



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové ve věci

žalobkyně: **BHL Service, a.s., IČO: 28578325**
se sídlem č.ev. 503, 664 34 Jinačovice
zastoupená daňovým poradcem Janem Věbrem
se sídlem Křenová 65c, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2018, č. j. 44104/18/5300-21441-708460,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Na základě řádných tvrzení žalobkyně za zdaňovací období červen 2016, červenec 2016 a srpen 2016 byly Finančním úřadem pro Pardubický kraj (dále též „finanční úřad“ či „prvostupňový správce daně“) vydány výzvy k odstranění pochybností (za zdaňovací období červen 2016 se jednalo se o výzvu ze dne 19. 8. 2016, č. j. 1431690/16/2809-50523-601433, za zdaňovací období červenec 2016 se jednalo o výzvu ze dne 12. 9. 2016, č. j.

1500366/16/2809-50523-601433, a za zdaňovací období srpen 2016 se jednalo o výzvu ze dne 20. 10. 2016, č. j. 1604913/16/2809-50523-601433). Pochybnosti, které prvostupňový správce daně vyjádřil ve výzvách k odstranění pochybností, žalobkyně neodstranila. Proto prvostupňový správce daně vydal platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) ze dne 14. 10. 2016, č. j. 1592786/16/2809-50523-601433, jímž byl žalobkyni vyměřen nadměrný odpočet za zdaňovací období červen 2016 ve výši 15 251 Kč, platební výměr ze dne 14. 12. 2016, č. j. 1796347/16/2809-50523-601433, jímž byla žalobkyni vyměřena vlastní daňová povinnost za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 4 747 Kč, a platební výměr ze dne 14. 12. 2016, č. j. 1795095/16/2809-50523-601433, jímž byla žalobkyni vyměřena daň za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 0 Kč.

2. Proti platebním výměrům prvostupňového správce daně podala žalobkyně odvolání. Odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 10. 2018, č. j. 44104/18/5300-21441-708460, zamítl a odvoláním napadená rozhodnutí potvrdil.
3. Žalovaný ve vztahu k tvrzeným přijatým a uskutečněným plněním dle § 92a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále též „zákon o DPH“ či „ZDPH“), uvedl, že žalobkyně vykazala na řádku č. 25 řádného daňového tvrzení za zdaňovací období červen 2016 hodnotu 388 500 Kč, za zdaňovací období červenec 2016 hodnotu 2 168 500 Kč a za zdaňovací období srpen 2016 hodnotu 2 778 740 Kč. V řádném daňovém tvrzení za zdaňovací období červenec 2016 dále žalobkyně vykazala na řádcích č. 10 a č. 43 hodnotu 1 623 000 Kč (základ daně) a 340 935 Kč (DPH), za zdaňovací období srpen 2016 žalobkyně vykazala na řádcích č. 10 a č. 43 řádného daňového tvrzení hodnotu 2 355 972 Kč (základ daně) a 494 754 Kč (DPH). Prvostupňový správce daně vyzval žalobkyni ve smyslu § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále též „daňový řád“), k odstranění pochybností. Žalobkyně sice v reakci na výzvy prvostupňového správce daně předložila formální důkazní prostředky (prvotní doklady, evidenci pro účely DPH ve smyslu § 100 ZDPH, smluvní dokumentaci), nejednalo se však o takové důkazní prostředky, kterými by na jedné straně vyvrátila pochybnosti prvostupňového správce daně a na straně druhé podpořila svá tvrzení o uskutečněných plněních, na něž se vztahuje režim přenesené daňové povinnosti. Je tomu tak proto, že za zdaňovací období červen 2016 neprokázala rozsah vyúčtovaného plnění a skutečnosti prokazující zhotovení vyúčtovaných prací vlastními zaměstnanci nebo prostřednictvím externích dodavatelů (tzn., neprokázala existenci předmětných plnění). Stejně tak tomu bylo i v případě zdaňovacího období července 2016. V případě zdaňovacího období srpen 2016 pak na podporu údajů uvedených v řádném daňovém tvrzení nepředložila žalobkyně prvostupňovému správci daně žádný důkazní prostředek. Žalovaný proto konstatoval, že žalobkyně na podporu svého tvrzení o uskutečněných zdanitelných plnění podle § 2 odst. 1 ZDPH, u nichž vznikla povinnost uplatnit režim přenesené daňové povinnosti ve smyslu § 92a ZDPH, nepředložila prvostupňovému správci daně takové důkazní prostředky (resp. za zdaňovací období srpen 2016 nepředložila žádné), jimiž by odstranila pochybnosti prvostupňového správce daně a prokázala správnost a úplnost údajů uvedených v řádných daňových tvrzeních za předmětná zdaňovací období, a to na řádku č. 25 řádných daňových tvrzení. Stejně tak žalobkyně neprokázala správnost údajů uvedených na řádku č. 10 řádného daňového tvrzení za zdaňovací období červenec 2016 a srpen 2016, tedy že přijala plnění, u něhož jí ve smyslu § 92a ZDPH vznikla povinnost přiznat daň na výstupu a v příčinné souvislosti s tím i nárok na odpočet daně (§ 72 odst. 3 ZDPH) deklarovaný na

řádku č. 43 daňového tvrzení. Žalobkyně tak neunesla důkazní břemeno, které je na ni kladeno ve smyslu § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu.

4. K žalobkyní uplatňovaným odpočtům žalovaný uvedl, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatnění nároku na odpočet DPH z plnění, která přijala od dodavatelů HOLOUBEK PROTECT, a.s., DIČ: CZ64361314, a Ing. B. F., DIČ: X (zdaňovací období červen 2016), P. P., DIČ: X, a Vorago, s.r.o., DIČ: CZ28853997 (zdaňovací období červenec 2016), jelikož žalobkyně neodstranila pochybnosti prvostupňového správce daně a nepředložila důkazní prostředky, kterými by prokázala, zda a jak použila přijatá zdanitelná plnění v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování zdanitelných plnění nebo plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet DPH. V případě zdaňovacího období srpen 2016 žalobkyně neprokázala, že zdanitelná plnění přijala a že je uskutečnil plátce, když vůbec nereagovala na výzvu správce daně k odstranění pochybností.
5. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 5. 2018, č. j. 24338/18/5300-21442-711315, podala žalobkyně žalobu, v níž pouze velmi obecně (a tudíž zcela nedostatečně, jak bude vysvětleno níže) namítala, že *„prvostupňový správce daně zvolil špatný procesní postup pro kontrolu daňových povinností žalobkyně“*, když ve *„výzvách jsou uvedeny pochybnosti způsobem, který se vymyká institutu postupu k odstranění pochybností, ale odpovídá dle mínění žalobkyně nezákonně zahájeným daňovým kontrolám“*. Podle žalobkyně tedy prvostupňový správce daně neměl postupovat podle § 89 a § 90 daňového řádu (postup k odstranění pochybností), ale měl zahájit daňovou kontrolu. Jelikož tak neučinil, *„nedefinoval počátek běhu“* blíže nespecifikovaných *„prekluzivních lhůt“* a *„omezil“* právo žalobkyně *„navrhovat“* blíže neidentifikované svědky a *„další“*, v důsledku čehož bylo též omezeno právo žalobkyně na *„spravedlivý proces“*. Dále žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že unesla důkazní břemeno tím, že *„doložila svá daňová tvrzení důkazními prostředky, zejména daňovými doklady a povinnými evidencemi“*, tyto důkazní prostředky však žalovaný řádně nehodnotil (podle žalobkyně je dokonce žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné). Za situace, kdy žalobkyně *„nebyla součástí podvodného řetězce“*, nebylo dle žalobkyně možno *„zamítnout nárok na odpočet daně“* či *„nárok na přenesenou daňovou povinnost“* jen proto, že *„předložené doklady neobsahovaly údaje o rozsahu a předmětu plnění“* (*„předmět zdanitelného plnění“* je dle žalobkyně navíc *„určen v rámci závazkových vztahů mezi účastníky“*, přičemž smluvní dokumentaci, resp. smlouvu, žalobkyně orgánům finanční správy předložila a prokázala tak existenci sporných plnění), popř. proto, že žalobkyně *„nepředložila důkazní prostředky, kterými by prokázala, zda a jak použila přijatá zdanitelná plnění v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování zdanitelných plnění nebo plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet DPH“*. Dle žalobkyně jí totiž *„prokazování těchto skutečností netíží“* a k *„prokázání uskutečnění zdanitelného plnění stačí prostá faktura“*. Ze všech výše uvedených důvodů by dle žalobkyně mělo být žalobou napadené rozhodnutí zrušeno. Pro případ, že by se soud neztotožnil s jejími námitkami, navrhla žalobkyně, aby soud předložil Soudnímu dvoru Evropské unie tuto předběžnou otázku (týkající se výkladu blíže nespecifikovaného ustanovení evropského práva): *„Je možné odmítnout nárok na uplatnění přenesené daňové povinnosti za situace a při existenci daňových dokladů, pouze na základě tvrzení správce daně, že nebyly předloženy takové důkazní prostředky, které by prokazovaly provedení stavebních prací ať již vlastními zaměstnanci nebo prostřednictvím dodavatelů, tzn. existenci předmětných plnění. To vše za okolností, kdy se*

správce daně ani nepokusil prokázat, že se jednalo o podvodný řetězec, ve kterém se ztratila daň, a daňový subjekt o tomto měl nebo musel vědět“.

6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě (jež není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba vypořádat základní námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
7. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
8. Předně soud zdůrazňuje, že rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Obsah a kvalita žaloby tedy předurčuje podobu rozhodnutí soudu, protože míra podrobnosti odezvy správního soudu je závislá na tom, jak detailně své námitky žalobce v žalobě formuluje. Omezí-li se žalobce na pouhá obecná konstatování, nemůže na ně správní soud reagovat jinak než srovnatelně obecně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 9. 2018, č. j. 8 Afs 170/2018 – 36, bod 20). Soud totiž za žalobce nesmí spekulativně domýšlet další argumenty či vybírat z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Jinak by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 161/2018 – 28, bod 16). Žalovaný na 22 stranách podrobně odůvodnil své závěry (které soud shrnul pod body 2 až 4). Proti zevrubné a promyšlené argumentaci žalovaného žalobkyně v žalobě postavila pouze obecné námitky, které nebyly provázány se zcela konkrétními skutkovými a právními závěry orgánů finanční správy obsaženými v odůvodnění jejich rozhodnutí a s jednotlivými zdaňovacími obdobími (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 161/2018 – 28, bod 15), event. pouze negovala závěry orgánů finanční správy, ačkoliv je známo, že za žalobní (či kasační) námitku nelze dle Nejvyššího správního soudu „rozhodně považovat pouhé negace pečlivě odůvodněných závěrů“ správních orgánů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2019, č. j. 5 Afs 126/2017 – 43, bod 50). Soud se proto k obecným námitkám žalobkyně vyjádří taktéž pouze obecně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42, či rozsudek téhož soudu ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 As 191/2015 – 41, bod 11). Současně platí, že pokud žaloba neobsahuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správních orgánů, nemusí správní soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, které již přesvědčivě vyslovily správní orgány (podobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 – 128, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014 – 88), a proto bude soud na přesvědčivé závěry orgánů finanční správy odkazovat.
9. K námitce že „*prvostupňový správce daně zvolil špatný procesní postup pro kontrolu daňových povinností žalobkyně*“, neboť neměl postupovat podle § 89 a § 90 daňového řádu, ale měl zahájit daňovou kontrolu, popř. přejít z postupu k odstranění pochybností k daňové kontrole, soud uvádí, že okolnost, že správce daně v pravý okamžik nepřešel z institutu, jehož účel se postupně vyčerpal, k institutu jinému, v dané situaci vhodnějšímu, by podle okolností mohla představovat nezákonný zásah, vůči němuž se bylo možno bránit

zásahovou žalobou, kterou ovšem žalobkyně nepodala. Dovožovat za pomoci tzv. „doktríny ovoce z otráveného stromu“, že skutková zjištění pocházející z excesivně prováděného postupu k odstranění pochybností jsou jen a pouze z tohoto důvodu pro stanovení daně nepoužitelná, nemá podklad v daňovém řádu ani v judikatuře správních soudů (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016 – 28, bod 18). Nelze zapomínat na to, že ne každé procesní pochybení má za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Pokud by námitka procesního pochybení měla být důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, musela by žalobkyně v řízení před správním soudem konkretizovat procesní práva, která v souvislosti s tímto chybným postupem došla újmy a současně by musela tvrdit a prokázat, že porušení těchto práv mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. To se však v nyní projednávané věci nestalo, když žalobkyně pouze obecně namítala, že nebyl „*definován počátek běhu*“ blíže nespecifikovaných „*prekluzivních lhůt*“. Soudu není zřejmé, o jaké „*prekluzivní lhůty*“ se mělo jednat (pokud by se snad mělo jednat o lhůtu pro stanovení daně, pak počátek této lhůty je „*definován*“ přímo zákonem). Jelikož soud není oprávněn za žalobkyni její argumentaci domýšlet, nemůže se touto námitkou dále zabývat. Obdobně neurčitá je pak námitka žalobkyně, že bylo „*omezeno*“ její právo „*navrhovat*“ blíže neidentifikované svědky a „*další*“, neboť pokud by taková námitka měla být úspěšná, musela by žalobkyně, která v průběhu postupů k odstranění pochybností výslech svědků nenavrhovala, uvést, jaké konkrétní svědky chtěla vyslýchat a nebylo jí to umožněno. Nad rámec nutného odůvodnění soud připomíná, že žalobkyně měla v souladu s § 90 odst. 2 daňového řádu po seznámení s výsledkem postupu k odstranění pochybností podat ve stanovené lhůtě návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Tyto další důkazní prostředky však žalobkyně nepředložila. V případě zdaňovacího období červen 2016 žalobkyně označila stejné důkazní prostředky, které již měl prvostupňový správce daně k dispozici, a v případě zdaňovacích období červenec 2016 a srpen 2016 žalobkyně ani nenavrhovala, aby bylo pokračováno v dokazování. K zahájení daňové kontroly tedy nebyl důvod a postup orgánů finanční správy nelze označit za „nespravedlivý“.

10. Pro úplnost soud dodává, že nesouhlasí s tezí žalobkyně, že prvostupňový správce daně postupem k odstranění pochybností zastíral faktické provádění daňové kontroly. V dané věci se prvostupňový správce daně snažil výzvou odstranit konkrétní pochybnosti, které mu vznikly. Na rozdíl od daňové kontroly zde tedy scházel předpoklad procesně komplikovaného, rozsáhlého a časově náročného dokazování (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 2 Afs 32/2015 – 41). Naopak šlo o pochybnosti, které mohly být vysvětleny bez nutnosti složitějšího prověřování. Za takové situace je vhodným procesním nástrojem právě postup k odstranění pochybností.
11. Jednotlivé výzvy obsahovaly dostatečně konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti prvostupňového správce daně. Vydání výzev tak nebylo výrazem libovůle prvostupňového správce daně, ale mělo své opodstatnění v konkrétních skutkových okolnostech. Ostatně žalobkyně žádné konkrétní námitky proti jednotlivým výzvám v žalobě neuplatnila. K námitkám týkajícím se důkazního břemene v daňovém řízení soud proto obecně uvádí následující:
12. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá

tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Zároveň nemá povinnost doložit, že údaje o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, rozsudek ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 - 68, ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 - 35, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).

13. Dále platí, že není povinností správce daně poučovat daňový subjekt o tom, jakými konkrétními důkazními prostředky má prokazovat svá tvrzení, popř. skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2018, č. j. 1 Afs 456/2017 - 39, bod 19). Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže výše uvedené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 - 84). Jinými slovy: Nesplní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost v řízení před daňovým orgánem, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži tohoto orgánu. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 55/2017 - 33, bod 29). Současně není povinností správce daně, aby opakovaně vyzýval daňový subjekt k prokázání totožných skutečností, k jejichž prokázání je povinen již ze zákona a k jejichž prokázání byl správcem daně řádně vyzván, zvláště když již první výzva byla perfektní. Správce ani není povinen vyzývat daňový subjekt k předložení dalších důkazních prostředků, pokud důkazní prostředky již daňovým subjektem předložené neshledá způsobilými k prokázání ve výzvě vymezených skutečností (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004-71). Opačný výklad by vedl k nekonečnému dialogu mezi daňovým subjektem a správcem daně, a proto je třeba jej s použitím argumentu per reductionem ad absurdum odmítnout.
14. Jelikož směrnice 2006/112/ES ani zákon o DPH neobsahují žádná speciální procesní pravidla týkající se dokazování v režimu přenesení daňové povinnosti, uplatní se i zde obecná pravidla podle § 92 daňového řádu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2019, č. j. 10 Afs 61/2018 - 39, bod 15).

15. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož nárok na odpočet daně má plátc, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 věty první zákona o DPH, dle kterého plátc prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Daňový doklad pak musí mj. obsahovat údaje o plátc uskutečňujícím plnění a o rozsahu a předmětu plnění. Jestliže je rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátc daně povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006 – 133). Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63, ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 – 71, ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012 – 26, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 152/2013 – 49, ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 – 26, ze dne 8. 10. 2015, č. j. 4 Afs 186/2015 – 34, ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 – 17, ze dne 13. 4. 2016, č. j. 10 Afs 160/2015 – 32, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 – 35, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 – 28, ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45, ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 109/2015 – 35, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016 – 33, ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017 – 34, ze dne 20. 7. 2017 č. j. 1 Afs 10/2017 – 39, či ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017 – 61).
16. Z výše uvedeného je na první pohled zřejmé, že důkaz daňovým dokladem (evidencí, smlouvou apod.) je pouze důkazem formy (k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění tedy „nepostačuje prostá faktura“, jak namítá žalobkyně),¹ který nemusí nutně prokazovat skutečné provedení zdanitelného plnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58). Aby bylo možné učinit závěr o existenci nároku na odpočet daně na základě dodání zboží či služeb, je nezbytné ověřit, zda dodání

¹ Nejvyšší správní soud již v odůvodnění rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 – 72 (popř. též v odůvodnění rozsudku ze dne 5. 3. 2015, č. j. 4 Afs 24/2015 – 35), uvedl, že „důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Stejně tak nemusí být dostatečným doložením existence zdanitelného plnění uzavřená smlouva, a to ani za předpokladu, že by o ní nebyla žádná pochybnost. Ke zpochybnění daňového dokladu přitom může dojít různými způsoby, např. tak, že neexistuje ten, kdo jej vystavil, popřípadě že vystavitel dokladu za dané období zdanitelné plnění nevystavěl, na což lze usuzovat zejména z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud vystavitel daňového dokladu o něm neúčtoval, případně tuto skutečnost nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví (případně jiná povinná evidence) vůbec není k dispozici, pak jsou pochybnosti na straně správce daně více než odůvodněné.“ Vzhledem k výše uvedenému každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze poskytovaných plnění a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 – 232, bod 42).

tohoto zboží či služeb bylo opravdu uskutečněno, a pokud tomu tak bylo, zda dané zboží či služby byly žalobkyní užity pro účely jejích zdanitelných plnění (viz bod 31 rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11, Bonik EOOD). Soudní dvůr nechává na orgánech členských států, aby provedly v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva celkové posouzení všech skutečností a skutkových okolností a aby na základě tohoto posouzení zhodnotily, zda bylo opravdu uskutečněno dodání zboží nebo služby, kterým je nárok na odpočet odůvodňován (viz body 32 a 33 rozsudku ve věci Bonik EOOD a obdobně bod 53 rozsudku ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-273/11, Mecsek-Gabona).

17. Současně platí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2015, č. j. 8 Afs 13/2014 - 93, publ. pod č. 3241/2015 Sb. NSS), že je nezbytné, aby existovala přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet (srov. také rozsudky Soudního dvora ze dne 8. 6. 2000, ve věci C-98/98, Midland Bank, a ze dne 22. 2. 2001, ve věci C-408/98, Abbey National). Nárok na odpočet lze přiznat i bez přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a plněním na výstupu, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních výdajů osoby povinné k dani a jsou jako takové součástí ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Takové náklady totiž mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou situací osoby povinné k dani (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2015, č. j. 8 Afs 13/2014 - 93, publ. pod č. 3241/2015 Sb. NSS, a rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2013 ve věci C-104/12, Becker). Z hlediska nároku na odpočet daně z přidané hodnoty pak není rozhodné, jestli mělo přijaté zdanitelné plnění ekonomický charakter přímého, či režijního nákladu, ale zda bylo použito k uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu podle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty.
18. Žalobkyně se proto mýlí, když tvrdí, že daňový doklad nemusí obsahovat dostatečně konkrétní údaj o rozsahu a předmětu plnění a že nemusí prokazovat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno (určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytný - viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017 - 48, bod 54, ze dne 18. 4. 2018, č. j. 6 Afs 97/2017 - 24, bod 22, a ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015 - 42, bod 35). Mýlné je i přesvědčení žalobkyně, že nemusí prokazovat, *„zda a jak použila přijatá zdanitelná plnění v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování zdanitelných plnění nebo plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet DPH“*.
19. Lze tedy uzavřít, že pro *„případ vzniku pochybností o uskutečnění plnění v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet v daňovém přiznání, aby prokázal dalšími důkazy, že fakticky plnění přijal, v konkrétním období a rozsahu a právě toto plnění souvisí s následným uskutečněním jeho vlastní konkrétní ekonomické činnosti“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015 - 42, bod 32).
20. Jelikož žalobkyně v žalobě neuplatnila konkrétní námitky proti konkrétním skutečnostem, které byly uvedeny v jednotlivých výzvách prvostupňového správce daně a které zakládaly jeho pochybnosti, soud k obecné námitce týkající se důkazního břemene obecně uvádí, že prvostupňový správce daně v projednávané věci označil ve svých výzvách konkrétní skutečnosti vyvolávající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti jí předloženého daňového tvrzení a dalších písemností. Důkazní břemeno tedy přešlo na žalobkyni, avšak žalobkyně jej neunesla, když vyjma daňových dokladů, evidencí a smluv,

tedy „důkazů formy“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58), na základě výzev nepředložila a ani neoznačila důkazy prokazující, že sporná plnění fakticky přijala, v konkrétním období a rozsahu a že právě tato plnění souvisí s následným uskutečněním její vlastní konkrétní ekonomické činnosti. V podrobnostech odkazuje soud na zcela konkrétní skutkové a právní závěry žalovaného obsažené pod body 39 až 80 žalobou napadeného rozhodnutí, na něž žalobkyně v žalobě žádnými konkrétními námitkami nereagovala a argumentovala pouze obecně. Absence konkrétních žalobních námitek, kterými by byl zpochybněn závěr orgánů finanční správy o přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni a o jeho následném neunesení, nevytváří krajskému soudu žádný prostor pro bližší přezkum úvah, které orgány finanční správy k těmto závěrům vedly (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2018, č. j. 3 Afs 92/2017 – 45, bod 31). Jak totiž vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, míře konkrétnosti uplatněných žalobních (kasačních) bodů nutně musí korespondovat míra konkrétnosti odůvodnění soudního rozhodnutí, neboť má-li soudní přezkum probíhat v mezích žalobních (kasačních) bodů, nelze z povahy věci důvodnost či nedůvodnost zcela obecné námitky odůvodnit zcela konkrétním způsobem (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 As 73/2006 – 121, nebo ze dne 2. 11. 2016, č. j. 3 As 12/2016 – 81). Je přitom nepřípustné, aby soud za žalobce žalobní (kasační) body domýšlel (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2015, č. j. 6 Ads 5/2015 – 20). Pokud by přesto soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí nad rámec řádně formulovaných žalobních bodů, překročil by hranice přezkumné činnosti vymezené § 75 odst. 2 s. ř. s. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že „jinou vadou řízení před soudem“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7Afs 216/2006-63).

21. Pro úplnost na tomto místě soud konstatuje, že v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí jsou uvedeny veškeré podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se žalovaný řídil při jejich hodnocení a při aplikaci právních předpisů, v odůvodnění jsou též srozumitelně popsány veškeré důvody výroku rozhodnutí. Napadené rozhodnutí tak prima vista není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (nedostatkem důvodů nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění rozhodnutí) nebo pro nesrozumitelnost a ani netrpí jinou vadou, která by opodstatňovala postup dle § 76 s. ř. s. Žalovaný nebyl povinen zabývat se účastí žalobkyně „v podvodném řetězci“, neboť žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně tvrzení o uskutečnění zdanitelného plnění v konkrétním období a rozsahu a o jeho užití pro svou ekonomickou činnost. Ostatně i Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo (srov. např. rozsudek ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28). Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu

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 daňových podvodů). 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 DPH, lze sice také považovat za v jistém smyslu podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude zvýšena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno.

22. K návrhu žalobkyně na předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie soud uvádí, že tímto návrhem není povinen se zabývat, neboť není soudem, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva. Nadto žalobkyně v žalobě neuvádí, výklad jakého ustanovení evropského práva je nejasný. Závěr, že nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, jestliže plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec (či v deklarovaném rozsahu) došlo, není v soudní praxi sporný, jak plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie citované supra.
23. Lze tedy uzavřít, že základní žalobní námitky nebyly důvodné, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
24. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly [náklady vynaložené v řízení před správním soudem lze dle Nejvyššího správního soudu považovat za součást běžné úřední činnosti, běžnou úřední činnost by mohly přesahovat např. náklady správního orgánu vynaložené na obranu proti žalobám zjevně šikanózním (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47; za pozornost ovšem stojí i odlišné stanovisko ke zmiňovanému usnesení rozšířeného senátu)], a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II).

Poučení:

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

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

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

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

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

Pardubice 8. srpna 2019

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu