 87 odst. 2 daňového řádu neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván.
42. Podle § 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu ve výzvě správce daně stanoví lhůtu, jejíž běh počíná dnem doručení, ve které je daňový subjekt povinen správci daně sdělit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly; tuto lhůtu nelze prodloužit.
43. Podle § 87 odst. 4 daňového řádu den, který je daňový subjekt povinen podle odstavce 3 písm. c) sdělit, musí nastat nejpozději patnáctý den ode dne uplynutí lhůty uvedené ve výzvě a musí být sdělen správci daně nejméně 3 pracovní dny před navrhovaným termínem zahájení daňové kontroly.
44. Podle § 87 odst. 5 daňového řádu nevyhoví-li daňový subjekt výzvě podle odstavce 2 ve stanovené lhůtě, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek, nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4 daňového řádu.
45. To znamená, že pro zahájení daňové kontroly nepostačuje vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly ve sdělení o zahájení daňové kontroly nebo ve výzvě k umožnění zahájení daňové kontroly. Ke stanovení předmětu a rozsahu musí přistoupit ještě započítí prověřování tvrzení daňového subjektu. Daňová kontrola je typicky zahájena při jednání daňového subjektu a správce daně.
46. Soud ze správního spisu zjistil následující skutečnosti.
47. V daném případě nebyla ze strany žalobkyně umožněna daňová kontrola zahájená vyrozuměním správce daně o zahájení daňové kontroly ze dne 4. 12. 2018, a to ani na základě opakovaného vyrozumění o zahájení daňové kontroly ze dne 9. 1. 2019, dle sdělení jednatelky žalobkyně ze zdravotních důvodů, za současného posouvání termínů daňové kontroly a bez určení konkrétního data ze strany žalobkyně. Uvedené vedlo k vydání výzvy dle § 87 odst. 2 daňového řádu ze dne 14. 2. 2019, z níž je patrné, že správce daně zcela konkrétně časově i věcně zdůvodnil vydání výzvy pro nesoučinnost žalobkyně. Žalobkyně výzvě nevyhověla ve smyslu a sledu citované právní úpravy, neumožnila daňovou kontrolu a nepředložila žádné důkazní prostředky o zdravotním stavu své jednatelky. Správce daně tedy v úředním záznamu ze dne 11. 6. 2019 shrnul dosavadní průběh doměřovacího řízení, označil dosavadní důkazy získané správcem daně z vyhledávací činnosti a uvedl jejich hodnocení za zdaňovací období července 2018 ve vztahu k dodavatelům žalobkyně i k jejím odběratelům. Úřední záznam byl žalobkyni zaslán na vědomí dle § 87 odst. 4 daňového řádu a doručen byl dne 19. 6. 2019. Uvedené skutečnosti mají vliv na posouzení běhu tříleté prekluzivní lhůty pro doměření daně.
48. Podle § 87 odst. 6 daňového řádu marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě nastávají účinky podle § 148 odst. 3 a odpadá překážka pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování k dani, která měla být předmětem daňové kontroly.
49. Marné uplynutí lhůty stanovené ve výzvě má za následek přerušování lhůty pro stanovení daně. Nová tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně začíná běžet znovu ode, kdy uplynula

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

lhůta, kterou podle odst. 3 stanovil správce daně daňovému subjektu ke sdělení termínu, kdy bude připraven k zahájení daňové kontroly.

50. V souzené věci došlo k uplynutí lhůty 15 dnů kterou stanovil správce daně ve výzvě ze dne 14. 2. 2019 a doručené téhož dne, dne 1. 3. 2019 a od následujícího dne 2. 3. 2019 tedy počala běžet nová tříletá lhůta pro doměření daně (do 2. 3. 2022).
51. V dané věci bylo nezbytné ještě zohlednit stavění lhůty z důvodu mezinárodního dožádání o spolupráci, jak je zdokumentováno ve spise, kdy ani není mezi účastníky řízení sporné (viz také tvrzení v žalobě), že první dožádání bylo zasláno dne 28. 6. 2021 a poslední odpověď na dožádání byla doručena správci daně dne 15. 2. 2022. S připočtením dnů stavění lhůty od 28. 6. 2021 do 15. 2. 2022 k datu od 2. 3. 2022 tedy nedošlo k překročení „nastavené“ tříleté prekluzivní lhůty pro doměření daně, neboť napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 23. 9. 2022. Žalobní námitka není důvodná.
52. *K druhému žalobnímu bodu* soud neshledal, že by změnový výrok v napadeném rozhodnutí nebyl opodstatněný a nebyl náležitě odůvodněn. Žalovaný se nápravou textu výroku zabývá v bodu 32 napadeného rozhodnutí a toto vypořádání má oporu v podkladech daňového řízení, z nichž je zřejmé, že daň byla, a to již v dodatečném platebním výměru, stanovena na základě důkazních prostředků získaných správcem daně z jeho vyhledávací činnosti, ze získaných informací od třetích osob, orgánů sociálního zabezpečení, banky a z daňového tvrzení a kontrolního hlášení žalobkyně, *a to výlučně ve vztahu k její obchodní činnosti s předmětnými dodavateli*. Šlo tedy o důkazní prostředky týkající se přímo daných poměrů žalobkyně z posuzovaných vztahů. Nebyly použity ani žádné prostředky k příměru daňové povinnosti žalobkyně s jinými obdobnými daňovými subjekty. Jak je patrné z úředního záznamu ze dne 11. 6. 2019, s nímž byla žalobkyně seznámena, správce daně nepostupoval při doměření daně podle pomůcek a dle pravidel ust. § 98 daňového řádu, nýbrž dokazováním. Uvedení ust. § 98 daňového řádu a to, že daň byla stanovena podle pomůcek ve výroku prvostupňového rozhodnutí, tedy bylo chybnou částí textu neodpovídající skutečnému doměření daně dokazováním. To žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně objasnil a zdůvodnil, přičemž, jak soud zjistil z odpovědi žalobkyně ze dne 24. 7. 2019 na zaslání uvedeného úředního záznamu, žalobkyně sama uvedla, že správce daně měl k dispozici celou řadu důkazních prostředků a žádné relevantní pomůcky nepoužil. Soud k tomu uvádí, že skutečnost, že ust. § 87 odst. 2 až 6 tak řeší situaci, kdy daňový subjekt neumožní zahájit a provést daňovou kontrolu, což může vést k porušení zásady spolupráce a ke stanovení daně podle pomůcek, to však neznamená automatické vystavení výměru podle pomůcek v každém případě, ale způsob stanovení daně závisí na individuálních okolnostech možnosti použít důkazně prostředků, které má správce daně k dispozici, přičemž přednost má vždy stanovení daně dokazováním jako způsobu nejbližšího poměrům daňového subjektu. Žalobkyně byla s uvedenou změnou výroku seznámena v bodě 8 seznámení ze dne 22. 2. 2021 (1. Seznámení).
53. K uvedené námitce soud doplňuje, že nápravnou povahou odvolacího řízení se zabývala i judikatura správních soudů, podle níž na rozdíl od klasického správního řízení vedeného dle zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“) nemá odvolací orgán dle § 116 odst. 1 daňového řádu možnost napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, vyslovil, že *„[r]ozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které*

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“ Dále dovodil, že pokud není možné platební výměr zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně, nezbyvá než učinit závěr, že taková změna musí být možná v řízení odvolacím.

54. Řešením tedy je, že zjištěné vady budou v takovém případě odstraněny v rámci odvolacího řízení. Odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením prvostupňového orgánu. Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřipustné ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Rovněž je třeba připomenout, že zásada dvojinstančnosti nese určitá omezení i daňovému subjektu. Je to řízení před správcem daně prvního stupně, které slouží ke zjištění skutečného stavu věci – k provedení dokazování či k určení pomůcek, není-li pro nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu možné daň stanovit dokazováním. Základem nalézáni skutkového stavu, a tedy i určení způsobu stanovení daně, je vždy řízení před orgánem prvostupňovým. Je to také daňový subjekt, jehož aktivita a předložené doklady určují, jakým způsobem bude daň stanovena. Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením jen odstraňujícím vady, jichž se správce daně prvního stupně dopustil (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005-74, publ. pod č. 1302/2007 Sb. NSS).
55. Na výše závěry uvedené navázal dále rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134, publ. pod č. 2026/2010 Sb. NSS, když uvedl, že *„[o]dvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně.“* Z výše uvedeného tedy jednoznačně plyne závěr, že jelikož odvolací orgán nemá možnost napadený platební výměr zrušit a věc vrátit správci daně, musí mít možnost odstranit jakékoliv pochybení správce daně.
56. V souzené věci žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně odůvodnil formální chybu ve výroku rozhodnutí, když tuto nápravu žalobkyni již avizoval v 1. Seznámení se zjištěnými skutečnostmi před vydáním napadeného rozhodnutí. Ani druhá žalobní námitka tak není důvodná.
57. Podstatná a stěžejní část žalobního tvrzení je obsažena *ve třetí žalobním bodu* a spočívá ve výhradách vůči posouzení důkazní povinnosti žalobkyně a v námitkách nerespektování důkazních prostředků, jimiž dle jejího názoru, žalobkyně prokázala nárok na odpočet daně.
58. Soud vyšel z následující vnitrostátní právní úpravy a pravidel dokazování nároku na odpočet DPH:
- Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném v rozhodné době je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění.
- Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném v rozhodné době mezi podmínky nároku na odpočet daně náleží povinnost daňového subjektu mít daňový doklad.
- Podle § 73 odst. 5 zákona o DPH ve znění účinném v rozhodné době neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem.

59. Posouzení nároku žalobkyně na odpočet DPH se odvíjí od způsobu prokazování skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, tedy i ověření správnosti žalobkyní uváděných údajů v daňovém přiznání a oprávněnosti vystavení předmětných daňových dokladů. Prokazování nároku v daňovém řízení se řídí zásadami důkazního břemene vymezenými v § 92 a násl. daňového řádu.

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném v rozhodné době daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu ve znění účinném v rozhodné době správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Podle ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném v rozhodné době správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.

60. Soud přezkum napadeného rozhodnutí k žalobním námitkám, týkajícím se v podstatě hodnocení důkazů, vedl směrem k posouzení, zda skutkový stav zjištěný správcem daně byl podroben náležitému hodnocení důkazů a právnímu posouzení v souladu se zásadou rozložení důkazního břemene dle zákona a četné judikatury soudů.
61. Podle citovaných ustanovení zákona o DPH, směrnice č. 2006/112 i dle stávající správní judikatury je k uplatnění nároku na odpočet DPH nutno splnit podmínky jak hmotněprávní, tak formální povahy. Hmotněprávní podmínky jsou splněny, pokud daňový subjekt, který je plátcem daně, přijal zboží nebo služby jemu poskytnuté rovněž osobou povinnou k dani a na výstupu je použil pro účely uskutečnění jeho zdanitelných plnění. Hmotněprávní podmínky nároku se prokazují zásadně daňovým dokladem (uvedená směrnice v čl. 178 písm. a) stanoví, že osoba povinná k dani musí mít fakturu vystavenou v souladu podmínkami fakturace dle kapitoly 3 oddíly 3 až 6.) Uvedení dodavatele na faktuře týkající se zboží nebo služeb ve vztahu, k nimž je uplatňován nárok na odpočet DPH, je tak formální podmínkou uplatnění tohoto nároku. Jestliže není pochyb o tom, že jsou splněny jak hmotněprávní, tak formální podmínky nároku na odpočet daně, nelze nárok na odpočet daně odepřít. Jinak tomu může být v případě, kdy formálně předložené doklady nejsou dostatečně průkazné nebo se vyskytnou okolnosti, které skutečnosti v dokladech uvedené zpochybňují, a není dostatečně prokázáno, že formální daňové doklady jsou podloženy reálným plněním, které je hmotněprávní podmínkou nároku.
62. Správci daně tak někdy může, ale někdy nemusí postačovat jen vystavená faktura a další listiny, ale zohledňuje i další poznatky a okolnosti, které plnění provázejí, a může tak vést dokazování potřebné pro posouzení přiznání nároku na odpočet daně.
63. Správní soudy včetně Nejvyššího správního soudu aplikaci důkazního břemene v daňovém řízení judikovaly již v řadě svých rozhodnutí. Vyložily, že prokázání daňových tvrzení (zde nárok žalobkyně na odpočet DPH) je předně na daňovém subjektu. Plátce je povinen podat daňové přiznání a prokázat nárok na odpočet DPH příslušným daňovým dokladem. Tím je zahájeno řízení vyměřovací, v němž je správce daně nejen oprávněn, ale i povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Správce daně

je za tímto účelem oprávněn ověřovat přiznanou daňovou povinnost, její správnost a reálnou podloženost v rámci údajů uvedených v daňovém přiznání, za jejichž správnost ovšem v daňovém řízení nese odpovědnost daňový subjekt. Správce daně v případě, kdy nemá pochybnosti o správnosti daňového přiznání, vyměří daň podle údajů daňového přiznání, aniž by se musel obracet na daňový subjekt s výzvou k prokázání údajů v daňovém přiznání, nebo užít jiných prostředků ověřování daňové povinnosti daňového subjektu. V takovém případě mu postačují listinné podklady (daňové tvrzení, daňové doklady, případně jiné listiny k němu připojené). Nicméně v případech, kdy správci daně vzniknou pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání, jako tomu bylo v tomto případě, je oprávněn i povinen ověřovat správnost přiznané daňové povinnosti, přičemž tak činí prostředky a postupy, které mu zákon stanoví, tj. zejména výzvami v rámci postupu k odstranění pochybností, vyhledávací činností, místním šetřením či daňovou kontrolou. V souzené věci se tak stalo doplněním dokazování nad rámec důkazních prostředků předložených žalobkyní, a to vyhledávací činností provedené v prvostupňovém řízení a v odvolacím řízení na základě výzev správce daně, mezinárodního dožádání, výslechy svědků a opatření dalších informací od orgánů sociálního zabezpečení, banky a od dodavatelů, kteří měli žalobkyni poskytnout ubytovací služby. S výsledky doplněného dokazování a jeho hodnocením pak byla žalobkyně seznámena v 2. Seznámení ze dne 28. 7. 2022, k němuž se vyjádřila a její vyjádření je vypořádáno v rámci odvolacích námitek v napadeném rozhodnutí.

64. Žalobkyně v podané žalobě ani žalovaný nezpochybňují, jakými důkazními prostředky byl skutkový stav prokazován žalobkyní a zjišťován žalovaným, ani to, co bylo obsahem provedených důkazů. V podkladech daňového řízení má oporu tvrzení žalobkyně, že svůj nárok na odpočet daně prokazovala jak daňovými doklady a jejich přiřazením ke smlouvám s dodavatelskými společnostmi, platebními doklady, kontrolními hlášeními, tak navrhovala výslechy svědků – jednatelů některých dodavatelských společností. Sporné mezi účastníky řízení však bylo vyhodnocení žalobkyní předložených důkazů ve srovnání s pochybnostmi správce daně dle právního rámce vymezeného žalovaným a v souladu se zásadou rozložení důkazního břemene, tj. v souladu s tím, kdo a kdy prokazuje skutečnosti rozhodné pro uznání nároku na odpočet DPH.
65. Pokud u správce daně vzniknou pochybnosti o správnosti daňového přiznání, stíhá jej zásadní povinnost vymezená v § 93 odst. 5 daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. I v tomto případě zůstává břemeno tvrzení, ležící na daňovém subjektu stále zachováno, pouze v rozsahu skutečností, které vyvolávají pochybnosti správce daně o správnosti údajů daňového přiznání, se v mezidobí přenáší důkazní břemeno na správce daně. V tomto rozsahu je na správci daně, aby prokázal skutečnosti *v této fázi řízení* vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně nemá podle zákona povinnost vyvracet tvrzení žalobce „nade vší pochybnost“, neboť k takovému prokázání by mohlo dojít jen po zevrubném dokazování vlastní daňové povinnosti plátce správcem daně, což není možné, neboť správce daně nezná veškeré okolnosti dodávek zboží a služeb a není to ani smyslem a úkolem daňového řízení. Ze strany správce daně tedy nemůže jít o důkaz daňové povinnosti plátce, břemeno tvrzení, ale též povinnost toto tvrzení doložit – břemeno důkazní leží stále na plátcu a nekončí předložením daňového přiznání, případně jiných listinných podkladů s tím, že

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

nadále správnost těchto dokladů bude prokazovat jen správce daně. To však neznamená, že skutečnosti vyvracející správnost údajů plátce mohou vzejít z libovolných tvrzení finančních orgánů, nýbrž musí mít oporu v opodstatněných zjištěních zdokumentovaných v daňovém spise. Správce daně v souzené věci neuplatnil libovolná tvrzení a svůj postup k ověření přijatých zdanitelných plnění ve spise zdokumentoval a v napadeném rozhodnutí náležitě odůvodnil.

66. K podané žalobě je tedy předně třeba upozornit na to, že žalobkyni nebyl uznán nárok na odpočet daně pouze na základě pochybností správce daně, ale zásadně v souvislosti s tím, že k řadě těchto pochybností nebyly ze strany žalobkyně předloženy dostatečně vypovídající důkazy a nepřispěly k tomu ani okolnosti provázající tyto důkazy tak, aby pochybnosti správce daně neobstály a byly vyvráceny.
67. Pochybnosti správce daně u plnění na vstupu od dodavatelských společností ROSTIVAS, s. r. o., BAU WORK, s. r. o., Belario, s. r. o., Golden Years, s. r. o., MARPET-STAV, s. r. o., vznikly především na základě daňových dokladů a k nim přiřazených smluv o dílo a smluv o kooperaci a provedení prací. Tyto smlouvy buď v předmětu smlouvy vůbec neuvádějí konkrétní dílo, dobu a místo plnění (smlouva o dílo s BAU WORK, s. r. o., uvádí „Zabezpečení pracovníků na objektě dle pokynů objednatele“) nebo v případě ostatních smluv o kooperaci a provedení prací jde toliko svou povahou o smlouvy o vymezení „rámcových“ obchodních vztahů k zajištění odborné činnosti žalobkyně, z nichž nelze vůbec dovodit smluvené práce či činnosti a způsob kooperace se žalobkyní v konkrétním místě a čase. Nadto tyto rámcové smlouvy váží provedení prací či součinnost se žalobkyní na objednávky žalobkyně a stanoví povinnost vést evidenci pracovníků, jejich proškolení, počet splněných normohodin a dokonce odsouhlasení správnosti takové evidence oběma smluvními stranami. Žádné takové listiny, ač žalobkyně byla smluvně vázána jejich vedením, v daňovém řízení nepředložila, přičemž z takových listin by bylo možné jediné seznat druh prací (specifikaci díla), jednotkovou i celkovou cenu díla, a zejména místo a čas plnění rozhodné pro posouzení přijetí plnění v červenci 2018. To vše za situace, kdy ani daňové doklady přiřazené k těmto smlouvám neuvádějí bližší údaje o provedených pracích, jejich rozsah a místo plnění, když ve fakturách je s odkazem na nespecifikovanou „objednávku“ uvedeno jen „práce v červenci 2018“. Správce daně od orgánů sociálního zabezpečení zjistil, že vyjma ROSTIVAS, s. r. o., deklarovaní dodavatelé neměli žádné zaměstnance. Z pozdější výpovědi jednatele společnosti ROSTIVAS, s. r. o., však vyplývá, že i společnost v rozhodném zdaňovacím období července 2018 své zaměstnance neměla.
68. K pochybnostem správce daně o plněních pro žalobkyni ze strany uvedených společností přibyla další zjištění o deklarovaných dodavatelích, s nimiž byla žalobkyně seznámena (1. Seznámení, 2. Seznámení), a to zjištění, že tyto společnosti buď vykázaly plnění pro žalobkyni ve svých kontrolních hlášeních, ale daň neuhradily (Golden Years, s. r. o., MARPET-STAV, s. r. o.), nebo nebylo plnění vůbec vykázáno (Belario, s. r. o.) a také vyvstaly nesrovnalosti mezi příjmovými doklady v hotovosti a praktikováním bezhotovostních bankovních plateb dodavatelů. Pochybnosti správce daně dále neodstranily, ale spíše umocnily úkony správce daně v rámci mezinárodního dožádání, kdy se nepodařilo přes ukrajinskou daňovou správu zjistit kontakt na jednatele společností Golden Years, s. r. o., Belario, s. r. o., a MARPET-STAV, s. r. o., ale současně, kdy další, dosažitelní jednatele společností ROSTIVAS, s. r. o., BAU WORK, s. r. o., nepotvrdili provedení prací pro žalobkyni. Soud ze svědecké výpovědi Vasyla Shymona, jednatele společnosti ROSTIVAS, s. r. o., ověřil, že tento jednatel popřel, že by v červenci 2018

prováděl práce na zakázku či jinou činnost po žalobkyni, uvedl, že v červenci 2018 neměla společnost žádné zaměstnance, neví, o jaké práce se mělo jednat, k žádnému předání na základě 4 předmětných faktur nedošlo, faktury nepoznal. Ze svědecké výpovědi M. P. za společnost BAU WORK, s. r. o., vyplynulo, že uvedená společnost pro žalobkyni nerealizovala služby, svědek žalobkyni neznal a popřel, že by vystavoval pro žalobkyni daňové doklady, podepsal je či uzavřel obchodní smlouvu. Rozporoval fakturovanou úhradu dle faktur v hotovosti s tím, že společnost BAU WORK, s. r. o., provádí pouze bezhotovostní platební styk. Správce daně dokonce v 2. Seznámení následně vyrozuměl žalobkyni i o tom, že ve vztahu ke společnosti ROSTIVAS, s. r. o., nelze uvažovat ani o jiné osobě, která by byla pověřena pracemi pro žalobkyni v rozhodném zdaňovacím období, což potvrzuje i výpověď jednatele v tom, že o všech záležitostech společnosti rozhodoval jen on sám. Shodně k rozhodování za společnost BAU WORK, s. r. o., vypovídal i svědek M. P. Žalobkyně tedy měla dostatek informací a podkladů o pochybnostech správce daně, které jí umožňovaly bránit se těmto pochybnostem a předložit důkazní prostředky k jejich vyvrácení. Zástupkyně žalobkyně byla svědeckým výsledkům přítomna a činila dotazy (obecné a mimo rozhodné období), k nimž z odpovědí svědků nevyplývaly skutečnosti způsobilé znevěrohodnit jejich výpovědi a odstranit pochybnosti správce daně.

69. Soud přisvědčil i pochybnostem správce daně o uskutečnění ekonomické činnosti žalobkyně na výstupu pro její odběratele z plnění na vstupu přijatých od dodavatelských společností RABBIT Trhový Štěpánov, a. s., Služby města Postoloprty, s. r. o., a Bara, s. r. o., když z tvrzení žalobkyně, z povahy tvrzených služeb a ze správního spisu ve spojení s daňovými doklady žalobkyně i uvedených společností nebylo možné ověřit souvislost mezi plněními pro žalobkyni, spočívajícími ve službách poskytování obědů a ubytování a plněními pro její odběratele v jejím předmětu činnosti – poskytování služeb úklidových prací v určitém místě a čase.
70. Pokud žalobkyně na základě vystavených faktur hradila ubytovací služby a poskytování obědů pro osoby, u nichž nebylo zjištěno, že jde o zaměstnance žalobkyně nebo zaměstnance společností ROSTIVAS, s. r. o., BAU WORK, s. r. o., Belario, s. r. o., Golden Years, s. r. o., MARPET-STAV, s. r. o., tedy účel ubytování, pak nemohly být daňové doklady z těchto plnění důkazem o použití těchto plnění pro odběratele žalobkyně na výstupu. Z odpovědí uvedených dodavatelských společností k výzvě správce daně, které potvrdily ubytování osob a doklady vystavené na žalobkyni, vyplynulo jen poskytnutí plnění ubytovacích služeb a obědů, nevyplývalo z nich však, za jakým účelem byly u těchto zařízení osoby ubytovány. Fakturace od dodavatelských společností vztahující se ke smlouvám, na základě nichž měla být plnění ubytovacích služeb žalobkyni poskytnuta, jsou logicky, vzhledem k povaze služeb, prosty jakékoliv specifikace druhu prací, služeb, jejich rozsahu, místa a času plnění poskytnutých žalobkyni jejím odběratelům *v předmětu její činnosti*. Protože žalobkyně nedoložila, že by přefakturovala náklady na ubytovací služby jiným dodavatelům, kteří by poskytli své pracovníky pro účely splnění zakázek žalobkyně jejím odběratelům, a takový postup ani není věrohodný, soud má za to, že v těchto obchodních vztazích nebyla prokázána souvislost mezi plněními na vstupu a na výstupu z hlediska zásady neutrality DPH. Pokud žalobkyně v žalobě tvrdí, že náklady na ubytování a obědy hrazené jí uvedeným dodavatelům ubytovacích služeb zohlednila v ceně pro své odběratele, jde o argumentaci, která nebyla v řízení žalobkyni prokázána a doložena v tom směru, zda, kým a v jakém rozsahu byly provedeny práce pro odběratele žalobkyně právě osobami ubytovanými v zařízeních uvedených dodavatelů. Nebyla prokázána souvislost odebraných

prací s hrazením ubytovacích služeb a služeb obědů dle doložené fakturace. Ani námitky třetího žalobního bodu nejsou důvodné.

71. Nedůvodnost námitek proti vyhodnocení dokazování v daňovém řízení determinuje i nedůvodnost námitky čtvrtého žalobního bodu o neprovedení navrhovaných důkazů výsledkem svědků – D. I. a R. G. – jednatelů společností Golden Years, s. r. o., a Belario, s. r. o. Žalovaný na podkladě zjištění o působení jmenovaných jako jednatelů v uvedených společnostech do 1. 7. 2018, vycházejí z judikatorních premis Ústavního soudu ohledně úvah o nadbytečnosti důkazních návrhů pak v bodu 98 napadeného rozhodnutí, ale i předtím i v 2. Seznámení zcela opodstatněně nepovažoval za relevantní provést výpovědi uvedených svědků. Soud tomu přisvědčuje za okolností, spočívajících v naprostém nedostatku údajů o druhu a rozsahu plnění v daném místě a čase, neboť i kdyby uvedení svědci jako jednatele uvedených společností do 1. 7. 2018 disponovali informacemi o pracích své společnosti do budoucna, nebylo by možné z jejich případné potvrzující odpovědi přesvědčivě převzít konkrétnější potvrzení určitých prací a v konkrétním rozsahu tak, aby tyto informace nezpochybnitelně doplnily jen obecné údaje na daňových dokladech.
72. Žalobkyně v žalobě dále jen vznesla obecnou žalobní námitku neopatření vyjádření či potvrzení odběratelů, aniž by uvedla jakékoliv skutečnosti, z nichž lze usuzovat na to, že by toto vyjádření mohlo přinést obrat v posouzení přijetí rozsahu jednotlivých deklarovaných plnění od společností uvedených na daňových dokladech, tedy založit nárok na odpočet daně v určité výši odvislé od hodnoty plnění. Takové doplnění dokazování není souladné s ústavně vysloveným předpokladem, že musí být způsobilé ověřit či vyvrátit tvrzenou skutečnost.
73. Námitku žalobkyně zpochybňující podpis svědka M. P. na protokolu o jeho výsledku ze dne 10. 8. 2021 ve srovnání s jeho podpisem na daňových dokladech a smlouvách, soud považuje za zcela absurdní. Jmenovaný svědek byl před správcem daně vyslechnut osobně, výsledku byla přítomna zástupkyně žalobkyně, která nevznesla námitku proti totožnosti svědka, proto nemůže být autentičtější podpis než ten, který byl učiněn před očima přítomných. Přitom je viditelně zcela seznatelné, že jde o odlišný podpis, než kterými jsou opatřeny daňové doklady a smlouva předložené žalobkyní. Ani námitky čtvrtého žalobního bodu nejsou důvodné.
74. Soud k třetímu a čtvrtému bodu žaloby tedy shrnuje, že žalobkyní předložené dokumenty neprokázaly přijetí předmětného zdanitelného plnění od první skupiny dodavatelů a použití plnění od druhé skupiny dodavatelů, poskytujících ubytovací služby, pro další ekonomickou činnost žalobkyně. Faktury vystavené dodavateli žalobkyně neobsahovaly bližší vymezení plnění (konkrétní úklidové a pomocné práce), rozsah plnění, konkrétní termíny, ani stanovení konečné ceny pomocí jednotkové ceny. Příjmové pokladní doklady obsahovaly pouze identifikační údaje dodavatele a odběratele, nebyl v nich uvedený předmět a rozsah poskytnutých služeb, ani osoba předávající a přebírající platby v hotovosti, byly zjištěny nesrovnalosti v podpisech. Listinné důkazy nebyly průkazné ani ve spojení se svědeckými výpověďmi, nebyly průkazné jednotlivě ani ve vzájemné souvislosti, protože postrádaly podstatné údaje týkající se konkretizace zdanitelného plnění.
75. Mylná je námitka žalobkyně, že žalovaný měl uvést, v jakém rozsahu tedy uznává přijetí zdanitelného plnění. Soud pro vysvětlení uvádí, že neprokázala-li žalobkyně rozsah přijatých plnění u první skupiny dodavatelů, pak nelze uznat přijetí těchto zdanitelných plnění vůbec a nelze očekávat, že nějaký rozsah plnění bude uznán. Není-li průkazný rozsah plnění, pak

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

není prokázána ani hodnota plnění, od níž se jako od základu odvíjí výše odpočtu DPH a nárok na odpočet daně tak nelze uznat. Nepřípadná je rovněž v tomto případě námitka proti požadavku správce daně k prokázání odpracovaných hodin, seznamu pracovníků a předávacích protokolů. Lze sice přisvědčit žalobkyni v tom, že ze zákona není povinna k takové evidenci, ale správce daně a žalovaný v jimi naznačené možnosti dokazování vycházeli z toho, že žalobkyně toto sama požadovala, a jak bylo výše uvedeno, učinila to součástí smluv uzavřených s dodavateli. Pokud tuto evidenci stvrzenou dodavateli a to včetně objednávek prací nevedla, zbavila se důkazní možnosti prokázat přijatá plnění. Odkaz žalobkyně na kontrolní hlášení jejích dodavatelů nemůže za zjištěných okolností tohoto případu prokázat faktickou stránku plnění. Na kontrolní hlášení je tedy třeba nahlížet jen jako na formální doklad obsahující tvrzení žalobkyně převzaté z daňových dokladů. Zjištění údajů o tom, že dodavatelé nebyli nespolehlivými plátcí, samo o sobě neprokazuje, že žalobkyni poskytli úklidové a pomocné práce. Soud jen podotýká, že, jak vyplývá ze správního spisu, jako nespolehliví plátcí byly některé společnosti registrovány následně (dne 14. 9. 2018 Belario, s. r. o., a dne 29. 1. 2019 Golden Years, s. r. o.).

76. Soud shledal, že důkazní prostředky předložené žalobkyní žalovaný hodnotil v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, přičemž dospěl ke správným závěrům, které řádně odůvodnil. Soud v tomto ohledu nemá, co by žalovanému vytkl, a proto v podrobnostech na napadené rozhodnutí odkazuje.
77. K *pátému žalobnímu bodu* soud uvádí, že žalovaný nepostupoval v rozporu s právním názorem uvedeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2012, č. j. 2 Afs 60/2011-100. Nejvyšší správní soud vyslovil v tomto rozsudku názor, že po daňovém subjektu nelze požadovat prokázání pracovněprávních vztahů mezi plátcí daně a osobami vykonávajícími práci, protože daňový subjekt nemá zákonnou povinnost je tvrdit a dokládat, a navíc je ze své pozice objednatele díla doložit nemůže. Žalobkyně na uvedený rozsudek jen odkázala bez bližší návaznosti na projednávanou věc. Žalovaný nepožadoval po žalobkyni prokázání skutečností nad rámec hmotněprávních podmínek na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH, požadoval jen prokázání skutkových a právních důvodů pro poskytnutí zdanitelného plnění, nikoli okolnosti stojící mimo oblast vlivu žalobkyně. Ani pátý žalobní bod tak není důvodný.
78. Městský soud uzavírá, a to shodně se závěry i jiných rozsudků Městského soudu v Praze ve v daňových věcech žalobkyně (např. v rozsudcích č. j. 14 A 47/2021-70 a č. j. 15 Af 9/2021-71), že bylo na žalobkyni, aby prokázala svá daňová tvrzení dle § 92 odst. 3 daňového řádu. Rozhodla-li se žalobkyně ústně uzavřít smlouvy o dílo a o kooperaci a provedení prací se svými dodavateli, pak si měla opatřit takové listinné důkazy, které by přesvědčivě prokazovaly přijetí konkrétního zdanitelného plnění. Pokud tak neučinila, jde to k její tíži (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61). Žalobkyně neosvědčila dostatečnou míru obezřetnosti při své hospodářské činnosti, pročez nemohla být v dobré víře, že jí předložené listinné důkazy hodnověrně prokazují uskutečnění zdanitelného plnění o tvrzeném předmětu, rozsahu a od určitých dodavatelů.
79. Soud jen doplňuje, že z důvodů okolností případu žalobkyně nelze na danou věc aplikovat ani rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProCHemie C 154/20*, v níž SDEU, v jehož sledu následně Nejvyšší správní soud v rozšířeném senátu č. j. 1 Afs 334/2017-208 ze dne 23. 3. 2022 judikoval, publ. v právní větě, že „*Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a)*

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně.“

80. Uvedená judikatura nedopadá na předmětný skutkový stav, když z okolností tvrzených žalobkyní a zjištěných žalovaným nepřichází z důvodu nesplnění hmotněprávní podmínky uskutečnění (přijetí) zdanitelného plnění jakýmkoliv jiným dodavatelem v deklarovaném rozsahu, potřebné prokázání či ověření (v rámci judikovaného rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně), zda je dodavatel žalobkyně plátcem daně. Žalobkyně žádné jiné dodavatele, kromě deklarovaných na daňových dokladech ve vztahu k předmětným plněním neoznačila a žalovanému z průběhu dokazování nevyplývaly žádné údaje, které by správce daně samotného měly vést k ověřování plátcovství daně u jiných dodavatelů. Řízení v této věci se tak ocitlo toliko v situaci důkazní nouze k průkazu přijetí zdanitelného plnění žalobkyní a zčásti jeho použití na výstupu.
81. Soud se tedy ztotožňuje se žalovaným, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, jelikož nepředložila relevantní důkazní prostředky, které by prokazovaly, že jí byly fakturované služby poskytnuty první skupinou deklarovaných dodavatelů v určitém rozsahu právě za cenu, která je základem pro nárok na odpočet DPH, a že by další přijatá plnění od druhé skupiny dodavatelů, která žalovaný uznal, použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Žalobkyně v žalobě toliko obecně namítala, že důkazní břemeno unesla, neboť předložené důkazní prostředky prokazují přijetí zdanitelného plnění, s tímto tvrzením se však soud s ohledem na shora uvedené neztotožňuje.
82. Na základě všech shora uvedených skutečností Městský soud v Praze podanou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.
83. Výrok o nákladech řízení je dán ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a žalovanému v souvislosti s řízením u soudu žádné náklady nad rámec běžné činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud.

Praha 14. února 2024

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.