



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, v právní věci

žalobce: **P. V.**  
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Jiřím Klavíkem  
sídlem Havlíčkova 99, 537 01 Chrudim

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

**o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 15. 2. 2018, č. j. 7342/18/5300-22441-701296,**

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

1. Rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství (dále též „žalovaný“) ze dne 15. 2. 2018, č. j. 7342/18/5300-22441-701296, bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 9. 9. 2016, č. j. 1488598/16/2805-50523-606214 (jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2013 ve výši 203.245,- Kč a kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 40.649,- Kč), a rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 9. 9. 2016, č. j. 1488604/16/2805-50523-

606214 (jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2013 ve výši 229.320,- Kč a kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 45.864,- Kč), tak, že žalovaný zvýšil výši doměřené daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období září 2013 na 237.791,- Kč (a rozhodl o povinnosti uhradit penále z této částky ve výši 47.558,- Kč) a za zdaňovací období říjen 2013 na 275.338,- Kč (a rozhodl o povinnosti uhradit penále z této částky ve výši 55.067,- Kč).

2. Ze správního spisu je patrné, že žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích uplatňoval nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti HORIZONWIND, s. r. o., Revoluční 1202/20, 110 00 Praha 1, DIČ: CZ27794971 (registrace k DPH platná od 1. 12. 2012 do 19. 10. 2015), konkrétně za nákup zboží (použitých nákladních vozidel a náhradních dílů) a za poskytnutí služeb (zajištění nákupu a dovozu vozidel). Žalobce doložil přijaté daňové doklady, příjmové pokladní doklady a zahraniční technické průkazy vozidel.
3. Orgány finanční správy zjistily, že
  - společnost HORIZONWIND, s. r. o., není na adrese zapsaného sídla kontaktní, nepodala daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2013 ani daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2013, na výzvu k doložení dokladů o spolupráci se žalobcem nereagovala,
  - adresa místa trvalého pobytu jednatelky společnosti HORIZONWIND, s.r.o., D. H. je totožná s adresou sídla ohlašovny (Městského úřadu v Pelhřimově),
  - P. M., bývalý jednatel společnosti HORIZONWIND, s. r. o., který měl dle tvrzení žalobce zastupovat společnost HORIZONWIND, s. r. o., na základě plné moci udělené D. H., má evidovaný trvalý pobyt na adrese Inspektorátu cizinecké policie Pardubice,
  - společnost HORIZONWIND, s. r. o., v roce 2013 nedovezla do tuzemska žádné zboží (zjištěno z centrálního registru JSD),
  - společnost HORIZONWIND, s. r. o., nedovezla do České republiky z jiného členského státu Evropské unie žádné zboží (zjištěno ze systému VIES), nebyly tak potvrzeny skutečnosti prokazované žalobcem předloženými technickými průkazy vozidel, jejichž poslední vlastníci byli z Rakouska, Polska či Itálie.
4. Vzhledem k výše uvedenému vznikly orgánům finanční správy oprávněné pochybnosti o tom, kdo, kde, kdy a jakým způsobem přepravoval a předával nakoupená vozidla a náhradní díly, prováděl kontrolu technického stavu vozidel i technické dokumentace, zabezpečoval dodané služby, poskytl DIČ žalobce při nákupu vozidel, přebíral hotovost, vystavoval a předával faktury a příjmové pokladní doklady. Došlo tedy k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce a bylo na něm, aby pochybnosti orgánů finanční správy vyvrátil a prokázal, že se zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak to tvrdil. To se však žalobci dle orgánů finanční správy nepodařilo.
5. Žalobce neprokázal, že mu zboží deklarované na předložených daňových dokladech bylo skutečně dodáno společností HORIZONWIND, s. r. o., a že tak naplnil podmínky pro vznik nároku na odpočet daně podle příslušných ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDPH“). Deklarovaný dodavatel s příslušným správcem daně nespolupracuje, je nekontaktní a nepodává daňová přiznání. Z těchto důvodů nebylo možné na straně deklarovaného dodavatele řádně

prověřit spolupráci s žalobcem. Při ověřování deklarovaného dodavatele orgány finanční správy zjistily, že tento v roce 2013 nedovezl do České republiky ze třetí země a ani nepořídil z jiného členského státu žádné zboží. Nebyly tak potvrzeny skutečnosti, které žalobce prokazoval předloženými technickými průkazy nakoupených vozidel, jejichž poslední vlastníci byli ze Švýcarska, Rakouska, Polska a Itálie. Na žádném technickém průkazu vozidla nebyla jako vlastník vozidla uvedena společnost HORIZONWIND, s. r. o.

6. Žalobce dále neprokázal, že služby deklarované na předložených daňových dokladech byly fakticky uskutečněny tak, jak bylo tvrzeno, a že tak byly naplněny podmínky vznik nároku na odpočet daně podle příslušných ustanovení ZDPH. Žalobce totiž kromě prvotních dokladů (faktury a pokladní doklady) a technických průkazů několika vozidel nepředložil žádné jiné důkazní prostředky. Přitom pokud měl dodavatel žalobce zabezpečovat nákup a dopravu použitých vozidel, lze dle orgánů finanční správy důvodně předpokládat, že dodavatel musel zajistit osobní prohlídku technického stavu nakupovaných vozidel, ověřit technickou dokumentaci, případně dopravu nepojízdných vozidel, ale také musel zastupovat žalobce při uzavírání kupních smluv a při hrazení kupní ceny. Ačkoliv tedy při činnostech, které měla zajišťovat společnost HORIZONWIND, s. r. o., musela vzniknout řada písemností, z nichž by bylo zřejmé, že služby byly žalobci poskytnuty, žádné takové důkazní prostředky nebyly žalobcem předloženy. Byť podle orgánů finanční správy není povinností žalobce archivovat všechny listiny, které při jeho obchodní činnosti vzniknou, měl si být žalobce vědom toho, že jejich absence může v budoucnu značně ztížit jeho důkazní pozici při uplatňování nároku na odpočet daně.
7. Orgány finanční správy dále zmínily, že žalobcem nebyla předložena ani žádná písemná smlouva, která by upravovala rozsah poskytovaných služeb. Dle orgánů finanční správy se shora popsané postupy (s dodavatelem nebyla uzavřena písemná smlouva, i když se jednalo o obchody ve statisícových hodnotách, veškeré platby probíhaly v hotovosti) vymykají běžným obchodním zvyklostem.
8. Proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 2. 2018, č. j. 7342/18/5300-22441-701296, podal žalobce žalobu. Nejprve připomněl (bod I žaloby), že v rámci podnikatelské činnosti v roce 2013 kupoval a prodával použitá nákladní vozidla a náhradní díly k nim. Koupil také nákladní vozidla a náhradní díly od obchodní společnosti HORIZONWIND, s. r. o. Tato obchodní společnost mu poskytla také služby související s dovozem těchto vozidel a náhradních dílů z jiných členských států Evropské unie. Při daňové kontrole žalobce předložil faktury a příjmové doklady vystavené plátcem HORIZONWIND, s. r. o. Koupená vozidla označil žalobce nejen tovární značkou, ale také tzv. VIN-kódem (identifikačním číslem vozidla). K vozidlům předložil rovněž technické průkazy. Tím je specifikoval nezaměnitelným způsobem. Poté žalobce prodal vozidla a náhradní díly třetím osobám.
9. Žalobce dále zdůraznil (bod II žaloby), že podle žalovaného měl prokázat nejenom to, že k uskutečnění plnění opravdu došlo, ale také to, že plnění uskutečnil plátcem HORIZONWIND, s. r. o. S tímto právním názorem žalobce nesouhlasí. Aby mu vznikl nárok na odpočet daně, musí splnit podmínky podle ustanovení § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH, tzn., že zdanitelné plnění musí v rámci svých ekonomických činností použít pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem

plnění v tuzemsku a pro uplatnění nároku na odpočet daně je povinen mít daňový doklad. Žalobce je přesvědčen, že tyto podmínky splnil. Koupené zboží a přijaté služby použil v rámci své ekonomické činnosti, neboť vozidla a náhradní díly prodal třetím osobám. Tato skutečnost nebyla v daňovém řízení zpochybněna. Při daňové kontrole předložil správci daně daňové doklady, na kterých je jako dodavatel uveden plátce HORIZONWIND, s. r. o.

10. Žalobce dále akcentoval (body III a IV žaloby), že „*byl v dobré víře*“, a proto je „*oprávněn uplatnit nárok na odpočet DPH*“ (v této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2012, č. j. 2 Afs 60/2011 – 94). Žalobce neměl žádnou informaci o tom, že HORIZONWIND, s. r. o., má „*problémy*“. HORIZONWIND, s. r. o., byla v rozhodné době registrována k DPH a nebyla evidována jako nespolehlivý plátce ve smyslu § 106a ZDPH. Žalobci nelze vytýkat, že se při obchodování nechoval dostatečně „*obezřetně*“, když žalobce dodavatele „*ověřil ve veřejných databázích*“, což považuje za dostatečné i Generální finanční ředitelství, které se ostatně samo „*zapletlo do obchodů s plátcem namočeným do podvodů s DPH*“ (výše uvedené poznatky žalobce mají plynout z článku publikovaného na internetových stránkách Hospodářských novin dne 19. 5. 2017).
11. Ze všech výše uvedených důvodů je žalobce přesvědčen, že žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné a mělo by být zrušeno.
12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě (které 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 zamítl.
13. 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, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
14. Předně soud uvádí, že žalobce v žalobě v podstatě pouze opakuje námitky uplatněné v řízení před orgány finanční správy, s nimiž se však žalovaný řádně a velmi podrobně vypořádal v odůvodnění svého rozhodnutí, které soud hodnotí jako plně přezkoumatelné, věcně správné a zákonné. Vzдор uvedenému žalobce v žalobě na argumentaci obsaženou zejména v odůvodnění rozhodnutí žalovaného nijak konkrétně nereagoval a v žalobě pouze obecně (a tudíž zcela nedostatečně) namítl, že podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH splnil (námitky týkající se „*dobré víry*“, „*prověřování obchodních partnerů*“ apod. se zcela mýjí s rozhodovacími důvody). Uplatněná základní žalobní námitka se tak nachází na samé hranici věcné projednatelnosti, neboť žalobce v podrobnostech neuvádí žádné argumenty, jimiž by s přesvědčivými závěry žalovaného prezentovanými na 19 stranách relevantně polemizoval. Jelikož soud považuje vypořádání všech námitek ze strany žalovaného za správné a vyčerpávající, plně odkazuje na odůvodnění jeho rozhodnutí a k věci (s vědomím existence pravidla, že na obecně formulovaný žalobní bod může soud reagovat srovnatelně obecně) pouze stručně dodává následující:
15. Dle četné judikatury Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene (shrnuté např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38) 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. 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 i jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti dokládat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, 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).

16. 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 i 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 (jak tomu bylo v projednávané věci). 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.
17. Lze tedy shrnout, že daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě in concreto z § 72 odst. 1 (věty první) zákona o DPH, podle něhož nárok na odpočet daně má

plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 (věty první) téhož zákona, dle kterého plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. V souzené věci to znamená, že chtěl-li žalobce uplatnit nárok na odpočet DPH, byl povinen tvrdit, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění. Daňový subjekt tedy musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Je tomu tak proto, že daný „poskytovatel“ musí být plátcem DPH, aby daňovému subjektu vznikl nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012 – 26, 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, 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, nebo ze dne 20. 7. 2017, č. j. 1 Afs 10/2017 – 39). Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu proto platí, že není-li zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu. Jiný závěr neplyne ani z judikatury Soudního dvora EU (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2018, č. j. 3 Afs 92/2017 – 45, body 22 až 25).

18. Orgány finanční správy proto správně uzavřely, že daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl.
19. S přihlédnutím k výše uvedenému je nutno konstatovat, že se námitka žalobce (bod II žaloby), že bylo nepochybně prokázáno, že předmětné zboží (použité nákladní automobily a náhradní díly) fakticky existovalo, bylo dodáno a následně i prodáno třetím osobám, míjí s podstatou věci. Orgány finanční správy totiž nezpochybňovaly existenci předmětného zboží (použité nákladní automobily a náhradní díly) a jeho dodání žalobci, respektive jeho následný prodej odběratelům žalobce, ale to, zda bylo dodáno právě společností HORIZONWIND, s. r. o. Pouze v případě deklarovaných služeb (zajištění nákupu a dovozu vozidel) údajně poskytnutých společností HORIZONWIND, s. r. o., orgány finanční správy dospěly k závěru, že žalobce neprokázal, že tyto služby byly fakticky poskytnuty.
20. Obdobně jsou irrelevantní námitky žalobce týkající se jeho „dobré víry“ a daňových podvodů (žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2012, č. j. 2 Afs 60/2011 – 94, se totiž týká prokazování dobré víry a toho, zda daňový subjekt věděl, případně vědět mohl, že je účasten podvodu na DPH), včetně odkazu na údajné zapojení Generálního finančního ředitelství do jednoho z těchto podvodů a na doporučení zmiňovaného orgánu veřejné zprávy týkající se prevence účasti daňových subjektů v daňových podvodech, resp. prověřování obchodních partnerů<sup>1</sup> (body III a IV žaloby).

<sup>1</sup> Nad rámec nutného odůvodnění je možno k „prověřování obchodních partnerů“ dodat, že je na rozhodnutí každého podnikatele (nejde tedy o „ukládání“ povinností podnikatelům, a proto nedochází k porušení čl. 2 odst. 4 Ústavy), do jaké míry si ověřuje své obchodní partnery, ale zároveň musí nést riziko negativních důsledků toho, pokud své obchodní partnery prověřuje jen málo nebo vůbec (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 4 Afs 178/2015 – 47, bod 64), jak už ostatně konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 – 158, kde uvedl, že „je (...) věcí

Neúčast na daňovém podvodu je totiž až sekundární podmínkou pro přiznání nároku na odpočet daně, kdy platí, že je-li plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu, respektive o tomto podvodu věděla či vědět mohla, nenáleží ji nárok na odpočet daně (viz například rozsudky Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve věci C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel, nebo ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd. a ostatní). Tomu zcela konvenuje závěr opakovaně vyslovený Nejvyšším správním soudem, že k posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 – 37, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 – 34, ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 – 17, ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 – 32, nebo ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 – 35). Jak již bylo uvedeno výše, že žalobou napadeného rozhodnutí zcela jednoznačně vyplývá, že žalobce neprokázal, že použitá nákladní vozidla a náhradní díly nakoupil od společnosti HORIZONWIND, s. r. o., a že došlo k faktickému uskutečnění zajištění nákupu a dovozu vozidel. V případě žalobce proto zmíněná sekundární podmínka nebyla vůbec zkoumána, neboť nebyly naplněny hmotněprávní předpoklady pro přiznání nároku na odpočet daně, což učinilo otázku daňového podvodu nepodstatnou. Orgány finanční správy proto nebyly povinny prokazovat, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem.

21. Pokud žalobce zdůrazňuje, že orgánům finanční správy předložil bezvadné faktury a příjmové doklady vystavené plátcem HORIZONWIND, s. r. o., je třeba znovu zopakovat, že byť je prokazování nároku na odpočet daně prvotně záležitostí dokladovou, je nutno současně respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. 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*

---

*podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (...) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“* Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59, bod 39, dále uvedl, že pokud podnikatel nevěnuje sebemenší pozornost tomu, jaká je podstata ekonomické aktivity dodavatelů, resp. za jakých okolností tito dodavatelé setrvávají na trhu (jakým způsobem dosahují zisku), lze konstatovat, že se zabýval pouze řízením rizik obchodních, avšak hodnocení jiných rizik naprosto zanedbal a nezajistil tak opatření k zamezení daňových podvodů, která od něho mohou být rozumně vyžadována. Tyto závěry jako správné pak potvrdila i recentní judikatura (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017 – 70, bod 30). Nepostačuje tedy pouhá lustrace dodavatele ve veřejných rejstřících, jak se mylně domnívá žalobce. Chce-li žalobce minimalizovat riziko svého zapojení do daňového podvodu, rozhodně se nemůže spokojit s nahlédnutím do registru plátců daně či obchodního rejstříku.

K institutu nespolehlivé plátce je možno dodat, že z povahy věci může být údaj o nespolehlivosti plátce DPH do registru vložen až následně, tj. po odhalení a prokázání nesrovnalostí v jeho daňových povinnostech. I s ohledem na zásadu presumpce neviny tedy dochází ke značnému zpoždění uveřejnění tohoto údaje. Informace o „čistém“ registru tedy slouží jen jako orientační údaj, třeba jej vždy posuzovat ve vzájemné souvislosti s ostatními specifiky obchodních partnerů (srov. k tomu shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017 – 70, bod 35).

*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 nevykázal [což se stalo i v nyní projednávaném případě – pozn. krajského soudu], 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.“*

22. 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).
23. Orgány finanční správy v souladu s výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu srozumitelně vyjádřily své pochybnosti týkající se předložených daňových dokladů a uvedly, z jakých podkladů tyto pochybnosti pramení (srov. bod 3 odůvodnění tohoto rozsudku), přičemž žalobce správnost jejich úvah v žalobě nezpochybnil ani jednou konkrétní námitkou, stejně jako žádnou konkrétní žalobní námitkou nezpochybnil řádně odůvodněný závěr orgánů finanční správy, že se žalobci nepodařilo tyto pochybnosti vyvrátit, resp. že neunesl důkazní břemeno (viz body 5 až 7 tohoto rozsudku). Žalobce pouze obecně namítal, že splnil podmínky stanovené § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH. K tomu soud opět pouze obecně uvádí, že podmínky stanovené ZDPH pro vznik nároku na odpočet daně žalobce nesplnil, a to z důvodů shrnutých zejména pod body 29 až 47 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a stručně též pod body 3 až 7, 14 až 21 odůvodnění tohoto rozsudku. Závěry žalovaného ohledně neunesení důkazního břemene hodnotí soud jako logické, mající oporu v provedeném dokazování a v relevantní právní úpravě. Absence konkrétních žalobních námitek, kterými by byl zpochybněn závěr orgánů finanční správy o přenosu důkazního břemene zpět žalobce 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 nepřipustné, 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).

24. Lze tedy uzavřít, že základní žalobní námitky nebyly důvodné, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
25. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II). Ostatně Nejvyšší správní soud (rozšířený senát) dospěl k závěru, že žalované správní orgány mají právo na náhradu jen těch účelně vynaložených nákladů, které přesahují jejich běžnou úřední činnost, přičemž 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).

#### 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](http://www.nssoud.cz).

Pardubice 11. prosince 2018

Jan Dvořák v. r.  
předseda senátu