



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Martina Bobáka a Jana Kratochvíla ve věci

žalobkyně: **EVROPSKÁ VODNÍ DOPRAVA-SPED., s.r.o., IČO 48592412**
sídlem Nad Vavrouškou 696/19, Praha 8

zastoupená daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 4, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 2. 2024, č. j. 4242/24/5300-22444-713021,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí, kterým byla k odvolání žalobkyně zčásti změněna (ve vztahu ke stanovenému penále) a ve zbytku potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Praha (dále jen „správce daně“) – dodatečné platební výměry ze dne 28. 4. 2023, kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty („DPH“) za zdaňovací období květen až srpen 2019 v celkové výši 281 251 Kč.
2. Z obsahu daňového spisu zjistil soud následující, pro věc podstatné skutečnosti.

3. Dne 21. 6. 2021 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na DPH za předmětná zdaňovací období v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od plátce BE-Vaňov s.r.o. (dále jen „BE Vaňov“). Předmětem plnění měly být stavební práce na vodní cestě, ostraha, úklid či manipulace s materiálem.
4. Po provedené daňové kontrole správce daně pojal pochybnost o rozsahu provedených prací a jejich ceně (viz zpráva o daňové kontrole ze dne 6. 4. 2023, č. j. 834161/23/2501-60562-505271; dále jen „zpráva o daňové kontrole“).
5. Na základě zprávy o daňové kontrole správce daně vydal dodatečné platební výměry, kterými žalobkyni doměřil DPH za sporná zdaňovací období, a to včetně penále.
6. Proti dodatečným platebním výměrům brojila žalobkyně odvoláním, v němž toliko namítla, že ji správce daně nevyzval k podání dodatečných přiznání k DPH. Tento chybný postup vedl dle žalobkyně k nezákonnosti daňové kontroly i vydaných dodatečných platebních výměrů.
7. Žalovaný doměření DPH žalobkyni potvrdil. Zároveň však shledal, že daňové řízení bylo stíženo procesní vadou, protože správce daně před zahájením daňové kontroly nevyzval žalobkyni k podání dodatečných daňových přiznání k DPH. Toto pochybení ale samo o sobě nemá vliv na zákonnost napadených rozhodnutí o doměření daně, žalovaný pouze odstranil doměřená penále.

II. Obsah žaloby

8. Žalobkyně nesouhlasí, že fakturované činnosti od dodavatele BE-Vaňov s.r.o. neprovedl dodavatel BE-Vaňov s.r.o., nýbrž subdodavatel.
9. Žalobkyně uvádí, že J. K. a V. M. dosvědčili poskytování plnění, přičemž vypovídali o svých zkušenostech, které svými smysly vnímali. Žalobkyni proto nemá být vytýkáno, že svědci nepředložili doklady k prokázání svých tvrzení, protože svědek nemusí svá tvrzení prokazovat dalšími doklady (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2006, č. j. 1 Afs 31/2005 – 99).
10. Žalobkyně nepovažuje nepoměr částek 52 500 Kč a 371 056 Kč, který by vyplýval z obvyklé práce subdodavatele a který byl fakturován žalobkyni, za neobvyklý. Vzniklý rozdíl je za přeložení vytěženého materiálu k odvodnění z důvodu vyššího obsahu vody (odvodnění materiálu bylo z důvodu zabránění úniku tekutého materiálu z nákladních aut a tím znečištění komunikací), za úklid deponie a komunikací a za uvedení pozemků do původního stavu (rekultivace ornice a celého poškozeného území). V případě pásového nakladače, který se pohyboval na jednotlivých deponiích a vykonával převážnou část fakturovaných prací, odpovídá tato skutečnost ceně na faktuře č. 11/2019.
11. Žalobkyně upozorňuje, že J. K. si s odstupem času sice nepamatoval detaily poskytování služeb, ale najisto věděl, že tyto služby vykonával pro dodavatele BE-Vaňov, neboť sám řídil pásový nakladač, kterým překládal vytěžený materiál. Nepředložil-li tento svědek žádný mzdový list k pracovníkům, neznamená to, že brigádníky neměl, protože z důvodu osvobození příjmů od zdanění nemusel žádné mzdové listy vést. Tento svědek také potvrdil koordinaci celé zakázky V. M.. Výpověď svědka J. K. je dle žalobkyně konkrétní, věrohodná a není v rozporu s ostatními důkazními prostředky.
12. Žalobkyně odkazuje na složku nazvanou „Doplnění dokumentů ke svědecké výpovědi ze dne 07.09.2022“ s tím, že J. K. neměl potřebu vést se poznámky ve všech detailech.

Žalobkyně také odkazuje na složku „Doplnění dokumentů ke svědecké výpovědi ze dne 19.09.2022“ podanou panem V. M. dne 10. 10. 2022. Podle žalobkyně tyto důkazní prostředky dotváří ucelený obraz o poskytnutí zdanitelných plnění dodavatelem BE-Vaňov.

13. Žalobkyně poukazuje také na dlouhodobou spolupráci s dodavatelem BE-Vaňov týkající se zajištění zemních prací a strojních mechanizací. Bez poskytnutí těchto služeb by žalobkyně nebyla sto tyto činnosti zajistit. Žalobkyně opakuje, že dostatečně prokázala, jakým způsobem jí byly poskytnuty služby dodavatelem BE-Vaňov a za jakých podmínek, čeho se konkrétně tyto práce týkaly, kdo tyto práce za subdodavatele realizoval, kde se tyto práce uskutečnily a jaký byl skutečný rozsah zemních prací, rekultivace pozemků, ostrahy, úklidu deponie a komunikací. Žalobkyně namítá, že v obdobné věci žalovaný rozhodl opačně (viz rozhodnutí ze dne 22. 2. 2024, č. j. 4945/24/5300-22441-712931).
14. Odepření odpočtu DPH nelze dle žalobkyně stavět na tom, že dodavatel BE-Vaňov s.r.o. nemá zveřejněné účetní závěrky ve Sbírce listin, nemá webové stránky a nespolupracuje se správcem daně. To nejsou pochybnosti opírající se o nejasnosti o zdanitelných plněních, nýbrž nejasnosti o samotném dodavateli spočívající v jeho nestandardním chování. Pochybnosti o zdanitelných plněních není možné opírat o nestandardní povahu dodavatele. Odepření odpočtu DPH nelze stavět ani na tom, že dodavatel BE-Vaňov nemá zaměstnanecké kapacity ani strojní vybavení k poskytování plnění.
15. Žalobkyně konečně uvádí, že i kdyby fakturované činnosti daňovými doklady od dodavatele BE-Vaňov neprovedl dodavatel BE-Vaňov, tak to ještě neznamená neuznání odpočtu DPH na vstupu uplatněného z přijatých daňových dokladů od dodavatele BE-Vaňov. Dokazování mělo být vedeno také s cílem zjistit náhradního dodavatele (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208; dále jen „rozsudek Kemwater“).

III. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně podotýká, že žalobkyně vznesla v podaném odvolání pouze výtku procesního pochybení, které žalovaný přisvědčil. Žalovaný v této souvislosti odmítá poukaz žalobkyně na rozhodnutí odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 2. 2024, č. j. 4945/24/5300-22441-712931, neboť v odkazované věci daňový subjekt uplatnil v odvolání námitku týkající se formálního hodnocení důkazních prostředků. Žalobkyně toto neučinila, ačkoli byla zastoupena stejným právním zástupcem.
17. Žalovaný dále uvádí, že nekontaktnost dodavatele může být jednou z pochybností správce daně, zda k přijetí zdanitelného plnění došlo. Zároveň však důvodem odepření nároku na odpočet daně nebyla nekontaktnost dodavatele BE-Vaňov. Důvodem pro odepření odpočtu DPH bylo neprokázání přijetí zdanitelných plnění v tvrzeném rozsahu a ceně.
18. K hodnocení svědeckých výpovědí žalovaný opakuje, že dodavatel předmětných zdanitelných plnění není sporný, pochybnosti však přetrvávaly ohledně rozsahu provedených prací a jejich ceně. Z podaných svědeckých výpovědí nebylo možné zjistit a propojit s dalšími (listinnými) důkazy, v jakém rozsahu a ceně byly deklarované práce provedeny. Daňový subjekt musí prokázat nejenom faktické přijetí zdanitelného plnění, ale i přijetí v deklarovaném rozsahu. Bylo na místě doložit např. smlouvy, rozpočty, rozpis pracovníků, kalkulace, popř. jinou dokumentaci, ze které by bylo zřejmé, jak bylo plnění sjednáno, v jakých objemech, za jakou cenu, kdy, kde, jak a v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno.

19. K odkazu na rozsudek Kemwater žalovaný uvádí, že v dané věci zůstal neprokázán konkrétní rozsah provedených prací a jejich cena. Dokazování v intencích judikatury Kemwater ProChemie tak vůbec nepřicházelo v úvahu.

IV. Replika žalobkyně

20. V replice na vyjádření žalovaného žalobkyně namítla, že nebylo vedeno dokazování s cílem zjistit náhradního dodavatele. Těmito náhradními dodavateli mohou být J. K. či V. M. Žalobkyně odmítá, že by dodavatel BE-Vaňov byl nekontaktní. Dále tvrdí, že výzva ze dne 4. 11. 2021 obsahovala zmateně důvody, které nejsou vtažitelné k důvodům napadeného rozhodnutí.
21. Žalobkyně míní, že provedenými důkazními prostředky došlo k prokázání rozsahu plnění a ceny. Daňové doklady nejsou natolik obecné, aby zavdávaly pochybnosti o rozsahu plnění a ceně. Žalobkyně namítá, že ve výzvě ze dne 4. 11. 2021 není uveden požadavek na prokázání dodání plnění v uvedeném rozsahu a ceně. Prokázání rozsahu plnění a ceny není dle žalobkyně hmotněprávní podmínkou pro odpočet daně, nýbrž podmínkou formální povahy. Žalovaný nemůže po žalobkyni požadovat splnění této formální podmínky.
22. Žalobkyně závěrem odmítá tvrzení žalovaného, že samotná doměřená daň nebyla v jí podaném odvolání zpochybněna.

V. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

23. Soud dle § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“) přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení jemu předcházejícího, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí, načež dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
24. Soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť s tímto postupem účastníci souhlasili (žalobkyně svůj původní požadavek na nařízení jednání následně vzala zpět).
25. Žalobkyně v podané žalobě zpochybňuje především závěr správce daně, že neprokázala přijetí zdanitelného plnění v tvrzeném rozsahu a ceně.
26. V úvodu soud považuje za vhodné upozornit na nepřiliš standardní a šťastný postup žalobkyně, která v odvolacím řízení nevznesla žádnou námitku proti hmotněprávním závěrům správce daně. Z podaného odvolání soud ověřil, že vznesla toliko námitku procesního charakteru, aniž by jakkoli brojila proti stěžejnímu závěru správce daně o nepřijetí zdanitelného plnění od společnosti BE-Vaňov v tvrzeném rozsahu a ceně. Takto tedy žalobkyně nevyužila možnosti obrany, které jí dává daňový řád proti skutkovým a právním závěrům správce daně. Na straně druhé však tento postup žalobkyně nezbavuje soud povinnosti přezkoumat žalobou napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správce daně, v rozsahu žalobních bodů. Žalobní argumentace není omezena argumentací předestřenu v odvolacím řízení.
27. K věci samé soud uvádí následující.
28. Soud v obecné rovině nejprve připomíná, že v daňovém řízení má každý daňový subjekt povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné

skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak upravil svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (např. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod 23, a mnoho dalších). Z logiky věci přitom platí, že pokud správce daně důvodně zpochybní daňový doklad předložený ve smyslu § 73 odst. 1 písm. a) daňového řádu po splnění primární důkazní povinnosti, nelze tímto stejným dokladem prokázat věrohodnost, průkaznost a správnost údajů uvedených na něm samém.

29. Správce daně tedy ověřuje oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH. Formální podmínky tohoto nároku upravuje § 73 zákona o DPH, ustanovení § 72 téhož zákona pak vymezuje hmotněprávní podmínky, jejichž naplnění přiznání nároku na odpočet daně podmiňuje. Mezi hmotněprávní podmínky se řadí faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ze kterého je nárokován odpočet daně, přičemž plnění musí být využito k ekonomické činnosti daňového subjektu. Pro přiznání nároku na odpočet daně nicméně nepostačuje pouze to, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, nýbrž třeba prokázat jeho provedení v tvrzeném rozsahu a ceně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2024, č. j. 6 Afs 11/2023-26, bod 10). Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76, nebo ze dne 9. 3. 2023, č. j. 6 Afs 307/2021-29). Od něho se odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Již samotné neprokázání rozsahu plnění přitom postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63). V rozsudku ze dne 22. 9. 2023, č. j. 2 Afs 41/2022-38, bod 44, Nejvyšší správní soud konstatoval, že pokud je předmět a rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, co bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, o jaký předmět plnění se jednalo a v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133). Určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné. Již samotné neprokázání rozsahu plnění postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015 42, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017 48, či ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020 63, bod 32, a ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020 31, bod 15). A na uvedeném nic nemění ani poukazy žalobkyně na judikaturu Soudního dvora Evropské unie obsažené v jí podané replice. Odkazovaná rozhodnutí se týkají problematiky podvodu na DPH (věc Litdana UAB), případně se jedná o usnesení, které řeší prokázání osoby dodavatele (věc Vikingo).
30. Z judikatury tedy vyplývá, že ani uvedení všech formálních náležitostí na daňovém dokladu nemusí dostačovat k uznání nároku na odpočet DPH. Podmínkou pro uznání nároku není pouze uvedení (obecného) předmětu a rozsahu plnění na daňovém dokladu, ale uvedení tohoto rozsahu a předmětu v souladu se skutečností. Uvedení rozsahu a předmětu plnění v podobě dostačující pro uznání splnění formálních náležitostí daňového dokladu automaticky neznamená, že daňové orgány nemohou dále zkoumat, v čem deklarované plnění spočívalo (předmět) a kolik ho bylo (rozsah).

31. Jestliže shora uvedená východiska soud uplatnil na nyní řešený případ, musí nejprve zdůraznit, že správce daně nezpochybnil, že žalobkyně přijala plnění od společnosti BE-Vaňov. Nezpochybnil ani skutečnost, že tento dodavatel mohl plnění poskytnout prostřednictvím subdodavatelů. Podstatou odepření nároku na odpočet DPH však byla skutečnost, že žalobkyně neprokázala přijetí sporného plnění v deklarovaném rozsahu a ceně. A soud se se závěry správce daně shoduje.
32. Soud uznává, že žalobkyně doložila formálně bezvadné daňové doklady. Veškeré doklady (faktury) však byly dle soudu povšechně obecné a nebylo z nich možno seznat skutečný rozsah deklarovaného plnění. A ani další předložené důkazy dostatečně nerozptýlily správcem daně vyřčené pochybnosti o rozsahu plnění (a spolu s tím také o jeho ceně).
33. K jednotlivým daňovým dokladům soud uvádí následující.
34. Daňový doklad č. 20190026 byl vystaven za nakládku materiálu a uvedení pozemku do původního stavu na akci „zvýšení ponorů na Vltavské vodní cestě“ v měrné jednotce 7 061 (tj. tun). Z tohoto dokladu tedy sice vyplývá údajné množství naloženého materiálu, k tomuto plnění provedené svědecké výpovědi však byly natolik obecné, že vyslechnutí svědci neprokázali, zdali rozsah nakládky odpovídal tomuto tvrzení. Ostatně zástupce subdodavatele (pan K.) nebyl schopný na přímou otázku uvést, jak dlouho toto množství nakládal, a to ani po předložení konkrétní faktury. Dále pak odkázal pouze na zajištění prací prostřednictvím brigádníků, aniž by jejich práci dokázal blíže popsat (z hlediska jejího rozsahu). Krom již uvedeného pak z jím uváděných informací vyplývalo, že fakturovaná částka neodpovídá době nakládky uvedené na faktuře, neboť dle jeho tvrzení by za práce nakládky sedmi tun materiálu účtoval výrazně nižší částku. Svědek takto uvedl, že běžně naloží jednu až dvě tuny materiálu denně, a to při účtování 750 Kč za hodinu práce. Při naložení 7 tun by tedy měla být účtována částka cca 52 500 Kč. Žalobkyně v žalobě uváděný poukaz na odvodnění materiálu (a další práce) soud nepovažuje za natolik konkrétní, aby vyvrátil pochybnosti o rozsahu plnění. Navíc nelze pominout, že zástupce subdodavatele, který práce fakticky prováděl, ve své výpovědi neuvedl nic o údajném odvodnění materiálu a dalších spojených pracích. Jestliže by se přitom jednalo o natolik masivní odvodnění, úklid a uvedení pozemků do původního stavu, které by fakturovanou částku zhruba zosminásobilo oproti běžné ceně, tak by soud očekával, že tuto okolnost zmíní a dále rozvede. Dle soudu tedy u tohoto daňového dokladu přetrvávají pochybnosti nad rozsahem prací provedených v účtované ceně a žalobkyně tyto pochybnosti nerozptýlila.
35. Daňové doklady č. 20190029, č. 20190036 a č. 20190039 byly vystaveny na zřizování a odstraňování stavišť, ostrahu stavišť, úklidy stavišť, základní evidence pohybu dopravních prostředků, zajišťování pozemní techniky včetně obslužného personálu, čištění přístupových komunikací, organizaci mezideponií materiálu a jeho ostrahu, manipulaci na mezideponiích, dočišťování lodí nákladních aut a jiné techniky. I zde platí, že rozsah těchto jednotlivých prací nelze z těchto dokladů seznat a nebyl ze strany žalobkyně prokázán ani poté, co na ní přešlo důkazní břemeno. V objednávce k těmto plněním se uvádí, že *„skutečná potřeba prací a techniky bude upřesňována průběžně a vždy v dostatečném předstihu, jednotlivá měsíční plnění budou odsouhlasena na základě skutečného provedeného rozsahu prací.“* Žalobkyně však nedoložila žádný doklad, kterým by prokazovala rozsah provedených prací a využití techniky. Veškerý rozsah plnění se v daňových dokladech zúžil na konstatování provedení té které činnosti v množství „1“ a také v zápisech o odevzdání a převzetí díla není uvedeno nic konkrétního k rozsahu provedených prací. Konkrétní rozsah plnění tak nebyl dle soudu prokázán. Soud nespatřuje zásadní nesrovnalost ve skutečnosti, že cena

jednotlivých položek je na jednotlivých dokladech odlišná, uvedené však nic nemění na skutečnosti, že rozsah plnění nebyl prostřednictvím provedených důkazů prokázán. Naopak soud považuje za nestandardní, jestliže subdodavatel (KT Victoria) účtoval dodavateli (BE-Vaňov) ceny vyšší, než které účtoval BE-Vaňov žalobkyni (viz položky zřízení stanoviště Lužec či úklid deponie ZS Modřany). Soud také považuje za nestandardní, že subdodavatelská společnost v rámci plnění dodávala BE-Vaňov dopravu materiálu, kterou však BE-Vaňov nepřefakturovala, ale nahradila ji položkou ostražina. Veškeré tyto skutečnosti potvrzují pochybnosti, zda žalobkyně přijala plnění v deklarovaném rozsahu.

36. K daňovému dokladu č. 20190033 soud uvádí, že byl vystaven za asistenci při nakládce a vykládce lokomotiv, včetně likvidace podkladového materiálu, avšak ani z tohoto dokladu neplyne konkrétní rozsah provedených prací (opět bylo účtováno v jednotce „1“). A svědecké výpovědi zástupců dodavatele a subdodavatele se ani neshodly, zda toto plnění zahrnovalo též výrobu klínů a jejich dopravu a instalaci na podvozky lokomotiv. Nadto správce daně z předložené fotodokumentace zjistil, že podvozky proti samovolnému posuvu byly zajištěny již při jejich přepravě do přístavu. I v tomto případě lze tedy seznat zásadní pochybnosti ohledně rozsahu plnění.
37. Jestliže žalobkyně tvrdí, že rozsah plnění byl dostatečně prokázán svědeckými výpověďmi, tak ze shora uvedeného vyplývá, že svědecké výpovědi zástupce dodavatele (BE-Vaňov) a subdodavatele (KT Victoria) nepřinesly takové informace, které by dostatečně prokázaly rozsah uskutečněného plnění, neboť svědci nedokázali konkretizovat jednotlivá plnění či dokonce vnesli pochybnosti o jejich faktickém uskutečnění (viz především instalace klínů na podvozky lokomotiv). Za této situace měla žalobkyně předložit další důkazy, které by potvrdily oprávněnost jí uplatněného nároku na odpočet DPH. Správce daně přitom nepožadoval předložení dokladů po svědcích, nýbrž po žalobkyni.
38. Soud uznává, že žalobkyně správci daně předložila i další důkazy, které měly svědčit jejím tvrzením, avšak ani tyto důkazy soud nepovažuje za dostatečně průkazné co do rozsahu plnění. Ručně psané poznámky z období od 14. 4. 2019 do 31. 7. 2019 dle soudu nemohou prokázat rozsah plnění, neboť jsou značně obecné. A stejné platí také o dalších ručně psaných poznámkách, které byly v průběhu daňového řízení předloženy. Veškeré tyto poznámky jsou vedeny pouze ve formě: datum a jednoslovné obecné výrazy ohledně prováděných prací. Tyto informace tedy nevypovídají nic o rozsahu poskytnutého plnění a jeho ceně, takže nemohly rozptýlit pochybnosti vyřknuté správcem daně. Soud nepochybně, že určitá plnění byla žalobkyni poskytnuta, předmětem sporu však je rozsah těchto plnění. A ve vztahu k rozsahu plnění poznámky nepřinášejí žádné relevantní informace; opět pouze potvrzují uskutečnění plnění. A ani další doložené faktury neprokázaly rozsah plnění, který představoval spornou skutečnost.
39. Soud tedy nemůže přisvědčit žalobkyni, že předložené důkazy vyvrátily veškeré pochybnosti. Provedené důkazy, včetně svědeckých výpovědí, byly obecné a neobsahovaly dostatečné informace o rozsahu sporného plnění.
40. Soud k námitkám žalobkyně dále opakuje, že předmětem sporu nebyla skutečnost, zdali plnění dodala žalobkyni společnost BE-Vaňov, nýbrž sporný byl toliko rozsah plnění a v návaznosti na to také jeho cena. Stejně platí pro okolnost, že plnění byla fakticky uskutečněna subdodavatelsky společností KT Victoria; ani tato skutečnost nebyla v řízení zpochybněna. Pro danou věc tedy není významné, že svědek K. jakožto zástupce subdodavatele najisto věděl, že tyto služby vykonával pro dodavatele BE-Vaňov, neboť to

nebylo v řízení sporné. Sporný byl rozsah plnění, který ani tento svědek nedokázal dostatečně specifikovat, neboť i jím uváděné informace byly co do rozsahu plnění značně obecné. Soud přitom nezpochybňuje věrohodnost jeho výpovědi, ostatně ani správce daně jeho výpověď nehodnotil jako nevěrohodnou, shledal však, že nepřinesla žádné konkrétní informace, které by prokazovaly rozsah uskutečněného plnění.

41. K naposledy uvedenému soud opakovaně uvádí, že nezpochybňuje možnost dodavatele (BE-Vaňov) zajistit provedení plnění prostřednictvím subdodavatele, obzvláště v situaci, kdy nemá dostatečné personální či materiální zázemí. I přes prokázání uskutečnění daného plnění však pro uznání nároku na odpočet DPH bylo zásadní, aby žalobkyně prokázala vstřícnost vzneseným pochybnostem rozsah tohoto plnění, a to například také prostřednictvím informací poskytnutých subdodavatelem. Žalobkyně však své důkazní břemeno neunesla. Soud nemíní, že by správce daně vytýkal žalobkyni zaměstnanecké poměry jejího dodavatele či subdodavatele. Správně však nepominul, že zástupci těchto společností nebyli schopni ani na přímé otázky věrohodně popsat rozsah provedených prací. Proto správce daně nárok žalobkyně na odpočet DPH neuznal, a to v souladu s výše uvedenou judikaturou.
42. Jestliže žalobkyně namítá, že v rozhodnutí ze dne 22. 2. 2024, č. j. 4945/24/5300-22441-712931, které se týkalo téhož dodavatele (BE-Vaňov) a v němž byl odlišný daňový subjekt zastoupen stejným zástupcem, žalovaný rozhodl odlišně, tak právě rozdílné okolnosti odkazované věci ve své podstatě potvrzují závěr vyslovený v tomto řízení.
43. V odkazované věci žalovaný uzavřel, že *„odvolateli se předloženými důkazními prostředky podařilo dostatečně věrohodně prokázat, na jakém konkrétním místě výkon služeb probíhal, jakým způsobem byly fakturované činnosti prováděny, v jakých dnech byly provedeny služby a v jakém časovém či měrném rozsahu byly služby provedeny, případně kolik pracovníků se podílelo na zajištění jakých konkrétních činností, jakými náčinými byly služby provedeny, kdo a jak služby kontroloval a koordinoval a v jakých prostorách služby byly prováděny.“* Tím se tento případ odlišoval od nyní posuzované věci, v níž žalobkyně takto podrobné skutečnosti neprokázala, respektive nepředložila důkazní prostředky takové důkazní síly, kterými by přesvědčivě zdokumentovala tok zdanitelných plnění od jeho zahájení, až po jeho ukončení (tzv. auditní stopu). Soud poukazuje především na skutečnosti, že v tomto jiném řízení daňový subjekt prokázal rozsah plnění předávací hromadnou soupiskou odvozů a denním hlášením odvozů (bod 41), doložil záznamy o řízení vozidel (neboli stazek), dodal daňové doklady prokazující plnění mezi dodavatelem a subdodavatelem a také provedené svědecké výpovědi prokázaly konkrétní rozsah uskutečněného plnění (viz především body 59, 62, 65 a v souhrnu 69). Jakkoli soud nepřehlédl, že v odkazované věci vystupoval jako svědek taktéž pan K., tak pro tehdy vyslovené závěry bylo zásadní, že skutečnosti, které nebyly zjištěny z jeho svědecké výpovědi, bylo možno odvodit ze svědeckých výpovědí ostatních svědků, jak žalovaný výslovně v odkazovaném rozhodnutí konstatoval. V nyní posuzované věci tomu tak nebylo, neboť jak svědecké výpovědi, tak i další důkazy pouze obecně potvrzovaly uskutečnění plnění mezi žalobkyní, jejím dodavatelem a jeho subdodavatelem, aniž by bylo možno prokázat konkrétní rozsah těchto plnění a jeho cenu. Soud tedy konstatuje, že oba případy nelze stavět na roveň a žalobkyně se nemůže dovolávat rozhodnutí vydaného ve věci jiného daňového subjektu, v němž předložené důkazy potvrdily daňová tvrzení o rozsahu plnění. Jestliže by žalobkyně v nynější věci předložila množinu důkazů se stejnou výpovědní hodnotou, mohly by vzniknout pochybnosti nad správností závěrů správce daně. Pokud však žalobkyně nevznesla „silné“ důkazy, naopak v odvolacím řízení hmotněprávní závěry

správce daně vůbec nezpochybnila, nemůže se nyní dovolávat stejného postavení jako daňový subjekt v odlišném řízení.

44. Soud konečně podotýká, že důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH nebyly skutečnosti týkající se dodavatele žalobkyně, tj. společnosti BE-Vaňov, spočívající v tom, že nemá zveřejněné účetní závěrky ve Sbírci listin, nemá webové stránky a nespolupracuje se správcem daně. Tyto skutečnosti pouze vyvolaly ve správci daně pochybnosti ohledně uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak žalobkyně deklarovala v daňovém přiznání. Klíčovou skutečností pro neprokázání uskutečnění plnění však byla nejednoznačnost jeho rozsahu. Uvedené vyplývá také z výzvy ze dne 4. 11. 2021, která jednoznačně vyzývá žalobkyni, aby prokázala, že přijala plnění od deklarovaného dodavatele v uvedeném rozsahu.
45. V poslední žalobním bodu se žalobkyně dovolává rozsudku Kemwater. Soud však míní, že východiska tohoto rozsudku na věc žalobkyně nedopadají.
46. V rozsudku Kemwater Nejvyšší správní soud konstatoval, že je možné daňově uznat deklarované plnění ve smyslu odpočtu DPH i pokud není dodavatel jednoznačně identifikován, nicméně je postaveno najisto, že tento dodavatel měl postavení plátce DPH. Tato otázka však nebyla v posuzované věci jakkoli spornou. Správce daně v průběhu daňového řízení v žádné fázi nezpochybnil, že deklarovaná plnění přijala žalobkyně od společnosti BE-Vaňov. Dodavatel plnění tak byl jednoznačně specifikován, narozdíl od rozsahu uskutečnění plnění. A ani žalobkyně v rámci této žalobní námítky nevyvrací svá opakovaná tvrzení, že sporná plnění přijala od dodavatele BE-Vaňov, respektive netvrdí, že by tato plnění přijala od jiného dodavatele. Teprve v replice žalobkyně uvedla, že plnění mohla přijmout od pana M. a K. Toto své tvrzení však nikterak nedokládá, naopak v další části repliky opět uvádí, že plnění přijala od společnosti BE-Vaňov. Její úvodní, nijak nepodložené tvrzení tedy soud nepovažuje za relevantní. Naopak soud zdůrazňuje, že ze všech provedených důkazů jednoznačně plyne, že žalobkyně přijala plnění od společnosti BE-Vaňov. Závěry judikatury Kemwater tedy na případ žalobkyně nedopadají, neboť její nosné závěry se týkají sporu o osobu dodavatele, a nikoli o rozsah plnění.

VI. Závěr

47. Žalobkyně tedy se svými námitkami neuspěla. Jelikož v řízení o žalobě nevyšly najevo žádné vady, k nimž by byl soud povinen přihlížet z úřední povinnosti, soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.
48. O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 soudního řádu správního. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému v řízení o žalobě nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 soudního řádu správního 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 26. června 2023

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D.
předseda senátu