



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiného, Ph.D., ve věci

žalobce: **VHS Bohemia a.s.**, IČO 47910305
sídlem Haškova 153/17, 638 00 Brno
zastoupený advokátem Mgr. et. Bc. Lubošem Klimentem,
sídlem Nádražní 21, 591 01 Žďár nad Sázavou

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2018, č. j. 45186/18/5300-21444-711869

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný k odvolání žalobce změnil platební výměr Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 10. 2017, č. j. 1548737/17/2914-50522-703232, kterým správce daně žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); podle § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 29. 9. 2017, vyměřil nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací červen 2014 ve výši 136 565 Kč oproti tvrzenému nadměrnému odpočtu na DPH ve výši 1 643 413 Kč. Změna napadeného platebního výměru správce daně spočívala v tom, že v části „IV. Nárok na odpočet daně“ se na řádku 40. daňového přiznání změnila hodnota základu daně z částky 2 409 799 Kč na 3 384 951 Kč a nárok na odpočet daně na stejném řádku z 505 844 Kč na 710 692 Kč, a dále na řádku 46 se změnila hodnota nároku na odpočet daně celkem z 1 233 475 Kč na hodnotu 1 438 323 Kč. Dále žalovaný změnil platební výměr správce daně tak, že v části „VI. Výpočet daně“ změnil na řádku 63 daňového přiznání odpočet daně z částky 1 233 475 Kč na hodnotu 1 438 323 Kč a na řádku 65 změnil hodnotu nadměrného odpočtu z částky 136 565 Kč na částku 341 413 Kč. Ve zbylém rozsahu žalovaný platební výměr potvrdil a odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru zamítl.
2. Citovaným platebním výměrem správce daně neuznal žalobci nadměrný odpočet na DPH na vstupu, uplatněný žalobcem v předmětném zdaňovacím období, neboť dle názoru správce daně u žalobce vyvolávala (v rozsahu žalobních bodů, napadajících část rozhodnutí žalovaného, v níž nevyhověl odvolání žalobce) pochybnosti dodávka služeb, spočívající v zajišťování administrativních činností při realizaci stavebních veřejných zakázek žalobcem, od dodavatele, FYTOSOL spol. s r. o. (dále jen „FYTOSOL“), z hlediska jejich dodání deklarovaným dodavatelem. Žalobce tyto pochybnosti (přes výzvy k prokázání skutečnosti dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu) v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal svůj nárok na odpočet DPH na vstupu.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
4. Žalobce v první řadě namítá, že žalovaný shledává princip smluvní volnosti v soukromoprávních vztazích přítěžující okolností, kdy jej přikládá k tíži žalobci při unášení důkazního břemene v daňovém řízení, jelikož celou řadu ujednání, jako je vymezení díla a smluvní podmínky mezi žalobcem a FYTOSOL, předání díla nebo činění objednávek ústní formou či způsob určení ceny za dílo sice respektuje jako možná ujednání v rámci soukromoprávních vztahů, avšak považuje tvrzení o jejich existenci za nedostatečné pro prokázání nároku na odpočet DPH. Dle žalobce také žalovaný shledal jako přítěžující okolnost to, že žalobce si se společností FYTOSOL sjednali, že bude FYTOSOL při jednání s projektanty či zadavateli veřejných zakázek jednat jako zástupce žalobce s odůvodněním, že obce, kterým žalobce poskytoval zdanitelná plnění, nemají povědomí o tom, že by FYTOSOL v daném období něčeho činila. Dle žalobce je běžnou praxí, že dodavatel si nepřije, aby jeho subdodavatelé vystupovali jeho jménem, nýbrž

pouze jménem dodavatele. Žalobce tvrdí, že své důkazní břemeno je možno unést taktéž svědeckou výpovědí, a že žalovaný plnění důkazní povinnosti vykládá účelově.

5. Žalobce dále uvádí, že žalovaný jedná v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, dle které není možno chybějící DPH v rámci obchodního řetězce vyměřit komukoliv pouze proto, že je to pro správce daně jednodušší. Dle žalobce tak měl správce daně požadovat uhrazení daně primárně po FYTOSOL, která DPH na výstupu z předmětných zdanitelných plnění neuhradila. Naproti tomu žalobce nejednal žádným podvodným způsobem, daň vždy přiznal a řádně uhradil. Žalobce je toho názoru, že svůj nárok na odpočet DPH dostatečně prokázal, a je tedy na žalovaném, aby žalobci prokázal podvodné jednání, má-li za to, že žalobce uplatňuje DPH zneužívajícím způsobem. Takovým způsobem však správce daně ani žalovaný důkazní břemeno neunesli.
6. Nad rámec výše uvedeného žalobce konstatuje, že v daňovém řízení s FYTOSOL byly svědeckou výpovědí pochybnosti o poskytnutí předmětného zdanitelného plnění identického správce daně společností FYTOSOL vyvráceny, přičemž je absurdní, aby tedy tyto pochybnosti přetrvávaly u stejného správce daně ve vztahu k žalobci. Absurdní pak také přijde žalobci to, že předmětná DPH na výstupu byla po FYTOSOL exekučně vymáhána a zaplacená, přičemž po žalobci byla tato daň taktéž vymáhána jako po poddlužníkovi, když v daňovém řízení s žalobcem správce daně tvrdí, že se toto plnění ve skutečnosti neuskutečnilo.
7. Konečně žalobce namítá nepřezkoumatelnost některých částí napadeného rozhodnutí, neboť se žalovaný v těchto částech dostatečně nevypořádal s odvolacími námitkami žalobce.
8. V doplnění žaloby pak žalobce na podporu svých tvrzení v žalobě proti napadenému rozhodnutí odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2018, č. j. 6 Afs 365/2017-41.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrvává na svém právním názoru, vyjádřeném v odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž k jednotlivým žalobním bodům uvádí následující.
10. K nerespektování zásad soukromého práva žalovaný uvádí, že tyto zásady samozřejmě respektuje, avšak je potřeba si uvědomit, že žalobce v daňovém řízení předložil správci daně daňový doklad se zcela obecným rozpisem přijatých zdanitelných plnění, přičemž žalobce se ve vztahu k tomuto popisu odkázal na smlouvu o dílo, uzavřenou mezi žalobcem a FYTOSOL, která je však rámcová a stejně obecná, jako popis poskytnutých plnění v předložené faktuře, přičemž existenci žalobcem tvrzených objednávek na služby v rámci daňového řízení žalobce nijak neprokázal.
11. Žalovaný pak uvádí, že žalobce nepředložil v daňovém řízení v podstatě žádné listinné důkazy k prokázání svých tvrzení, výpovědi žalobce a společnosti FYTOSOL jsou zcela obecného charakteru a žalobce se v daňovém řízení odkazuje zejména na obecnou rámcovou smlouvu o dílo, resp. na ústní ujednání mezi žalobcem a společností FYTOSOL. Žalovaný nadto tvrdí, že zcela dostatečně a srozumitelně vysvětlil své pochybnosti ohledně zastupování žalobce společností FYTOSOL, přičemž žalobce tyto pochybnosti v rámci

daňového řízení uspokojivě neodstranil. Žalovaný nepochybně možnost využít svědeckou výpověď jako prostředek k unesení důkazního břemene, avšak svědecká výpověď, provedená správcem daně na návrh žalobce, byla nekonkrétní, rozporná, a nebylo ji proto možno osvědčit jako důkaz o přijetí předmětného zdanitelného plnění žalobce.

12. K odkazu žalobce na judikaturu Nejvyššího správního soudu žalovaný uvádí, že již v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobcem citovaný judikát se vztahuje k situaci, kdy byla předmětem sporu účast na daňovém podvodu, nikoliv neprokázání hmotněprávního nároku na odpočet DPH. Z toho důvodu pak ani žalovaného netížilo (na rozdíl od Nejvyšším správním soudem projednávané věci) důkazní břemeno. K údajné účelovosti jednání žalovaný uvádí, že tato námitka je zcela obecná, a stejně obecně byla formulována taktéž v odvolání proti platebnímu výměru. Žalovaný proto na tuto námitku nemůže relevantně reagovat. Dále k žalobcem uváděnému průběhu daňového řízení s FYTOSOL žalovaný argumentuje tím, že předmětem nyní projednávané věci nejsou daňové povinnosti této společnosti, nýbrž žalobce.
13. Žalovaný dále tvrdí, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné a na této skutečnosti nic nemění ani to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal na jiný dokument, jenž měl žalobce v dispozici a byl s ním tedy srozuměn. Žalovaný si není vědom existence bodů odůvodnění napadeného rozhodnutí, které by byly ve vzájemném rozporu. Dále žalovaný uvádí, že nebyl povinen dokládat v daňovém řízení další důkazní prostředky za situace, kdy spolehlivě unesl své důkazní břemeno ohledně pochybností nad uskutečněním zdanitelných plnění žalobci tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech.
14. Konečně k doplnění žaloby žalobcem žalovaný uvádí, že jím citované závěry v rozsudku Nejvyššího správního soudu nepředstavují nic nového, a žalovaný spatřuje význam tohoto rozsudku v něčem jiném, avšak s odkazovanými názory Nejvyššího správního soudu se žalovaný ztotožňuje a tvrdí, že jednal zcela v souladu s nimi. Žalobce ostatně ani neuvádí, v čem tkvěl rozpor rozhodnutí žalovaného s tímto judikátem, a není povinností krajského soudu za žalobce tyto skutečnosti domýšlet. S ohledem na výše uvedené proto žalovaný navrhuje žalobu zamítnout jako nedůvodnou.

IV. Posouzení věci soudem

15. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
16. Krajský soud se předně zabýval námitkou žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že by se jí soud musel zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz). Je-li totiž rozhodnutí správce daně nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde

o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný).

17. S touto námitkou žalobce se ovšem krajský soud neztotožňuje, neboť k tomu, aby rozhodnutí správce daně bylo považováno za přezkoumatelné, je mimo jiné nezbytné, aby z odůvodnění rozhodnutí správce daně jednoznačně vyplývalo, že se správce daně posuzovanou věcí zabýval a neopomenul žádné účastníkovy námitky. Stejně tak z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé, přičemž takto formulované právní závěry musí být srozumitelné, vnitřně bezrozporné a nacházející oporu právě ve skutkových zjištěních a provedených důkazech. V opačném případě by se jednalo skutečně o rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky vylučující libovůli v rozhodovací činnosti správce daně. O takový případ se však u žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného nejedná. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je totiž jednoznačně zřejmé a seznatelné, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že námitky žalobce uplatněné v odvolání jsou nedůvodné a rozhodnutí správce daně správné. Na rozdíl od žalobce je tak krajský soud toho názoru, že se žalovaný dostatečně a srozumitelně vypořádal se všemi jím uplatněnými námitkami, a to v míře odpovídající jejich relevanci pro podstatu projednávané věci, a není tak zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti. Pokud žalobce namítá nepřezkoumatelnost spočívající v tom, že se žalovaný při rozhodování odkazoval v odůvodnění na další dokumenty, krajský soud k tomu uvádí, že tyto dokumenty jsou součástí správního spisu a žalobce s těmito dokumenty byl řádně seznámen.
18. Nadto je ve vztahu k žalobcem reklamovanému bodu 59. napadeného rozhodnutí zjevné, že žalovaný přezkoumal správnost závěrů správce daně, a až následně se s nimi ztotožnil. Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 5 As 106/2016-84, *„není porušením zákona, pokud se soud ztotožní se závěry žalovaného, jestliže uvede, z jakých skutečností při posuzování správnosti jeho závěrů vycházel, které důkazy za tímto účelem provedl a hodnotil, jaké skutkové a právní úvahy jej vedly k závěru o zákonnosti rozhodnutí žalovaného a přitom se vypořádá s veškerými řádně a včas uplatněnými žalobními námitkami.“* Dle krajského soudu pak tyto závěry lze analogicky aplikovat taktéž pro odůvodnění rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí správního orgánu.
19. Konečně krajský soud uvádí, že žalobce v podané žalobě s argumenty žalovaného, resp. správce daně věcně polemizuje; je tak zřejmé, že úvahám žalovaného porozuměl. Námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, resp. správce daně tak není důvodná.
20. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce s oprávněností postupu správce daně, na jehož základě neuznal žalobci odpočet na DPH z důvodu neprokázání přijetí zdanitelného plnění žalobcem od deklarovaného plátce.
21. Žalobce ve svém daňovém přiznání uplatňoval odpočet DPH za zdaňovací období červen 2014. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení

daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajícími z citovaného § 73 odst. 1 zákona o DPH.

22. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice 2006/112“) je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11).
23. Žalobce v žalobě napadá jednotlivá skutková zjištění správce daně, resp. žalovaného, na základě kterých došlo dle žalobce k nesprávnému právnímu posouzení nároku žalobce na odpočet DPH. Ze správního spisu se podává, že žalobce uplatnil za zdaňovací období červen 2014 nárok na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění od společnosti FYTOSOL s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 6. 2014 v hodnotě 6 100 000 Kč bez DPH. Na základě dožádání místně příslušného správce daně společnosti FYTOSOL byl správce daně doručen protokol o svědecké výpovědi svědka P. K. Z této svědecké výpovědi vyplynulo, že společnost FYTOSOL má pouze tři zaměstnance, kteří jsou zároveň všichni personálně propojeni s žalobcem, konkrétně P. K. a L. H. jsou členy představenstva žalobce, Ing. N. B. pak daňovým poradcem žalobce. Z rámcové smlouvy o dílo, uzavřené mezi žalobcem a FYTOSOL dne 23. 1. 2011, vyplývá, že předmětem této smlouvy mělo být zejména zařizování administrativních činností pro žalobce (zajišťování vytyčení inženýrských sítí, zajištění podkladů pro jednání k dopravnímu omezení a dopravnímu značení na stavbě, jednání s třetími osobami). Služby měly být žalobci společností FYTOSOL poskytovány na základě jednotlivých dílčích objednávek. Ze svědecké výpovědi P. K., provedené přímo správcem daně dne 17. 1. 2018 vyplynulo, že objednávky na společnost FYTOSOL proběhly vždy ústní formou a vztahovaly se ke stavbám kanalizací a čističek odpadních vod v obcích Hluboké, Újezd u Rosic, Krokočín, Jimramov a Malý Beranov; tlakové kanalizace v obci Tři Studně a kanalizace v obcích Polnička, Černvín a Ostrov nad Oslavou. K předání díla mělo taktéž dojít na základě ústních předávacích protokolů (což, jak uvedl svědek, vyplývá ze skutečnosti, že on sám kontroloval jako člen statutárního orgánu žalobce práci sobě jako zaměstnanci FYTOSOL).
24. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“. Podle odst. 4 téhož ustanovení dále „pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“.

25. Krajský soud proto přezkoumal skutkové závěry správce daně, resp. žalovaného, na základě kterého byl žalobci odepřen nárok na odpočet DPH, zejména zda žalovaný dostatečným způsobem zpochybnil nárok na odpočet DPH na vstupu, případně zda žalobce následně unesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání nároku na tento odpočet.
26. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují 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 účetnictví 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 předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním 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).
27. Prizmatem výše uvedeného proto krajský soud přezkoumal průběh daňového řízení žalobce, a dospěl k závěru, že na žalobce oprávněně přešlo důkazní břemeno ve vztahu k prokázání výše správcem daně požadovaných skutečností, neboť správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Správci daně vznikly pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaného žalobcem od společnosti FYTOSOL, která mu měla poskytnout služby v hodnotě 6 100 000 Kč za služby v období od ledna 2011 do června 2014, přičemž tyto služby měly být poskytnuty proto, že dle čl. I rámcové smlouvy o dílo mezi žalobcem a FYTOSOL neměl žalobce dostatek zaměstnanců k provádění předmětné činnosti. Dle výpovědi P. K. pak chtěl žalobce transparentně oddělit administrativní činnost od činnosti, vztahující se k jednotlivým projektům (ačkoliv v konečném důsledku tuto činnost prováděly personálně propojené osoby). Důvodem pro vznik pochybností správce daně bylo, že se jevílo nepravděpodobné, aby zaměstnanci žalobce neměli čas či prostor k provedení služeb, které byly předmětem přijatých zdanitelných plnění, avšak v rámci jiné právnické osoby by členové představenstva čas a prostor k provedení předmětných činností měli. Taktéž tvrzení o transparentním oddělení administrativních a projektových činností dle správce daně ztrácelo na důvěryhodnosti s ohledem na personální propojení žalobce a společnosti FYTOSOL. Správce daně dále směřem k obcím, pro něž měl žalobce provádět služby, ke kterým se vztahovala taktéž přijatá zdanitelná plnění od společnosti FYTOSOL, učinil žádost o sdělení informací, přičemž žádná z těchto obcí neměla povědomí o společnosti FYTOSOL, o tom, že by byla tato společnost dodavatelem žalobce (resp. tuto skutečnost obce dle jejich vyjádření

nemohly potvrdit) a žádná z těchto obcí nepotvrdila, že by se společností FYTOSOL jednala. Taktéž neměl správce daně k dispozici žádné objednávky služeb žalobcem u FYTOSOL ani předávací protokoly k těmto službám (resp. dílu), neboť ty dle svědecké výpovědi P. K. probíhaly ústně. Stejně tak například provozovatelé inženýrských sítí, se kterými měla dle rámcové smlouvy o dílo společnost FYTOSOL za žalobce jednat, nevedli ve svých databázích žádné záznamy o dotazech na vytyčení inženýrských sítí ze strany této společnosti. Taková skutková zjištění dle krajského soudu dostatečně zavdávají k důvodným pochybnostem pro to, aby správce daně přenesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání realizace zdanitelných plnění za účelem prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH z těchto přijatých zdanitelných plnění na žalobce.

28. K jednotlivým žalobním námitkám, kterými žalobce rozporuje pochybnosti správce daně, resp. žalovaného, krajský soud uvádí následující. K námitce, že žalovaný používá neformálnost jednání žalobce jako přítěžující okolnost, krajský soud uvádí, že žádná taková skutečnost z rozhodnutí žalovaného nevyplývá. Dle krajského soudu je zcela žádoucí, aby v maximální možné míře byly respektovány soukromoprávní zásady související s realizací soukromoprávních smluvních závazků, mezi něž samozřejmě patří taktéž zásada autonomie vůle, dle které si subjekty soukromoprávních vztahů mohou samy svobodně určit, jakou formu budou mít právní jednání, kterými se vůči sobě navzájem zavazují, není-li zákonem pro určité jednání forma předepsána. V tomto konkrétním případě tak krajský soud nikterak nerozporuje názor žalobce, že je nezbytné respektovat to, pokud si pro jednání se svým dodavatelem zvolil ústní formu pro činění jednotlivých dílčích objednávek, přičemž tato skutečnost nemůže být přítěžující okolností při dokazování v rámci daňového řízení, a to ani v tom smyslu, že by k preferenci písemné formy (zákonem nestanovené) byl nucen pouze proto, aby byl později schopen prokázat svůj nárok na odpočet DPH v daňovém řízení. Na druhou stranu je však třeba připomenout, že daňové řízení stojí na zásadě dispoziční, a daňový subjekt je tak povinen prokázat veškeré skutečnosti tvrzená v daňových podáních. Z toho důvodu bylo proto primárně na žalobci, coby daňovém subjektu, aby i při preferované neformálnosti vystupování v soukromoprávních vztazích v rámci své obchodní činnosti dostatečným způsobem zohlednil tuto povinnost a přizpůsobil své jednání tak, aby byl případné pochybnosti správce daně ohledně nároku žalobce na odpočet DPH schopen dostatečným a prokazatelným způsobem rozptýlit, například si opatřit jiné, alternativní důkazy k prokázání svých tvrzení atp.
29. To se však v případě žalobce nestalo, neboť jediným důkazem, který byl v nyní projednávané věci ve vztahu k přijatému zdanitelnému plnění od společnosti FYTOSOL proveden, byla svědecká výpověď P. K., jednatele společnosti FYTOSOL a zároveň člena představenstva žalobce. Krajský soud uvádí, že při jednání s péčí řádného hospodáře (jak své jednání sám v rámci svědecké výpovědi P. K. popsal) nebylo lze rozumně předpokládat, že za zjištěného skutkového stavu, v němž absentují listinné důkazy o poskytnutí služeb žalobci ze strany společnosti FYTOSOL a kdy odběratelé služeb žalobce (výše uvedené obce) shodně (byť v jediném případě) nepotvrdí, že by s nimi společnost FYTOSOL o čemkoliv jednala, bude k prokázání přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele postačovat svědecká výpověď osoby, která je personálně propojená s oběma subjekty daného obchodního vztahu (žalobcem i společností FYTOSOL), a která tedy má zjevně zájem na tom, aby bylo přijetí deklarovaného zdanitelného plnění prokázáno.

Taková svědecká výpověď, jakkoliv platná a použitelná jako důkaz, bude mít dle krajského soudu zpravidla v jakémkoliv případě jako samostatný důkaz pouze malou důkazní hodnotu. Ze svědecké výpovědi nadto vyplývá, že společnost FYTOSOL měla v rámci zakázky pro obce Hluboké, Újezd, Krokočín, jednat s orgány BOZP a dodavateli materiálu – tyto osoby, s nimiž měla společnost FYTOSOL jednat v rámci služeb, poskytovaných žalobci, však žalobce k výpovědi předvolat nenavrl. Nelze proto vyčítat žalovanému, že potvrdil pochybnosti správce daně ohledně uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem, jestliže se žalobce vlastním jednáním (volbou formy jednání s dodavatelem) v kombinaci s vlastní nečinností (neopatřením či nenavržením vhodných důkazních prostředků) dostal v daňovém řízení do důkazní nouze.

30. Pokud dále žalobce namítá, že společnost FYTOSOL jednala v zastoupení žalobce a jeho jménem, což je důvod, proč žádá z obcí nepotvrdila jednání přímo se společností FYTOSOL, krajský soud uvádí, že toto tvrzení není ničím podloženo. I kdyby žalobce tvrdil, že smlouva o zastoupení či jiný druh smlouvy, který by společnost FYTOSOL opravňoval jednat za žalobce, byla uzavřena ústně, stále by dle krajského soudu musela při jednání s třetími osobami společnost FYTOSOL skutečně vystupovat jako zástupce, tedy jako samostatná osoba se zástupčím oprávněním, jež by třetí osoby pravděpodobně požadovaly prokázat, z čehož by následně vzniklo jejich povědomí o tom, že společnost FYTOSOL žalobce skutečně zastupovala. Uvedené platí obzvláště za situace, kdy jednatel zástupce je shodný s jednatelem zastoupeného. V opačném případě je totiž potřeba vycházet ze skutečného obsahu právního jednání, tzn. pokud P. K. či L. H. jako jednatele společnosti FYTOSOL a zároveň členové představenstva žalobce jednali s třetími osobami, přičemž neuvedli, že jednají v zastoupení, na účet a jménem žalobce a ani tyto třetí osoby nenabýly jiného dojmu, pak dle krajského soudu nelze než jednání těchto osob vnímat jako jednání členů představenstva žalobce, nikoliv jako jednatele společnosti FYTOSOL. Tato námitka žalobce je tak nedůvodná.
31. K odkazu žalobce na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017-60, krajský soud uvádí, že tento rozsudek není na nyní projednávanou věc přílehlavý. V citovaném rozsudku totiž Nejvyšší správní soud posuzoval situaci, v níž místně příslušný správce daně shledal, že daňový subjekt byl účastníkem daňového podvodu, nikoliv že neprokázal svůj nárok na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona o DPH, jako je k tomu v nyní projednávané věci. Žalovaný se však tím, zda se žalobce účastnil daňového podvodu, vůbec nezabýval. Tento rozdíl je přitom dle krajského soudu zásadní neboť prokázání splnění podmínek podle § 72 a § 73 zákona o DPH představuje podmínku pro to, aby daňovému subjektu vůbec vznikl nárok na odpočet DPH, oproti účasti na daňovém podvodu, která je pouze důvodem zamezení uplatnění tohoto nároku ze strany správce daně přesto, že by za jiných okolností daňový subjekt nárok tohoto odpočtu úspěšně uplatňovat mohl. Stejným způsobem se k důvodům nepřiznání nároku na odpočet DPH vyjádřil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, ve kterém stanovil, že „[j]e nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet daně plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem [či v důsledku daňového podvodu]).“ „Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož

uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího [či podvodného] jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet daně, lze sice také považovat za v jistém smyslu podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude snížena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno.“ Tato námitka žalobce tak nemůže být shledána důvodnou, neboť ten neprokázal ani vznik nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona o DPH.

32. K námitce, že správní orgány postupovaly účelově, a stejně tak hodnotily v daňovém řízení provedené důkazní prostředky, se krajský soud ztotožňuje s tvrzením žalovaného, že tato námitka je značně obecná, neboť žalobce vůbec neoznačuje důkazy, které žalovaný pominul a naopak důkazy, kterým žalovaný přiznal rozhodující hodnotu, a které by byly současně přítěžující pro žalobce. Krajský soud připomíná, že na obecně formulované žalobní námítky, tj. nevytkne-li žalobce napadenému rozhodnutí vady v dostatečně konkrétní rovině, může soud reagovat rovněž obecně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2016, č. j. 3 As 86/2014-49, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2017, č. j. 3 As 193/2014-37). Míra precizace žalobních námitek totiž určuje také způsob jejich vypořádání – čím je námitka obecnější, tím obecněji k ní může soud přistoupit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Azs 98/2014-15). Tato námitka žalobce tak není důvodná.
33. Žalobce dále namítá, že v daňovém řízení se společností FYTOSOL dospěl správce daně k závěru, že pochybnosti, vzniklé správce daně v tomto daňovém řízení, byly zcela odstraněny, krajský soud uvádí, že i přes totožnost subjektů se v případě řízení se společností FYTOSOL jedná o odlišná daňová řízení. Obecně lze konstatovat, že neunesli jeden subjekt ve svém řízení důkazní břemeno, které jej tíží, a neprokáže tak konkrétní skutečnost, nelze vyloučit, aby v samostatném řízení vůči jinému subjektu tatáž skutečnost prokázána byla (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 8 Afs 105/2005-59). Daňové řízení ve věci žalobce je nutno posuzovat jako samostatné daňové řízení, v němž daňový subjekt prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván, přičemž každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu. Skutkové závěry z jiného daňového řízení tak u daňového subjektu v zásadě nemohou vyvolat žádné legitimní očekávání stran prokázaných skutkových okolností, neboť z důvodu specifčnosti rozložení důkazního břemene (procesní aktivita daňového subjektu v daňovém řízení má naprosto zásadní význam) nelze ani u případů s obdobným skutkovým stavem předvídat jejich výsledek. Ten totiž bude záviset zejména na tom, jaké úsilí daňový subjekt vyvinul k unesení svého důkazního břemene.
34. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24, „pokud jde o různé daňové povinnosti (na různých daních) odlišných daňových subjektů (zde právnická osoba a její jednatel), má příslušný správce daně pravomoc posoudit u každého případu skutkové okolnosti samostatně a originálně, byť tyto skutkové okolnosti vycházejí ze stejných skutečností (týkají se téhož obchodního případu, resp. deklarovaného plnění). Jinak

řečeno – příslušní správci daně mohou zcela zákonným způsobem, třeba pro naprostou pasivitu některého z obou daňových subjektů v důkazním řízení, dospět při posuzování identického skutkového děje k diametrálně odlišným závěrům: ve věci jednoho ze subjektů bude prokázáno, že se skutkový děj stal, ve věci druhého toto prokázáno nebude, tj. bude se mít pro účely určení daňové povinnosti za to, že se nestal.“

35. V tomto rozsudku pak Nejvyšší správní soud odkazoval na rozsudek ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012-40, v němž dovodil, že „stanovení daňové povinnosti jedné ze stran závazkového vztahu přímo nedeterminuje daňovou povinnost druhé smluvní strany k téže dani. Nejedná se o předběžnou otázku ve smyslu § 28 zákona o správě daní, tedy o skutečnost, ze které musí být při skutkovém hodnocení bezpodmínečně vycházeno. Nelze tedy a priori vyloučit, aby tytéž skutkové okolnosti, které místně příslušný správce daně hodnotil při rozhodování v daňové věci společnosti VUMAR, byly předmětem hodnocení jiného správce daně v nyní posuzované věci. Důkazní situace jednotlivých daňových subjektů může být z nejrůznějších důvodů různá, a to i v případě totožné dodávky, prokazuje-li její realizaci v jednom daňovém řízení dodavatel a v druhém daňovém řízení odběratel. Závěr o neprokázání realizace dodávky v řízení vedeném u odběratele tak nevylučuje, že na základě důkazní situace v řízení s dodavatelem bude realizace téže dodávky prokázána.“ Daňová řízení stěžovatelky v dané věci Nejvyšší správní soud posoudil jako samostatná daňová řízení oproti daňovému řízení jejího obchodního partnera.
36. Dle krajského soudu tak nezakládá nezákonný stav skutečnost, že správce daně dospěl v daňovém řízení se společností FYTOSOL jako dodavatelem žalobce, k závěru, že jeho pochybnosti byly odstraněny, a následně v daňovém řízení s žalobcem jako odběratelem společnosti FYTOSOL dospěl k závěru, že pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění odstraněny nebyly. Tato námitka žalobce tak taktéž nemůže být shledána důvodnou.
37. S výše uvedeným pak úzce souvisí i hodnocení námítky žalobce ohledně vymáhání DPH na výstupu u společnosti FYTOSOL ze zdanitelného plnění, které měla tato společnost poskytnout žalobci, neboť pokud byly pochybnosti správce daně v řízení se společností FYTOSOL ohledně předmětného zdanitelného plnění odstraněny, bylo na místě taktéž požadovat po této společnosti DPH na výstupu uhradit. Neprokázal-li na druhou stranu žalobce v rámci daňového řízení svůj nárok na odpočet DPH, nemůže dle krajského soudu tento nárok žalobce uplatňovat.

V. Závěr a náklady řízení

38. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
39. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobci ve věci úspěch neměli (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročez mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 30. června 2020

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu