



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **T. R.,**
zastoupený TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s.r.o.,
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2020, č. j. 7286/20/5300-22444-712153,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Prvostupňový správce daně získal z probíhajícího daňového řízení u společnosti Trávníček – Svitavy, s. r. o., účetní doklady, z nichž vyplynulo, že pro zmiňovanou společnost měl žalobce ve zdaňovacím období červen 2016 uskutečnit řadu zdanitelných plnění (dodání řepkového oleje) v celkové hodnotě základu daně přes 10 milionů Kč. Žalobce ve svém daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2016 však nevykázal žádná uskutečněná zdanitelná plnění a vyčíslil vlastní daň ve výši 0 Kč.

2. Konkrétně bylo vyhledávací činností prvostupňovým správcem daně z daňového řízení u společnosti Trávníček – Svitavy, s. r. o., zjištěno, že tato společnost do svého účetnictví zanesla celkem 24 daňových dokladů vystavených jménem žalobce, přičemž z evidence dle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále též „zákon o DPH“ či „ZDPH“), společnosti Trávníček – Svitavy, s. r. o., vyplynulo, že ze všech těchto daňových dokladů vystavených jménem žalobce si společnost Trávníček – Svitavy, s. r. o., ve zdaňovacím období červen 2016 uplatnila plný nárok na odpočet daně. Prvostupňovému správci daně byly rovněž poskytnuty záznamy z bankovních účtů společnosti Trávníček – Svitavy, s. r. o., z nichž prvostupňový správce daně zjistil, že za zdanitelná plnění zachycená na daňových dokladech vystavených jménem žalobce byly společností Trávníček – Svitavy, s. r. o., provedeny na bankovní účty žalobce (a to jak na bankovní účet evidovaný u správce daně, tak na bankovní účet u správce daně neevidovaný) úhrady v eurech, a to v částkách odpovídajících částkám uvedeným v předmětných daňových dokladech. Výše uvedené důkazy získané vyhledávací činností prvostupňový správce daně zařadil do spisu úředním záznamem č. j. 1492607/17/2805-50523-603924.
3. Vzhledem k shora popsaným skutečnostem a vzhledem k tomu, že žalobce v předmětném daňovém přiznání nevykázal žádná uskutečněná plnění, prvostupňový správce daně nabyt důvodné pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále též „daňový řád“) o tom, že žalobce v předmětném daňovém přiznání vykázal správně, pravdivě a úplně údaje o výši uskutečněných zdanitelných plnění (dodání zboží s místem plnění v tuzemsku). Prvostupňový správce daně proto vydal podle § 89 daňového řádu výzvu k odstranění pochybností č. j. 927535/17/2805-50523-604002 (dále též „výzva“). Ve výzvě prvostupňový správce daně požadoval, aby žalobce pochybnosti prvostupňového správce daně (ve výzvě podrobně popsané) odstranil. Současně prvostupňový správce daně žalobce poučil o tom, jaké následky nastanou, pokud tak žalobce ve stanovené lhůtě neučiní.
4. Žalobce na výzvu prvostupňového správce daně reagoval podáním ze dne 19. 6. 2017, v němž uvedl, že pochybnosti správce nemůže „potvrdit ani vyloučit, neboť „žádné daňové doklady nevlastní“, jelikož mu bylo účetnictví za roky 2015 a 2016 „zabaveno státním orgánem“ (myšleno Policií ČR v souvislosti s trestním řízením). Daňové přiznání žalobce podával „na základě dostupných informací a podle nich nemá žádná daňová plnění“. Dále žalobce uvedl, že jeho účetnictví za výše uvedené roky bylo „označeno jako podvodné, tedy nevěrohodné, tudíž pro stanovení daňových povinností nepoužitelné“. Přesto prvostupňovému správci daně žalobce vzkázal, že „pro to, aby potvrdil či opravil daňové přiznání, musíme počkat do doby, než se státní orgán uvolí vrátit mu zabavené účetnictví“.
5. V reakci na výzvu prvostupňového správce daně tedy žalobce nijak nepopřel, že by předmětná plnění uskutečnil a předmětné daňové doklady vystavil. Netvrdil též, že by předmětné daňové doklady vystavené jeho jménem byly nepravdivé či falešné. Žalobce tak nevyvrátil zcela konkrétní pochybnosti prvostupňového správce daně popsané ve výzvě. Naopak pochybnosti prvostupňového správce daně ještě prohloubil, neboť v odpovědi na výzvu naznačil, že údaje jím deklarované v předmětném daňovém přiznání nejsou správné, jelikož daňové přiznání podával pouze „na základě dostupných informací“.

6. S ohledem na vyjádření žalobce prvostupňový správce daně uzavřel, že ze spisového materiálu vyplývá, že důkazy zajištěné prvostupňovým správcem daně při vyhledávací činnosti (viz bod 2) prokazují, že žalobce v předmětném zdaňovacím období uskutečnil zdanitelná plnění dle ve výzvě specifikovaných daňových dokladů (dále též „šetřené daňové doklady“), neboť mimo samotné daňové doklady byly zjištěny též úhrady provedené společností Trávníček – Svitavy, s. r. o., na bankovní účty žalobce, a to v částkách odpovídajících částkám uvedeným v předmětných daňových dokladech, přičemž popis jednotlivých úhrad obsahoval pořadová čísla jednotlivých šetřených daňových dokladů (je tudíž zřejmé, že předmětné úhrady se váží k šetřeným daňovým dokladům). Nadto žalobce nepopřel, že by plnění dle šetřených daňových dokladů v předmětném zdaňovacím období uskutečnil, pouze tvrdil, že vzhledem k „*zabavenému*“ účetnictví není schopen deklarovat uskutečněná plnění dle svého účetnictví.
7. S výše uvedenými závěry prvostupňového správce daně byl žalobce seznámen (výsledek postupu k odstranění pochybností č. j. 1215221/17/2805-50523-604002). Na výsledek postupu k odstranění pochybností žalobce reagoval podáním ze dne 11. 8. 2017, v němž pouze v obecné rovině vyjádřil nesouhlas s postupem správce daně, avšak žádné důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v předmětném daňovém přiznání nepředložil ani neoznačil (nepodal návrh na pokračování v dokazování). S ohledem na skutečnost, že žalobce nijak nepokračoval v prokazování svých tvrzení, vydal prvostupňový správce daně dne 28. 8. 2017 pod č. j. 1492469/17/2805-50523-604002 platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“), jímž žalobci vyměřil DPH za zdaňovací období červen 2016 ve výši vlastní daně 2 123 978 Kč. Proti platebnímu výměru prvostupňového správce daně podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 2. 2020, č. j. 7286/20/5300-22444-712153, zamítl a odvoláním napadené rozhodnutí potvrdil.
8. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2020, č. j. 7286/20/5300-22444-712153, podal žalobce žalobu, v níž namítal, že orgány finanční správy pochybily, pokud samy „*nezjistily výši nároku na odpočet daně*“, resp. pokud žalobci neuznaly nárok na odpočet daně na vstupu, byť žalobce obecně požádal, aby byl při stanovení daně zohledněn kromě daně na výstupu také odpočet daně na vstupu. Takový postup považuje žalobce za porušení základních zásad daňového řízení (zejména zásady zdrženlivosti a přiměřenosti a zásady vstřícnosti a spolupráce), zvláště v situaci, kdy žalobce nedisponoval účetnictvím, které bylo „*zajištěno*“ Policií ČR. Dále žalobce v této souvislosti namítal, že s ohledem na délku odvolacího řízení bylo žalobci znemožněno uplatnit nárok na odpočet daně, když žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno až dne 19. 2. 2020 a nárok na odpočet mohl žalobce uplatnit nejpozději v červenci 2019. Žalobce též vyjádřil přesvědčení, že měl být v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámen s právním názorem žalovaného na „*požadavek na přiznání nároku na odpočet daně*“, když prvostupňový správce daně obecný „*požadavek*“ žalobce „*na přiznání nároku na odpočet daně*“ v odůvodnění svého rozhodnutí „*ignoroval*“. Žalovaný však podle § 115 odst. 2 daňového řádu nepostupoval, v důsledku čehož bylo pro žalobce žalobou napadené rozhodnutí překvapivé. Žalobce dále poukázal na skutečnost, že se v žalobou napadeném rozhodnutím dvakrát uvádí, že předmětným zdaňovacím obdobím je červenec 2016, ačkoliv se správně jedná o červen 2016. Rozhodnutí žalovaného je tak v důsledku této chyby v psaní nejednoznačné a nesrozumitelné, a tudíž zmatečné. Konečně žalobce žalovanému v žalobě vytknul, že nebyl prvostupňovým správcem daně před pokusem doručit mu písemnost (konkrétně žalobce zmínil písemnost

č. j. 1357382/17/2805-50523-604002) předem upozorněn. Žalobce nesouhlasí se závěrem orgánů finanční správy, že byl nekontaktní a nespolupracoval se správcem daně. Podle žalobce je proto sporné, zda bylo při doručování postupováno zákonným způsobem, když nebylo využito prioritního způsobu doručení (§ 39 odst. 1 daňového řádu), ale bylo doručováno dle § 39 odst. 2 daňového řádu. Ze všech výše uvedených důvodů by dle žalobce mělo být žalobou napadené rozhodnutí zrušeno. Nadto žalobce závěrem navrhl, aby soud předložil Soudnímu dvoru Evropské unie dvě předběžné otázky [(1) Je v rozporu s č. 168 písm. a) Směrnice 2006/112/ES a s principem neutrality daně, pokud plátce daně požádá daňové orgány o uplatnění nároku na odpočet daně, neboť nemá z objektivních důvodů přístup k účetnictví, přičemž tyto orgány nárok na odpočet nepřiznají s tím, že si musí žalobce nárok uplatnit sám? (2) Je v rozporu s čl. 63, 167, 168, 178 až 180, 182 a 219 Směrnice 2006/112/ES a s principem neutrality daně, pokud daňové orgány rozhodují o uplatnění nároku na odpočet daně tak dlouho, že se nárok na odpočet daně stane neuplatnitelný z důvodu nesplnění formálních podmínek v podobě tzv. časového testu?].

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě (jež není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba vypořádat základní námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
10. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
11. Předně soud připomíná, že rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Obsah a kvalita žaloby tedy předurčuje podobu rozhodnutí soudu, protože míra podrobnosti odezvy správního soudu je závislá na tom, jak detailně své námitky žalobce v žalobě formuluje. Omezí-li se žalobce na pouhá obecná konstatování, nemůže na ně správní soud reagovat jinak než srovnatelně obecně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 9. 2018, č. j. 8 Afs 170/2018 – 36, bod 20). Soud totiž za žalobce nesmí spekulativně domýšlet další argumenty či vybírat z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Jinak by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 161/2018 – 28, bod 16). Současně platí, že pokud žaloba neobsahuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správních orgánů, nemusí správní soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, které již přesvědčivě vyslovily správní orgány (podobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 – 128, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014 – 88), a může na přesvědčivé závěry správních orgánů odkazovat, popř. je pouze zopakovat.
12. Dále soud konstatuje, že v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (které tvoří společně s rozhodnutím prvostupňového správce daně materiálně jeden celek) jsou uvedeny podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se žalovaný řídil při jejich hodnocení a při aplikaci právních předpisů, v odůvodnění jsou též srozumitelně popsány veškeré důvody výroku rozhodnutí. Napadené rozhodnutí tak prima vista není nepřezkoumatelné

pro nedostatek důvodů (nedostatkem důvodů nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění rozhodnutí) nebo pro nesrozumitelnost a ani netrpí jinou vadou, která by opodstatňovala postup dle § 76 s. ř. s.

13. K žalobním námitkám soud uvádí, že v daném případě vznikly prvostupňovému správci daně důvodné pochybnosti o údajích v daňovém přiznání žalobce za zdaňovací období červen 2016, a to v návaznosti na zjištění z daňové kontroly u společnosti Trávníček – Svitavy, s. r. o., která uplatnila nárok na odpočet na základě daňových dokladů vystavených žalobcem, přičemž žalobce v příslušném daňovém přiznání k DPH uvedl nulovou hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění. S ohledem na konkrétní vzniklé pochybnosti zvolil prvostupňový správce daně zcela správný nástroj k jejich odstranění - postup k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu. Podle § 89 odst. 1, 2 daňového řádu má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností (odst. 1). Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností (odst. 2). Ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 21. 4. 2017, č. j. 927535/17/2805-50523-604002, prvostupňový správce daně zevrubně popsal zcela konkrétní pochybnosti shrnuté pod body 1 a 2 tohoto rozsudku. Výzva, na jejímž základě byl zahájen postup k odstranění pochybností, tak zcela odpovídala shora citovaným zákonným požadavkům. Obsahovala dostatečně konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti správce daně ohledně výše uskutečněných zdanitelných plnění a umožňovala žalobci podat konkrétní odpověď a označit konkrétní důkazní prostředky (opak ostatně ani žalobce v žalobě netvrdil). Žalobce však pochybnosti správce daně neodstranil, jak bylo uvedeno pod bodem 5 tohoto rozsudku, a své důkazní břemeno neunesl.¹

¹ Na tomto místě soud připomíná, že 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. Současně 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. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 - 35, bod 53, a 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,

14. Prvostupňový správce daně proto dospěl ke zcela správnému závěru, že nedošlo k odstranění jeho pochybností a v souladu s § 90 odst. 2 daňového řádu sdělil žalobci výsledek postupu k odstranění pochybností. Jak již bylo uvedeno pod bodem 7 tohoto rozsudku, na výsledek postupu k odstranění pochybností žalobce reagoval podáním ze dne 11. 8. 2017, v němž pouze v obecné rovině vyjádřil nesouhlas s postupem správce daně, avšak žádné důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v předmětném daňovém přiznání nepředložil ani neoznačil (nepodal návrh na pokračování v dokazování). S ohledem na skutečnost, že žalobce nijak nepokračoval v prokazování svých tvrzení, vydal prvostupňový správce daně opět zcela správně a v souladu se zákonem dne 28. 8. 2017 pod č. j. 1492469/17/2805-50523-604002 platební výměr na daň z přidané hodnoty, jímž žalobci vyměřil DPH za zdaňovací období červen 2016.
15. Nelze přitom akceptovat tvrzení žalobce, že neměl přístup ke svému účetnictví, jelikož bylo zajištěno Policií ČR a bylo součástí trestního spisu. Podle § 65 odst. 1 zák. č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, ve znění pozdějších předpisů (dále též „trestní řád“), obviněný, poškozený a zúčastněná osoba, jejich obhájci a zmocněnci mají právo nahlížet do spisů, s výjimkou protokolu o hlasování a osobních údajů svědka podle § 55 odst. 2, činit si z nich výpisky a poznámky a pořizovat si na své náklady kopie spisů a jejich částí. Totéž právo má zákonný zástupce nebo opatrovník obviněného, poškozeného nebo zúčastněné osoby, jestliže tyto osoby nejsou plně svéprávné nebo je-li jejich svéprávnost omezena. Jiné osoby tak mohou činit se souhlasem předsedy senátu a v přípravném řízení se souhlasem státního zástupce nebo policejního orgánu, jen pokud je toho třeba k uplatnění jejich práv. Žalobce tedy nepochybně měl možnost do trestního spisu nahlédnout (ať již osobně či např. prostřednictvím obhájce – ostatně při jednání soudu dne 13. 1. 2021 žalobce potvrdil, že do trestního spisu opakovaně nahlížel) a měl možnost si pořídit kopie všech účetních dokladů, které byly součástí trestního spisu (k tomu srov. shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 9 Afs 44/2016 – 40). Ostatně v žalobě žalobce netvrdil (a neplatí to ani z daňového spisu), že by žalobci bylo při pokusu o nahlížení do spisu u Policie ČR nahlédnutí do spisu odepřeno ve smyslu § 65 odst. 2 trestního řádu. Na výzvu prvostupňového správce daně k odstranění pochybností ze dne 21. 4. 2017 tedy žalobce nepochybně mohl reagovat doložením případných kopií daňových dokladů ze spisu osobně, neboť z vazby byl propuštěn (dle vlastního vyjádření při jednání soudu dne 13. 1. 2021) již dne 30. 1. 2017 (a jiné důvody,

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. 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 (tento závěr zdejšího soudu akceptoval i Nejvyšší správní soud – srov. např. rozsudek ze dne 12. 12. 2019, č. j. 2 Afs 387/2018 - 38).

které by mu bránily v předložení dokladů, žalobce neuvedl). Žalobce však místo toho, aby sám do trestního spisu nahlédl, pořídil si případně kopie předmětných daňových dokladů a tyto předložil správci daně, „*zaúkoloval*“ správce daně k tomu, aby toto učinil za něho, aniž by uvedl přesvědčivý důvod, který by mu objektivně bránil ve splnění jeho zákonné povinnosti. Na tomto místě je třeba znovu připomenout, že pokud daňový subjekt nesplní 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Nebylo tedy povinností správce daně za žalobce cokoli vyhledávat, a proto je zcela irrelevantní, zda správce daně do trestního spisu nahlížel, či nikoliv.

16. Ze stejných důvodů nelze orgánům finanční správy vytýkat, že samy „*nezjistily výši nároku na odpočet daně*“, resp. že žalobci neuznaly nárok na odpočet daně na vstupu, byť žalobce požádal, aby byl při stanovení daně zohledněn kromě daně na výstupu také odpočet daně na vstupu. Nadto žalobce přehlíží, že prvostupňový správce daně nezkoumal to, zda žalobce v předmětném zdaňovacím období přijal nějaká zdanitelná plnění, ze kterých by mu náležel nárok na odpočet daně. Předmětem postupu k odstranění pochybností, jak bylo ostatně jasně konstatováno ve výzvě k odstranění pochybností, byly žalobcem deklarované hodnoty uskutečněných plnění, a proto prvostupňový správce daně ani nebyl oprávněn zkoumat hodnoty vykázané žalobcem stran přijatých zdanitelných plnění. Postupem k odstranění pochybností je totiž správce daně oprávněn prověřovat pouze ty skutečnosti, o kterých má důvodné a konkrétní pochybnosti (viz § 89 odst. 1 daňového řádu), přičemž stran žalobcem deklarovaných hodnot u přijatých zdanitelných plnění tyto pochybnosti prvostupňový správce daně neměl. Skutečnost, že žalobce vykázal v předmětném daňovém přiznání nulové hodnoty přijatých zdanitelných, nemůže odvolatel klást k tíži orgánům finanční správy, neboť je na jeho zodpovědnosti tvrdit správci daně rozhodné skutečnosti pro stanovení daňové povinnosti. Navíc uplatnění nároku na odpočet je toliko právem daňového subjektu, tudíž správce daně nemá povinnost žalobci určovat nárok na odpočet daně, neboť je to na svobodném rozhodnutí toho kterého daňového subjektu, zda využije nějaké daňové výhody plynoucí z jeho ekonomické činnosti. Skutečnost, že orgány finanční správy nijak nezkoumaly přijatá plnění a přitom stanovily žalobci uskutečněná plnění ve výši přesahující 10 milionů Kč bez DPH, pak zcela jistě nezpůsobuje nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, a to jak vzhledem k výše uvedenému, tak s ohledem na to, že nárok na odpočet daně si dle § 73 odst. 3 ZDPH může daňový subjekt uplatnit ve lhůtě 3 let, která počíná běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl. Orgány finanční správy tedy vzhledem k jasně definovanému rámci postupu k odstranění pochybností nemohly prověřovat přijatá plnění, navíc ani nemohly vědět, zda si žalobce neplánoval uplatnit nárok na odpočet daně z jím přijatých zdanitelných plnění v předmětném zdaňovacím období v jiném zdaňovacím období. Skutečnost, že si žalobce neuplatnil žádný nárok z přijatých plnění, tak jde výlučně k jeho tíži, přičemž tuto skutečnost žalobce v žádném případě nemůže přičítat k tíži orgánů finanční správy. Orgány finanční správy tedy postupovaly zcela v souladu § 92 odst. 2 daňového řádu.

17. Znovu je přitom třeba na tomto místě zdůraznit, že pasivitu žalobce v průběhu postupu k odstranění pochybností odůvodněnou údajnou nedostupností účetnictví z důvodu jeho „zajištění“ Policií ČR, nebyly orgány finanční správy povinny nahrazovat vlastní aktivitou (zvláště když žalobce mohl do trestního spisu nahlížet a také tak činil), neboť jak již bylo zdůrazněno výše, břemene tvrzení a břemene důkazního se nelze zbavit s odkazem na vyhledávací povinnost orgánů finanční správy. To, že orgány finanční správy odmítly zcela v souladu se zákonem plnit za žalobce jeho povinnosti, nelze též rozhodně hodnotit jako porušení základních zásad daňového řízení (např. zásady zdrženlivosti, přiměřenosti či zásady vstřícnosti a spolupráce).
18. Soud nesouhlasí s žalobcem ani v tom, že orgány finanční správy svým postupem žalobci znemožnily uplatnění nároku na odpočet daně, neboť žalobce mohl uplatnit nárok na odpočet daně v průběhu zákonné lhůty k tomu určené, jak již soud uvedl pod bodem 16 tohoto rozsudku. Skutečnost, že to žalobce neučinil, jde výlučně k jeho tíži, když daňové doklady mohl získat z trestního spisu, jak bylo opakovaně zdůrazněno shora. Doba, po kterou trvalo odvolací řízení, je tak irelevantní. Žalobce nemohl očekávat, že za něj orgány finanční správy budou vykonávat jeho práva a plnit jeho procesní povinnosti, a proto ani nemohla nastat situace, kterou žalobce popisuje pod bodem 22 žaloby (tj. situace, že by žalobce „*disponoval dvěma pravomocnými platebními výměry*“). Rozhodně přitom nedošlo k porušení principu daňové neutrality, neboť jak uvedl výstižně Nejvyšší správní soud v bodě 26 odůvodnění rozsudku ze dne 18. 4. 2018, č. j. 6 Afs 97/2017 – 24, tento princip je naplňován v rámci splnění podmínek nároku na odpočet DPH. Jelikož v případě žalobce zákonné podmínky splněny nebyly, resp. žalobce neunesl (mimo jiné) důkazní břemeno ohledně jejich splnění, nelze hovořit o porušení zásady daňové neutrality.
19. Důvodnou neshledal soud ani námitku týkající se § 115 odst. 2 daňového řádu. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Žalovaný však v odvolacím řízení neprováděl dokazování (návrh na provedení výsledku kpt. Kastnera žalovaný zcela správně odmítl a svůj postup řádně pod bodem 21 žalobou napadeného rozhodnutí odůvodnil; jelikož žalobce argumentaci žalovaného žádnou konkrétní žalobní námitkou nezpochybnil, soud na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, s nímž se ztotožňuje, pro stručnost odkazuje)² a ani nedospěl k jinému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, když oba orgány finanční správy shodně uzavřely, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Nebylo tedy třeba postupovat dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Není též pravda, že by prvostupňový správce daně v odůvodnění platebního výměru „*ignoroval*“ požadavek žalobce na zohlednění souvisejícího nároku na odpočet daně, když

² Pro úplnost je možno na tomto místě k argumentaci žalovaného dodat, že daňové právo není trestním právem. Svět daňového a trestního práva je oddělený, podmínkou doměření daně rozhodně není zjištění daňového trestného činu. Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu se postupy orgánů činných v trestním řízení a správce daně nepodmiňují. Závěry činnosti orgánů činných v trestním řízení nelze bez dalšího mechanicky vtahovat do daňové sféry, byť se v základu může jednat o stejnou nebo související obchodní operaci.

na straně 8 platebního výměru pod bodem 3 uvedl, že je to daňový subjekt, kdo nese důkazní břemeno ohledně výše daně, a že primární iniciativa k uplatnění nároku na odpočet přísluší daňovému subjektu, přičemž tento musí v daňovém řízení toto své důkazní břemeno unést. Ostatně námitku reagující na uvedený právní názor prvostupňového správce daně uplatnil žalobce již v odvolání a žalovaný ji vypořádal v bodě 28 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobou napadené rozhodnutí proto pro žalobce v žádném případě nemohlo být překvapivé, zvláště když je setrvale judikováno, že uplatnění nároku na odpočet není povinností plátce daně, proto pokud daňový subjekt této možnosti nevyužije, nemůže se domáhat toho, aby k dani na vstupu bylo správcem daně přihlíženo při doměření daně na výstupu (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 5. 2000, sp. zn. I. ÚS 76/99).

20. Žalobou napadené rozhodnutí taktéž nelze hodnotit jako zmatečné. Žalovaný se sice skutečně dopustil v textu žalobou napadeného rozhodnutí chyby v psaní, když místo zdaňovacího období červen 2016 chybně uvedl červenec 2016, přičemž k této chybě došlo pouze dvakrát, na ostatních místech odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je správně uvedeno červen 2016. Tato zjevná chyba v psaní však nemůže způsobit natolik závažnou vadu rozhodnutí, jakou je zmatečnost či nepřezkoumatelnost (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2018, č. j. 7 Azs 196/2018 – 28, bod 11). Ostatně dokladem toho, že rozhodnutí je (nejen) pro žalobce zcela srozumitelné, je i to, že žalobce sám podle obsahu žaloby nemá pochybnosti o tom, o jaké zdaňovací období se jednalo.
21. Liché jsou i námitky týkající se doručování písemností. Zákon nestanoví žádnou sankci pro případ, že správce daně zvolí formu doručení v rozporu s prioritními způsoby stanovenými zákonem. I podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu nedodržení formy doručení samo o sobě neznámá, že se doručení musí zopakovat. Nejvyšší správní soud např. v odůvodnění rozsudku ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008-73, uvedl, že *„řádné doručení písemností v praxi znamená, že se písemnost zašle nebo odevzdá tomu, komu je určena, a že existuje důkaz o tom, že daná osoba písemnost převzala. Důvodem existence právní úpravy doručení je jistě mimo jiné i potřeba zabezpečit, aby si doručující správní orgány či soudy mohly být jisty, že se písemnost dostala do rukou adresáta. Je-li totiž adresát s obsahem písemnosti obeznámen, potom otázka, zda bylo doručení vykonáno předepsaným způsobem, nemá význam. Nedodržení formy tedy samo o sobě neznámá, že se doručení musí zopakovat, rozhodující je, zda se daná písemnost dostala do rukou adresáta“*. Ústavnost takového závěru nezpochybnil ani Ústavní soud, který v usnesení ze dne 28. 2. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3807/11, označil za podstatné, zda se i přes formálně nesprávný postup písemnost dostane do rukou adresáta, který se s ní mohl seznámit a zvolit další procesní postup. V daném případě se žalobce všemi písemnostmi uvedenými ve výzvě k vyzvednutí č. j. 1357382/17/2805-50523-604002 prokazatelně seznámil, jak plyne z doručanky založené v daňovém spise (opak ostatně žalobce ani netvrdil), a proto je otázka, zda bylo doručení vykonáno předepsaným způsobem, irelevantní (stejně tak je irelevantní to, zda byl žalobce nekontaktní, nicméně i s námitkami žalobce směřujícími proti tomuto závěru prvostupňového správce daně se žalovaný pod bodem 27 žalobou napadeného rozhodnutí správně vypořádal). Nadto orgány finanční správy svůj postup při doručování řádně a přezkoumatelným způsobem zdůvodnily (viz bod 27 žalobou napadeného rozhodnutí) a soud se s jejich závěry ztotožňuje.

22. K návrhu žalobce na předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie soud uvádí, že tímto návrhem není povinen se zabývat, neboť není soudem, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva. Navíc je z daňového spisu i z vyjádření žalobce zřejmé, že žalobce ke svému účetnictví přístup měl (viz bod 15 tohoto rozsudku), a proto není třeba odpovídat na otázku, zda je v rozporu s č. 168 písm. a) Směrnice 2006/112/ES a s principem neutrality daně, pokud plátce daně požádá daňové orgány o uplatnění nároku na odpočet daně, neboť nemá z objektivních důvodů přístup k účetnictví, přičemž tyto orgány nárok na odpočet nepřiznají s tím, že si musí žalobce nárok uplatnit sám. Obdobně žalobci žádná objektivní skutečnost nebránila v uplatnění nároku na odpočet daně v průběhu zákonné lhůty k tomu určené, žalobce to však zákonem předvídaným způsobem neučinil, jak již soud uvedl sub 16, a tudíž není nutno odpovídat ani na otázku, zda je v rozporu s čl. 63, 167, 168, 178 až 180, 182 a 219 Směrnice 2006/112/ES a s principem neutrality daně, pokud daňové orgány rozhodují uplatnění nároku na odpočet daně tak dlouho, že se nátok na odpočet daně stane neuplatnitelný z důvodu nesplnění formálních podmínek v podobě tzv. časového testu.
23. Pokud jde o důkazy označené v žalobě (listiny připojené k žalobě), pak na jejich provedení žalobce při jednání dne 13. 1. 2021 netrval.
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 [navíc náklady vynaložené v řízení před správním soudem lze dle Nejvyššího správního soudu považovat za součást běžné úřední činnosti, běžnou úřední činnost by mohly přesahovat např. náklady správního orgánu vynaložené na obranu proti žalobám zjevně šikanózním (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47; za pozornost ovšem stojí i odlišné stanovisko ke zmiňovanému usnesení rozšířeného senátu)], a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II).

Poučení:

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

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

Pardubice 20. ledna 2021

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu