



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **PERSOMAX s.r.o.**, IČ: 06363512
se sídlem Senovážné náměstí 978/23, Praha 1
zastoupený daňovým poradcem UNTAX, s.r.o., IČ: 25260537
se sídlem U Továren 256/14, Praha 10

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2023, č. j. 8413/23/5300-22441-708656,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Základ sporu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

(K.ř. č. 1 – rozsudek)

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým byla v prvním výroku podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměřům na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vydaným Finančním úřadem pro hlavní město Prahu
 - ze dne 8. 6. 2021, č. j. 5218581/21/2001-52522-108185, za zdaňovací období březen roku 2018, kterým byla doměřena daň ve výši 19 475 Kč, a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 3 895 Kč,
 - ze dne 8. 6. 2021, č. j. 5303968/21/2001-52522-108185, za zdaňovací období duben roku 2018, kterým byla doměřena daň ve výši 20 104 Kč, a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 4 020 Kč,
 - ze dne 8. 6. 2021, č. j. 5304209/21/2001-52522-108185, za zdaňovací období květen roku 2018, kterým byla doměřena daň ve výši 21 717 Kč, a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 4 343 Kč,
 - ze dne 8. 6. 2021, č. j. 5304273/21/2001-52522-108185, za zdaňovací období červen roku 2018, kterým byla doměřena daň ve výši 43 762 Kč, a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 8 752 Kč,
 - ze dne 8. 6. 2021, č. j. 5304372/21/2001-52522-108185, za zdaňovací období červenec roku 2018, kterým byla doměřena daň ve výši 19 978 Kč, a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 3 995 Kč,
 - ze dne 8. 6. 2021, č. j. 5304432/21/2001-52522-108185, za zdaňovací období srpen roku 2018, kterým byla doměřena daň ve výši 66 798 Kč, a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 13 359 Kč,
 - a ze dne 8. 6. 2021, č. j. 5304464/21/2001-52522-108185, za zdaňovací období září roku 2018, kterým byla doměřena daň ve výši 21 859 Kč, a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 4 371 Kč.
2. Ve druhém výroku napadeného rozhodnutí byl podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu změněn:
 - dodatečný platební výměř na DPH ze dne 8. 6. 2021, č. j. 5304540/21/2001-52522-108185, za zdaňovací období říjen roku 2018 tak, že daň z přidané hodnoty byla snížena z částky 124 635 Kč na částku 72 616 Kč, penále ve výši 20 % bylo sníženo z částky 24 927 Kč na částku 14 523 Kč, odpovídajícím způsobem byla snížena hodnota řádku 40, 46, 63 a 66,
 - dodatečný platební výměř na DPH ze dne 8. 6. 2021, č. j. 5304571/21/2001-52522-108185, za zdaňovací období listopad roku 2018 tak, že daň z přidané hodnoty byla snížena z částky 65 887 Kč na částku 54 104 Kč, penále ve výši 20 % bylo sníženo z částky 13 177 Kč na částku 10 820 Kč, odpovídajícím způsobem byla snížena hodnota řádku 40, 46, 63 a 66,
 - dodatečný platební výměř na DPH ze dne 8. 6. 2021, č. j. 5304622/21/2001-52522-108185, za zdaňovací období prosinec roku 2018 tak, že daň z přidané hodnoty byla snížena z částky 25 566 Kč na částku 18 676 Kč, penále ve výši 20 % bylo sníženo z částky 5 113 Kč na částku 3 735 Kč, odpovídajícím způsobem byla snížena hodnota řádku 40, 46, 63 a 66,

ve zbytku byly dodatečné platební výměry za zdaňovací období od října 2018 do prosince 2018 potvrzeny.

3. Správce daně na základě daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce neprokázal splnění zákonných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), z daňových dokladů za úklidové a sanitační práce od dodavatelů Družstvo MEDEO, nyní Družstvo MEDEO v likvidaci, IČ: 28823711 (dále jen „dodavatel MEDEO“), SHALANDA s.r.o., IČ: 24741167 (dále jen „dodavatel SHALANDA“), AVALSORYM s.r.o., IČ: 01676954 (dále jen „dodavatel AVALSORYM“), APOLIDE s.r.o., IČ: 29014964 (dále jen „dodavatel APOLIDE“) a DEUSTAV s.r.o., IČ: 06634290 (dále jen „dodavatel DEUSTAV“). Konkrétně žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění a jeho použití v rámci své ekonomické činnosti. Žalobci taktéž nebyl uznán nárok na odpočet z přijatého plnění od dodavatele XOXOL s.r.o., IČ: 28968018, za nábor zaměstnanců z důvodu neprokázání splnění hmotněprávních podmínek podle § 72 a § 73 ZDPH, proti čemuž však žalobce nebrojil v odvolání. Z těchto důvodů vydal správce daně dodatečné platební výměry za zdaňovací období od března 2018 do prosince 2018.
4. Žalovaný provedl svědecké výpovědi na základě návrhů žalobce v doplnění odvolání. S hodnocením těchto výpovědí byl žalobce seznámen písemností č. j. 3121/23/5300-22441-708656 doručenou žalobci dne 26. 1. 2023, kterou byl též vyzván, aby se k hodnocení vyjádřil. Na výzvu žalobce reagoval dne 24. 2. 2023 návrhem na provedené svědecké výpovědi P. M. Ten v odvolacím řízení nebyl vyslechnut pro časovou náročnost v kontextu s blížící se prekluzí práva stanovit daň, což bylo zohledněno v napadeném rozhodnutí ve prospěch žalobce. V napadeném rozhodnutí dospěl žalovaný k závěru, že nebylo prokázáno faktické přijetí zdanitelných plnění od dodavatelů MEDEO, SHALANDA a AVALSORYM a nebyl prokázán rozsah zdanitelného plnění od dodavatele DEUSTAV. Ve vztahu k dodavateli APOLIDE byl nárok na odpočet DPH uznán.

II. Obsah žaloby

5. V prvním žalobním bodě namítal žalobce splnění podmínek vzniku nároku na odpočet daně tím, že předložil příslušné daňové doklady a daňovým orgánům se nepodařilo tento nárok důvodně zpochybnit. S odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), rozsudek ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11, Bonik EOOD, a na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013-23, a ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, týkající se čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“), žalobce tvrdil, že stěžejní je fakticita plnění, přičemž prokázání rozsahu, výše, způsobu a času plnění není součástí podmínek vzniku nároku na odpočet DPH uvedených v čl. 168 písm. a) směrnice a v § 72 odst. 1 ZDPH. Nadto pojmy jako „výše“, „čas“ i „způsob“ plnění nemají žádné zákonné ukotvení. Z právní úpravy vyplývají výhradně tyto podmínky vzniku nároku na odpočet DPH: a) faktická realizace plnění, b) realizace plnění plátcem DPH, c) plnění bylo nebo bude použito v rámci ekonomických činností plátce, a d) držba daňového dokladu (§ 73 odst. 1 písm. a) ZDPH].
6. Jako chybný označil žalobce závěr žalovaného, že žalobce neprokázal, že přijetí plnění proběhlo tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech. Žalobce uvedl, že samotná držba daňového dokladu je zákonem vyžadovaným důkazním prostředkem,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

kterým se dokládá vznik nároku na odpočet DPH, a odkázal na § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH definující obligatorní náležitosti daňového dokladu. Vznik nároku na odpočet DPH nelze podmiňovat požadavkem na prokázání souladu všech údajů uvedených na daňovém dokladu se skutečností, jak požadoval žalovaný. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, a navazující judikatury, pro vznik nároku na odpočet DPH není nutné, aby označení osoby uskutečňující plnění na daňovém dokladu odpovídalo skutečnosti, ani není nutné přesné určení data uskutečnění zdanitelného plnění. Není důvod, aby totéž neplatilo i v případě neprokázání rozsahu plnění. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 2 Afs 24/2007-119, daňový subjekt splní svou důkazní povinnost, prokáže-li předestřená tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Žalobce unesl důkazní břemeno prostřednictvím daňových dokladů. Bylo na prvostupňovém správci daně, aby prokázal existenci vážných a důvodných pochyb ohledně souladu údajů uvedených na dokladech předložených žalobcem se skutečností podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, lze považovat za pochyby, způsobující přenesení důkazního břemene na plátce, pouze ty, které se týkají zpochybnění údajů, které jsou pro vznik nároku na odpočet relevantní, a proto žalobce tíží důkazní břemeno. Žalovaný však postupoval v rozporu s uvedenou judikaturou.

7. Žalobce rozporoval správnost judikatury Nejvyššího správního soudu (například rozsudky ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, ze dne 28. 7. 2022, č. j. 6 Afs 391/2020-45, ze dne 1. 11. 2022, č. j. 7 Afs 105/2020-42, a ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022-239), podle které je zejména prokázání rozsahu plnění součástí hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, neboť se podle žalobce nezakládá na racionálních důvodech a nelze odbýt argumentaci žalobce pouhým odkazem na uvedenou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Žalovaný dále neobjasnil pojem „přijetí zdanitelného plnění tak, jak je deklarováno na přiložených daňových dokladech“. Žalobce se pouze domníval, že žalovaný odkazoval na zákonné náležitosti podle čl. 226 směrnice a § 29 odst. 1 ZDPH.
8. Nezákonnosti se žalovaný měl dopustit při zahájení daňové kontroly dne 26. 4. 2019, kdy vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků nad rámec daňových dokladů a evidencí vyžadovaných zákonem, aniž by unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, přičemž žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124.
9. Podle žalobce se výzva k prokázání skutečností ze dne 2. 3. 2020, č. j. 445275/20/2507-60561-500270 (dále jen „výzva k prokázání skutečností“), netýkala pochybností o souladu údajů na účetních dokladech se skutečností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, ale jejím obsahem byly pochybnosti o souladu dalších důkazních prostředků, zejména obchodních smluv, se skutečností. K důvodnému zpochybnění plnění nepostačuje zjištění, že takové plnění nebylo ve smlouvě zcela konkrétně specifikováno.
10. Dle žalobce nelze dovozovat negativní důsledek vůči němu se závěrem o důkazní nouzi z nemožnosti ověřit u dodavatelů (MEDEO, AVALSORYM, APOLIDE) dodání úklidových a sanitačních služeb, aniž by bylo prokázáno žalobcovo zavinění. Žalobce poukázal na judikaturu SDEU ohledně podvodného jednání. Nadto podle žalobce žalovaný nijak nevysvětlil svůj závěr o neunesení důkazního břemene ohledně prokázání

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

použití zdanitelných plnění pro uskutečňování ekonomických činností žalobce. Z usnesení SDEU ze dne 3. 9. 2020 ve věci C-610/19, Vikingo Fövállakozó, vyplývá, že pokud daňové orgány nemohou v důsledku podvodného jednání ověřit některé skutkové okolnosti šetřených transakcí, potom nemohou tuto okolnost klást k tíži plátcí uplatňujícímu sporný nárok na odpočet DPH bez toho, aniž by mu byla prokázána vědomá účast na podvodu, přičemž žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, je v rozporu s uvedeným usnesením SDEU a obhajuje nepřípustné uvalení objektivní odpovědnosti na žalobce. Dle žalobce lze nekontaktnost dodavatelů posoudit jako důkaz svědčící o faktické realizaci plnění. Pokud by totiž dodavatel plnění nerealizoval, neměl by důvod se před daňovými orgány skrývat.

11. Ve druhém žalobním bodě žalobce namítal, že daňové orgány neoprávněně upustily od provedení svědeckých výpovědí statutárních orgánů – paní Mártý Dulé, předsedkyně představenstva dodavatele MEDEO, pana Oleksandra Bihariyho, jednatele dodavatele AVALSORYM, a pana Ruslana Dreboty, jednatele dodavatele SHALANDA – všichni s místem pobytu na Ukrajině. Žalovaný nesprávně uvedl, že žalobce na svém důkazním návrhu již netrval, ačkoli s takovým postupem žalobce ani mlčky nesouhlasil. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že k datu 30. 3. 2022 byla ukončena mezinárodní spolupráce i výměna informací týkající se požadavků na provedení svědeckých výpovědí. Žalobce podal odvolání již v září 2021, tedy více než půl roku před ukončením mezinárodní spolupráce. Pokud by správce daně odeslal dožádání včas, mohla být tato žádost úspěšná a žalobce by nemusel skončit v důkazní nouzi. Tato pochybení představují podstatnou vadu daňového řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Současně představují porušení § 92 odst. 2 daňového řádu.
12. Ve třetím žalobním bodě namítal žalobce nezákonné hodnocení důkazních prostředků prokazujících poskytnutí služeb dodavatelem DEUSTAV. Závěr o neprokázání vzniku nároku na odpočet DPH ve vztahu k přijatým plněním od dodavatele DEUSTAV označil žalobce za svévolný, neboť byl v rozporu s provedeným dokazováním. Realizaci i úhradu předmětných služeb potvrdil jak jednatel dodavatele DEUSTAV pan Mykhayl Nemes, což žalobce označil za klíčový důkaz, tak i svědci N. a O. C. a M. S. Svědci I. H. a Z. N. sice realizaci služeb nepotvrdili, ale ani nepopřeli.
13. Žalovaný se snažil zpochybnit existenci souvislosti mezi předmětnými službami spojenými s ubytováním zaměstnanců žalobce a jeho ekonomickou činností na základě zjištění, že služby byly poskytovány i v měsících, ve kterých zaměstnanci žalobce na ubytovně nebyli ubytováni. Některé služby servisní povahy jsou nutné k zajištění ekonomické činnosti na základě dlouhodobých kontraktů a musí být přijímány i v době, kdy nejsou k dosahování plnění na výstupu bezprostředně využívány. Nárok na odpočet DPH mohl být žalobci odepřen pouze na základě zjištění, že předmětné služby nebyly v daných měsících vůbec poskytovány, což nebylo prokázáno. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 2. 2002, č. j. 33 Cdo 1152, 1199/2000-122, podle kterého hodnocení důkazů musí představovat racionální myšlenkovou činnost, kterou je provedeným důkazům prisuzována hodnota zákonnosti, závažnosti pro rozhodování a pravdivosti. Hodnocení výslechu svědků nebylo racionální, neboť výpovědi osvědčily realizaci služeb, avšak žalovaný je hodnotil pomocí úvah, které k důvodnému zpochybnění vzniku nároku na odpočet DPH nemohou vést. Jak žalobce již uvedl, vznik nároku na odpočet DPH není podmíněn prokázáním rozsahu plnění. K tomu žalobce odkázal na výslech svědka

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

Nemeshe, podle kterého se evidence osob a provedených úklidových prací nevedla. Rozsah těchto prací byl však jednoznačně vymezen cílem jejich zadání, tj. požadavkem na to, aby ve společných prostorách dotčené ubytovny bylo řádně uklizeno. Provedení prací v tomto rozsahu nebylo správcem daně ani žalovaným zpochybněno, ale bylo potvrzeno všemi dotázanými svědky.

14. Podle žalobce je nepřipustné, aby z nemožnosti ověření dodání služeb u provozovatele ubytovny obchodní korporace BARIKÁDA s.r.o., IČ: 28800761, (dále jen „BARIKÁDA“), byl vůči němu vyvozován negativní důsledek spočívající v důkazní nouzi, aniž by bylo prokázáno zavinění žalobce. Žalovaný při hodnocení důkazních prostředků zacházel do čím dál větších podrobností a hledal bezvýznamné rozpory a nesrovnalosti. Žalobce tvrdil, že hodnocení důkazů v odvolacím řízení prováděl správce daně namísto žalovaného (viz bod 175 napadeného rozhodnutí), což představuje podstatnou vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Úvaha žalovaného ohledně hodnocení svědeckých výpovědí není z odůvodnění napadeného rozhodnutí srozumitelná. Existující rozpory ve výpovědích svědků a mezi dalšími důkazy je nezbytné odstranit dalším dokazováním.
15. Ve čtvrtém žalobním bodě namítal žalobce nesprávné závěry žalovaného stran zdanitelných plnění od dodavatelů MEDEO, SHALANDA a AVALSORYM. Žalovaný nesprávně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal provedení úklidových a sanitačních prací dodavateli MEDEO, SHALANDA a AVALSORYM v souvislosti s ubytováním zaměstnanců žalobce. Nelze tvrdit, že z nemožnosti ověření poskytnutí těchto služeb vyplývá závěr, že se takové plnění vůbec neuskutečnilo. Žalobce nenese odpovědnost za pozdější nemožnost kontaktování dodavatelů. Navíc dodavatel SHALANDA se správcem daně komunikoval, plnění potvrdil a předložil veškeré vyžádané listiny. Ze skutečnosti, že rozsah plnění je neznámý, nelze dovodit, že se plnění vůbec neuskutečnilo. Samotné provedení úklidových a sanitačních prací nebylo zpochybněno.

III. Vyjádření žalovaného k podané žalobě

16. K prvnímu žalobnímu bodu žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, dle níž nárok na odpočet DPH nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění, což prokazuje žalobce. Správce daně nepochybil, když v rámci daňové kontroly zkoumal běžné aspekty dotčených plnění za situace, kdy prvotní doklady neobsahovaly konkrétně vydefinovaný rozsah prací vykonaných dodavateli žalobce. Důkazní břemeno tížilo žalobce, když na něj bylo přeneseno výzvou k prokázání skutečností.
17. Prokázání rozsahu plnění je třeba vnímat jako hmotněprávní podmínku nároku na odpočet DPH. Z čl. 226 odst. 6 směrnice ve spojení s § 29 ZDPH vyplývá povinnost daňového subjektu prokázat nejen faktické přijetí zdanitelného plnění, ale i přijetí v deklarovaném rozsahu. V případě, že je rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu obecně tak, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133, ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017-25, a ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76). Skutečnost, že neprokázání rozsahu deklarovaného plnění samo o sobě postačuje k odepření nároku na odpočet DPH, potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, a ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

18. Žalobce nesprávně staví naroveň situaci tzv. deklarovaného dodavatele, avšak i v případě deklarovaného dodavatele důkazní břemeno ohledně prokázání dodavatele plnění leží na daňovém subjektu.
19. Žalobci nebyla kladena k tíži nekontaktnost dodavatelů, avšak tato skutečnost ani nepřispěla k unesení důkazního břemene žalobce. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, podle kterého nekontaktnost vystavitele daňového dokladu může být důvodem pro pochybnosti správce daně o fakticitě zdanitelného plnění, které může daňový subjekt odstranit předložením relevantních důkazních prostředků. Odkaz na rozsudek SDEU C-610/19 je nepřiléhavý, neboť nedošlo k nepřípustnému uvalení objektivní odpovědnosti na žalobce.
20. Podle žalovaného nelze na nynější případ aplikovat judikaturu týkající se podvodného jednání, neboť se o daňový podvod nejednalo.
21. Ke druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že daňové orgány učinily vše, co bylo v jejich možnostech, aby svědecké výpovědi (navržené žalobcem až v odvolání) provedly, avšak narazily na objektivní překážku v podobě války na Ukrajině a s tím souvisejícím ukončením mezinárodní spolupráce k datu 30. 3. 2022. Žalobce byl o této skutečnosti informován sdělením č. j. 921660/22/2507-60561-500270. Žalovaný zjišťoval údaje směřující ke kontaktování svědků, přičemž kontaktní údaje měl především poskytnout sám žalobce (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 89/2018-79, a ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007-102). Ani žalobci nebyla známa adresa místa pobytu svědků, a proto podle úředního záznamu č. j. 2205666/20/2507-60561-500270 na provedení svědeckých výpovědí netrval, a to ještě před tím, než byla ukončena mezinárodní spolupráce s Ukrajinou.
22. Ke třetímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že z předložených daňových dokladů vyplynulo, že DEUSTAV prováděl pro žalobce úklidové práce v dohodnuté ceně, nebylo však zřejmé, kde byly tyto práce provedeny a v jakém rozsahu. Následně žalovaný shrnul obsah svědeckých výpovědí, včetně vzájemných rozporů. V případě zásadního rozporu mezi tvrzeními uvedenými ve výpovědích svědků je obecně namístě takový rozpor odstranit, pokud se jedná o skutečnosti významné pro rozhodnutí. To ovšem nebyl nynější případ. Z hodnocení svědeckých výpovědí vyplývá, že nebyl prokázán rozsah poskytnutých úklidových služeb a dále to, že nejsou v souladu s předloženými listinnými podklady. Provádění opakovaných svědeckých výpovědí primárně neslouží k odstranění jakéhokoli rozporu mezi zjištěními. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2019, č. j. 10 Afs 177/2019-71, podle něhož není důvodem k opětovnému výsledku jen skutečnost, že se žalobci nelíbí, jak byl výslech daňovým orgánem hodnocen. Dodal, že nelze srovnávat placení fixně stanoveného nájemného v určité výši každý měsíc a poskytování služeb servisní povahy.
23. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí podle žalovaného vyplývá hodnocení jednotlivých důkazů žalovaným i závěry, které ze skutkových zjištění dovodil, a to bez ohledu na začátek věty v bodě 175 napadeného rozhodnutí. Realizace hotovostních úhrad pak neprokazuje, že ke zdanitelnému plnění skutečně došlo (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 3 Afs 216/2017-33). Platbami v hotovosti nadto nelze doložit auditní stopu – skutečný finanční tok.
24. Ke čtvrtému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že dospěl k naprosto jednoznačným závěrům, tj. že nebylo v daňovém řízení prokázáno, že úklidové a sanitační práce, které

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

měli pro žalobce provést dodavatelé MEDEO, SHALANDA a AVALSORYM, byly skutečně žalobci poskytnuty. Ve vztahu k dodavateli SHALANDA žalovaný netvrdil, že je nekontaktní, leč po vyhodnocení důkazních prostředků i v tomto případě dospěl k závěru, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění deklarovaného plnění. Provedení úklidových a sanitačních prací bylo zpochybněno již výzvou k prokázání skutečností, ve které správce daně sdělil své pochybnosti týkající se dotčených obchodních případů. Tyto pochybnosti nebyly žalobcem vyvráceny.

25. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu pro nedůvodnost zamítl.

IV. Další vyjádření

26. V replice žalobce k prvnímu žalobnímu bodu uvedl, že žalovaný vycházel z mylného předpokladu, že § 92 odst. 3 daňového řádu činí neplatným § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Podle judikatury není pro splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH nutné, aby předmětné zdanitelné plnění uskutečnila osoba, která je na daňovém dokladu uvedena. Vznik nároku na odpočet DPH nelze podmiňovat požadavkem na prokázání souladu formálních náležitostí daňových dokladů se skutečností. Dle judikatury SDEU připadá omezení nároku na odpočet DPH v úvahu tehdy, kdy dojde k jeho uplatnění podvodným či zneužívajícím způsobem; v projednávané věci tato situace nenastala.
27. K druhému žalobnímu bodu žalobce uvedl, že mu vysvětlení žalovaného nepřipadá věrohodné a pod „zjišťováním údajů směřujících ke kontaktování svědků“ si nedokáže nic konkrétního představit. V případě svědecké výpovědi cestou mezinárodního dožádání zjišťuje místo pobytu svědka dožádaný finanční orgán.
28. Žalobce namítl, že rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 89/2018-79, a ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007-102, nejsou příléhavé, neboť se dotýkají pouze případů výslechu svědků s pobytem na území České republiky. Nelze spravedlivě očekávat, že by žalobce mohl být schopen zjistit místa pobytu svědků na území Ukrajiny. Podle žalobce bylo vyjádření žalovaného nelogické, neboť ačkoli možnost zaslání mezinárodního dožádání na Ukrajinu popíral, přesto jej podle bodu 197 napadeného rozhodnutí zaslal. Skutečnost pobytu svědků na Ukrajině přitom musela být známa již správci daně, jak vyplývá z úředního záznamu č. j. 2205666/20/2507-60561-50270.
29. Okolnost, že bývalý zástupce žalobce údajně upustil od návrhu na provedení svědeckých výpovědí, není rozhodná pro posouzení potřebnosti svědeckých výpovědí. Žalobce se na činnosti svých dodavatelů nepodílel, a proto jej ani podle nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, netížilo důkazní břemeno a nebyl povinen provedení svědeckých výpovědí vůbec navrhopvat. Mezi rozhodné skutečnosti, u nichž zákon rozložení důkazního břemene výslovně neupravuje (srov. § 92 odst. 3 a 5 daňového řádu a rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 26. 9. 2018, č. j. 48 Af 31/2016-40, Sb. NSS 3862/2019), nepochybně patří činnost dodavatelů. Uplatní se proto zásada materiální pravdy.
30. K třetímu žalobnímu bodu žalobce uvedl, že zatímco v napadeném rozhodnutí žalovaný tvrdil, že přestože je z předložených daňových dokladů zřejmé, že jsou za měsíční úklidové práce v dohodnuté ceně, není z nich zřejmé, kde byly tyto práce provedeny a v jakém rozsahu. Ve vyjádření naopak žalovaný tvrdí, že žalobce neprokázal, že bylo plnění na

daňových dokladech vystavených dodavatelem DEUSTAV uskutečněno v tvrzeném rozsahu.

31. Podle žalobce žalovaný nepochopil citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle níž právě existence rozporů mezi důkazy způsobuje, že hodnocení důkazů lze provést až po doplnění dokazování. Vysvětlení žalovaného je nesrozumitelné, neboť z něj není zřejmé, zda má za to, že žádné zásadní rozpory mezi tvrzeními ve výpovědích svědků neshledal, nebo zda tvrdí, že svědecké výpovědi nebyly vůbec způsobilé osvědčit, či vyvrátit rozhodné skutečnosti.
32. Ke čtvrtému žalobnímu bodu žalobce uvedl, že žalovaný ve vyjádření prohloubil nelogičnost svých závěrů, když nejprve tvrdí, že dospěl k jednoznačným závěrům, že nebylo prokázáno, že práce byly žalobci skutečně poskytnuty, zatímco vzápětí tvrdí, že v žádném z obchodních případů nedospěl k závěru, že se plnění fakticky vůbec neuskutečnilo.
33. V duplice žalovaný zopakoval svou předchozí argumentaci. Ke druhému žalobnímu bodu podotkl, že výběr důkazních prostředků, kterými hodlá prokázat svá tvrzení, je plně v dispozici daňového subjektu. Žalovaný neměl zákonnou povinnost provést výslechy svědků *ex officio*, jak tvrdil žalobce. Ke třetímu žalobnímu bodu poznamenal, že mu není zřejmé, jaké rozpory mezi svědeckými výpověďmi žalobce spatřuje.

V. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

34. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
35. Soud v dané věci rozhodl bez jednání, jelikož oba účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas v reakci na výzvu soudu podle § 51 odst. 1 s. ř. s.
36. Soud při posouzení věci vyšel z následující právní úpravy:
 - Podle čl. 168 písm. a) směrnice jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani.
 - Podle čl. 226 bod 6 směrnice, aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádějí se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely daně z přidané hodnoty povinně pouze tyto údaje: množství a druh dodaného zboží nebo rozsah a druh poskytnuté služby.
 - Podle § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH musí daňový doklad obsahovat tyto údaje: rozsah a předmět plnění.
 - Podle § 72 odst. 1 ZDPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování:

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

- a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
 - b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
 - c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,
 - d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo
 - e) plnění uvedených v § 13 odst. 7 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.
- Podle § 73 odst. 1 ZDPH je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen splnit tyto podmínky:
 - a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad,
 - b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem,
 - c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad,
 - d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo
 - e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.
 - Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
 - Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

37. Soud o podané žalobě uvážil následovně:

38. Soud se ztotožňuje se názorem žalovaného, že nárok na odpočet DPH nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění, přičemž existenci a rozsah zdanitelného plnění měl prokázat žalobce, což se nestalo. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, „[p]rokazování nároku na odpočet daně je sice primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.“ (obdobně náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99). Žalobce tedy

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

samotným předložením daňových dokladů neunesl své důkazní břemeno a nevznikl mu nárok na odpočet DPH. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, vzniká nárok na odpočet DPH na základě daňových dokladů tehdy, zobrazují-li takové daňové doklady věrně faktickou stránku věci (skutečné přijetí zdanitelného plnění). Pro vyloučení uplatnění mechanismu podle § 73 odst. 1 ZDPH postačí, neodpovídají-li některé údaje uvedené v daňovém dokladu skutečnosti, a to za situace, kdy správci daně vzniknou pochybnosti o správnosti údajů o uskutečnění zdanitelného plnění nebo naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu DPH.

39. Stěžejním pro vznik nároku na odpočet DPH je fakticita plnění (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, ze dne 7 Afs 125/2017-27, nebo ze dne 18. 8. 2022, č. j. 2 Afs 331/2018-85). Tvrdil-li žalobce, že prokázání rozsahu plnění není součástí podmínek vzniku nároku na odpočet DPH, přičemž poukazyval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 2 Afs 24/2007-119, pak soud považuje výklad žalobce za dezinterpretaci (daný rozsudek nestanoví, že účetnictví je nezvratným, ergo vždy dostačujícím důkazem) a dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017-25, podle kterého v případě pochybností správce daně založených na nedostatečně konkretizovaném rozsahu plnění v daňových dokladech dochází k přechodu důkazního břemene na daňový subjekt, který musí pochybnosti správce daně vyvrátit a prokázat, že mu bylo poskytnuto zdanitelné plnění v deklarovaném rozsahu (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76). Žalobcem odkazovaný rozsudek SDEU ze dne 15. 9. 2016 ve věci C-516/14 uvádí, že čl. 178 písm. a) směrnice „*musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním daňovým orgánům v tom, aby odmítly uznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) pouze z toho důvodu, že osoba povinná k dani má fakturu, která nesplňuje podmínky vyžadované čl. 226 body 6 a 7 této směrnice, i když uvedené orgány disponují všemi informacemi nezbytnými k ověření, že byly splněny věcné hmotněprávní podmínky pro uplatnění tohoto nároku*“, avšak v nynějším případě neměl správce daně dostatečné informace nezbytné k závěru, že byly naplněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, tj. že byl prokázán skutečný rozsah přijatého zdanitelného plnění. Pokud by nebylo zdanitelné plnění prokázáno v celém tvrzeném rozsahu, neprokázaná část by nesplňovala hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH. Žalobce zde zaměňuje hmotněprávní podmínku vzniku nároku na odpočet DPH se zákonnými náležitostmi daňových dokladů podle § 29 ZDPH. V nynějším případě správce daně nezpochybnil formální náležitosti daňových dokladů, nýbrž to, zda ke zdanitelnému plnění deklarovanému v daňových dokladech skutečně došlo a v jakém rozsahu. Z tohoto důvodu není relevantní ani judikatura SDEU uvedená v replice žalobce, neboť právě fakticita plnění a jeho rozsah byly zpochybněny.
40. K další žalobcem odkazované judikatuře soud podotýká, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013-23, obsahuje toliko výklad pojmu „služba“ ve smyslu § 14 odst. 1 ZDPH, avšak v nynější věci není sporné, že úklidové a sanitační práce jsou službou. Ve věci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, daňové orgány nerozporovaly samotnou fakticitu poskytnutého zdanitelného plnění, ale pouze účtovanou částku za něj s odkazem na cenu obvyklou a schopnost dodavatelů poskytnout zdanitelné plnění v tvrzeném rozsahu, což nelze aplikovat na nynější případ. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Afs

334/2017-208, sice uvádí, že dodavatel/poskytovatel nemusí být jednoznačně identifikován, avšak tento závěr je podmíněn tím, že ze skutkových okolností musí s jistotou vyplývat, že dodavatel/poskytovatel měl postavení plátce DPH, přičemž důkazní břemeno leží na daňovém subjektu. V souladu s tímto rozsudkem bylo možné odstranit pochybnosti správce daně o skutečném rozsahu zdanitelného plnění dalšími důkazními prostředky tak, aby byl rozsah zdanitelného plnění postaven najisto. Nutno zmínit, že v rámci daňového řízení byly dány žalobci možnosti navrhnout důkazní prostředky, a pokud to bylo možné, daňové orgány je provedly a zhodnotily.

41. Soud se dále zabýval otázkou, zda správce daně unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tedy zda prokázal existenci vážných a důvodných pochybností o souladu údajů uvedených v daňových dokladech se skutečností. Soud přisvědčuje názoru žalovaného, že ve výzvě k prokázání skutečností byly tyto vážné a důvodné pochybnosti uvedeny, přičemž spočívaly ve vzájemně rozporných skutečnostech, či v nedostatečně konkrétním vymezení rozsahu zdanitelného plnění. Správce daně tudíž unesl výše zmíněné důkazní břemeno.
42. Soud shrnuje, že žalobce v příloze k podání ze dne 26. 11. 2019 sdělil, že předmětem úklidových a sanitačních služeb byl úklid a sanitace pokojů a výměna ložního prádla. V bodě 3) výzvy k prokázání skutečností správce daně uvedl pochybnosti týkající se poskytnutí úklidových a sanitačních prací od dodavatelů MEDEO, SHALANDA a AVALSORYM, jež byly založeny na vyjádřeních poskytovatelů ubytování SPRÁVA NEMOVITOSTÍ CHEB s.r.o., IČ: 06643957, UNIWORKS CB s.r.o., IČ: 25190687, a CzechFoodTeam s.r.o., IČ: 24316121. Ti na výzvu správce daně sdělili, že v rámci ubytování poskytovali i úklidové služby (a výměna ložního prádla), žalobcem deklarovaná zdanitelná přijetí se tedy překrývala s plněními poskytnutými ubytovacími zařízeními. Ve vztahu k označeným dodavatelům tak měl správce daně pochybnosti, zda zdanitelné plnění uvedené v daňových dokladech bylo skutečně poskytnuto.
43. Dodavatel DEUSTAV v reakci na výzvu správce daně potvrdil spolupráci s žalobcem, přičemž poskytl smlouvu o dílo, jejímž předmětem (bod 1.2.) bylo provedení díla spočívajícího v provedení úklidových prací a závazek žalobce zaplatit za provedené dílo dohodnutou cenu. Konkrétní místo provedení úklidových prací nebylo ve smlouvě o dílo uvedeno a z předložených podkladů nevyplývalo, v jakém rozsahu byly skutečně úklidové a sanitační práce poskytnuty. Ve vztahu ke zdanitelnému plnění dodavatele DEUSTAV tak měl správce daně pochybnosti o skutečném rozsahu poskytnutých služeb. Správce daně proto vyzval žalobce, aby prokázal, že přijal předmětná zdanitelná plnění tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech, a že je použil v rámci svých ekonomických činností.
44. Jelikož správce daně prokázal pochybnosti o fakticitě, respektive o skutečném rozsahu přijatého zdanitelného plnění, nemohl žalobce unést své důkazní břemeno pouhým účetnictvím a bylo na něj přeneseno důkazní břemeno ve vztahu k fakticitě přijatého zdanitelného plnění od dodavatelů MEDEO, SHALANDA a AVALSORYM, a v případě dodavatele DEUSTAV k prokázání konkrétního rozsahu deklarovaného plnění.
45. Soud se neztotožnil s námitkou žalobce, že pojmy „výše“, „čas“ a „způsob“ nejsou zákonem ukotveny, protože nejsou relevantní či jednoznačné. Z obsahu daňového spisu zcela zjevně vyplývá, jaké skutečnosti měl žalobce v rámci prokázání rozsahu přijatého zdanitelného plnění prokázat, a to na základě jazykového výkladu uvedených pojmů

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

v souvislosti s podstatou zdanitelného plnění, tedy poskytování úklidových a sanitačních služeb. Stejně tak nemá soud pochybnosti o výkladu pojmu „přijetí zdanitelného plnění tak, jak je deklarováno na přiložených daňových dokladech“, neboť v kontextu odůvodnění rozhodnutí daňových orgánů a povahy přijatého zdanitelného plnění je zjevné, jaké aspekty měl žalobce prokázat (místo, ve kterém byly služby poskytnuty, časový rozsah jejich poskytování, konkrétní náplň plnění, případně konkretizaci osob, které plnění poskytovaly). Žalobce ani soudu nenaznačil, jakým jiným způsobem tyto pojmy vykládat nebo v čem konkrétně měly být nejednoznačné.

46. Odkazy na judikaturu SDEU týkající se podvodného jednání soud pokládá za irelevantní, poněvadž v nynějším případě nebylo předmětem daňového řízení podvodné jednání, nýbrž přezkum naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH.
47. Žalobce označil za nepodložený závěr žalovaného, že neprokázal přijetí zdanitelného plnění za účelem uskutečňování svých ekonomických činností. K tomu se vyjádřil žalovaný v bodě 193 napadeného rozhodnutí tak, že při neprokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění nemohlo logicky dojít ani k jejich použití pro uskutečňování ekonomických činností podle § 72 odst. 1 písm. a) až e) ZDPH. Odůvodnění žalovaného je správné a dostačující.
48. Žalobce dále tvrdil, že nebylo možné dovozovat negativní důsledky z nekontaktnosti dodavatelů. Žalovaný se k nemožnosti kontaktovat dodavatele vyjádřil v bodě 34 (MEDEO) a 96 (AVALSORYM) napadeného rozhodnutí tak, že nesoučinností dodavatelů nebylo možno ověřit tvrzení žalobce. Takový závěr je v souladu s tím, že na žalobce bylo přeneseno důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Nejedná se o nepřípustné uvalení objektivní odpovědnosti na žalobce, přičemž je aplikovatelný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61 (nekontaktnost dodavatele zakládá pochybnosti o fakticitě plnění). Nadto soud upozorňuje, že odůvodnění napadeného rozhodnutí nestojí pouze na nemožnosti kontaktovat dodavatele, ale v rámci daňového řízení byla provedena řada dalších důkazů, které daňové orgány vzaly v potaz a vyhodnotily je. Soud pro stručnost odkazuje na napadené rozhodnutí, a to body 31 až 63 (dodavatel MEDEO) a body 93 až 123 (dodavatel AVALSORYM), v nichž se žalovaný podrobně zabýval provedenými důkazy, jejich vzájemnými souvislostmi, existencí podstatných rozporů mezi nimi, potažmo jejich věrohodností, přičemž soud se s hodnocením žalovaného ztotožňuje.
49. Dodavatel SHALANDA sice poskytl součinnost, avšak z bodů 69, 73, 80, 81, 82 a 90 napadeného rozhodnutí vyplývá, že tvrzení žalobce a dodavatele SHALANDA bylo v rozporu s tvrzením poskytovatele ubytování UNIWORKS CB s.r.o., který uvedl, že sám zajišťoval úklidové služby v ubytovně, nikoli žalobce prostřednictvím dodavatele SHALANDA. V bodech 65 až 92 napadeného rozhodnutí přitom žalovaný uvedl i další důvody (výslechy svědků), proč neměl přijetí zdanitelného plnění od dodavatele SHALANDA za prokázané, přičemž i zde se soud s hodnocením žalovaného ztotožňuje a odkazuje na něj.
50. Námitky prvního a čtvrtého žalobního bodu nejsou důvodné.
51. Soud nemá za to, že daňové orgány neoprávněně upustily od provedení žalobcem navržených svědeckých výpovědí. Žalobce v reakci na výzvu k prokázání skutečností zaslal správci daně písemnost ze dne 21. 3. 2020, ve které navrhl provést výslechy svědků: dodavatel MEDEO – Márta Dulá, dodavatel SHALANDA – Ruslan Drobot, dodavatel

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

AVALSORYM – Oleksandr Bihariy, dodavatel DEUSTAV – Mykhaýlo Nemeshe. Z úředního záznamu ze dne 7. 10. 2020, č. j. 2205666/20/2507-60561-500270, vyplývá, že dne 6. 10. 2020 správce daně opakovaně kontaktoval zástupce žalobce, který sdělil, že se navržení svědci (mimo svědka Mikhaýla Nemeshe) nezdržují na území České republiky, jejich adresy na Ukrajině nezná a nebude tak trvat na jejich výsledku. Jak bylo uvedeno výše, na žalobce bylo přeneseno důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a jelikož daňové řízení není založeno na vyšetřovací zásadě, bylo na žalobci, aby navrhoval důkazní prostředky pro svá tvrzení. Pokud provedení výsledku svědků již nepožadoval, nelze nyní tvrdit, že žalovaný měl i tak výsledky provést, zvláště za situace, kdy podle úředního záznamu zástupce žalobce uvedl, že se žalobce bude pokoušet zajistit jiné důkazní prostředky. Proto není důvodná ani námitka hypotetické situace, kdy by správce daně odeslal mezinárodní dožádání před ukončením mezinárodní spolupráce, jež by bývalo mohlo být úspěšné a žalobce by se nemusel ocitnout v důkazní nouzi.

52. Ve věci návrhu na provedení výsledku svědka R. Y., S. B. a V. B. vypravil žalovaný dne 28. 2. 2022 požadavky na provedení svědeckých výpovědí na Ukrajinu v rámci mezinárodní spolupráce se Státní daňovou službou Ukrajiny. Avšak tato mezinárodní spolupráce byla ukončena k datu 30. 3. 2022, a s tím byla ukončena i výměna informací. Odpověď přišla dne 7. 12. 2022, a to pouze ve vztahu ke svědkovi Y., který se odmítl k věci vyjádřit. Žalobce tyto svědky navrhl až v rámci odvolání, tudíž nelze tvrdit, že měl žalovaný postupovat rychleji, aby mohlo být mezinárodní dožádání vyřízeno před ukončením mezinárodní spolupráce. Současně je nutné poznamenat, že důvodem pro ukončení mezinárodní spolupráce s Ukrajinou bylo vypuknutí ozbrojeného konfliktu vyvolaného invazí cizích vojsk, což představuje nepředvídatelnou událost mimo vůli žalovaného.
53. Námitka druhého žalobního bodu není důvodná.
54. Ke třetímu žalobnímu bodu soud uvádí, že se otázkou přijatého zdanitelného plnění od dodavatele DEUSTAV žalovaný podrobně zabýval v bodech 146 až 187 napadeného rozhodnutí. V bodě 160 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že svědeckou výpovědí pana Nemeshe bylo prokázáno, že nějaké úklidové práce byly dle předložených daňových dokladů poskytnuty, avšak nebylo prokázáno, že byly poskytnuty v rozsahu uvedeném na předložených daňových dokladech a o tomto rozsahu i nadále panovaly pochybnosti. Tento závěr vycházel zejména z hodnocení svědecké výpovědi pana Nemeshe a z vyjádření společnosti PETRYKAN s.r.o., IČ: 28541057 (vlastník nemovitosti), která uvedla, že zajištění úklidu bylo různé, v návaznosti na obsah jednotlivých nájemních smluv. Z nájemní smlouvy mezi společností PETRYKAN s.r.o. a společností BARIKÁDA, která byla poskytovatelem ubytovacích prostor pro zaměstnance žalobce, nevyplývalo, že by byl ubytovací prostor poskytnut spolu se službou zajišťující jeho úklid.
55. Žalovaný dovedl, že předmětný úklid mohl být zajištěn dodavatelsky. Dále hodnotil kontrolní listy úklidu, zjištění v aplikaci České správy sociálního zabezpečení k dodavateli DEUSTAV a výsledky svědků. Komplexní vyhodnocení výpovědí svědků vyvracející žalobní námitky je obsaženo v bodech 182 a 183 napadeného rozhodnutí. Jak již soud odůvodnil výše, rozsah poskytnutého zdanitelného plnění je součástí prokázání samotného faktického uskutečnění zdanitelného plnění. Závěr o tom, že bylo prokázáno, že nějaké úklidové a sanitační služby byly poskytnuty, má oporu v obsahu daňového spisu, ze kterého žalovaný vyvozuje logický a jednoznačný závěr. Současně však vyvstaly rozpory mezi tvrzeními svědků, které se týkaly rozsahu skutečně poskytnutého zdanitelného plnění. Zejména nebylo zřejmé, které konkrétní osoby prováděly úklidové služby, zda byl

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

prováděn i úklid pokojů, neboť například manželé C. si podle výpovědi uklízeli svůj pokoj sami. Také existovaly rozpory ve výpovědích paní C., pana H. a paní S. týkající se označení osob provádějících úklid. Nadto paní S. tvrdila, že byla ubytována na ubytovně v Mostě, leč důkazní prostředky dokládají, že byla ubytována na ubytovně v Žatci. Svědek Z. N. o dodavateli DEUSTAV ani o osobě provádějící úklid společných prostor neměl žádné povědomí. Též z kontrolních listů úklidu a ze zjištění od České správy sociálního zabezpečení žalovaný dovodil další nejasnosti ohledně rozsahu zdanitelného plnění. Z výše uvedeného přitom rovněž vyplývá, že skutečnost, že společnost BARIKÁDA nereagovala a neposkytla součinnost, nebyla jediným důvodem, pro který žalobce neunesl své důkazní břemeno.

56. Soud nevěšel na žalobní námitku, že hodnocení jednoho z výsledků prováděl správce daně namísto žalovaného. Bod 174 napadeného rozhodnutí shrnuje výslech paní C., který byl v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu proveden správcem daně, bod 175 napadeného rozhodnutí pak obsahuje hodnocení tohoto výsledku, přičemž je uvozen slovy „Dle správce daně“ (žalovaný v napadeném rozhodnutí většinou užívá označení „prvostupňový správce daně“). Soud konstatuje, že i kdyby se správce daně nějak vyjadřoval k provedeným výsledkům, typicky při předložení doplněného dokazování, neznamená to, že tím nahrazuje hodnocení žalovaného. Správce daně totiž nemůže nijak vnutit svůj názor žalovanému, který je jeho nadřízeným orgánem. Z kontextu bodu 175 napadeného rozhodnutí zejm. s bodem 182 napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný věnuje komparaci výpovědí, ale i z hodnocení dalších výpovědí k dodavateli DEUSTAV ze strany žalovaného dle soudu jednoznačně vyplývá, že se v případě výsledku paní C. jedná o hodnocení žalovaného. Nic nebrání tomu, aby měl žalovaný totožný názor na věc jako správce daně. Uvození bodu 175 napadeného rozhodnutí je tedy formulačně nesprávné, leč k žalobcem tvrzené procesní vadě nedošlo.
57. Pokud se jedná o přijímání zdanitelného plnění žalobcem i v době, kdy na dané ubytovně nebyli ubytováni jeho zaměstnanci, jde o další relevantní důvod pro pochybnosti správce daně. Soud přitakává názoru žalovaného, že využívání úklidových a sanitačních služeb je svou povahou odlišné od využívání nájmu a jeho hrazení. V případě uzavřené nájemní smlouvy není obvykle rozhodné, zda nájemce skutečně využívá nemovitost pro ubytování, či nikoli, zatímco úklid a sanitace (jejich fakticita, popř. rozsah) na skutečném využívání nemovitosti závislé jsou. Argumentaci žalobce, že některé služby servisní povahy je třeba přijímat na základě dlouhodobých kontraktů, soud považuje za obecnou, nepodloženou a v celkovém kontextu nevěrohodnou.
58. Žalobce namítal, že se žalovaný zabýval bezvýznamnými rozpory, avšak podle názoru soudu se žalovaný snažil zjistit skutečný stav věci, a tudíž bylo jeho povinností ověřit, zda jsou výpovědi svědků a další důkazy ve vzájemném souladu. Pokud žalobce namítá, že žalovaný měl tyto rozpory odstranit provedením dalších důkazů, soud opětovně upozorňuje, že důkazní břemeno tížilo žalobce, nikoli žalovaného. Soudu není zřejmé, jaký rozpor shledává žalobce mezi odůvodněním napadeného rozhodnutí a vyjádřením žalovaného k žalobě, zejména za situace, kdy pro posouzení důvodnosti žaloby je rozhodný jen obsah napadeného rozhodnutí. V obou případech žalovaný uvádí, že žalobce neprokázal skutečný rozsah zdanitelného plnění. Závěr o neprokázání rozsahu skutečně poskytnutého zdanitelného plnění je založen na srozumitelném, logickém a podloženém hodnocení důkazních prostředků a soud se závěry žalovaného souhlasí.

59. Je též irelevantní zabývat se otázkou naplnění podmínky použití přijatého zdanitelného plnění v rámci ekonomické činnosti žalobce, když nebyl prokázán žádný konkrétní rozsah skutečně přijatých úklidových a sanitačních služeb od dodavatele DEUSTAV. K hotovostní úhradě zdanitelného plnění od dodavatele DEUSTAV soud ve shodě s žalovaným odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 3 Afs 216/2017-33, podle kterého hotovostní úhrady neprokazují, že ke zdanitelnému plnění skutečně došlo.
60. Námitka třetího žalobního bodu není důvodná.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

61. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
62. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha dne 30. dubna 2024

Mgr. Milan Tauber v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.