



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Jitky Zavřelové ve věci

žalobkyně: **S.-M.-M. s.r.o.**, IČO: x
sídlem X
zastoupená advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem
sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 2. 2016, č. j. 8997/16/5300-21442-700225,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou dne 6. 5. 2016 se žalobkyně domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 2. 2016, č. j. 8997/16/5300-21442-700225 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno celkem šest dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 15. 10. 2014, č. j. 3873538/14/2115-24802-203023, č. j. 3873613/14/2115-24802-203023, č. j. 3873647/14/2115-24802-203023, č. j. 3873684/14/2115-24802-203023, č. j. 3873755/14/

Shodu s prvopisem potvrzuje B. K.

2115-24802-203023, a č. j. 3873803/14/2115-24802-203023. Těmito rozhodnutími byla žalobkyni postupně za zdaňovací období březen, duben, červen, červenec, srpen a září roku 2010 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 416 000 Kč, 564 000 Kč, 547 800 Kč, 38 000 Kč, 96 000 Kč a 617 999 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 83 200 Kč, 112 800 Kč, 109 560 Kč, 7 600 Kč, 19 200 Kč a 123 599 Kč.

2. Žalovaný odůvodnil své rozhodnutí tím, že žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích neoprávněně uplatňovala odpočty daně z přidané hodnoty na základě daňových dokladů vystavených společnostmi B. H. spol. s r. o., IČO: x, sídlem X (dříve I. V.aS. s.r.o., nyní B. H. spol. s r. o. v likvidaci; dále jen „B. H.“); BXG O. s.r.o., IČO: x, sídlem X (nyní BXG O. s.r.o. "v likvidaci"; dále jen „BXG O.“); a v současné době již zaniklé S. s.r.o., IČO: , sídlem X (dále jen „S.“). Daňové doklady vystavené těmito společnostmi se týkaly zejména služeb spočívajících v pořízení a zpracování obrazové dokumentace různých sportovních akcí a v případě společnosti BXG O. také správcovských služeb spojených s údržbou sportovního areálu na základě smlouvy o zajištění služeb ze dne 4. 1. 2010. Finančnímu úřadu se prostřednictvím dožádání místně příslušných správců daně nepodařilo ověřit faktickou realizaci těchto zdanitelných plnění a přijetí plateb za ně. Seznámil proto žalobkyni se svými pochybnostmi o uskutečnění fakturovaných plnění a o vystavení faktur právě výše uvedenými společnostmi a vyzval ji k prokázání skutečností týkajících se uskutečnění těchto plnění. Žalobkyně požadavkům této výzvy nevyhověla, neboť neobjasnila, jakým způsobem byly služby sjednány a uskutečněny, jak s příslušnými společnostmi navázala kontakt, ani neidentifikovala žádné osoby, které se na sjednání a realizaci plnění podílely. Žalovaný proto dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že deklarovaná zdanitelná plnění poskytly osoby uvedené v daňových dokladech jako dodavatelé. Žalobkyně dále nepředložila k daňovým dokladům žádné další podklady, které by blíže specifikovaly předmět plnění. S ohledem na to, že předmět plnění je na fakturách vyjádřen natolik obecným způsobem, že není zřejmé, co je jeho podstatou, žalobkyně podle žalovaného taktéž neprokázala existenci přijatých plnění. V důsledku toho žalobkyně nemohla neprokázat ani to, že předmětná plnění byla použita k uskutečnění své vlastní ekonomické činnosti. K námitkám žalobkyně žalovaný uvedl, že jí citovaná judikatura je založena na předpokladu, že hmotněprávní a formální podmínky k uplatnění nároku na odpočet daně byly splněny, žalobkyně však splnění hmotněprávních podmínek neprokázala. Žalovaný proto nebyl povinen prokazovat, že žalobkyně věděla o podvodném jednání dodavatelů, kteří předmětné daňové doklady vystavili. Dále žalovaný uvedl, že finanční úřad žalobkyni sdělil důvodné pochybnosti o předmětu a faktickém uskutečnění plnění. Bylo na žalobkyni, aby prokázala, co bylo předmětem zdanitelných plnění a za jakých okolností došlo k jejich uskutečnění. Žalovaný nebyl povinen za ni vyvíjet důkazní aktivitu a předvolávat statutární orgány dodavatelů a prověřovat svá tvrzení o autorském právu České televize. Žalobkyně ani neidentifikovala jí zmiňované klíčové svědky.
3. Žalobkyně v žalobě namítla, že žalovaný porušil zásadu hospodárnosti plynoucí z § 7 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Napadeným rozhodnutím totiž rozhodl pouze o části žalobcova odvolání, které však směřovalo také proti dalším dvěma rozhodnutím finančního úřadu ze dne 13. 10. 2014, č. j. 3873215/14/2115-24802-203023, a ze dne 15. 10. 2014, č. j. 3873095/14/2115-24802-203023. Daňový řád neumožňuje správci daně jedno odvolací řízení rozdělit na více. Daňovému subjektu tak vzniknou zbytečné náklady, neboť bude muset platit vyšší soudní

poplatek. Zadruté žalobkyně namítla, že žalovaný nesprávně vymezil právní základ věci, neboť ten je dán čl. 17 a čl. 18 odst. 1 směrnice Rady č. 77/388/EHS ve znění směrnice Rady č. 2006/112/ES. Vnitrostátní právní předpisy nejsou rozhodné. Namítla, že jí předložené daňové doklady nemohou být zpochybněny tím, že se finančnímu úřadu nepodařilo kontaktovat osoby, které je vystavily. K tomu by bylo potřeba, aby bylo jejich vystavení popřeno, což plyne z judikatury citované samotným žalovaným. Žalovaný se mýlí, pokud za daňový doklad považuje i řadu dalších dokumentů, neboť daňovým dokladem je pouze dokument splňující náležitosti podle čl. 226 směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „směrnice o DPH“). Dále žalobkyně odkázala na rozsudek Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „SDEU“) ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11 (dále jen „rozsudek SDEU ve věci *Mahagében kft a Péter Dávid*“; všechna citovaná rozhodnutí SDEU jsou dostupná na <https://curia.europa.eu/>), s tím, že se nachází ve shodné skutkové situaci; a na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 8. 2013, č. j. 22 Ca 185/2009 – 135 (všechna citovaná rozhodnutí krajských soudů a Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Zatřetí žalobkyně namítla, že se žalovaný vůbec nevypořádal s její odvolací námitkou, v níž poukazovala na tyto rozsudky a též na rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 2. 2014, č. j. 3485/14/5000-14102-703207, č. j. 3486/14/5000-14102-703207, a č. j. 3487/14/5000-14102-703207.

4. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále uvedl, že o zbývající části odvolání žalobkyně bylo vedeno samostatné řízení, neboť se týkalo daně z příjmů právnických osob. Daň z přidané hodnoty a daň z příjmů jsou samostatné druhy daně a proto byly i samostatně posuzovány. Ustanovení § 7 odst. 2 daňového řádu se týká pouze hospodárnosti při postupu v daňovém řízení, nikoli v řízení před soudem. Je jen na žalobci, zda podá proti rozhodnutí žalobu. Dále žalovaný uvedl, že závěry žalobkyní citované judikatury jsou založeny na předpokladu, že hmotněprávní i formální podmínky nároku na odpočet daně byly splněny. V dané věci však žalobkyně neprokázala, že zdanitelná plnění byla uskutečněna tak, jak to vyplývá z daňových dokladů. Hmotněprávní podmínky nároku na odpočet tak nebyly splněny. Žalovaný k tomu odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 – 37 (body 51 až 56) a ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 – 34 (body 36 až 38). K žalobkyní citovanému rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 8. 2013, č. j. 22 Ca 185/2009 – 135, žalovaný uvedl, že se vztahuje k daním z příjmu a navíc se zabývá daňovým podvodem, což není případ této věci. Konečně žalovaný uvedl, že k nemožnosti aplikace této judikatury se vyjádřil mj. v odstavci 28 svého rozhodnutí. Žalobcem zmiňovaná rozhodnutí se týkají daně z příjmů a navazují na shora uvedený rozsudek Krajského soudu v Ostravě.
5. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že novější judikatura SDEU a NSS je rozporná. Poukázala na rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-79, podle něhož i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné odeprít nárok na odpočet daně, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok věděla nebo musela vědět. Sama žalobkyně se podle svého názoru nacházela ve stejné situaci, neboť v projednávané věci je odeprání nároku na odpočet daně postaveno na

neunesení důkazního břemene žalobkyně ohledně prokázání přičitatelnosti přijatého plnění konkrétnímu plátcí. NSS v rozsudku ze dne 13. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017-61 vysvětlil, že jiná část judikatury požaduje, aby daňový subjekt prokázal nejen uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo plnění poskytl. NSS ale neřešil, jak se prokazuje splnění hmotněprávní podmínky, podle níž musí být zboží dodáno nebo služba poskytnuta osobou povinnou k dani. Na tuto otázku však dává odpověď rozsudek SDEU ze dne 15. 11. 2017, ve spojených věcech *Geissel a další*, C-374/16, C-375/16. Stejný závěr ostatně plyne z již citovaného rozsudku SDEU ve věci *Mahagében kft a Péter Dávid*, kdy Péter Dávid rovněž disponoval perfektním daňovým dokladem a existence předmětu plnění nebyla sporná. Plátce daně tak prokazuje splnění hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet (dodání zboží nebo poskytnutí služby osobou povinnou k dani) předložením daňového dokladu s perfektními náležitostmi, což potvrzuje i generální advokát Nils Wahl ve svém stanovisku ze dne 15. 6. 2017 ve věci *Geissel a další*.

6. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že žalobkyně podala daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce března, dubna, června, července, srpna a září roku 2010, v nichž postupně uplatnila nárok na odpočet daně ve výši 883 183 Kč, 669 427 Kč, 728 976 Kč, 51.443 Kč, 231.826 Kč a 674.892 Kč. V dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období měsíce června 2010 pak dále uplatnila nárok na odpočet daně ve výši 16 925 Kč.
7. Dne 18. 10. 2012 zahájil finanční úřad daňovou kontrolu žalobkyně, jejímž předmětem byla mj. daň z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2010.
8. Při ústním jednání dne 11. 9. 2013 finanční úřad od žalobkyně převzal kopie daňových dokladů od společností B. H., BXG O. a S. (dále též souhrnně jen „dodavatelé“) a dokladů o platbách. Z nich plyne, že plnění přijatá od společnosti B. H. spočívala v pořízení dokumentace a zpracování DVD z různých sportovních akcí a ve všeobecné mediální podpoře cyklistických, resp. bojových sportů, konkrétně v pořízení obrázkových materiálů pro televizní vysílání. Plnění přijatá od společnosti BXG O. spočívala jednak v pořízení obrázkových materiálů pro televizní a mediální podporu různých sportovních akcí a dále v poskytování správcovských služeb spojených s údržbou sportovního areálu ČSX Nad h. na základě smlouvy o zajištění služeb ze dne 4. 1. 2010; tyto služby vesměs zahrnovaly provádění úklidu a údržby, výstavbu oplocení, parkové úpravy a malířské práce. Konečně plnění přijatá od společnosti S. spočívala ve zpracování videodokumentace (resp. dokumentace) včetně zpracování DVD z různých sportovních akcí a pořízení obrázkových materiálů pro televizní pořad. Téhož dne zaslala žalobkyně finančnímu úřadu tabulku s internetovými odkazy na záznamy televizního vysílání České televize obsahující údajně „zpracované medializace“. Dne 20. 9. 2013 žalobkyně zapůjčila finančnímu úřadu dvě DVD jakožto důkazní prostředky v rámci daňové kontroly.
9. Výzvou ze dne 16. 10. 2013 finanční úřad žalobkyni podle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzval k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení mj. i daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2010. Uvedl, že žalobkyně uplatnila odpočty z přijatých zdanitelných plnění od společnosti B. H. v celkové výši daně 811 800 Kč, společnosti BXG O. v celkové výši 487 998,10 Kč a společnosti S. v celkové výši 980 000

Shodu s prvopisem potvrzuje B. K.

KČ. Finanční úřad dožádal za účelem ověření vystavení daňových dokladů a poskytnutí plnění místně příslušné správce daně. Z jejich odpovědí vyplynulo, že nebylo možno ověřit předložené soupisy daňových dokladů, přijetí plateb ani fyzické uskutečnění plnění. Proto finančnímu úřadu vznikly pochybnosti o tom, zda daňové doklady byly vystaveny uvedenými dodavateli, zda se uskutečnila předmětná plnění, zda byly provedeny platby za tato plnění a o oprávněnosti uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty na vstupu z těchto plnění. Žalobkyni proto vyzval, aby sdělila okolnosti prokazující uskutečnění a přijetí fakturovaných služeb, zejména od kdy probíhal kontakt s dodavateli, které osoby za ně jednaly při uzavírání obchodních vztahů a zda tyto osoby prokázaly oprávnění za dodavatele jednat, či byly žalobkyni známy z dřívějších obchodních jednání a z jakých. Dále ji vyzval, nechť prokáže místa uskutečnění jednotlivých fakturovaných služeb, identifikuje osoby, které je poskytovaly, kdo jim přiděloval práci a kdo a jak pracovníky přepravoval. Konečně ji vyzval, ať předloží smlouvy s dodavateli, případně sdělí jejich obsah a podrobnější okolnosti jejich sjednání. Závěrem odkázal na konkrétní výčet pochybností provedený v téže výzvě ve vztahu k dani z příjmů právnických osob.

10. V odpovědi na výzvu ze dne 16. 10. 2013 žalobkyně zejména uvedla, že finanční úřad nenašel její reklamy v pořadech na internetových stránkách České televize, neboť ty jsou umístovány pouze do televizního vysílání. Dodavatelkou České televize však byla vždy žalobkyně, takže její dodavatelé by v reklamách ani nemohli být uvedeni. Reklamy byly dále fakturovány České unii bojových umění, resp. Českému svazu cyklistiky. „Copyright“ České televize je uveden na konci jejích pořadů vždy, ať již jej celý vyrobila sama nebo jí jej někdo dodal. Nesrovnalosti v datech sportovních akcí a datech na fakturách, resp. na pořadech na DVD byly způsobeny tím, že některé akce jsou vícedenní a faktura byla vystavena k prvnímu dni, resp. datum pořadu je datem jeho premiéry v televizi a ne datem konání sportovní akce. Žalobkyně se blíže nevyjádřila k okolnostem obchodní spolupráce s dodavateli, neidentifikovala za ně jednající osoby ani blíže nepopsala, jak probíhala realizace jimi poskytovaných služeb. Nepředložila rovněž písemné smlouvy ani jiné doklady o obsahu smluvních ujednání s dodavateli.
11. V protokolu o seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění podle § 88 daňového řádu ze dne 8. 4. 2014 finanční úřad konstatoval, že důkazní prostředky předložené žalobkyní neprokazují přijetí plnění uváděných v daňových dokladech. K tomu uvedl, že žalobkyní předložené faktury, doklady o provedených úhradách a výdajové pokladní doklady jsou důkazními prostředky formální povahy. Neobstojí za situace, kdy vznikly pochybnosti o obchodních transakcích tím, že se je nepodařilo ověřit u dodavatelů. Na DVD, který žalobkyně předložila, není zachyceno, že byla vytvořena příslušnými dodavateli. Nedokládají, že pořízení audiovizuálních záznamů bylo provedeno některým z dodavatelů a nejsou tak důkazem o provedení sjednaných plnění. Fakturace na výstupu od společnosti BXG O. neprokazují, že úklidové práce byly provedeny tímto dodavatelem. Žalobkyní nebyl předložen žádný důkaz ani tvrzení o komunikaci a spolupráci s uvedenými dodavateli ani o tom, jak byli osloveni a vybráni. Nebyly předloženy žádné smlouvy a žalobkyně nesdělila, jak si ověřovala reference dodavatelů takto specifických služeb, jako je pořizování audiovizuálních nahrávek. Konečně z výpisu z obchodního rejstříku neplyne, že by činnost některého z dodavatelů spočívala v pořizování nahrávek, prezentaci v médiích nebo reklamních činnostech. Finanční úřad tak došel k závěru, že žalobkyně neprokázala, že přijala zdanitelná plnění tak, jak bylo formálně deklarováno listinnými doklady, tedy že existuje na dokladech uvedený předmět daně podle § 2 odst. 1

písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a že byly splněny podmínky podle § 72 odst. 1 a § 73 tohoto zákona.

12. Shora uvedenými dodatečnými platebními výměry ze dne 15. 10. 2014 doměřil finanční úřad žalobkyni postupně za zdaňovací období březen, duben, červen, červenec, srpen a září roku 2010 daň z přidané hodnoty ve výši 416 000 Kč, 564 000 Kč, 547 800 Kč, 38 000 Kč, 96 000 Kč a 617 999 Kč a uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 83 200 Kč, 112 800 Kč, 109 560 Kč, 7 600 Kč, 19 200 Kč a 123 599 Kč. Proti těmto rozhodnutím podala žalobkyně odvolání ze dne 14. 11. 2014, které doplnila podáním ze dne 12. 1. 2015. V něm zejména odkázala na rozsudek SDEU ve věci *Mahagében kft a Péter Dávid* a namítla, že finanční úřad neunesl své důkazní břemeno ve vztahu ke zpochybnění účetnictví žalobkyně, neboť nevyslechl jako svědky statutární orgány dodavatelů a spokojil se pouze se zjištěním jejich nekontaktnosti. Neprokázal ani, že žalobkyně měla indicie odůvodňující podezření o daňovém podvodu na straně dodavatelů. Též poukázala na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 8. 2013, č. j. 22 Ca 185/2009 – 135, podle nějž se má shora uvedený rozsudek SDEU vztahovat i na oblast daní z příjmů.
13. Dne 29. 2. 2016 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, kterým dodatečné platební výměry potvrdil a odvolání žalobkyně zamítl.
14. Krajský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, v rozsahu napadených výroků a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) a podle skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.), byť žalobkyně tak učinila až dodatečně v rámci omluvy z již nařízeného jednání. Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
15. Soud se předně zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, která podle žalobkyně spočívá v tom, že se žalovaný nezabýval její odvolací námitkou týkající se aplikace jí citované judikatury na danou věc. Tomu nelze přisvědčit. Žalobkyně ve svém odvolání argumentovala předně rozsudkem SDEU ve věci *Mahagében kft a Péter Dávid*. K němu se však žalovaný v odůvodnění vyjádřil, neboť uvedl, že tento rozsudek a další žalobkyní odkazovaná judikatura není přílehlavá, jelikož vychází z premisy, že hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet podle směrnice o DPH byly splněny, přičemž odkázal např. na body 44 a 52 tohoto rozsudku. V dané věci ale hmotněprávní podmínky nároku na odpočet splněny nebyly, neboť žalobkyně neprokázala, že plnění, na nichž žalobkyně nárok na odpočet zakládá, byla uskutečněna tak, jak plyne z daňových dokladů.
16. Dále žalobkyně odkazovala na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 8. 2013, č. j. 22 Ca 185/2009 – 135, a dvě rozhodnutí žalovaného. Soud ze správního spisu zjistil, že žalobkyně podala své odvolání jak proti rozhodnutím finančního úřadu ohledně daně z příjmu právnických osob, tak proti rozhodnutím ohledně daně z přidané hodnoty. Odkazy na rozsudek Krajského soudu v Ostravě a obě rozhodnutí žalovaného přitom

Shodu s prvopisem potvrzuje B. K.

měly podporovat názor žalobkyně, že rozsudek SDEU ve věci *Mahagében kft a Péter Dávid* se vztahuje i na oblast daní z příjmů. Je tedy zřejmé, že žalovaný, který napadeným rozhodnutím rozhodoval pouze o odvoláních žalobkyně, která směřovala proti rozhodnutím finančního úřadu ve věci daně z přidané hodnoty, neměl důvod zabývat se argumentací žalobkyně týkající se aplikovatelnosti uvedeného rozsudku SDEU na právní úpravu daní z příjmů, a tím pádem ani žalobkyni citovanou judikaturou a rozhodnutími žalovaného, které podporovaly tuto její argumentaci. Ani v tomto směru proto napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Tento žalobní bod není důvodný.

17. Žalobkyně dále namítla porušení zásady hospodárnosti plynoucí z § 7 odst. 2 daňového řádu, čehož se měl žalovaný dopustit tím, že o odvolání žalobkyně rozhodl dvěma rozhodnutími. Podle tohoto ustanovení *„[s]právce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny.“* Soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že citované ustanovení se týká primárně nákladů souvisejících s vedením daňového řízení, přičemž přezkumné soudní řízení není jeho součástí. Podstatné ovšem je, že v daném případě rozhodl žalovaný jedním rozhodnutím o odvolání žalovaného směřující proti všem dodatečným daňovým výměrům ve věci daně z přidané hodnoty. Zbylé dva dodatečné platební výměry se týkaly doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 a roku 2010. V této souvislosti soud konstatuje, že daň z přidané hodnoty a daň z příjmů právnických osoby jsou dvě zcela různé daně, které se v mnoha aspektech odlišují, mají zcela rozdílný předmět zdanění, lhůty pro stanovení daně apod. Odlišují se proto i skutečnosti rozhodné pro vznik daňové povinnosti, které jsou finančními orgány zkoumány. Obecně tedy není vhodné, aby o daňových povinnostech týkajících se různých daní bylo rozhodováno v jednom řízení jedním rozhodnutím. Tak tomu je i v této věci, a to tím spíše, že v případě žalobkyně byly předmětem doměření daně z příjmů právnických osob za rok 2009 také příjmy, které neměly žádnou souvislost s předmětnými plněními, na základě nichž žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, který finanční orgány neuznaly. Za těchto okolností nebylo důvodu, aby žalovaný vedl společné řízení o odvolání proti všem dodatečným platebním výměrům vydaným finančním úřadem a rozhodl jedním rozhodnutím. Pouhá skutečnost, že v případě následného soudního přezkumu by musela žalobkyně vynaložit vyšší náklady, neboť by se musela bránit dvěma rozhodnutími žalovaného, nemůže převážet nad zájmem na rychlém a hospodárném průběhu odvolacího řízení. Lze proto přisvědčit žalovanému, že jím zvolený postup plně odpovídal zásadám hospodárnosti a rychlosti řízení. Tento žalobní bod není důvodný.
18. Dále žalobkyně namítla, že jí předložené daňové doklady nemohou být zpochybněny tím, že se jejich finančnímu úřadu nepodařilo zkontaktovat plátce daně, kteří faktury vystavili. Soud musí konstatovat, že z tohoto žalobního bodu není zcela zřejmé, zda se týká splnění formálních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, anebo zda žalobkyně namítá, že nedošlo k přenosu důkazního břemene na žalobkyni, neboť žalovaný neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke zpochybnění předložených daňových dokladů. Jedná-li se o první případ, je nutno říci, že se žalobní bod zcela mýlí s odůvodněním napadeného rozhodnutí. Žalovaný totiž nezaložil své rozhodnutí na tom, že by formální podmínky vzniku nároku na odpočet nebyly naplněny – jinými slovy nezpochybňoval, že daňové

doklady předložené žalobkyní vyhovují formálním požadavkům podle zákona o DPH, resp. směrnice o DPH. Důvodem, proč byl nárok na odpočet odepřen, totiž bylo nesplnění hmotněprávních podmínek odpočtu podle § 72 odst. 1 zákona o DPH, a to zejména skutečnost, že žalobkyně neprokázala uskutečnění předmětných plnění, resp. že plnění byla provedena tak, jak to vyplývá z příslušných daňových dokladů (viz zejm. odstavce 25 až 29 napadeného rozhodnutí).

19. Pokud žalobkyně v této souvislosti poukazuje na údajné nesprávné vymezení právního základu, lze podotknout, že hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet samozřejmě stanoví i směrnice o DPH (srov. čl. 167 a násl.). Z žalobních námitek nicméně není zřejmé, v jakém směru by podmínky zákona o DPH a daňového řádu měly být přísnější, nežli ty stanovené právem EU. Žalobkyně v žalobě dále vyvrací úvahy žalovaného ohledně toho, že daňový doklad není samostatným dokumentem. Tyto úvahy však vůbec nesouvisely s otázkou formálních podmínek nároku na odpočet, nýbrž s rozložením důkazního břemene v daňovém řízení. Žalovaný jimi pouze upozorňoval na skutečnost, že žalobkyně je povinna podle § 34 zákona o DPH zajišťovat věrohodnost, neporušenost a čitelnost daňových dokladů, tedy naznačoval, že pokud tak žalobkyně řádně činí, bude složitější prokázat existenci vážných a důvodných pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Netvrdil ale, jak žalobkyně nesprávně dovozuje, že nedodržení této povinnosti bude mít za následek nesplnění formálních podmínek nároku na odpočet.
20. Vytýkala-li žalobkyně žalovanému, že neunesl své důkazní břemeno, neboť podle ní by ke zpochybnění daňového dokladu bylo třeba, aby vystavitel popřel jeho vystavení, lze nejprve obecně uvést následující. K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení existuje ustálená judikatura NSS a Ústavního soudu, podle níž je primární povinností daňového subjektu v daňovém řízení povinnost přiznat daň a uvést skutečnosti rozhodné pro její stanovení (břemeno tvrzení) a povinnost prokázat toto daňové tvrzení (břemeno důkazní). Prokazování nároků na odpočet daně je tak prvotně záležitostí dokladovou, jak vyplývá i z § 73 odst. 1 zákona o DPH (srov. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 - 8, a ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63). Daňový subjekt prokazuje daňová tvrzení především účetnictvím, jehož součástí jsou účetní doklady, a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS 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). Současně je však třeba respektovat soulad dokladovaného stavu s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou 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 prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. usnesení Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1841/07, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>). Existence účetních (daňových) dokladů, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně může vyjádřit vážné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto

ohledu tíží správce daně důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval.

21. Podle žalobkyně bylo pro zpochybnění daňového dokladu potřeba, aby vystavitel popřel jeho vystavení, což má plynout z judikatury citované samotným žalovaným. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 5. 8. 2013, č. j. 31 Af 89/2012 – 44, který žalovaný ve svém rozhodnutí citoval, však byl pouze ilustrativním příkladem situace (jen do jisté míry podobné situaci žalobkyně), kdy došlo ke zpochybnění skutečnosti, že plnění uvedené v daňových dokladech poskytl tam uvedený dodavatel. Vážné a důvodné pochyby žalovaného ale samozřejmě mohou vzniknout i na základě jiných skutečností, včetně nemožnosti navázat kontakt s příslušným dodavatelem daňového subjektu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2016, č. j. 4 Afs 14/2016 – 68, zejm. body 34 až 40). V dané věci přitom takové skutečnosti nastaly. Z obsahu správního spisu plyne, že finanční úřad dožádal místně příslušné správce daní všech tří dodavatelů žalobkyně, mj. aby ověřili, zda tyto společnosti vystavily daňové doklady předložené žalobkyní a zda byly uhrazeny. V případě společnosti BXG O. Finanční úřad v Olomouci v přípisu ze dne 29. 11. 2012 sdělil, že tato společnost nepředala správci daně žádné daňové doklady ani písemnosti. V průběhu šetření vstoupila do likvidace a ani soudem jmenovaný likvidátor nebyl schopen zajistit žádné doklady o její obchodní činnosti, neboť ji nebylo možné kontaktovat. Pokud jde o společnost B. H., Finanční úřad pro hlavní město Prahu v přípisu ze dne 15. 2. 2013 uvedl, že nereaguje na opakovaná předvolání k místním šetřením a k jednáním se její zástupci nedostavili. Na adrese sídla zapsaného v obchodním rejstříku se nenachází její skutečné sídlo. Konečně v případě společnosti S. uvedl Finanční úřad pro Prahu 6 v přípisu ze dne 10. 12. 2012, že je nekontaktní, od konce roku 2008 nepodává daňová přiznání k dani z přidané hodnoty a byla jí dne 14. 5. 2010 z moci úřední zrušena registrace k této dani.
22. Lze tedy shrnout, že žádná z uvedených společností se správci daně nekomunikovala a k daňovým dokladům předloženým žalobkyní se nevyjádřila a ani nepředložila žádné vlastní doklady o obchodních vztazích se žalobkyní. V případě společnosti BXG O. tyto doklady nebyl schopen předložit ani její likvidátor. Společnost S. od roku 2008 nepodává daňová přiznání k dani z přidané hodnoty. Jen z těchto skutečností samozřejmě nelze dovozovat, že tyto společnosti příslušné daňové doklady nevystavily, nebo že k plnění v nich uvedenému nedošlo, nicméně postačí k tomu, aby v tomto směru žalovanému vznikly vážné pochybnosti o jejich věrohodnosti. Žalovaný tak dostal své povinnosti prokázat podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předmětných daňových dokladů a důkazní břemeno přešlo na žalobkyni.

23. Co se týče judikatury citované žalobkyní, tj. rozsudku SDEU ve věci *Mahagében kft a Péter Dávid* a rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 8. 2013, č. j. 22 Ca 185/2009 – 135, soud se ve vztahu k prvnímu uvedenému plně ztotožňuje s odůvodněním napadeného rozhodnutí (viz jeho odstavce 28 až 31). Tento rozsudek není skutkově obdobný nyní řešené věci, neboť v něm byly formální i hmotněprávní podmínky nároku na odpočet splněny, tedy bylo prokázáno, že zdanitelná plnění byla provedena tak, jak to vyplývalo z předložených daňových dokladů (srov. body 44 a 52 tohoto rozsudku). Tak tomu v projednávané věci nebylo, neboť ve vztahu k hmotněprávním podmínkám žalobkyně neunesla důkazní břemeno, tj. zejména neprokázala, že k plněním, na jejichž základě uplatnila nárok na odpočet, skutečně došlo.
24. Stejně tak nemůže obstát ani doplňující argumentace uplatněná žalobkyní v replice k vyjádření žalovaného. Žalobkyni lze sice obecně přisvědčit v tom, že nárok na odpočet daně nelze odepřít pouze z toho důvodu, že není možné určit konkrétní subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět; to vše ale platí za předpokladu, že bylo prokázáno, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto osobou povinnou k dani. V tomto ohledu se soud ztotožňuje s rozsudkem NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-79, na nějž žalobkyně odkázala (srov. též rozsudky SDEU citované v bodech 40 a 41 tohoto rozsudku NSS). Je však třeba připomenout, že v dané věci finanční orgány odůvodnily odepření nároku na odpočet daně nejenom tím, že žalobkyně neprokázala, že jí bylo plnění poskytnuto dodavatelem uvedenými na daňových dokladech, ale primárně tím, že neprokázala, že předmětné plnění vůbec přijala. Existence dodání, resp. přijetí zdanitelného plnění mezi osobami povinnými k dani v rámci jejich ekonomické činnosti je přitom i ve smyslu judikatury SDEU jednou ze základních hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně (srov. např. rozsudky SDEU ze dne 15. 9. 2016, *Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord*, C-518/14, ze dne 22. 11. 2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/14). Určení konkrétního dodavatele, který údajné plnění žalobkyni poskytl, tak za této situace není pro posouzení věci rozhodující. Není ani pravdou, že finanční orgány odepřely žalobkyni nárok na odpočet daně pouze z tohoto důvodu, jak žalobkyně tvrdí. Nepřípadná je i navazující argumentace rozsudkem SDEU ze dne 15. 11. 2017, ve spojených věcech *Geissel a další*, C-374/16, C-375/16. V tomto rozsudku SDEU odpovídal na otázku, zda ustanovení směrnice o DPH brání takové vnitrostátní právní úpravě, která podmiňuje uplatnění nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu tím, že na faktuře musí být uvedena adresa místa, na kterém vystavitel této faktury vykonává hospodářskou činnost. Zabýval se tedy pouze náležitostmi daňového dokladu, na základě něhož byl uplatněn nárok na odpočet daně, tedy formálními podmínkami uplatnění tohoto nároku. Nezabýval se však hmotněprávními podmínkami nároku na odpočet. Z tohoto rozsudku nelze dovodit, že by splnění hmotněprávních podmínek bylo možné prokázat pouze předložením perfektních daňových dokladů i za situace, kdy finančním orgánům vznikly důvodné pochybnosti o jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti.
25. Jde-li o rozsudek Krajského soudu v Ostravě, na který žalobkyně odkazovala v žalobě, zdejší soud nemůže vzít za své jeho závěry. Krajský soud v Ostravě totiž nepřiléhavě aplikoval judikaturu, na níž založil závěr, že „nebylo-li žalobcovo účetnictví jinak než nekontaktností (úmrtím) žalobcových dodavatelů zpochybněno [...], poskytuje správci daně

věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o hospodaření daňového subjektu“, a že „uskutečnění plnění může vyplývat i přímo z účetního dokladu.“ Zaprvé, jím citovaný náleze Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, se vůbec nezabýval otázkou přenosu důkazního břemene, nýbrž prokazováním splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Ústavní soud se zde nijak nevyjadřoval k tomu, zda správce daně unesl své důkazní břemeno ohledně prokázání vážných a důvodných pochyb o účetnictví stěžovatele. Ten totiž brojil zejména proti tomu, že – až poté co na něj důkazní břemeno přešlo – správní orgány i soudy odmítaly provést jím předložené důkazy k prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění a za jediný přípustný důkaz považovaly výsledek nekontaktního jednatele dodavatele, jenž ale zemřel. Co bylo klíčovou otázkou tohoto nálezu, je ostatně zřejmé již jen z úvodního konstatování Ústavního soudu, že *„[p]odstatou ústavní stížnosti je nesouhlas stěžovatele se závěry správních orgánů a soudů, dle kterých neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění.“*

26. Krajský soud v Ostravě dále vycházel z rozsudku SDEU ve věci *Mahagében kft a Péter Dávid*, jehož závěry podle názoru zdejšího soudu rovněž nesprávně interpretoval. Rozsudek SDEU se totiž netýkal problematiky rozložení důkazního břemene ve vztahu ke splnění formálních a hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Jak bylo výše uvedeno, SDEU v něm vycházel z předpokladu, že tyto podmínky byly splněny (tj. prokázány). V bodě 44, na který Krajský soud v Ostravě především odkazoval, SDEU jen konstatoval zjištění, že *„[z] předkládacího rozhodnutí také vyplývá, že se položené otázky zakládají na předpokladech, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečнено, jak to vyplývá z příslušné faktury [srov. další jazykové verze: „was carried out, as is to be inferred from the corresponding invoice“; „a été effectuée ainsi que cela résulte de la facture correspondante“; „so durchgeführt wurde, wie es sich aus der zugehörigen Rechnung ergibt“; „uskutočnilo tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry“; zvýrazněno zdejším soudem], a dále, že tato faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí 2006/112, takže hmotněprávní a formální podmínky upravené touto směrnicí pro vznik a uplatnění nároku na odpočet jsou splněny.“* Jak je patrné, v české jazykové verzi tohoto rozsudku není přeloženo dosti podstatné slovo „tak“ (v části *„bylo uskutečнено [tak], jak to vyplývá z příslušné faktury“*). Citovaná věta proto ve skutečnosti pouze znamená, že plnění bylo provedeno takovým způsobem, jaký je uveden ve fakturách, nikoliv, že z faktury vyplývá, že došlo k uskutečnění plnění. Krajský soud v Ostravě však zjevně interpretoval tuto pasáž právě takto, na základě čehož nesprávně dovodil, že *„uskutečnění plnění může vyplývat i přímo z účetního dokladu“*. K tomu se ale SDEU v tomto rozsudku žádným způsobem nevyjadřil, nýbrž pouze při posuzování předběžné otázky vycházel ze skutkového předpokladu, že k plnění skutečně došlo takovým způsobem, jak bylo popsáno ve faktuře. I tento žalobní bod soud shledal nedůvodným.
27. Soud tak konstatuje, že finanční úřad postupoval zcela správně, pokud výzvou ze dne 16. 10. 2013 seznámil žalobkyni s důvody pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených daňových dokladů a současně ji vyzval k doplnění tvrzení a prokázání toho, že předmětná plnění byla uskutečněna, kým a za jakých podmínek a okolností. Žalobkyně k této výzvě poskytla jen dílčí vysvětlení týkající se zejména jejího smluvního vztahu s Českou televizí a dále navrhla, aby si správce daně sám vyžádal

záznamy přímo od České televize. Ve svých vyjádřeních však nepopsala smluvní vztahy s dodavatelem ani blíže nespecifikovala okolnosti, za nichž mělo dojít k uskutečnění jednotlivých plnění na vstupu. Nepředložila ani nenavrhla důkazní prostředky, kterými by prokázala uskutečnění těchto plnění. Soud proto souhlasí se závěrem žalovaného o tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno k prokázání skutečností uvedených v daňovém tvrzení, které se týkaly nároku na odpočet daně na vstupu. Vzhledem k tomu, že proti závěru o neunesení důkazního břemene nesměruje žádný z žalobkyní uplatněných žalobních bodů, soud pouze odkazuje na body 11 a 24 - 27 napadeného rozhodnutí, v nichž se žalovaný zabýval touto otázkou, přičemž se s jeho závěry ztotožňuje. Nelze tak přisvědčit ani obecnému tvrzení žalobkyně o tom, že naplnila veškeré, tj. formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně.

28. S ohledem na shora uvedené závěry soud žalobu zamítl jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
29. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., z něhož plyne, že právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem má účastník, který byl ve věci plně úspěšný. Žalobkyně nebyla ve věci ani z části úspěšná, náhrada nákladů řízení jí proto nenáleží. Žalovaný byl sice plně úspěšný, žádné náklady mu však v řízení před soudem nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly a přiznání jejich náhrady ani nepožadoval.

Poučení :

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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.

Praha 17. května 2018

Shodu s prvopisem potvrzuje B. K.

JUDr. Milan Podhrázký v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje B. K.