



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaromíra Klepše a soudců JUDr. Ing. Viery Horčicové a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobkyně: SWH Production s.r.o.
Netřebská 277/42, Ruzyně, 161 00 Praha 6
zastoupena Mgr. Markem Čermákem, advokátem,
se sídlem Vrchlického 634, 252 63 Rožtoky

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2024, č. j. 9484/24/5300-22442-712956

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

Odůvodnění

I. Předmět věci

1. Předmětem sporu v projednávané věci je posouzení otázky, zda žalobkyně v rámci daňové kontroly prokázala naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o DPH*“).
2. Dne 16. 9. 2021 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) za zdaňovací období květen 2021, červen 2021 a červenec 2021. Dne 25. 10. 2021 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období srpen 2021. Cílem uvedených daňových kontrol bylo prověřit oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů X (dále jen „*X*“), Y, (dále jen „*Y*“) a Z (dále jen „*Z*“) ze strany žalobkyně. Provedenými daňovými kontrolami dospěl správce daně k závěru, že a) žalobkyně neprokázala uskutečnění přijatých zdanitelných plnění tak jak je deklarováno na žalobkyní předložených daňových dokladech od deklarovaného dodavatele pana X, čímž nesplnila hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně v souladu s § 73 zákona o DPH; b) žalobkyně neprokázala, že přijatá zdanitelná plnění od dodavatelů Y a Z použila k uskutečnění své ekonomické činnosti, čímž byla porušena podmínka nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. V důsledku těchto zjištění správce daně vydal dodatečné platební výměry, kterými byla žalobkyni doměřena DPH za předmětná zdaňovací období, a v rámci dokazování provedeného po ukončení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období srpen 2021 vydal správce daně platební výměr, kterým byla žalobkyni vyměřena DPH za toto zdaňovací období.
3. Proti výše uvedeným rozhodnutím žalovaného brojila žalobkyně odvoláními. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně, neboť ve shodě se správcem daně došel k závěru, že žalobkyně u shora uvedených přijatých zdanitelných plnění neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH.

II. Žaloba

4. Žalobkyně ve své žalobě trvá na tom, že u ní existoval nárok na odpočet DPH za zdaňovací období květen 2021, červen 2021, červenec 2021 a srpen 2021 dle podmínek § 72 a § 73 zákona o DPH. Ve vztahu k prokázání oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění od dodavatele Y žalobkyně uvedla, že dne 12. 10. 2021 bylo správcem daně provedeno v sídle žalobkyně místní šetření, během kterého byla správcem daně zpřístupněna pouze ta část nemovitosti, kde se nacházela kancelář a přístavba wellness centra. V těchto prostorách se příslušný televizor nenacházel. Na podkladě těchto zjištění správce daně dospěl k závěru, že z prošetřených okolností na místě není zřejmé, jakým způsobem daňovému subjektu slouží předmětné přijaté zdanitelné plnění k uskutečňování jeho ekonomické činnosti v souladu s § 72 zákona o DPH, pročež žalobkyni vyzval k prokázání této skutečnosti. Žalobkyně reagovala na výzvu nejprve žádostí o prodloužení lhůty do 14. 4. 2023, které správce daně vyhověl, a následně dne 14. 4. 2023 žalobkyně zaslala odpověď, kde k předmětnému zdanitelnému plnění uvedla, že televizor je přenosný a využíván k prezentačním a školícím účelům. Správce daně dle žalobkyně bez bližšího logického odůvodnění, popřípadě vznesení dotazu přímo v průběhu jednání v prostorách žalobkyně,

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

kde je televizor v současné době uskladněn, vystavěl svůj závěr o tom, že žalobkyně neprokázala použití zdanitelného plnění k uskutečňování ekonomické činnosti v souladu s § 72 zákona o DPH, a proto jí nebyl uznán nárok na odpočet daně. Dle názoru žalobkyně je takový postup žalovaného zcela nepochopitelný, s absencí zjišťování zásadních a relevantních skutečností případu a vyvolávající dojem jediného záměru, spočívajícího v neuznání nároku žalobkyně na odpočet daně. Správce daně dle žalobkyně například zcela nelogicky dedukoval, že vzhledem k tomu, že televizor v průběhu místního šetření v prostorách společnosti neviděl, a že se ani v prostorách společnosti nenachází větší školící místnost, nemůže žalobkyně předmětný televizor užívat v rámci své podnikatelské činnosti. Takové závěry dle žalobkyně nicméně neodpovídají podnikatelskému prostředí, kdy ekonomická činnost žalobce v tomto případě může být i právě pouhé školení svých zaměstnanců (tedy nikoliv jen ekonomická činnost, jejíž výnosy se v praxi projeví okamžitě). Související úvahy správce daně o tom, že nemohlo proběhnout žádné školení, neboť jednatel byl v pracovní neschopnosti, je dle žalobkyně nutné odmítnout jako zcela spekulativní.

5. K přijatým zdanitelným plněním od dodavatele Z žalobkyně uvedla, že od obchodní společnosti Z zakoupila vnitřní interiérové dveře, které jsou umístěny v sídle žalobkyně. Z platebního výměru za srpen 2021 má přitom vyplývat, že platba byla prokázána. Výlučným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH je tak neprokázání použití dveří v rámci činnosti ekonomické činnosti žalobkyně. Žalobkyni není zřejmé, jakým způsobem je možné prokázat účelnost nákladu pro její ekonomickou činnost než právě způsobem užití tohoto nákladu, konkrétně dveří, v rámci její činnosti, za současného užívání dveří v souladu s jejich účelem. Opačný závěr správce daně pokládá žalobkyně za svévolný a zcela v rozporu s výkladem a smyslem zákona o DPH.
6. K přijatým zdanitelným plněním od fyzické podnikající osoby X žalobkyně ve své evidenci pro účely DPH eviduje přijaté daňové doklady. Jelikož žalobkyně tvrdí, že jí vznikl nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění prokázáním naplnění podmínek stanovených v § 72 a § 73 zákona o DPH, je překvapivý závěr správce daně, kterým tuto skutečnost popírá. Správce daně v tomto směru uvedl, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění od tvrzeného deklarovaného dodavatele či jiného (náhradního) dodavatele v postavení plátce DPH, resp. osoby či osob v postavení plátce DPH. Žalobkyně však upozorňuje, že daňový subjekt je primárně povinen v souladu s § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH předložit daňové doklady se všemi zákonnými náležitostmi. Ve světle toho, že žalobkyně v průběhu předmětné daňové kontroly předložila daňové doklady, splnila tím i podmínku pro přiznání jí uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Žalobkyně je pak toho názoru, že nedochází ke rozporování fakticity plnění, nýbrž pouze toho, že bylo poskytnuto ze strany deklarovaného dodavatele X či jiné osoby v postavení plátce DPH.
7. Žalobkyně v této věci poskytla správci daně dostatečné množství důkazních prostředků, stejně jako se domnívá, že závěry správce daně nevyhovují požadavku § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neboť ohledně posuzovaných daňových dokladů dodavatele X správce daně skutkový stav nesprávně vyhodnotil a nesprávně aplikoval příslušnou judikaturu správních soudů.
8. Žalobkyně upozornila, že ve světle poslední judikatury SDEU a NSS ve věci *Kemwater ProChemie* (rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021 C-154/2, a rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208) je z hlediska nároku na odpočet DPH rozhodné pouze postavení osoby dodavatele coby plátce DPH, a nikoliv osoba konkrétního dodavatele.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

V projednávané věci žalobkyně namítá, že z předložených daňových dokladů v rámci předcházejícího řízení vyplývá, že dodavatel poskytl žalobkyni v průběhu každého předmětného měsíce plnění v celkové výši základu daně přesahující rozhodnou částku 1.000.000, - Kč, což správce daně ani svým rozhodnutím nerozporuje. Jelikož je dle § 6 odst. 1 zákona o DPH povinným plátcem daně osoba se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1.000.000, - Kč, je z výše uvedených okolností zřejmé, že dodavatel žalobkyně byl povinným plátcem DPH. Příslušný závěr podporuje dle žalobkyně i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 6. 2022, č. j. 8 Afs 13/2018-104, v němž se ohradil proti možnosti správce daně zvažovat v případě dělitelného plnění alternativu plnění ze strany více dodavatelů. V takové situaci by totiž dle Nejvyššího správního soudu došlo ke popření závěrů rozsudku ve věci Kemwater ProChemie, a správce daně by tak mohl rozhodovat dle své potřeby. Žalobkyně současně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, v jehož mezích soud poukazuje na závěry SDEU učiněné ve věci Kemwater ProChemie a následně vytýká finanční správě i krajskému soudu, že se zcela nedostatečně zabývali tím, zda skutečný dodavatel, bez ohledu na to, kdo jím byl, zřejmě měl postavení plátce, či nikoliv. Soud v této rovině podle názoru žalobkyně zdůraznil míru pravděpodobnosti ohledně plátcovství DPH, což mělo být v jejím vlastním případě rovněž naplněno.

9. Ve vztahu k závěru správce daně, kterým zdůraznil obecnou nevěrohodnost hotovostních plateb oproti plateb bezhotovostním (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j.; 2 Afs 24/2007-119), žalobkyně uvedla, že placení v hotovosti probíhalo v návaznosti na požadavek dodavatele X, a že veškeré nesrovnalosti, které správce daně v daňových dokladech vystavených dodavatelem zaznamenal, byly případně způsobeny stranou dodavatele X. Na druhou stranu žalobkyně uvedla, že platba v hotovosti je dosud legálním prostředkem platebního styku v souladu se zákonem č. 136/2011 Sb., o oběhu bankovek a mincí, přičemž jeho zamezování je v přímém rozporu s jeho ustanoveními. K důkazní povinnosti správce daně žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2012 č. j. 2 Afs73/2011-76, kdy tento konstatoval, že jednostranné popření pravosti podpisu a razítka na fakturách, kdy správce daně v tomto směru následně pokládal skutečnost již za prokázanou, nemůže vést k dostatečnému objasnění věci, a tedy zhodnotil postup správce daně jako nesprávný.
10. Ve světle výše uvedeného je tak žalobkyně přesvědčena, že správci daně poskytla dostatečné důkazy prokazující splnění zákonných podmínek pro odpočet DPH v ustanoveních § 72 a § 73 zákona o DPH, a tedy unesla důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu. Nad rámec uvedeného žalobkyně sdělila, že průběh celého daňového řízení je postižen opakovaným pochybením správce daně pro nedodržení procesních lhůt.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že spor mezi jím a žalobkyní spočívá v posouzení, zda byly naplněny hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH, ohledně čehož provedl v předcházejícím řízení dokazování v souladu s § 92 a násl. daňového řádu. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012/54) žalovaný dovozuje, že daňový subjekt primárně dokazuje svá tvrzení účetními a jinými povinnými evidencemi a záznamy, při respektování souladu stavu formálněprávního se skutkovým. Při zjištění rozporu mezi formálněprávním stavem a stavem skutkovým je pak daňový subjekt povinen předložit

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

důkazní prostředky pro vyvrácení těchto pochybností. Žalovaný v projednávané věci svůj díl důkazního břemene unesl, a bylo pak již na žalobkyni, aby vyvrátila pochybnosti, které jí byly žalovaným sděleny výzvou k prokázání skutečnosti, č. j. 1749954/23/2006-60564-108575 (ve vztahu k plnění od dodavatele X a dodavatele Y), výzvou k prokázání skutečnosti č. j. 1000732/22/2006-60562-108575 (zdaňovací období květen 2021 až červenec 2021), výzvou k prokázání skutečnosti č. j. 1813166/23/2006-60564-108575 (zdaňovací období srpen 2021, ve vztahu k plnění od dodavatele X), a výzvou k prokázání skutečnosti č. j. 3932938/22/2006-60562-108575 (ve vztahu k plnění od dodavatele Z). Předmětnými výzvami mělo být důkazní břemeno dokladů přeneseno na žalobkyni a bylo dále na ní, jakými důkazními prostředky pochybnosti správce daně odstraní a prokáže, že jí uplatněný nárok na odpočet byl oprávněný. Jelikož však žalobkyně dle názoru žalovaného takové důkazy nepředložila, dospěl žalovaný k závěrům uvedených v napadeném rozhodnutí.

12. Ve vztahu k přijatým zdanitelným plněním od dodavatele Y za zdaňovací období červen 2021 žalovaný uvedl, že žalobkyně v daňovém řízení neprokázala, že předmětné plnění bylo použito v rámci ekonomické činnosti žalobkyně k plněním s nárokem na odpočet dle § 72 odst. 1 písmena a) až e) zákona o DPH. K námitkám žalobkyně ohledně údajné fabulace závěrů žalovaného s cílem neuznání nároku žalobkyně, žalovaný připomíná, že je to právě žalobkyně, kterou v tomto směru tíží důkazní břemeno, tedy žalobkyně musí prokázat, že užila přijaté plnění (televizor) v rámci své podnikatelské činnosti.
13. Ohledně žalobkyní přijatých plnění ze strany dodavatele Z žalovaný ve vyjádření zopakoval, že v řešené věci není sporu o předmětu a rozsahu tohoto přijatého plnění, nýbrž o účelu, k němuž byl žalobkyní později užito. Žalobkyně dle žalovaného nedoložila žádné důkazní prostředky, ze kterých by se dalo dovodit, kde budou (jsou) dveře umístěny, resp. že by tyto sloužily k její ekonomické činnosti. Teprve až odvolacím řízením žalobkyně tvrdila, že se dveře nachází v jejím sídle. Dle žalovaného nebyla zjištěna ani skutečná ekonomická činnost žalobkyně. Žalovaný má tedy za to, že žalobkyně v řízení neprokázala, že předmětné plnění bylo použito v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH.
14. Žalovaný je stejně tak názoru, že ani ve vztahu k plnění dodavatele X žalobkyně neprokázala příslušnými důkazními prostředky přijetí dotčených zdanitelných plnění od tvrzeného deklarovaného dodavatele či jiného (náhradního) dodavatele v postavení plátce DPH, příp. osoby či osob v postavení plátce DPH. Ačkoliv žalobkyně předložila správci daně doklady, jež měly osvědčovat tuto skutečnost, tyto byly později správcem daně zpochybněny. Jednak z hlediska evidovaného množství (stovek) zjednodušených daňových dokladů od předmětného dodavatele, jednak svědeckou výpovědí X, který jakoukoli obchodní spolupráci s žalobkyní popřel. Došlo k tomu tak i pro rozpory mezi předloženými daňovými doklady a vzorovými daňovými doklady, který X běžně při své činnosti vystavuje, i pro jeho tvrzení, že není možné, aby v jednom dni vystavil více než deset zjednodušených daňových dokladů do výše 10 000 Kč včetně daně pro jednoho zákazníka. Pochybnosti ohledně předložených dokladů nerozptýlily ani pozdější výpovědi svědků ve věci, ani důkazy obstarané správcem daně. Správce daně je rovněž názoru, že mnohost přijatých plnění dokládá, že se muselo jednat o plnění dodaná více dodavateli, přičemž nelze vzít za prokázané, že se jednalo o plátce DPH.
15. K namítané judikatuře Kemwater ProChemie žalovaný odkázal na odst. [88] napadeného rozhodnutí. Žalovaný podotkl, že přestože žalobkyně připouští, že dodavatelem nemusel být X, žádného dalšího možného dodavatele v postavení plátce DPH žalobkyně neuvádí. Žalovaný je dále názoru, že se ohledně posuzovaného plnění jednalo o charakterově rozdílná Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

plnění, a to i s ohledem na žalobkyní doložené stovky dokladů, které měly prokazovat přijetí plnění ve formě pronájmu strojů a dodání stavebního materiálu. Jak přitom vyplývá z rozsudku SDEU Kemwater ProChemie, je na daňovém subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet daně, aby doložil, že dodavatel zboží nebo služeb byl v postavení osoby povinné k dani a je k tomu povinen předložit objektivní důkazy. Žalovaný se domnívá, že tuto povinnost se žalobkyni v rámci řízení nepodařilo naplnit.

16. Žalovaný uvedl, že je to právě žalobkyně, kdo neunesla své důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu (k tomu žalovaný odkázal na odst. [92] a [93] napadeného rozhodnutí). Žalobkyně sice předložila daňové doklady v souladu se svou povinností dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, na jejich základě však správci daně vyvstaly pochybnosti ohledně souladu faktického stavu se stavem formálním. Předloženým dokladům tak z těchto příčin nemůže být dle žalovaného přiznána důkazní hodnota a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71). V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení doložením dalších důkazních prostředků (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71).
17. Žalovaný rovněž zopakoval, že správce daně, resp. žalovaný, považuje, přes jeho zákonnost, zvolený způsob úhrady za vysoce nestandardní, kdy hotovostní platby mají na rozdíl od bezhotovostních plateb výrazně nižší důkazní hodnotu. Vzhledem k výše popsaným zjištěním správce daně v projednávané věci žalobkyně pojal tento důvodná podezření ohledně pravdivosti žalobkyní poskytnutých tvrzení. Žalobkyní odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 2 Afs 73/2011, se dle žalovaného v projednávané věci neuplatní, neboť tehdy bylo soudu vytýkáno neuznání daňového nákladu pro negativní výpověď jednatele dodavatele z té příčiny, že zároveň nevzal v úvahu všechny souvislosti, které v řízení vyšly dále najevo. Ve věci žalobkyně však k objevení další relevantních skutečností nedošlo.
18. K otázce dodržování procesních lhůt v celém daňovém řízení žalovaný uvedl, že žalobkyně neuvádí, jaké lhůty má konkrétně na mysli, přičemž ze spisu nevyplývá, že by správce daně v řízení nedodržel procesní lhůty. Žalovaný dále podotkl, že byla dodržena také lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu, když daňová kontrola za zdaňovací období květen 2021, červen 2021 a červenec 2021 byla zahájena dne 16. 9. 2021 a daňová kontrola za zdaňovací období srpen 2021 byla zahájena dne 25. 10. 2021; platební výměry byly vydány dne 6. 10. 2023, resp. 21. 9. 2023, a napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 20. 3. 2024 a nabylo právní moci dne 25. 3. 2024. K námitce žalobkyně, že správce daně nedostatečně odůvodňuje svá rozhodnutí a důkazy zaměňuje s ničím nepodloženými dojmy, žalovaný sdělil, že jde ze strany žalobkyně o zcela obecnou námitku, kterou uplatňuje až v nyní projednávané žalobě, žalovaný sám ji považuje za nedůvodnou.
19. Žalobkyně neuplatnila k vyjádření žalovaného žádnou repliku.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

20. Městský soud v Praze (dále též jen „*městský soud*“) přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „*s. ř. s.*“), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.).

21. O věci městský soud rozhodl v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť obě strany s takovým postupem vyjádřily souhlas. Městský soud taktéž neshledal důvod pro nařízení jednání z důvodu dokazování – veškeré pro věc rozhodné podklady jsou totiž součástí správního spisu, z něhož žalovaný vycházel a jehož postup je předmětem soudního přezkumu. Správním spisem se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 8/2008 - 117 ze dne 29. 1. 2009, č. 2383/2011 Sb. NSS).
22. Žalobkyně předložila soudu usnesení Policie České republiky ze dne 3. 7. 2024, č. j. KRPA-129382-136/TČ-2022-001493 o odložení trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobně povinné plytky podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) trestního zákoníku. Žalobkyně tím poukazuje na to, že nedošlo k tomuto trestnému činu a nebyla tudíž ani jeho pachatelem. Soud shledal případné provedení tohoto důkazu za nadbytečné s ohledem na to, že z napadeného usnesení nevyplývá žádné zásadní objasnění faktického přijetí plnění žalobkyně od dodavatelů Y, a.s., X či Z, což je naopak podstatné pro projednávanou věc.
23. Soud vycházel z následující právní úpravy v rozhodném znění.
24. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH platí (hmotněprávní podmínka), že plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění uvedených v tomto odstavci. Procesní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně stanovuje poté § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.
25. Podle § 72 odst. 1 písm. a) a odst. 3 uvedeného zákona platí, že nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti. K tomu dochází dodáním zboží nebo poskytnutím služeb.
26. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
27. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že 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.
28. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
29. Nárok na odpočet daně upravuje § 73 zákona o DPH co do formálních podmínek, 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 je třeba prokázat jeho provedení v deklarovaném rozsahu. 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 Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

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 souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie, a na ni navazující judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2021, č. j. 3 Afs 116/2020 – 83), tedy platí, že nárok na odpočet daně je spojen jen a pouze se skutečným zdanitelným plněním, tedy výhradně se skutečným dodáním zboží. Pokud ke skutečnému dodání zboží či služeb nedochází, nárok na odpočet daně nevzniká.

30. Podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván. Jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud [srov. zejm. nálezný sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.), <http://nalus.usoud.cz>], zákon nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí sám daňový subjekt. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – podstatné je zejména ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.
31. K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se opakovaně vyjádřila judikatura správních soudů. Zásadně platí, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván; svá tvrzení prokazuje především tedy svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy; správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů; nemá přitom povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností (ani to, jak tomu ve skutečnosti bylo), je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval; tyto skutečnosti lze prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním (zpochybněným) účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49).

Přijaté zdanitelné plnění od dodavatele X (zdaňovací období květen – srpen 2021)

32. Žalobkyně ve vztahu k odepření nároku na odpočet namítla, že přijetí zdanitelného plnění prokázala, přijala jej od deklarované plátce daně případně jiného dodavatele v postavení plátce daně, nesouhlasí s výtkami správce daně proti způsobu úhrady za plnění a proti náležitostem daňových dokladů.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

33. Správce daně i žalovaný nepochybně o tom, že deklarovaný dodavatel X je měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul, že je tomu tak od 20. 10. 1994, otázka plátcovství daně tohoto dodavatele tak sporná není.
34. Žalovaný na straně 8 a 9 žalovaného rozhodnutí shrnul, že pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty musí být splněny podmínky dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Poukázal na to, že žalobkyně předložila daňové doklady, které vystavil Vlk František za pronájem stavebních strojů a poskytnutí stavebního materiálu včetně autodopravy s tím, že blíže identifikované byly tyto daňové doklady v tabulce č. 1 zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období 05-07/2021 a v tabulce č. 1 úředního záznamu o pokračování v dokazování za zdaňovací období 08/2021, č. j. 7058360/23/2006-60564-108575. Konstatoval proto, že žalobkyně splnila formální náležitosti pro přiznání nároku na odpočet daně, čímž žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno. Avšak současně zdůraznil, že aby doklady mohly mít důkazní hodnotu ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění od osoby v postavení plátce daně z přidané hodnoty a jeho přijetí v tvrzeném rozsahu.
35. Tím tedy žalovaný zcela příhodně reflektoval výše citovanou judikaturu správních soudů, z níž vyplývá, že pro přiznání nároku na odpočet daně nestačí, pokud daňový subjekt správci daně pouze předloží vystavené daňové doklady o přijatém zdanitelném plnění. Současně s tím totiž musí být prokázáno, že deklarované zdanitelné plnění bylo od plátce daně reálně přijato v uváděném rozsahu.
36. Podle názoru soudu ve věci vyvstaly pochybnosti orgánů finanční správy o realitě přijaté plnění od deklarovaného dodavatele X. Ty vycházejí z kombinace několika v daňovém řízení zjištěných a žalobkyní nezpochybněných skutečností. Žalobkyně předložila k výzvě správce daně stovky zjednodušených daňových dokladů od předmětného dodavatele, které zahrnula do oddílu B3 kontrolního hlášení, tj. do oddílu bez identifikace dodavatele. Správce daně a ve shodě s ním i žalovaný zjistili, že předmětem činnosti dodavatele jsou zemní práce, třídění a recyklace odpadů, prodej písku a šterku. Na daňových dokladech deklarované služby „*pronájem stavebních strojů*“, „*prodej stavebního materiálu*“, vyjma písku a šterku, dodavatel na svých webových stránkách nenabízí.
37. Žalobkyně v řízení ve svém vyjádření (učiněném dne 4. 10. 2021) prostřednictvím jednatele žalobkyně FK) vylíčila průběh obchodní spolupráce s deklarovaným dodavatelem. Ve větším rozsahu začala v květnu 2021, fakturace zjednodušenými doklady byly zvolena z důvodu prvotní spolupráce, platba v hotovosti byly požadavkem dodavatele. Dodávky byly uskutečněny dle potřeby žalobkyně, byly učiněny na místo stavby. Obchody byly uzavřeny v provozovně dodavatele v Radotíně, jednal za něj zaměstnanec podepsaný na předávacích protokolech.
38. Dodavatel X nicméně opakovaně v daňovém řízení obchodní spolupráci se žalobkyní popřel (ať už ve svém výsledku nebo dokládáním výstupů ze svého účetnictví), s tím, že pro žalobkyni nevystavoval daňové doklady, nenachází se v jeho adresáři. Spolupráce by se mohla týkat pouze drobných dodávek, kde není sledován odběratel.
39. Při místním šetření u žalobkyně dne 12. 10. 2021 se dle zjištění správce daně zapůjčené stavební stroje na místě nenacházely, zástupce žalobkyně uvedl, že stroje byly použity ke stavebním pracím v předmětných zdaňovacích obdobích, zakoupený materiál byl přivezen a použit ke stavebním pracím, nebyl skladován. Ve vyjádření ze dne 20. 10. 2021 žalobkyně doplnila, že diesellový agregát LIEBHERR byl používán z důvodu nedostatečného příkonu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

na místě stavby, přiložila 5 fotografií, na nichž je uveden bagr LIEBHERR, zachyceny terénní úpravy a pokládka zámkové dlažby. Žalovaný ze svědecké výpovědi pana B. a na základě údajů o majiteli nemovitostí byl toho názoru, že pokládka dlažby byla prováděna pro soukromou osobu pana S., nikoliv pro žalobkyni.

40. Správce daně v návaznosti na to provedl svědeckou výpověď s dodavatelem X ve dnech 1. 12. 2021 a 3. 8. 2022. Dodavatel nepotvrdil spolupráci se žalobkyní. Uvedl, že nezná žalobkyni jako daňový subjekt ani jednotlivé osoby za ni vystupující. K předloženým daňovým dokladům uvedl, že je nevystavil, nezahrnul do svého účetnictví, na dokladech nejsou jeho podpisy, neví, komu patří. Nikoho nezmocnil, aby uzavíral smlouvy, přebíral hotovost či jinak jednal v souvislosti s jeho ekonomickou činností. Číselná řada dokladů neodpovídá řadě jím používané, razítka nejsou totožná s jeho razítky. To ve vzorech svědek doplnil dne 8. 12. 2021 a správce daně shledal, že používané 2 typy razítek se odlišují od razítka na dokladech (blíže a názorně tyto pochybnosti správce vyložil ve zprávě o daňové kontrole za období květen – červen 2021 a v úředním záznamu o dokazování za období srpen 2021). X uvedl, že nebylo možné, aby v jednom dni vystavil více než 10 zjednodušených daňových dokladů do výše 10.000 Kč pro jednoho zákazníka. Smlouvu o podnikatelském nájmu movitých věcí a Potvrzení objednávky poté nevystavil, podepsaná paní Janská nebyla jeho zaměstnancem. K předmětu plnění – pronájem stavebních strojů a techniky uvedl, že nic z uvedeného nevlastní, takové služby neposkytuje, kromě písku a šterku žádný stavební materiál neprodává.
41. Z uvedeného vyplývá, že přímo deklarovaný dodavatel popřel vzájemnou spolupráci se žalobkyní, správce daně tedy (pro zdaňovací období květen – červenec 2021) následně vyzval žalobkyni výzvou k prokázání skutečností ze dne 11. 2. 2022, č.j. 1000732/22/2006-60562-108575 k prokázání uplatnění nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH z přijatých zdanitelných plnění na základě zjednodušených daňových dokladů zahrnutých v kontrolním hlášení za období květen až červenec 2021 v oddílu B3 od dodavatele X. Současně byla žalobkyně vyzvána k doložení dalších skutečností – doposud nepředložených 19 daňových dokladů od předmětného dodavatele. K tomu správce daně požádal o uvedení osob, se kterými žalobkyně u dodavatele jednala, způsob objednání, přepravy, předání a převzetí plnění, doložení dokladů o úhradě, o skladování, výkazy práce, dokumentaci k zapůjčení stavebních strojů.
42. Správce daně k tomu na stranách 23 a násl. shrnul dosavadní stav daňového řízení, jak byl vyložen výše. Správce daně shrnul, že samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu tedy nemůže být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, ten musí být vždy v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. daňový subjekt doposud nepředložil kromě daňových dokladů a výše uvedených písemností, žádné další podklady zajišťující věrohodnost původu daňových dokladů dle ust. § 34 odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. a) a odst. 3 zákona o DPH. Uvedl, že důkazní břemeno stíhá daňový subjekt, který sice předložil daňové doklady od dodavatele X, ale zjištěné skutečnosti tyto doklady zpochybňují a vedou správce daně k důvodným pochybnostem o faktickém přijetí zdanitelných plnění deklarovaných těmito doklady. Důvodem pochybností je tedy skutečnost, že dodavatel X v rámci svědecké výpovědi popřel spolupráci s daňovým subjektem a potvrdil, že daňové doklady předložené daňovým subjektem nevystavil a předmětná plnění neuskutečnil. Jako nestandardní a budící pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění se správcem daně jeví i skutečnost, že by dodavatel X vystavoval daňové doklady zásadně v hodnotě do 10 000 Kč, s uvedením opakujícího se předmětu plnění, které

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

pak daňový subjekt vykazoval v oddílech B3 kontrolních hlášení, jako zjednodušené daňové doklady.

43. Na základě výše uvedeného vznikla správci daně pochybnost o fakticitě dodání předmětného plnění na výše uvedených daňových dokladech od dodavatele X a o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně na základě dokladů uvedených v Tabulce č. 1.
44. Podle názoru městského soudu, správce daně ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím květen – červenec 2021 splnil ve výzvě všechny požadavky kladené na prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Jasně a srozumitelně totiž formuloval své pochybnosti o fakticitě přijatých plnění - tyto pochybnosti vycházejí z logického hodnocení zjištěných skutečností o osobě dodavatele, o tom, že on sám nepotvrdil a věrohodně vyvrátil spolupráci se žalobkyní, čemuž svědčí i hodnocení formálních náležitostí přijatých daňových dokladů, přičemž žádné další doklady, které by měly svědčit fakticitě přijatých plnění, žalobkyně nepředložila a neposkytlí je ani oslovený dodavatel či svědci. Pochybnosti správce vycházejí i z hodnocení dalších souvisejících skutečností, které vyplývají z podkladů shromážděných v daňovém řízení, které správce daně shrnul ve výzvě, jejíž obsah jako takový žalobkyně nespornuje.
45. Ve vztahu ke zdaňovacímu období srpen 2021 byla daňová kontrola zahájena dne 25. 10. 2021 oznámením o zahájení kontroly za zdaňovací období srpen 2021. Správce daně dne 23. 11. 2021 vydal daňovému subjektu výzvu k předložení dokladů dle § 92 daňového řádu č. j. 8843186/21/2006-60562-108575, ve které požadoval předložit veškeré daňové doklady a jiné listiny vztahující se k daňové kontrole na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2021. Žalobkyně požádala opakovaně o prodloužení lhůty k předložení dokladů (9. 12. 2021, 11. 1. 2022), přičemž požadované podklady ve vztahu k přijatým plněním evidovaným v oddílu B3 kontrolního hlášení (základ daně 4 036 956,97 Kč) nepředložila. Správce daně poté žalobkyni 15. 6. 2022 seznámil s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2021. Konstatoval, že v oddílu B3 kontrolního hlášení byla vykázána přijatá zdanitelná plnění do 10 000 Kč včetně daně bez uvedení identifikace dodavatele, přičemž žalobkyně nepředložila žádné daňové doklady, a to ani po výzvě k předložení dokladů, nesplnila proto základní formální podmínku pro uplatnění nároku na odpočet dle ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH, tj. mít daňový doklad. Žalobkyně nezaslala žádné vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění za zdaňovací období srpen 2021 ani návrh na jeho doplnění.
46. Správce daně proto ve zprávě o daňové kontrole ze dne 1. 7. 2022 ve vztahu ke zdaňovacímu období srpen 2021 původně shrnul, že žalobkyně nesplnila základní formální podmínku pro uplatnění nároku na odpočet dle ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH, tj. mít daňový doklad. Jelikož daňové doklady správci daně nepředložila, proto jí nebude uznán nárok na odpočet daně vykázaný na řádku 40 a 41 daňového přiznání (v oddílu B3 kontrolního hlášení).
47. Žalobkyně poté do daňového řízení ke všem kontrolovaným obdobím podklady doložila. Reagovala tak na výzvu ze dne 11. 2. 2022 (zdaňovací období květen-červenec 2021) a na zprávu o daňové kontrole ze dne 1. 7. 2022 ve vztahu ke zdaňovacímu období srpen 2021. Dne 1. 7. 2022 tak předložila daňové doklady od dodavatele X a předložila rovněž smlouvy, fotodokumentaci, potvrzení objednávek. Správce daně pak dne 9. 8. 2022 od dodavatele X

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

obdržel evidenci zjednodušených daňových dokladů za zdaňovací období květen 2021, červen 2021 a červenec 2021, srpen 2021, položkový soupis kontrolního hlášení oddílu A5 za měsíc květen 2021, červen 2021 a červenec 2021, srpen 2021 jako doklad o tom, že předmětné daňové doklady dodavatel Vlk František do svého účetnictví.

48. Správce daně následně vyzval žalobkyni ve dnech 13. 3. a 3. 4. 2023 k prokázání, že plnění deklarovaná na předmětných dokladech přijala od osoby v postavení plátce DPH. Žalobkyně jiného dodavatele neoznačila, pouze se dne 14. 4. 2023 vyjádřila, že k dodavateli X není požadované skutečnosti schopna doložit a prokázat, neboť jednala přes zprostředkovatele.
49. Žalobkyně tímto postupem v daňovém řízení však nevyvrátila pochybnosti správce daně. Ty shrnul ve zprávě o daňové kontrole ze dne 6. 10. 2023 za zdaňovací období květen – červenec 2021 a shodný postoj zaujal správce daně i v úředním záznamu ze dne 24. 8. 2023 o pokračování v dokazování navazující na ukončenou daňovou kontrolu dne 1. 7. 2022 a v dodatečném platebním výměru za srpen 2021, jímž doměřil daň jak za přijatá plnění od deklarovaného dodavatele Z, s.r.o., tak od dodavatele X.
50. Správce daně zde shrnul zjištěný skutkový stav a obsah podkladů, které získal ať již v součinnosti se žalobkyní či vlastní vyhledávací činností. Zabýval se deklarovanými přijatými plněními od dodavatele X. Kromě již uvedených skutečností správce daně konstatoval, že na dokladech deklarovaná hotovostní platba má nižší důkazní hodnotu, z účtů žalobkyně v období květen a červen nebyla provedena žádná bezhotovostní platba, výběr z účtů činil 5.340.000 Kč, hodnota plnění však byla 9.209.948 Kč, což nepokryje 43 % úhrady plnění. V období srpen 2021 rovněž výběry v hotovosti z obou bankovních účtů v souhrnu činily 3 120 000 Kč, což nepokryje hodnotu všech předmětných zdanitelných plnění, která činí 4 843 199 Kč. Správce daně poukázal na nejasné okolnosti předávání hotovosti, vzhledu daňových dokladů předložených správci daně, neprůkaznost obsahu předložené fotodokumentace. Rovněž není zřejmé, co je obsahují dvě žalobkyní předložené tabulky Excel, jejichž obsah současně predestřel.
51. Správce daně vyložil rovněž pochybnosti ve vztahu k předložené Smlouvě o podnikatelském nájmu movitých věcí ze dne 11. 1. 2021 s dodavatelem X (obecnost předmětu, absence ceny, základních podmínek pronájmu či dokladů o předání věci do užívání nájemci, což mělo být náležitostmi smlouvy, odlišné razítka za dodavatele, odlišný podpis) a vůči Potvrzení objednávky na kalendářní rok 2021 ze dne 11. 1. 2021 (obecný předmět, obsahuje podpis IJ, která byla pro dodavatele dle jeho výpovědi neznámá) a Rámcové smlouvy s jednotlivými odběrateli A. dne 27. 4. 2021, B. dne 22. 7. 2021, C. dne 22. 7. 2021, D. dne 22. 7. 2021, které jsou rovněž obecné, bez uvedení ceny za poskytnuté služby ani za dodané zboží. Také tyto podklady dle správce daně neprokazují přijetí zdanitelného plnění od X, neboť není zřejmé, kdo a komu jednotlivá zdanitelná plnění předával, kde došlo k předání těchto plnění, odkud a kam byla jednotlivá předmětná zdanitelná plnění přepravena, jakým způsobem probíhala přeprava, kdo přepravu uskutečnil, kdo a komu předával hotovostní úhrady za jednotlivá zdanitelná plnění.
52. Správce daně provedl výslech dalších dvou fyzických osob, jež dle vyjádření žalobkyně v jiném řízení měly zprostředkovat spolupráci s dodavatelem – VM a FB. Tito svědci rovněž nepotvrdili spolupráci žalobkyně a X.
53. Vycházejí z uvedeného a z obsahu správního spisu, správce daně jednotně ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím, tj. jak ve zprávě o daňové kontrole (za zdaňovací období květen-

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

červenec 2021) a v dodatečném platebním výměru (srpen 2021) uzavřel, že žalobkyně není schopna prokázat deklarovaná plnění od dodavatele X, neprokázala ani jiného dodavatele v postavení plátce daně. Souhrnná výše deklarovaného plnění sice překračuje v základu daně jeden milion korun českých, ale je nutné vzít v potaz předmět plnění, kterým byl nákup materiálu (zboží) a pronájem stavebních strojů (služba). Nelze jednoznačně určit, jestli bylo zboží a služby poskytnuty jedním nebo více dodavateli, nelze tedy určit jejich počet, podíl a to, zda byli plátcí daně. Správce podotkl, že bylo na žalobkyni, aby shromažďovala důkazy, že k spornému plnění došlo tak, jak je deklarováno a aby existovala tzv. auditní stopa. Správce daně shrnul, že žalobkyně takto neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH.

54. Ani v odvolání žalobkyně k deklarovaným přijatým plněním od dodavatele X neposkytla k identifikaci dodavatele další skutečnosti, pouze polemizovala se závěry správce daně. Byla toho názoru, že hodnota základu daně činila více než jeden milion korun, jde o druhově totožná plnění, která byla bez pochyb fakticky přijata, což nezpochybňuje ani správce daně, ale je sporováno, od koho byla přijata. Sama hodnota tak předurčuje, že došlo ke splnění potřebné výše obrátu. Poukázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu 8 Afs 13/2018-104 a 4Afs 115/2021-45, které jsou dle jejího názoru aplikovatelné na věc, poukázala také na cenu plnění, povahu plnění, jeho pravidelnost, výši vstupních nákladů a má za to, že z toho vyplývá, že poskytované plnění bylo přijato od plátce daně z přidané hodnoty. Setrvala na tom, že platba v hotovosti je legální, šlo o požadavek dodavatele. Doklady vystavil a zaslal dodavatel, poukázala přitom na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 20212, č. j. 2 Afs73/2011-76.
55. Žalovaný se v žalovaném rozhodnutí poté bezvýhradně ztotožnil se závěry správce daně.
56. Městský soud po přezkoumání obsahu správního spisu, zejména předložených daňových dokladů, zprávy o daňové kontrole za období květen – červenec 2021, z úředního záznamu z 23. 8. 2021, z prvostupňových rozhodnutí a z napadeného rozhodnutí shledal, že správce daně i žalovaný hodnotili všechny stěžejní důkazy a podklady, které jsou obsahem správního spisu a jejichž existenci a obsah žalobkyně ani nespornuje.
57. Správce daně v první řadě podle názoru soudu zcela zpochybnil podklady od žalobkyně a tím na ni přenesl důkazní břemeno k prokázání fakticity přijatého plnění. Není tedy pravdou, že by správce daně nepochyboval o tom, že plnění byla fakticky přijata a sporná by byla pouze otázka dodavatele v postavení plátce daně (to podporují závěry správce daně např. v odst. 6 na straně 71 zprávy o daňové kontrole a str. 19, 21 a 22 dodatečného platebního výměru za srpen 2021).
58. S úvahami správce daně a žalovaného se městský soud ztotožnil. Soud poukazuje na to, že mezi stranami není sporné, že žalobkyně k výzvě správce daně o předložení dokladů k oddílu B3 kontrolního hlášení deklarovala přijetí zdanitelných plnění od dodavatele X. Ve výsledku pak v období květen – srpen 2021, což zahrnuje ca 120 dní, měl dodavatel žalobkyni takto poskytnout několik set plnění na zboží a několik set plnění na služby. V jednom dni v květnu 2021 měl dodavatel vystavit ca 7-8 daňových dokladů, v červnu 2021 dne 1. 6. 2021 měl dodavatel vystavit dokonce 77 daňových dokladů, jinak v průměru ca 11-12 daňových dokladů denně, v červenci 2021 ca 14-16 daňových dokladů denně, v srpnu 2021 měl dodavatel vystavit v průměru ca. 18 daňových dokladů denně.
59. Již samotné rozvržení fakturace za přijatá plnění do rychlého sledu za sebou v daném období samo o sobě podle názoru soudu vzbuzuje pochybnost o průběhu takové obchodní

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

spolupráce. Pochybnosti o fakticitě přijatého plnění pak umocňují i na daňových dokladech tvrzené úhrady plnění v hotovosti. Soud přisvědčuje žalobkyni, že samotná úhrada v hotovosti nepochybně není zákonem zakázána. Podstatné je však to, že v situaci, kdy deklarovaný dodavatel měl vystavit rovnou několik daňových dokladů denně a s tím měla proběhnout úhrada plnění v hotovosti, je na místě i úvaha o tom, z jakých zdrojů byla tato plnění v hotovosti denně hrazena. Správce daně nicméně vhodně poukázal také na to, že výběry z účtu nedosahovaly v období květen – červenec 2021 potřebné výše ca ze 43 %, v srpnu 2021 pak 36 % úhrady za předmětná plnění. Úhrady v hotovosti za přijatá plnění tak výběrem z účtu ve významné výši nemohly být ani pokryty.

60. Již jen co se týče množství vystavených daňových dokladů, způsobu jejich úhrady a disponibilních finančních zdrojů k tomu, soud je ve shodě s orgány finanční správy toho názoru, že jsou zde významné pochybnosti o tom, zda skutečně byly v takovém rozsahu přijatá plnění vůbec poskytnuty, popř. pokud by byly v takovém rozsahu poskytnuty, zda byly také v deklarovaném rozsahu uhrazeny.
61. K tomu přistupují pochybnosti o samotné spolupráce žalobkyně s dodavatelem. Ta přímo žalobkyni ani dodavatelem prokázána nebyla, naopak dodavatel ji věrohodně zpochybnil. Především on sám totiž spolupráci se žalobkyní nepotvrdil, k čemuž věrohodně doložil, že neeviduje zjednodušené daňové doklady k žalobkyni. Dodavatel ve svědeckém výslechu dne 3. 8. 2022 uvedl, že neznal osoby, které s ním měly jednat za žalobkyni, nepodepsal Smlouvu o podnikatelském nájmu movitých věcí a Potvrzení objednávky. Dle jeho vyjádření neposkytuje většinu fakturovaných plnění, což potvrzuje i prezentace na webu dodavatele [www](#). Oproti fakturám, které předložila žalobkyně, předložil jí vystavované faktury, kterou správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole a do úředního záznamu ze dne 23. 8. 2023. Z nich je zjevné, že se odlišuje vizuálně jak samotná podoba uspořádání položek dokladu, tak razítko za dodavatele a podpis vystavující osoby, přičemž svědek X podpis na žalobkyní předložených dokladech nepotvrdil. Rovněž ve vztahu k uzavřené Smlouvě o podnikatelském nájmu movitých věcí ze dne 11. 1. 2021 správce daně vyličil pochybnosti o obecnosti smkouvky a vyličil pochybnosti o její autenticitě s tím, že opět razítko dodavatele a podpis na této smlouvě neodpovídá razítku, resp. podpisu, který učinil dodavatel u správce daně. Co se týče Potvrzení objednávky na kalendářní rok 2021 ze dne 11. 1. 2021, zde byla za dodavatele podepsána IJ, kterou svědek X neznal. Ač se s touto svědeckou výpovědí resp. dalšími skutečnostmi žalobkyně seznámila ještě v průběhu daňového řízení (v rámci daňové kontroly za období květen – červenec 2021 resp. dokazování po jejím ukončení v období srpen 2021), nenavrhl důkazy k vyvrácení výpovědi svědka, k objasnění okolností obchodní spolupráce, podoby předkládaných dokladů atp. a na potvrzení své verze o detailech průběhu obchodní spolupráce s dodavatelem; to ani v odvolání proti platebním výměrům. Tvrzení zprostředkovatelé za žalobkyni VM a FB také nebyli schopni vypovědět žádné skutečnosti o obchodní spolupráci žalobkyně a jejího dodavatele. Toho buďto vůbec neznali, nebo jim nebylo známo, že by s ním žalobkyně spolupracovala.
62. Soud se ztotožnil se správcem daně i se žalovaným, že tyto uvedené stěžejní skutečnosti ve svém souhrnu přesvědčivě zpochybňují základní skutečnosti o tom, zda žalobkyně vůbec přijala deklarovaná plnění od dodavatele X, natož i to, v jakém rozsahu tomu tak bylo. Předložené doklady žalobkyně tak byly věrohodně zpochybněny a neobstály v konfrontaci s dalšími skutečnostmi, které správce daně zjistil v daňovém řízení o okolnostech možného obchodního vztahu žalobkyně a deklarovaného dodavatele.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

63. Žalobkyně k určení osoby dodavatele deklarovaného plnění argumentuje a dále odkazuje na rozsudek SDEU ze dne 9. prosince 2021 ve věci C-154/20 *Kemwater ProChemie*, podle něž „*uplatnění nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.*“ Na tyto závěry navázal v téže věci rozšířený senát NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017-208 z 23. 3. 2022. Připomněl v něm, že „[SDEU] připustil i možnost, že nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH.“ Současně podotkl, že nelze podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH rozšířit tak, že by byly splněny, kdyby „*daňový subjekt prokázal, že byl v dobré víře v to, že jedná s plátcem DPH*“. Takový postup by podle rozšířeného senátu zakotvil novou možnost vzniku nároku na odpočet DPH, s níž SDEU nepočítal. Rozšířený senát také zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že dodavatel je plátcem DPH, tíží daňový subjekt. S výjimkou situace, že by správce daně měl z informací dostupných z úřední činnosti povědomost o tom, kdo je skutečným dodavatelem a že je také plátcem DPH.
64. Soud předesílá, že tento postup by však byl na místě až v situaci, kdy budou pochybnosti pouze o deklarovaném dodavateli jako formální podmínce nároku na odpočet DPH, nikoli o samotném rozsahu přijatého zdanitelného plnění, tj. o splnění podmínky hmotněprávní (srov. rozsudek z 29. 12. 2022, č. j. 2 Afs 9/2021–102, bod 28, bod 52 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2023, č. j. 8 Afs 262/2021, bod 40. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2024, č. j. 3 Afs 173/2023 - 61).
65. V projednávané věci nastala situace, kdy žalobkyně předložila několik set daňových dokladů, u nichž není možné ověřit, zda se skutečně uskutečnily. Jsou tu tedy nejistá plnění s nejistou osobou dodavatele. V případě žalobkyně se tedy pochybnosti správce daně v první řadě netýkaly otázky, zda deklarovaný dodavatel byl plátcem DPH, ale zda byly splněny další hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, tj. v první řadě, zda se fakticky uskutečnilo zdanitelné plnění tak, jak bylo v dokladech deklarováno. Otázka, zda byl případný další dodavatel plátcem daně, je na tuto otázku teprve navazující. V tom, že žalobkyně vzdor skutečností, které zjistil správce daně, ani neprokázala přijetí deklarované plnění v daném rozsahu, se soud již výše ztotožnil s orgány finanční správy. Již sama tato skutečnost podle názoru soudu tedy postačí k závěru, že ve vztahu k deklarovaným plněním přijatým od dodavatele X nebyly splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH.
66. K procesní obraně žalobkyně správce daně i žalovaný nicméně shledali, že kromě faktického plnění žalobkyně neprokázala ani osobu dodavatele, což nevyplývalo ani ze spisu. Daňovými doklady deklarovaný dodavatel X spolupráci zcela popřel. A byť šlo o plnění v řádech několika milionu Kč na několika stech dokladech (683 daňových dokladů na služby a 739 daňových dokladů na zboží), žalobkyně neposkytla podklady o jiném konkrétním dodavateli, ať už že by šlo o jednoho jiného či více dodavatelů a už vůbec nic o tom, že by šlo o plátce daně z přidané hodnoty. Správci daně i žalovanému tak vzhledem dělitelnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

předmětu plnění nevyplývalo, jaký počet dodavatelů by měl plnění poskytnout a už vůbec, zda by tito neidentifikovaní dodavatelé měli být plátcí daně.

67. Žalobkyně v této souvislosti poukazuje na rozsudky ze dne 27. 6. 2022, č. j. 8 Afs 13/2018-104, ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021 – 45. V těchto rozsudcích byly sporné otázky pouze dodavatelů, nebylo sporné, zda deklarovaná plnění byla uskutečněna (srov. u citovaných rozsudků bod 45 a body 46 a násl.). V uvedených věcech sporná byla tak výlučně otázka osoby odběratele či dodavatele a jeho plátcovství daně z přidané hodnoty, přičemž vzhledem k okolnostem obchodů a jejich objemu se jeví jako pravděpodobné indicie o plátcovství daně a tato otázka nebyla předmětem daňového řízení.
68. Žalovaný naopak poukazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021 - 43 a ze dne 13. 9. 2023, č. j. 7 Afs 53/2023 - 67. Tyto věci se oproti výše uvedeným odlišují v tom, že nárok na odpočet byl odepřen proto, že kromě osob dodavatelů zde bylo sporné i to, zda k přijetí plnění vůbec došlo tak, jak bylo deklarováno (srov. zejména body 40 a násl., resp. bod 27 citovaných rozsudků). Současně absentovaly i indicie o dodavateli či jiných dodavatelích, přičemž vzhledem k povaze plnění bylo možné, aby bylo dodavatelů i více. Pochybnosti zde tedy vyvstaly o fakticitě přijatých plnění, počtu případných jiných dodavatelů, tak tím spíše o možném plátcovství daně. Na uvedené rozsudky navázal Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020 – 70, ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023 – 98, také v těchto věcech byly k tíži nároku na odpočet u daňových subjektů sporné nejen osoby dodavatelů, ale též neprokázání uskutečnění deklarovaných plnění.
69. Městský soud je toho názoru, že pro projednávanou věc jsou příléhavé závěry posledně uvedených rozsudků. Správce daně i žalovaný totiž věrohodně zpochybnili to, zda se vůbec uskutečnila přijatá plnění a zpochybnili i to, zda tomu tak bylo od deklarovaného dodavatele X. Ve vztahu k deklarovanému plnění je tak sporný jeho rozsah i fakticita, ale také osoba dodavatele či dodavatelů, natož, zda by tito jednotliví dodavatelé byli či mohli být plátcí daně.
70. Samotný poukaz žalobkyně na hodnotu deklarovaných plnění, jež přesahovaly částku 1.000.000 Kč, což dle § 6 odst. 1 zákona o DPH v tehdy účinném znění mělo svědčit pro postavení dodavatele coby plátce daně, přitom podle názoru městského soudu vůbec neobstojí.
71. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 29. 1. 2024, č. j. 7 Afs 296/2022 – 53, nepřisvědčil obdobné argumentaci v situaci, kdy také souhrnná částka za zdanitelná plnění převýšila částku 1 milionu Kč, která by mohla předvídat dodavatele jako osobu povinnou k dani podle § 6 odst. 1 zákona o DPH. Vyložil, že neidentifikovaného dodavatele je třeba považovat za „osobu povinnou k dani“, „pokud lze ze skutkových okolností, jako je objem a cena přijatého zboží či služeb, s jistotou dovodit, že roční obrat dodavatele tuto částku překračuje, takže se na tohoto dodavatele nemůže vztahovat osvobození upravené v tomto článku, a že je tento dodavatel nutně v postavení osoby povinné k dani“ (bod 39 rozsudku SDEU ve věci Kemwater). Zároveň však platí, že nelze dovozovat postavení plátce DPH z toho, že souhrnná výše vícera poskytnutých plnění překračuje limit pro registraci k DPH, pokud daňový subjekt neprokáže, že byla tato plnění poskytnutá jediným dodavatelem (bod 36 rozsudku NSS č. j. 1 Afs 334/2017–208 nebo bod 43 rozsudku ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021–43). Nejvyšší správní soud zohlednil, že u jednotlivých zdanitelných plnění deklarovaných na daňových dokladech nelze z obsahu spisu jakkoli usuzovat, že byly reálně

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

poskytnuty jediným daňovým subjektem, ani že takový dodavatel byl v době uskutečnění plnění plátcem DPH. Nejvyšší správní soud ve shodě s dřívější judikaturou vyložil rovněž, že pokud by se skutečný dodavatel sporných plnění měl stát plátcem DPH právě na základě překročení obratu podle § 6 odst. 1 zákona o DPH v důsledku plnění poskytnutých tehdejší stěžovatelce, nic by to nevypovídalo o jeho postavení v době uskutečnění těchto plnění. V takovém případě by se totiž tento dodavatel stal plátcem daně z přidané hodnoty teprve *pro futuro*, tj. od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročil stanovený obrat (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2023, č. j. 1 Afs 178/2022–74, bod 32). Nejvyšší správní soud rovněž zohlednil, že posuzované plnění bylo dělitelné (tehdy velké množství pneumatik různých typů), a proto nelze ani s ohledem na objem plnění usuzovat, že dodavatel byl v době uskutečnění plnění plátcem DPH. Ze zjištěného skutkového stavu totiž nelze dovodit, jaký počet dodavatelů stěžovatelce tato plnění dodal, určit podíl jejich plnění ani to, že se jednalo o plátce DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021–49, či rozsudek ze dne 18. 5. 2023, č. j. 4 Afs 218/2022–36, bod 22).

72. Právě taková situace podle názoru městského soudu nastala i u žalobkyně. Z několika stovek předložených daňových dokladů na dodávky různých služeb či zboží, jež by mohli nepochybně poskytnout i jednotliví dodavatelé, nelze dovodit, za předpokladu, že by přijatá plnění vůbec byla žalobkyni poskytnuta, kolika daňovými subjekty mohly být deklarované zboží či služby poskytnuty a zda se jednalo o plátce daně. Městský soud se tedy ztotožnil se správcem daně i se žalovaným, že i když bylo věrohodně vyvráceno, že by dodavatelem plnění mohl být X, že by jím na místo něj mohl být nějaký jiný dodavatel či několik dodavatelů v postavení plátce daně, jak tvrdí žalobkyně. Městský soud navíc poukazuje na to, že procesní obrana žalobkyně, která v situaci, kdy předložila správci daně několik set daňových dokladů o přijetí plnění od dodavatele X, nakonec argumentuje tím, že dodavatelem mohl být snad jiný plátce daně, aniž by ho dokázala identifikovat a vysvětlit, proč, pokud byla dodavatelem tato jiná osoba, byly deklarované daňové doklady vystaveny jménem X, tak postrádá logiku a je nevěrohodná.
73. Soud ve vztahu k deklarovaným plnění od X uzavírá, že správce daně i žalovaný hodnotili celý soubor zjištěných skutečností (předložených daňových dokladů a proti tomu i jiných skutečností) a to jak jednotlivě, tak i ve vzájemných souvislostech. Městský soud je toho názoru, že správce daně a ve shodě s ním žalovaný jasně a srozumitelně formulovali své pochybnosti o fakticitě přijatých plnění. Soud se proto ztotožnil se správcem daně i se žalovaným, že uvedené okolnosti založily vážné a důvodné pochybnosti o skutečnostech, které žalobkyně tvrdila a které vedly k přenosu důkazního břemena na žalobkyni podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu ohledně věrohodnosti a správnosti předložených podkladů – a tedy prokázání faktického přijetí zdanitelných plnění.
74. Přestože žalobkyně byla vyzvána, aby vzdor těmto pochybnostem prokázala nebo navrhla důkazy k prokázání splnění podmínek nároku na odpočet, přesvědčivé důkazy k vyvrácení pochybností správce daně nepředložila. Žalobkyně takto k vyvrácení pochybností orgánů finanční správy mohla přistoupit aktivně a měla sama prokázat rozhodující skutečnosti o tom, že se jednalo o reálně přijatá plnění. Žalobkyně však v rámci své procesní aktivity podle názoru soudu nijak nevyvrátila pochybnosti správce daně. I v odvolacím řízení se žalobkyně soustředila na polemiku se závěry správce daně, aniž by zpochybnila skutkový stav, jak jej zjistil správce daně, či navrhla jeho doplnění.
75. Žalobkyně proto po přenosu důkazního břemene pochybnosti orgánů finanční správy již nevyvrátila. Oba orgány finanční správy proto podle názoru soudu dospěly ke Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

správnému závěru, že žalobkyně neprokázala uskutečnění těchto deklarovaných přijatých plnění od dodavatele X a neprokázala ani to, že by namísto něj přijala plnění od jiného dodavatele či jiných dodavatelů v postavení plátce daně. S tímto hodnocením se městský soud ztotožnil. Doložené zjednodušené doklady o přijatých plněních zkrátka neobstály v konfrontaci se souborem jiných skutečností, které správce daně zjistil při daňové kontrole. Podle názoru soudu žalobkyně tedy neprokázala, že přijala tato zdanitelná plnění. Nebyly tedy splněny všechny hmotněprávní podmínky ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty.

Přijaté plnění – televize – od dodavatele Y (červen 2021)

76. Žalobkyně ve zdaňovacím období červen 2021 vykázala v oddílu B2 kontrolního hlášení přijatá zdanitelná plnění od dodavatele Y, a.s., v hodnotě základu daně 20 701,65 Kč a daně na vstupu 4 347,35 Kč. Předmětem zdanitelného plnění na daňovém dokladu 5066112704 je Televize LG 50NANO883PB, velikost 126 cm. Dodavatel k výzvě správce daně uskutečnění zdanitelného plnění pro žalobkyni potvrdil, správce daně proto neměl pochybnosti o faktickém přijetí předmětného zdanitelného plnění.
77. Správce daně v protokolu o daňové kontrole shledal, že žalobkyně neprokázala použití předmětného zdanitelného plnění k uskutečňování ekonomické činnosti v souladu s ust. § 72 zákona o DPH. Proto jí ve zdaňovacím období červen 2021 neuznal nárok na odpočet daně ve výši 4 347,35 Kč ze základu daně 20 701,65 Kč.
78. Vycházel ze zjištění při místním šetření dne 12. 10. 2021. V sídle žalobkyně (viz. protokol o místním šetření č. j.: 7911822/21/2006-60562-108575) byla správci daně zpřístupněna pouze ta část nemovitosti, kde se nacházela kancelář a přístavba wellness centra. V těchto prostorách se však žádná televize LG o velikosti 126 cm nenacházela. Správci daně nebylo proto zřejmé, jakým způsobem žalobkyni slouží předmětné přijaté zdanitelné plnění k uskutečňování jeho ekonomické činnosti v souladu s § 72 zákona o DPH, a proto daňový subjekt dne 13. 3. 2023 vyzval podle § 92 odst. 4 daňového řádu k prokázání této skutečnosti.
79. Dne 14. 4. 2023 správce daně obdržel odpověď na výzvu k prokázání skutečností, ve které žalobkyně pouze uvedla, že je TV přenosná a využívána k prezentačním a školicím účelům.
80. Správce daně vycházel z deklarovaného předmětu ekonomické činnosti od žalobkyně v daňovém přiznání za červen 2021 a leden 2023, kde má žalobkyně uvedenu jako hlavní ekonomickou činnost „*NEURČENO*“ a „*Maloobchod s ostatním zbožím ve specializovaných prodejnách*“. Ani z uvedeného nevyplývá, že by se daňový subjekt zabýval v rámci své ekonomické činnosti službami poskytujícími prezentace a školení. Takto se neprezentuje žalobkyně ani na svém webu www. Správce daně zjistil, že na svém sídle žalobkyně nedisponuje prostorami (školicí místnost, zasedací místnost), ve kterých by se mohly uskutečňovat prezentace a školení pro vícero osob. Prostory zpřístupněné v rámci místního šetření neodpovídají svou rozlohou takovýmto účelům a předmětné přijaté zdanitelné plnění se v něm navíc nenacházelo. Správci daně nebylo známo, že by žalobkyně disponovala další provozovnou. I v případě že by žalobkyni školení poskytovala pouze svým zaměstnancům, nebylo správci daně zřejmé, v jakých prostorách by tyto činnosti prováděla, neboť v daném období měla více než 20 zaměstnanců a ti by se do prostor, zveřejněných v rámci místního šetření, nevešli, v tomto prostoru se přijaté zdanitelné plnění ani nenacházelo.
81. Správce daně v protokolu o daňové kontrole shledal, že žalobkyně své tvrzení neprokázala žádnými důkazními prostředky (např. fotografie z uskutečněných školení/prezentací,

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

prezenční listiny o konání takovýchto akcí, vystavené daňové doklady pro své odběratele apod.)

82. Žalovaný se ztotožnil s hodnocením správce daně i se skutkovými zjištěními. Vycházel i z ústního jednání se žalobkyní dne 4. 10. 2021 a z odvolání žalobkyně, z nichž vyplynulo, že žalobkyně zajišťuje a zprostředkovává stavební činnosti, nabízí obstarání, zprostředkování a logistiku strojů, materiální služby a zboží. Z toho nevyplývá, že by se žalobkyně zabývala prezenčím či školeními. Žalovaný poukázal i na to, že v reakci na kontrolní zjištění žalobkyně předložila Záznam o provedení školení ze dne 19. 7. 2023 a prezenční listinu s pěti termíny školení od 19. 7. do 13. 12. 2021. Jeho obsah žalovaný nesporně, poukázal na rozpor v datech záznamu a prezenční listiny. Žalovaný pak jako nevěrohodné shledal vysvětlení žalobkyně (ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění), že disponuje možností školení až 4 osob, k čemuž postačí kancelář o velikosti 16 m².
83. Žalovaný podotkl, že televizor má hodnotu několika desítek tisíc, uhlopříčku 126 cm a váží 15 kg. Tvrzení žalobkyně o pořízení a přenášení TV pro účely školení hodnotil žalovaný jako nevěrohodné. Dále navázal na správce daně, že žalobkyně svá tvrzení o uskutečnění školení neprokázala věrohodnými důkazy (fotografiemi, prezentacemi, prezenčními listinami z dalších období apod. Navíc během ústního jednání dne 3. 10. 2021 druhý jednatel žalobkyně FK doložil, že jednatel MS byl v pracovní neschopnosti od 1. 4. 2021 do 19. 1. 2022, tj. v období, kdy měl vést školení dne 19. 7. 2023 a rovněž jako školitel na prezenční listině s datem 19. 7. 2021, což potvrdila i Pražská správa sociálního zabezpečení v potvrzení ze dne 19. 1. 2022, v němž uvedla, že jednatel MS je v dočasné pracovní neschopnosti od 1. 4. 2021 doposud.
84. Městský soud poukazuje na to, že orgány finanční správy shledaly ve shodě za prokázané, že žalobkyně od dodavatele plnění přijala. Podmínkou k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění dle § 72 odst. 1 zákona o DPH je však i to, že plátce přijaté plnění v rámci své ekonomické činnosti použije pro účely uskutečňování dalších zdanitelných plnění nebo poskytnutí služeb /§ 72 srov. odst. 1 písm. a) – e) zákona o DPH/.
85. Správce daně se tedy zaměřil na zjištění toho, jakým způsobem byla pořízená TV užita k ekonomické činnosti žalobkyně. Výchozí skutečností přitom jistě bylo, že se TV nenechávala v době místního šetření v sídle žalobkyně, což ta ani nesporně. Na tomto zjištění však závěry orgánů finanční správy nestojí. Uvedené toliko vzbudilo pochybnost správce daně o účelu pořízené TV, a proto byla žalobkyně následně vyzvána 13. 3. 2021 (podle § 92 odst. 4 daňového řádu) k prokázání využití pořízeného TV pro účely své ekonomické činnosti. Správce daně ve výzvě na straně 53 a násl. vyložil, že když 12. 10. 2021 ověřoval sídlo daňového subjektu a v prostorech, které byly správci daně zpřístupněny se žádná televize LG o velikosti 126 cm nenacházela. Vyložil rovněž, že ověřil předmět činnosti žalobkyně jak na jejím webu, tak v daňových přiznáních i při ústním jednání dne 20. 10. 2021 a není mu zřejmé, k jaké konkrétní činnosti mělo být přijaté plnění užito.
86. Správce daně podle názoru soudu splnil ve výzvě všechny požadavky kladené na prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Jasně a srozumitelně totiž formuloval své pochybnosti o fakticitě přijatých plnění - tyto pochybnosti vycházejí z logického hodnocení zjištěných skutečností o tom, že žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

televizi pořídila, ovšem v jejím sídle se nenacházela a z dostupných informací o činnosti žalobkyně není ani zřejmé, k čemu by ji žalobkyně při své ekonomické činnosti měla využít.

87. Na tuto výzvu a pochybnosti v ní vyjádřeně mohla žalobkyně dostatečně reagovat a vysvětlit, jak je TV užívána, kde se nachází, a předložit k tomu důkazní prostředky na podporu svých tvrzení. V reakci na tuto výzvu byla dne 14. 4. 2023 však odpověď, ve které žalobkyně pouze uvedla, že je TV přenosná a využívána k prezentačním a školícím účelům. Bez dalších podkladů, které by podpořily tvrzení žalobkyně, však takové vysvětlení podle názoru soudu nemohlo vyvrátit pochybnosti správce o tom, zda je TV využívaná k ekonomické činnosti žalobkyně.
88. Žalobkyně doplnila další podklady až v reakci na kontrolní zjištění, když předložila záznamy a prezenci o uskutečněných školeních. Žalobkyně tvrdila rovněž, že TV používá k interním školením pro zaměstnance, k čemuž dostačují prostory sídla žalobkyně. Věrohodnost tomuto vysvětlení však podle soudu ubírá již jen to, že tuto obranu mohla žalobkyně uplatnit již dříve, v rámci vyjádření k výzvě ze dne 13. 3. 2021. Dále, pokud školení měl provést podepsaný jednatel Mgr. S., ten byl v danou dobu v pracovní neschopnosti (dle prezenční listiny probíhala školení od 19. 7. 2021 do 13. 12. 2021), což potvrdila i Pražská správa sociálního zabezpečení dne 19. 1. 2022. Navíc o tom, že se tato školení uskutečnila, žalobkyně předložila pouze 2 listiny o 3 stranách. Mělo jít přitom o interní školení a žalobkyně tak mohla doložit i obsah školení. Záznam o provedení nástupního školení BOZP – PO – OŽP zaměstnanců totiž obsahuje označení 11 audiovideozáznamů, které žalobkyně správci daně nepředložila. Z předložených podkladů tak není tedy zřejmé, zda pro školení byla televize (jako prostor pro zobrazení prezentace) vůbec potřebná. Příhodný je také argument žalovaného, který poukázal na parametry pořízené TV – uhlopříčka 126 cm a váha 15 kg. To totiž znovu oslabuje argument žalobkyně, že TV je přenosná, a proto nebyla v době místního šetření v sídle žalobkyně. Soud poukazuje i na to, že dle předloženého záznamu se školení mělo konat v 5 různých termínech s měsíčními odstupy o obsazení v jednotlivých termínech 3, 1, 1, 2 a 1 zaměstnancem. Nevěrohodnost argumentace žalobkyně o využití televize pro školící účely tak umocňuje i to, že v tvrzené školící místnosti o rozměrech 16 m² pro takové nahodilé školení podle názoru soudu skutečně není nezbytné využít k projekci zrovna pořízenou TV o uhlopříčce 126 cm. Taková úvaha je podle názoru soudu zcela logická, vycházející z podkladů řízení, místních prostorových podmínek žalobkyně a parametrů televize.
89. V souhrnu tak podle názoru městského soudu tyto podklady a tvrzení žalobkyně nevyvracejí pochybnosti správce daně a žalovaného o tom, že žalobkyně přijaté plnění nepoužila v rámci své ekonomické činnosti. Soud je ve shodě s orgány finanční správy v tom, že žalobkyně neprokázala i u tohoto přijatého plnění splnění hmotněprávních podmínek podle § 72 odst. 1 zákona o DPH.

Přijaté plnění – dveře – Z, s. r. o. (srpen 2021)

90. Žalobkyně ve zdaňovacím období srpen 2021 vykázala v oddílu B2 kontrolního hlášení přijatá zdanitelná plnění od dodavatele Z, s.r.o. základ daně 174 968 Kč, daň na vstupu 36 743 Kč.
91. Dne 21. 2. 2022 správce daně od dodavatele Z, s.r.o. obdržel k předchozí výzvě fakturu č. 2101018 ze dne 20. 8. 2021 na částku ve výši 211 711 Kč, předmětem plnění byly „truhlářské výrobky“. Předmětná faktura byla zaplacená ve dvou částkách z účtu daňového subjektu, dne 30. 6. 2021 byla uhrazena částka ve výši 127 027 Kč a dne 7. 9. 2021 ve výši 84 684 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

Dodavatel poté žádné další doklady správci daně nedoložil (přestože správce daně požadoval dne 28. 2. 2022 předložení dodacího listu, předávacího protokolu a ke specifikaci konkrétních truhlářských výrobků deklarovaných na faktuře č. 2101018).

92. Správce daně vydal dne 27. 4. 2022 vydal výzvu k prokázání skutečností dle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu, ve které vyzval žalobkyni k prokázání uplatnění nároku na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění na základě daňového dokladu č. 2101018 vystaveného dodavatelem Z, s.r.o. Správce daně požadoval konkrétní prokázání předmětu a rozsahu deklarovaném na daňovém dokladu č. 2101018 a použití v rámci ekonomické činnosti daňového subjektu.
93. Na výzvu k prokázání skutečností reagoval daňový subjekt dne 11. 5. 2022, přílohou podání byla předložena cenová nabídka, zálohový list č. 2110004 a daňový doklad č. 2101018.
94. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole za srpen 2021 uvedl, že z poskytnutého daňového dokladu č. 2101018 není zřejmé, o jaké truhlářské výrobky se jednalo, jaká byla jednotková cena výrobku a kolik kusů truhlářských výrobků bylo fakturováno. Nebyla doložena žádná objednávka, smlouva či dodací list, ze kterých by byl zřejmý předmět a rozsah plnění. Správce daně konstatoval, že žalobkyně k výzvě doložila cenovou nabídku, zálohovou fakturu č. 2101004 a daňový doklad č. 2101018 vystavený dodavatelem Z, s.r.o. Cenová nabídka se týkala výroby, dodávky a montáže vnitřních dveří v počtu 6 ks (3x cca 80cm, 3x cca 70cm). Cenová nabídka byla navržena pro 1 ks dveří s popisem potřebného materiálu k zakázce. Cena byla sjednána ve výši 27 178 Kč bez DPH za jeden kus dveří, a dále byla po telefonické dohodě sjednána cena za nové panty TECTUS 340 v počtu 17 Kč za 11 900 Kč. V rekapitulaci cenové nabídky byla uvedena cena celkem bez DPH ve výši 174 968 Kč. Termín realizace: od 8. 7. – výroba, od 2. 8. – montáž. Správce daně analyzoval bankovní účet žalobkyně a shledal, že žalobkyně dne 7. 9. 2021 uhradila částku 84 684 Kč ve prospěch účtu dodavatele Z, s.r.o. s uvedením variabilního symbolu 2101018, což je doplatek k faktuře č. 2101018.
95. Správce daně pak uzavřel, že ze strany žalobkyně byl předmět a rozsah plnění prokázán, ale nebyly poskytnuty žádné další informace o tom, k jakému účelu byly dveře zakoupeny, kde byly namontovány, ani nebyl doložen předávací protokol či dodací list. Nebyla zjištěna ani její skutečná ekonomická činnost. Ze strany žalobkyně tak nebylo prokázáno, jakým konkrétním způsobem bylo uvedené zdanitelné plnění z daňového dokladu č. 2101018 použito v rámci ekonomické činnosti daňového subjektu. Daňovému subjektu tak z daňového dokladu č. 2101018 nebyl uznán nárok na odpočet daně ve výši 36 743 Kč ze základu daně 174 968 Kč.
96. Žalovaný se se správcem daně zcela ztotožnil. Konstatoval, že získanými podklady od truhlářství, tak od žalobkyně byl předmět a rozsah zdanitelného plnění prokázán, nebyl však prokázán účel pořízení dveří. Poukázal na to, že nebyl prokázáno umístění dveří, jejich vzhled. To v kontrastu s tím, že v sídle žalobkyně byly dveře dvojí, posuvné bílé dveře, které patřily společnosti TOP Wellness, s.r.o., další uskladněné hnědé dveře 60P, tj. jiného rozměru.
97. Městský soud poukazuje na to, že i v tomto případě orgány finanční správy ve shodě shledaly za prokázané, že žalobkyně od dodavatele plnění přijala. Podmínkou k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění dle § 72 odst. 1 zákona o DPH je však, že to, že plátce přijaté plnění v rámci své ekonomické činnosti použije pro účely uskutečňování dalších zdanitelných plnění nebo poskytnutí služeb /§ 72 srov. odst. 1 písm. a) – e) zákona o DPH/.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

Zaměřil se proto na ověření, zda bylo předmětné přijaté plnění užito k ekonomické činnosti žalobkyně. V součinnosti dle § 57 daňového řádu s dodavatelem zajistil fakturu č. 2101018, z něhož není kromě předmětu „truhlářské výrobky“ patrné, jaký byl předmět plnění. Dne 11. 5. 2022 žalobkyně k výzvě podle § 92 odst. 4 daňového řádu doložila několik podkladů, z nichž vyplývá, že cenová nabídka byla na výrobu, dodávku a montáž vnitřních dveří v počtu 6 ks, z toho 3x ca 80 cm, 3x cca 70 cm.

98. Ve výzvě byla žalobkyně poučena na str. 3, v čem spočívají pochybnosti správce daně (pro obecnost dosavadních dokladů není zřejmé, o jaké výrobky se jedná, jaká byla jednotková cena výrobku a kolik kusů truhlářských výrobků bylo fakturováno. Nebyla doložena žádná objednávka, smlouva či dodací list, ze kterých by byl zřejmý rozsah plnění) a že proto má prokázat, že plnění deklarované na daňovém dokladu č. 2101018 přijali od dodavatele Z v předmětu a rozsahu plnění uvedeném na daňovém dokladu, a rovněž, jakým konkrétním způsobem bylo uvedené zdanitelné plnění použito v rámci ekonomické činnosti. Na straně 2 správce daně blíže vyložil, že např. požaduje jasnou specifikaci truhlářských výrobků, kdo prováděl montáž, na jakém místě.
99. Správce daně podle názoru soudu i v tomto případě splnil ve výzvě všechny požadavky kladené na prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Jasně a srozumitelně totiž formuloval své pochybnosti o fakticitě přijatých plnění - tyto pochybnosti vycházejí z logického hodnocení zjištěných skutečností o tom, že žalobkyně pořídila, předmětné plnění, není však zřejmé, o jaké truhlářské výrobky šlo a pokud mělo být předmětem porřízení plnění na dokladu č. 2101018 a dokladů předložených žalobkyní - tj. 6x dveře, není zřejmé, jak je využila v rámci své ekonomické činnosti.
100. Na tuto výzvu žalobkyně mohla reagovat a vyvrátit tak vyložené pochybnosti správce daně, avšak neučinila tak. Oproti v řízení doložené objednávce u dodavatele 6 ks dveří hnědé barvy o rozměrech 3x 80 cm, 3x 70cm (laťovka dýha BUK) pak správce daně takové dveře v sídle u žalobkyně neidentifikoval, poukázal na to, že v sídle se nacházely zcela jiné dveře. Toto skutkové zjištění nerozporovala žalobkyně ani ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění ani v odvolání. Byť žalobkyně v žalobě tvrdí, že dveře jsou umístěny v jejím sídle, ani to důkazně nepodpořila a zjištění správce daně (tím spíše v daňovém řízení) nevyvrátila. Doposud tak ani orgánům finanční správy není zřejmé, jak přijaté plnění od truhlářství užila žalobkyně ke své ekonomické činnosti.
101. V souhrnu tak podle názoru městského soudu předložené podklady a tvrzení žalobkyně i v tomto případě nevyvracejí pochybnosti správce daně a žalovaného o tom, že žalobkyně přijaté plnění nepoužila v rámci své ekonomické činnosti. Soud je ve shodě s orgány finanční správy v tom, že žalobkyně neprokázala i u tohoto přijatého plnění splnění hmotněprávních podmínek podle § 72 odst. 1 zákona o DPH.
102. Žalobkyně v rámci žaloby neurčitě taktéž namítla, že v daňovém řízení opakovaně nebyly dodrženy procesní lhůty, aniž by přesvědčivě specifikovala, jaký konkrétní vliv to má mít na zákonnost napadeného rozhodnutí. K takto obecně uplatněné námitce tak soudu nezbyvá než jen taktéž obecně poukázat na to, že samotné nedodržení procesních pořádkových lhůt - např. pro vydání rozhodnutí - nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 12. 5. 2005, č. j. 6 Azs 283/2004-80, a dále též rozsudky téhož soudu ze dne ze dne 10. 12. 2012, č. j. 2 Ans 14/2012-41, 30. 9. 2021, č. j. 7

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

As 143/2021–23, odst. [16], 24. 2. 2023, č. j. 3 Afs 283/2020–64, odst. [14]). Ochrany před nečinností správních orgánů se žalobkyně v řízení mohla domáhat prostředky na ochranu proti nečinnosti správce daně, či žalovaného – srov. § 38 daňového řádu, popř. v řízení na ochranu proti nečinnosti žalovaného správního orgánu dle § 79 s. ř. s. Pro úplnost soud dodává, že mezi stranami není ani sporu o tom, že by uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně. Tu nelze stanovit po po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky, přičemž 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. (§ 148 odst. 1 daňového řádu). Daň za zdaňovací období květen – srpen 2021 byla přitom pravomocně stanovena žalovaným rozhodnutím ze dne 20. 3. 2024; zjevně tedy před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

V. Závěr a náklady řízení

103. Městský soud je toho názoru, že správce daně i žalovaný unesli své důkazní břemeno a dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázali skutečnosti vyvracející věrohodnost a úplnost daňových dokladů uplatněných žalobkyní. Žalobkyně tyto pochybnosti nijak nevyvrátila, neunesla tedy důkazní břemeno k podmínce nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, tj. že na vstupu přijala plnění, které použila v rámci svých ekonomických činností.
104. Na základě shora uvedených skutečností soud žalobu shledal nedůvodnou a jako takovou ji v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
105. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. S ohledem na to, že žalobkyně v řízení úspěšná nebyla, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jakožto úspěšnému účastníku řízení náležela náhrada nákladů řízení, soud tuto náhradu nepřiznal, neboť mu nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.

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.

Soud přiznané osvobození od soudních poplatků kdykoliv za řízení odejme, a to i se zpětnou účinností, jestliže se do pravomocného skončení řízení ukáže, že poměry účastníka osvobození neodůvodňují, popřípadě neodůvodňovaly. Přiznané osvobození se vztahuje i na řízení o kasační stížnosti.

Praha 22. ledna 2025

JUDr. Jaromír Klepš v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. Š.