



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **MUDR. Z. Š., s.r.o.**
J. 54, J.
DIČ: ...
zastoupen Martinem Černým, daňovým poradcem
číslo osvědčení 3689
Liberecká 10, 412 01 Litoměřice

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. října 2017, č.j. 42756/17/5300 – 22441 – 70184 OS,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, kterým žalovaný změnil na základě odvolání rozhodnutí Finančního úřadu pro

Královéhradecký, ze dne 28. 6. 2016, č.j. 1329812/16/2707 – 50522 – 603235, jímž byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále také DPH) za zdaňovací období září roku 2015.

1) Obsah žalobních bodů

2. Žalobce uvedl, že dne 27. 11. 2016 správce daně vystavil výzvu k odstranění pochybností. Ve výzvě uvedl pochybnosti spočívající v oprávněnosti odpočtu DPH na vstupu v plné výši u přijatých zdanitelných plnění. Dne 5. 1. 2016 byl sepsán protokol č.j.1017/16/2707-60562-604203 a zástupce žalobce předložil smlouvu o úvěru, kupní smlouvu, daňový doklad, technický průkaz, daňové doklady za uskutečněné zdanitelná plnění, daňové doklady za osvobozená plnění a evidenci pro daňové účely k DPH. Předložením těchto dokladů přešlo dle názoru žalobce ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku č.j. 10 Afs 161/2014 – 42 důkazní břemeno na správce daně. Z postupu správce daně však bylo dle žalobce zcela evidentní, že se od uvedené judikatury odchýlil. Správce daně žádnou výzvu k prokázání nevystavil, ale dne 2. 2. 2016 vystavil sdělení č.j. 176398/16/2707-60562-604203, že dne 17. 2. 2016 zahájí daňovou kontrolu. Až dne 16. 2. 2017 sepsal úřední záznam č.j. 247167/2707-60562-604203, kde je obsahem výsledek postupu k odstranění pochybností. V tomto záznamu však nebylo vůbec hodnocení jednotlivých důkazních prostředků, pouze správce daně uvedl, že předpokládá širší dokazování. Tímto postupem správce daně porušil dle názoru žalobce ust. § 90 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), protože je jeho povinností sdělit daňovému subjektu, na základě kterých důkazů považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností. Správce daně však předložené důkazní prostředky vůbec nevyhodnotil, i když mu tuto povinnost ukládá § 90 uvedené právní úpravy.
3. Dále žalobce uvedl, že dne 17. 2. 2016 byl sepsán protokol č.j. 241321/16/2707-60562-604203, kde správce daně uvedl, že zahajuje daňovou kontrolu v rozsahu zahájeného postupu k odstranění pochybností a zároveň předal zástupci žalobce úřední záznam č.j. 247167/16/2707-60562-604203 o postupu k odstranění pochybností. Nikde v protokolu, ani v úředním záznamu, nebylo uvedeno, že by správce daně sdělil, zda pochybnosti jsou odstraněny, nebo zde existuje důvod přetrvávajících pochybností, pouze se omezil na sdělení, že řízení doposud nebylo ukončeno z důvodů probíhajících dílčích úkonů. Tento postup byl dle žalobce v rozporu s § 90 daňového řádu. Žalobce měl za to, že z důvodů, že nebyl ukončen postup k odstranění pochybností dle § 90 daňového řádu, nemohla být zahájena daňová kontrola, protože takové zahájení navazuje na řádně ukončený postup k odstranění pochybností.
4. Dále žalobce uvedl, že dne 7. 6. 2016 správce daně zaslal zprávu o daňové kontrole, i když nestanovil a nesdělil termín projednání této zprávy. Správce daně přitom ve sdělení č.j. 1215412/16/2707-60562-604203 tvrdil, že se snažil se zástupcem daňového subjektu sjednat termín k projednání zprávy. Toto své tvrzení musí správce daně prokázat. Žalobce trval na tom, že správce daně žádné sdělení o termínu projednání zprávy do datové schránky zástupci daňového subjektu nezaslal. Dle § 39 daňového řádu správce daně doručuje daňovým poradcům buď při ústním jednání nebo elektronicky.
5. Žalobce konstatoval, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že zpráva o daňové kontrole byla pouze zaslána, a proto nařídil správci daně projednání této zprávy. Dne 18. 8. 2016 žalobce odpověděl na výzvu k prokázání, protože byla podána stížnost na postup

správce daně a ve stížnosti bylo požádáno o prodloužení lhůty k poslednímu úkonu správce daně do 14 dnů, než bude od doručení vyřízení stížnosti včetně prošetření nadřízeného správce daně, nebo od sjednání nápravy. Prošetření stížnosti bylo žalobci doručeno dne 4. 8. 2016 a lhůta byla žalobci prodloužena do 18. 8. 2016. V příloze odpovědi na výzvu k prokázání byly zaslány 3 daňové doklady za nákup zboží, které bylo prodáno společnosti MW-kW, a.s. Dne 13. 11. 2016 žalobce doplnil odvolání, kde správci daně doložil daňovými doklady, že uskutečňuje ekonomickou činnost. Jednalo se o doklady za prodej zboží, za pronájem BMW i8 x a za prodej BMW i8 x. Všechna tato uskutečněná zdanitelná plnění jsou uvedena v kontrolních hlášeních a správce daně kontrolní hlášení obdržel a nezpochybnil. Za další důkaz označil žalobce podané přiznání k dani silniční, když na základě tohoto přiznání správce daně příslušnou daň vyměřil. Dle § 2 zákona č. 16/1993 o dani silniční jsou předmětem daně silniční motorová vozidla do 3,5 tuny používána k podnikání. Z toho žalobce jednoznačně dovodil, že žalobce uskutečňoval ekonomickou činnost. Správce daně přitom k přiznání k dani silniční vůbec nepřihlížel.

6. Dále žalobce uvedl, že dne 8. 12. 2013 správce daně vystavil sdělení č.j. 1946307/16/2707-60562-604203, kde žalobci sdělil termín projednání zprávy o daňové kontrole na den 21. 12. 2016. Následně byl termín přesunut na 20. 12. 2016. V tento den byl sepsán protokol č.j. 1964423/16/2707-60562-604203 o projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobce upozornil, že projednaná zpráva o daňové kontrole ze dne 20. 12. 2016 nemá stejný obsah jako zpráva zasláná žalobci dne 7. 6. 2016. Neobsahovala totiž poslední odstavec. Ve zprávě ze dne 20. 12. 2016 vůbec správce daně nehodnotil předložené důkazní prostředky, které mu byly zaslány po 7. 6. 2016.
7. Dále žalobce uvedl, že dne 27. 12. 2016 správce daně vystavil výzvu k prokázání č.j.1998298/16/2707-60562-604203. V ní opět žalobci určil, co má předložit, což bylo dle žalobce v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Ve výzvě k prokázání je povinností správce daně popsat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotil tyto doklady jako nevěrohodné a neprůkazné.
8. Žalobce uvedl, že dne 15. 1. 2017 doložil nájemní smlouvu, předčasné ukončení úvěrové smlouvy z titulu škodní události, škodní událost č. 416209546 od pojišťovny Kooperativa.
9. Dle 147 odst. 4 daňového řádu, jak žalobce dále uvedl, se za odůvodnění považuje zpráva o daňové kontrole. Je povinností správce daně hodnotit v této zprávě všechny důkazní prostředky. Žalobce však upozornil, že v předmětné zprávě nejsou hodnoceny důkazní prostředky, protože zde chybí hodnocení daňových dokladů: 160100001, 160100002, 160100003, 160100004, 160100005.
10. Dále z žaloby vyplynulo, že po projednání zprávy o daňové kontrole dne 20. 12. 2016 správce daně dne 27. 12. 2016 vystavil výzvu k prokázání č.j. 1998298/16/2707-50562-604203. Po projednání zprávy správce daně pokračoval dále v dokazování, což je v rozporu s § 88 odst. 1 daňového řádu. Žalobce zdůraznil, že k projednání zprávy o daňové kontrole má dojít až po skončení dokazování. Správce daně porušil § 88 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že zpráva o daňové kontrole je neúplná, není platební výměr odůvodněný.
11. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodě 65 uvádí, že mu daňový řád neumožňuje napadený platební výměr zrušit. Dle žalobce však byl žalovaný povinen postupovat tak, aby se naplnil smysl a účel tohoto zákona a zprávu o daňové kontrole projednat až po

dokazování. Žalovaný přitom odkazuje na judikáty Nejvyššího správního soudu 7 Afs 36/2008-134 a Afs 88/2008-65. Podle těchto judikátů se však dle žalobce postupovalo, když platil zákon 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“), kdy zpráva o daňové kontrole byla jedním z důkazů. Žalobce však připomněl, že zpráva o daňové kontrole je dle současné právní úpravy odůvodněním platebního výměru.

12. Žalobce dále uvedl, že pořídil elektromobil BMW i8, protože se rozhodl obchodovat s lithiovými bateriemi a jeho podnikatelským záměrem bylo při kontaktu se zákazníky mít ve svém majetku elektromobil. Po určité době se zjistilo, že tento obchod nebude tak lukrativní, jak se předpokládalo, a žalobci chyběly zadržované finanční prostředky (zadržovaný nadměrný odpočet). Z důvodu prozatímní nevyužitelnosti byla sepsána nájemní smlouva se společností MW – kW, a.s., a následně automobil pronajat, aby nedocházelo k velkým ekonomickým ztrátám. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí v bodě 67 uvádí, že nájemní smlouva k vozidlu BMW je nevěrohodný důkazní prostředek. Správce daně ani jednou nevyjádřil konkrétní pochybnosti k uzavřené nájemní smlouvě. Z toho důvodu přešlo důkazní břemeno na správce daně. Žalovaný pouze uvedl, že žalobce nedoložil souhlas s pronájmem od ČSOB leasing. Nedoložení souhlasu však neznamená neplatnost právního úkonu, ale pouze porušení smluvních ujednání mezi subjekty, které smlouvu uzavřely. Žalovaný dále v bodě 67 uvádí, že žalobce nezahrnul daňový doklad deklarující služby s datem uskutečnění plnění 30. 6. 2016 do daňového přiznání k DPH. Toto tvrzení není pravdivé, protože daňový doklad s datem plnění za pronájem auta byl zahrnut do daňového přiznání i kontrolního hlášení za červen 2016. V kontrolním hlášení za 6/2016 v oddíle A4 na řádce 2 je uveden pronájem osobního automobilu BMW, kde je uvedeno DIČ společnosti MW-kW, a.s., číslo dokladu, částka bez DPH a DPH. V kontrolním hlášení za 8/2016 v oddíle A4 na řádce 1 je uveden prodej osobního automobilu BMW, kde je uvedeno DIČ společnosti Davaouta, s.r.o., číslo dokladu částka bez DPH a DPH.
13. Žalobce podotkl, že dle § 5 odst. 2 zákona 235/2004, o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) se za ekonomickou činnost také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Pronájem osobního automobilu a následný prodej je ze zákona o DPH zdanitelným plněním a z pronájmu i z prodeje daňový subjekt odvedl DPH. Žalovaný je toho názoru, že z pronájmu a z prodeje je žalobce povinen odvést DPH, ale z nákupu majetku (osobní auto BMW) nárok žalobce nemá. Tento názor je dle žalobce v přímém rozporu se zákonem o DPH. Žalovaný přitom vůbec neuvádí, o jaké zdanitelné plnění se jedná, u pronájmu osobního auta BMW a prodeje u osobního auta BMW pouze sděluje, že žalobce neprokázal plný nárok na odpočet.

2) Vyjádření žalovaného k žalobě

14. V písemné vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že obecně platí, že k prokázání nároku na uplatnění odpočtu daně postačí předložení formálně perfektních daňových dokladů. V daném případě žalobce předložil formálně řádný daňový doklad o pořízení vozidla BMW a správce daně v průběhu celého daňového řízení nezpochybňoval, že k této obchodní transakci skutečně došlo. Žalobce však nepředložil žádný důkazní prostředek, kterým by prokázal použití vozidla zakládající právní nárok na odpočet daně dle ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH. Žalobce vykázáním vozidla v přijatých zdanitelných plněních

předmětného daňového přiznání tvrdil, že má plný nárok na odpočet daně, avšak toto své tvrzení v rámci vyměřovacího řízení neprokázal a neunesl tedy své důkazní břemeno. Správci daně vznikly pochybnosti o oprávněnosti odpočtu daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění a jejich použití v rámci ekonomické činnosti dle § 72 zákona o DPH, které vyjádřil ve výzvě, z níž bylo možno dovodit, že žalobce je provozovatelem zdravotnického zařízení, díky čemuž na výstupu vykazuje převážně osvobozená plnění. V měsíci září roku 2015 vykázal porřízení obchodního majetku, z něhož uplatnil nárok na odpočet daně v plné výši 585 890 Kč, aniž by provedl jeho krácení způsobem dle § 76 odst. 1 zákona o DPH. Správce daně tedy vyjádřil své vážné a důvodné pochybnosti v uvedené výzvě. Žalovaný zdůraznil, že správce daně není povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, jak tomu bylo v případě žalobce, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt, na kterém je, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení předložením důkazních prostředků. Žalovaný měl za prokázané, že správce daně svou důkazní povinnost unesl. Správce daně není oprávněn důkazní povinnost na daňovém subjektu nijak vynucovat, k předložení důkazních prostředků o způsobu použití vozidla BMW v rámci ekonomické činnosti zakládající plný nárok na odpočet daně byl žalobce v průběhu daňového řízení vyzván a žalovaný žalobcem předložené důkazní prostředky posoudil a všechny získané důkazní prostředky vyhodnotil (viz bod 51 a rozhodnutí). Správce daně vyjádřil své pochybnosti ve výzvě ze dne 27. 11. 2015 ve věci daňového přiznání, následně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 3. 3. 2016, ve které navíc vyjádřil další pochybnosti týkající se žalobcem deklarovaného dodání zboží a následně ve výzvě ze dne 8. 9. 2017 žalovaný vyjádřil relevantní pochybnosti o tom, že žalobce pořídil předmětné vozidlo se záměrem jeho použití k ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění uvedených v ust. § 72 odst. 1 písm. a) až e) zákona o DPH. Poslední výzva k prokázání skutečností byla vydána v odvolacím řízení dne 27. 12. 2016. Stejně tak lze o neunesení důkazního břemene hovořit v případě, že daňový subjekt sice na výzvu správce daně další důkazní prostředky navrhne, nicméně správce daně po jejich provedení neshledá, že by prokazovaly tvrzené skutečnosti, jak tomu bylo v daném případě při hodnocení žalobcem předložených důkazních prostředků k prokázání nároku na odpočet daně z porřizného vozidla v rámci daňového řízení – a to důkazy: přiznání k dani silniční za kalendářní rok 2015, nájemní smlouva k vozidlu. Žalovaný přihlédl i k dalším skutečnostem, které zpochybnilly věrohodnost žalobcem předložených důkazních prostředků, které se týkaly deklarovaného pronájmu vozidla. Žalovaný poznamenal, že žalobce v odvolacím řízení prokázal uskutečnění zdanitelného plnění v podobě dodání zboží společnosti MW – kW, a.s., z daňových dokladů číslo 01/2015, 02/2015 a 03/2015 a unesl tak své primární důkazní břemeno ve věci porřizení a následném prodeji elektrobaterií. Žalobce tak měl za to, že předložil formálně řádné daňové doklady a odkázal přitom na příslušnou judikaturu Nejvyššího správního soudu – rozsudek č.j. 10 Afs 161/2014 – 42. S tímto názorem se žalovaný neztotožnil. Znovu opakoval, že žalobce předložil formálně řádný daňový doklad o porřizení vozidla, kdy správce daně nezpochybňoval, že k této transakci došlo. Žalobce však nepředložil žádný důkazní prostředek, kterým by prokázal použití vozidla zakládající plný nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Žalobce uvedením vozidla v přijatých zdanitelných plněních v daňovém přiznání tvrdil, že má plný nárok na odpočet daně, ale toto své

tvrzení neprokázal a důkazní břemeno neunesl. Žalovaný měl za to, že postupoval v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu ve věci přenášení důkazního břemene a mimo jiné i v souladu s rozhodnutím tohoto soudu, kterým žalobce argumentoval. V projednávané věci však žalobce neunesl své důkazní břemeno, neboť nepředložil žádný důkazní prostředek o svém tvrzení v daňovém přiznání, kde vykázal pořízení obchodního majetku – vozidla BMW, z něhož uplatnil nárok na odpočet daně v plné výši 585 890 Kč.

15. K námitce, dle níž správce daně postupoval v rozporu s ust. § 90 daňového řádu, žalovaný poukázal na jeho odst. 1, dle něhož o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědí protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné a případné důvody přetrvávajících pochybností. K uvedené námitce žalobce, zda byly jeho pochybnosti odstraněny postupem správce daně k odstranění pochybností, odkázal žalovaný na vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 29. 7. 2016.
16. Žalovaný dále uvedl, že námitka žalobce ohledně neprojednání zprávy o daňové kontrole byla žalovaným shledána jako důvodná a byla úspěšně uplatněna již v rámci podání odvolání. Žalovaný procesní pochybení správce daně odstranil v rámci odvolacího řízení tak, jak je uvedeno v bodech 57 až 61 rozhodnutí a postupoval podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a rozhodnutí správce daně změnil. V rámci odvolacího řízení uložil správci daně projednat s žalobcem zprávu o daňové kontrole v původním formátu a následně žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a odlišným právním názorem v odvolacím řízení, ke kterému dal žalobci možnost se vyjádřit. Žalobcem předložené daňové doklady byly hodnoceny až v odvolacím řízení z důvodu jejich předložení v řízení o řádném opravném prostředku. Žalovaný jednotlivé důkazní prostředky posoudil (bod 39 a 51 napadeného rozhodnutí) a žalobce se svými závěry písemně seznámil. Ke zjištění žalovaného měl žalobce možnost vyjádřit se, svého práva využil a jeho vyjádření, které bylo žalovanému doručeno, bylo zapracováno do odvolacích důvodů, se kterými se žalovaný vypořádal v rámci rozhodnutí. Žalovaný postupoval dle § 115 z daňového řádu, dle kterého v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. V případě žalobce žalovaný prováděl v rámci odvolacího řízení dokazování a před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a umožnil mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil.
17. Žalovaný se neztotožnil s namítaným nesprávným hodnocením předloženého důkazního prostředku – nájemní smlouvy k vozidlu BMW. Žalovaný zastával názor, že se jedná o nevěrohodný důkazní prostředek (viz body 35 a 36 seznámení se zjištěnými skutečnostmi), kdy žalovaný v rámci procesu hodnocení důkazních prostředků neshledal, že tento důkazní prostředek prokazuje žalobcem tvrzené skutečnosti o důvodech pořízení a následném použití vozidla. Ohledně daňového dokladu deklarujícího poskytnutí služby s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 6. 2016 žalovaný v souladu s bodem 67 zastává názor, že tento daňový doklad nebyl zahrnut mezi plnění vykazovaná v příslušném daňovém přiznání. Důkazními prostředky, kterých se žalobce

dovolává, není prokázáno použití vozidla zakládající plný nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona o DPH.

18. Žalovaný uzavřel, že vzhledem ke skutečnosti, že v řízení nebylo žalobcem prokázáno, že vozidlo BMW je obchodním majetkem ve smyslu ust. § 4 odst. 4 písm. c) zákona o DPH, který slouží nebo je určen osobě povinné k dani k uskutečňování ekonomických činností, nebylo možné uznat žalobci nárok na odpočet daně z nákupu majetku (vozidla BMW).

3) Posouzení věci krajským soudem

19. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) bez nařízení jednání, když žalobce i žalované vyslovili s tímto postupem souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.
20. Předmětem sporu v posuzované věci je otázka, zda žalobci vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září roku 2015.
21. Při posouzení této otázky vycházel krajský soud z právní úpravy nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, který je obsažen v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vyjmenovaných v odst. 1 písm. a) až e) dané právní úpravy. Podle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona je základní podmínkou pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči plátcu uplatnil jiný plátce, prokázání tohoto nároku daňovým dokladem. K učinění názoru na existenci nároku na odpočet daně je tedy nezbytné ověřit, zda bylo plnění opravdu uskutečněno, zda bylo uskutečněno osobou uvedenou na dokladu a zda bylo použito pro účely uskutečňování zdanitelných plnění.
22. Z dosavadní soudní judikatury nepochybně vyplývá, že samotným předložením (formálně bezvadného) daňového dokladu však nedochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107). Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84, konstatoval, že ani „*doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.*“ Pro uplatnění nároku na odpočet daně nestačí ani prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, je třeba prokázat, že k jeho přijetí došlo deklarovaným způsobem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 42/2011 – 56, a ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 91/2013 – 38).
23. Je rovněž zřejmé, že k problematice rozložení důkazního břemena mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení existuje bohatá soudní judikatura, jejíž závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v nyní účinném daňovém řádu. Plyne z ní, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také

povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. 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 nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona 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 (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).

24. Z obsahu správního spisu krajský soud, ve vazbě na shora vyslovenou právní úpravu a závaznou judikaturu, zjistil, že dne 2. 11. 2015 podal žalobce daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září roku 2015, v němž vykázal mimo jiné pořízení obchodního majetku, tedy použitého motorového vozidla BMW i8, z něhož uplatnil nárok na odpočet daně v plné výši 585 890 Kč. Na základě tohoto podání správce daně žalobce vyzval dne 6. 12. 2015 k odstranění pochybností o oprávněnosti odpočtu daně na vstupu v plné výši u přijatých zdanitelných plnění a jejich použití v rámci ekonomických činností dle ust. § 72 zákona o DPH. Pochybnosti správce daně se odvíjely od skutečnosti, že žalobce je provozovatelem zdravotnického zařízení a v důsledku toho vykazuje na výstupu převážně plnění osvobozená, přičemž v září roku 2015 nadto vykázal pořízení shora uvedeného obchodního majetku, aniž by přistoupil k úkonu, který měl být dle správce daně proveden, tedy ke krácení způsobem předvídaným v ust. § 76 odst. 1 uvedené právní úpravy. Dále je z průběhu daňového řízení patrné, že 5. 1. 2016 byl s žalobcem sepsán protokol o ústním jednání dle § 60 až 62 daňového řádu, jehož předmětem bylo ústní jednání v rámci postupu k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty za příslušné zdaňovací období v reakci na výzvu k odstranění pochybností. Výsledek postupu k odstranění pochybností je pak úřední záznam ze dne 16. 2. 2016, v němž byl shrnut dosavadní průběh daňového řízení a bylo konstatováno, že žalobce předložil správci daně doklady související s uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plněními za zdaňovací období září roku 2015, vztahující se mimo jiné k nákupu ojetého automobilu. Jednalo se o smlouvu o úvěru, přílohu o pojištění k této smlouvě, splátkový kalendář, kupní smlouvu o koupi ojetého vozidla, fakturu o nákupu ojetého vozidla, velký technický průkaz a dále faktury o prodeji zboží (elektro baterií), a další faktury. Žalobce rovněž správci daně předal sestavu evidence pro účely daně z přidané hodnoty k řádku 1 a k řádku 50 předmětného daňového přiznání. Bylo rovněž dohodnuto, že žalobce správci daně zašle doklady prokazující nákup zboží (elektro baterie). Tyto podklady však žalobcem předloženy nebyly. Správce daně rovněž v daném úředním záznamu konstatoval, že přistoupil k širšímu rozsahu dokazování. Vzhledem k tomu, že se dá předpokládat časově náročnější prověření tvrzeného daňového základu daně a daně z přidané hodnoty, správce daně tuto situaci vyhodnotil tak, že pro takový účel bude vhodným nástrojem daňová kontrola. Proto ukončil postup k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2015 a zahájil daňovou kontrolu v souladu s ust. § 87 odst. 1 daňového řádu. Protokol o zahájení kontroly byl sepsán k datu 17. 2. 2016. Výsledek kontrolního zjištění doručil správce daně žalobci dne

25. 4. 2016. Svoje závěry opíral správce daně o skutečnost, že žalobce ani po výzvě nepředložil daňové doklady o pořízení zboží. Důkazní prostředky vztahující se k pořízení a následnému dodání zboží se správci daně nepodařilo zajistit ani v rámci jeho vyhledávací činnosti. Správce daně dospěl k závěru, že pokud žalobce neprokázal pořízení zboží, nemohl toto zboží ani následně prodat dalšímu subjektu. Jiná plnění, než plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, tedy žalobce v prověřovaném období neprokázal. Nemohl tedy uplatnit nárok na odpočet daně z pořízení předmětného vozidla. Zprávu o daňové kontrole doručil správce daně žalobci dne 6. 6. 2016 do datové schránky, neboť dospěl k závěru, že se žalobce vyhýbá jejímu projednání. Proti vyměření daně podal žalobce odvolání, které doplnil o další důkazní prostředky. Jednalo se daňové přiznání k dani silniční za kalendářní rok 2015, dva daňové doklady z roku 2016 za prodej zboží společnosti MW-kW, s.r.o., dva daňové doklady z roku 2016 za pronájem vozidla společnosti MW-kW, s.r.o., a daňový doklad z roku 2016 za prodej vozidla obchodní společnosti Daviauta, s.r.o. Dále je z průběhu daňového řízení zřejmé, že žalovaný na základě podaného odvolání shledal důvod pro doplnění spisového materiálu a tuto povinnost uložil správci daně. Žalovaný následně žalobce seznámil s nově zjištěnými skutečnostmi a vyzval jej v rámci odvolacího řízení k vyjádření. To žalovaný obdržel od žalobce dne 25. 9. 2017 spolu s doplněním dalších odvolacích důvodů.
25. Dále je z průběhu daňového řízení zřejmé, že žalobce teprve dne 18. 8. 2016, tedy v průběhu odvolacího řízení, odpověděl na výzvu správce daně k prokázání skutečností a předložil daňové doklady ze dne 15. 9. 2015, ze dne 9. 9. 2015 a ze dne 8. 9. 2015 vystavené pro dodavatelskou obchodní společnost i4wifi, a.s., kterými žalobce prokazoval pořízení zboží – elektro baterií. Žalovaným byl tedy shledán důvod pro pokračování v dokazování, které mělo dle jeho názoru buď potvrdit nebo vyvrátit tvrzení žalobce o tom, že pořídil elektro baterie od této společnosti, které následně dodal společnosti MW-kW, s.r.o. Žalovaný tak shledal důvod pro to, aby správce daně znovu prověřil, zda bylo vozidlo BMW využíváno pro ekonomickou činnost žalobce a pokud ano, tak pro jaký druh ekonomické činnosti a v jakém rozsahu. Správci daně bylo rovněž uloženo projednat zprávu o daňové kontrole ve smyslu ust. § 88 odst. 4 daňového řádu. Správce daně postupoval v souladu s pokyny žalovaného. Žalovaný dále doplnil dokazování o vyjádření společnosti ČSOB leasing, a.s., společnosti DAVOAUTA, s.r.o., společnosti BMW Vertriebs GmbH - organizační složka Česká republika, společnosti Kooperativa pojišťovna, a.s., MÚ Jičín, odboru dopravy a o místní šetření u společnosti i4wifi, a.s. Hodnocením důkazů předložených v prvoinstančním i druhoinstančním řízení pak konstatoval, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno ve věci pořízení a následném prodeji elektro baterií. Na základě změny právního názoru pak žalovaný provedl i změnu vyměření daňové povinnosti žalobce, takže původně vyměřené dodání zboží s místem plnění v tuzemsku změnil z částky 0 Kč na částku 18 105 Kč.
26. Tento postup považuje krajský soud za zákonný a neodporující principům daňového řádu. S názory žalovaného vyslovenými v odůvodnění napadeného rozhodnutí a v písemném vyjádření k žalobě k této otázce se ztotožňuje a v plném rozsahu na ně odkazuje.
27. Dále krajský soud zaměřil pozornost na hodnocení důkazních prostředků vztahujících se k vozidlu BMW a prokázání jeho použití v rámci ekonomické činnosti žalobce pro účely uskutečňování plnění zakládajících nárok na odpočet daně. Z průběhu odvolacího řízení

je zřejmé, že žalovaný stejně tak jako správce daně nezpochybňovali samotnou existenci přijatého zdanitelného plnění v podobě pořízení uvedeného vozidla. Bylo rovněž nepochybné, že toto vozidlo bylo dne 17. 8. 2016 prodáno obchodní společností Davoauta, s.r.o., za částku 710 743 Kč a DPH ve výši 149 256,03 Kč. V rámci doplnění odvolacího řízení byl žalobce vyzván, aby prokázal svoje tvrzení, že vozidlo používal v rámci ekonomické činnosti pro uskutečňování plnění zakládajících nárok na odpočet daně. Žalovaný přiléhavě konstatoval, že daňové doklady za nákup a prodej elektro baterií v roce 2015, ani doklady za dodání dalšího zboží v roce 2016, nemohou samy o sobě prokázat, že předmětné vozidlo bylo pořízeno a používáno zcela pro účely plnění uvedených v ust. § 72 odst. 1 písm. a) až e) zákona o DPH. Způsob používání vozidla, jak žalovaný uvedl, je záležitostí skutkovou, nikoliv formálně doložitelnou daňovými doklady. Obdobně žalovaný hodnotil i přiznání k dani silniční za kalendářní rok 2015, které je tvrzením samotného žalobce o tom, že předmětné vozidlo od září roku 2015 do prosince 2015 podléhalo silniční dani, a to z důvodu jeho použití k podnikání. Rovněž těmto závěrům krajský soud přisvědčil.

28. Ve shodě s postupem žalovaného tak lze konstatovat, že žalobce prokázal, že kromě plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně realizoval i zdanitelná plnění. Tato skutečnost však sama o sobě neznamená, že žalobci automaticky vzniká nárok na odpočet daně ze všech přijatých zdanitelných plnění. K přiznání nároku na odpočet daně je podmínkou jeho využití v rámci ekonomické činnosti. Následně je pak nutné zkoumat, zda a v jakém poměru slouží přijaté plnění pro účely uskutečňování plnění uvedených v ust. § 72 odst. 1 písm. a) až e) zákona o DPH zakládající nárok na odpočet daně. Lze mít nepochybně za to, že žalovaný vyjádřil relevantní pochybnosti o tom, že žalobce skutečně pořídil předmětné vozidlo se záměrem jeho použití k ekonomické činnosti pro uskutečňování plnění uvedených v ust. § 72 zákona o DPH, přičemž žalobce tyto pochybnosti nevyvrátil. Žalovaný tedy v souladu s daňovým řádem dospěl k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, neprokázal, že dané vozidlo je obchodním majetkem ve smyslu ust. § 4 odst. 4 písm. c) zákona o DPH, který slouží nebo je určen osobě povinné k dani k uskutečňování ekonomických činností. Krajský soud nemohl přisvědčit ani námitce žalobce, dle níž žalovaný nesprávně hodnotil žalobcem předložený další důkazní prostředek a to nájemní smlouvu k vozidlu BMW. K důvodům uváděným žalovaným, dle nichž tento důkazní prostředek neprokazuje žalobcem tvrzené skutečnosti o důvodech pořízení a následném použití tohoto vozidla se krajský soud přiklání a v plném rozsahu odkazuje i na argumentaci, kterou správce daně sdělil žalobci v přípisu ze dne 8. 9. 2017, č.j. 373473/17/5300-22441-701848 (bodech 35 a 36). Navíc je z průběhu daňového řízení zřejmé, že původně žalobce označil za důvod nákupu předmětného vozidla podporu obchodu s lithiovými bateriemi a teprve následně v průběhu daňového řízení uvedl jako důvod pořízení tohoto majetku úmysl dané vozidlo pronajímat za účelem získání příjmů. Právě tato změna ve výpovědi žalobce pak byla důvodem odmítnutí předkládaného důkazu ve formě nájemní smlouvy.
29. Krajský soud považuje za nepochybné, že žalobce nepředložil žádný důkazní prostředek, kterým by prokázal použití vozidla zakládající plný nárok na odpočet daně, důkazní břemeno tak neunesl. Postup správce daně i žalovaného byl přitom v souladu se zákonnou úpravou obsaženou v § 92 daňového řádu a soudní judikaturou shora vzpomínanou dotýkající se této problematiky.

30. V neposlední řadě je nutno rovněž uvést, že ani postup správce daně dle ust. § 89 a následně i § 91 daňového řádu nevykazoval žádná pochybení. Z průběhu daňového řízení je totiž zřejmé, že správci daně vznikly konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti podaného řádného daňového přiznání. Bylo tedy správné, že přistoupil k aplikaci ust. § 89 daňového řádu a žalobce vyzval k jejich odstranění. Následně pak shledal důvody k pokračování v dokazování, a proto zahájil v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Nelze rovněž přehlédnout, že žalobcová námitka ohledně neprojednání zprávy o daňové kontrole nezůstala ze strany žalovaného bez povšimnutí. Ten poté, co ji shledal důvodnou, správci daně uložil zprávu o daňové kontrole v souladu s ust. § 88 odst. 4 daňového řádu s žalobcem projednat. Nedostatek prvoinstančního řízení tak byl v řízení odvolacím napraven. Dále je rovněž zřejmé, že žalovaný prováděl v rámci odvolacího řízení dokazování, přičemž v souladu s ust. § 115 daňového řádu žalobce s výsledky dokazování seznámil. I tento postup koresponduje s požadavky zákonných procesních postupů.
31. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné, a proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
32. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplynulo, že by žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly.

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 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.

Hradec Králové 19. června 2019

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu