



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **KPC Projekt Beta, a. s.**

sídlem Korunní 2569/108, Praha 10

zastoupena advokátem JUDr. Ing. Zbyňkem Kiesewetterem

sídlem Nad Šárkou 766/58, Praha 6

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 9. 2018, č. j. 38723/18/5300-21443-712603,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 20. 3. 2018, č. j. 1179322/18/2101-50522-205914.
2. Dodatečným platebním výměrem finanční úřad doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září 2016 ve výši 124 950 Kč a uložil jí povinnost

k úhradě penále ve výši 24 990 Kč, neboť neuznal nárok žalobkyně na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 298/2016 Sb. (dále jen „zákon o DPH“) z přijatého zdanitelného plnění od dodavatele společnosti NEUVITAS s. r. o. (dále jen „společnost Neuvitas“) na základě daňového dokladu č. 19012016.

3. Podle zprávy o daňové kontrole ze dne 23. 2. 2018 (vydané původním správcem daně – Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj; pro zjednodušení soud dále používá pro původního i následného správce daně souhrnně označení „finanční úřad“) byla důvodem neuznání nároku na odpočet skutečnost, že žalobkyně neprokázala, co konkrétně mělo být předmětem plnění uvedeného na dokladu č. 19012016 (na dokladu je uvedeno „*Fakturuje Vám za zprostředkovatelskou provizi za období 09/2016*“), ani své tvrzení, že se tento doklad vztahuje k softwarové databázi obsahující obchodní kontakty, která jí měla být dodána společností Neuvitas na základě smlouvy o dílo ze dne 25. 7. 2016. Žalobkyně neprokázala, že skutečně pořídila od společnosti Neuvitas databázi obchodních kontaktů, jak je deklarováno předávacím protokolem ze dne 5. 9. 2016, a že ji následně poskytla společnosti CORFU s. r. o. (dále jen „společnost Corfu“). Náhled databáze, který žalobkyně předložila, finanční úřad neosvědčil jako důkaz o tom, že se jednalo o databázi pořízenou od společnosti Neuvitas. Žalobkyně ani společnost Neuvitas nepředložily žádné důkazní prostředky prokazující, zda, kým a jakým způsobem byla provedena úhrada plnění, k němuž se má vztahovat doklad č. 19012016. Takové důkazní prostředky finanční úřad nezískal ani vlastní vyhledávací činností (dotazem u banky Raiffeisenbank a. s., u níž má žalobkyně veden účet).
4. Žalobkyně podala proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, které žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl. Po obsáhlém shrnutí judikatury vztahující se k důkaznímu břemeni a k nároku na odpočet se žalovaný ztotožnil se závěry finančního úřadu. S ohledem na nekonkrétnost předmětu plnění na daňovém dokladu č. 19012016 vznikly finančnímu úřadu důvodné pochybnosti o uskutečnění deklarovaného plnění. Tyto pochybnosti finanční úřad vyjádřil ve výzvách ze dne 7. 3. 2017 a ze dne 11. 7. 2017, čímž se přeneslo důkazní břemeno na žalobkyni. Ta jej však neunesla. V podrobnostech žalovaný odkázal na zprávu o daňové kontrole.
5. Dále zdůraznil, že předmět plnění na daňovém dokladu č. 19012016 je nejen neurčitý, ale neodpovídá ani předmětu plnění uvedenému na dalších důkazních prostředcích předložených žalobkyní. Sporný daňový doklad tak nemá jednoznačnou vazbu na další listiny. Věrohodnost daňového dokladu č. 19012016 snižují také opravy, které byly podle tvrzení žalobkyně provedeny společností Neuvitas. V rámci těchto oprav došlo ke změně nejen textu popisujícího předmět plnění, ale také data uskutečnění zdanitelného plnění a data vystavení dokladu. Otisk razítka a podpis, které jsou uvedeny u oprav, jsou odlišné od otisku razítka a podpisů na všech ostatních listinách, které žalobkyně ke spolupráci se společností Neuvitas předložila. Ze sdělení Policie ČR také vyplynulo, že jednatel společnosti Neuvitas A. K. (státní příslušník Ukrajiny) nemá od roku 2016 v ČR hlášenou adresu pobytu, ani není veden v databázích pohraniční policie Slovenska a Polska jako osoba překračující hranice z Ukrajiny.
6. Žalovaný dále poukázal na zjištění finančního úřadu, že na příjmových pokladních dokladech poskytnutých společností Neuvitas je uveden účel platby „částečná úhrada faktury č. 18012016“, zatímco sporný daňový doklad má č. 19012016. Navíc na daňovém dokladu č. 19012016 je uvedena forma úhrady „*převodem*“ a datum splatnosti 14. 10. 2016.

Na bankovním účtu, který měla žalobkyně využívat k ekonomické činnosti, však do 16. 12. 2016 není evidována žádná platba ve prospěch společnosti Neuvitas. Žalovaný souhlasil s finančním úřadem také v tom, že pochybnosti prohlubuje vyjádření jednatele žalobkyně, který při zahájení daňové kontroly uvedl, že o jednáních se společností Neuvitas a předmětu plnění nic konkrétního neví. Přestože žalobkyně následně namítla, že její činnost zabezpečují i další pracovníci, neupřesnila osoby, které měly činnosti vztahující se ke spornému plnění zajišťovat. Žalovaný přisvědčil také závěru finančního úřadu o existenci nesrovnalostí mezi předloženým „náhledem“ databáze a požadavky podle smlouvy o dílo. Náhled neobsahuje u většiny záznamů všechny požadované údaje a u některých údajů se objevují poznámky, z nichž plyne, že databázi již dříve využíval blíže neupřesněný hotel a že autorem databáze je pan L.. Pro srovnání žalovaný uvedl, že žalobkyní předložený náhled je také odlišný od databáze předložené společností Corfu.

7. K odvolací námitce vztahující se k ceně žalovaný doplnil, že uvedení ceny na daňovém dokladu nerozporuje, neboť je z něj zřejmé rozdělení na cenu s DPH a bez DPH. Zaučtování obchodního případu do účtové skupiny není pro účely nároku na odpočet DPH důkazem o přijetí zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno, resp. nemá vliv na posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně, proto se tímto bodem odvolání žalovaný blíže nezabýval. Ohledně předložení pokynů a technické dokumentace žalovaný souhlasil s argumentem žalobkyně, že zákon o DPH ani daňový řád neukládají daňovým subjektům povinnost těmito dokumenty disponovat. Nebylo tak povinností žalobkyně zmíněné dokumenty předložit v průběhu daňové kontroly. Bylo však na ní, aby disponovala takovými důkazními prostředky, kterými by byla schopna svá tvrzení prokázat, a to bez ohledu na povinnost vedení určitých evidencí.
8. Žalovaný nepřisvědčil tvrzenému rozporu dodatečného platebního výměru s daňovým řádem ani námitce nesprávně zjištěného skutkového stavu. Pokud daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 94/2018 Sb. (dále jen „daňový řád“) stanovící důkazní povinnost správce daně dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a že pokud tak neučinil, bylo jeho rozhodnutí vydáno na základě neúplných skutkových zjištění. Správce daně nemá povinnost prokazovat, jak se ve skutečnosti účetní případ odehrál. Žalovaný neshledal důvodnou ani obecnou námitku porušení základních zásad daňového řízení.

II. Obsah žaloby

9. V žalobě žalobkyně v první řadě namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný nezjistil dostatečně a správně skutkový stav, čímž porušil § 92 odst. 2 daňového řádu. V daňovém řízení nebylo prokázáno, že daňové přiznání žalobkyně za kontrolované období bylo chybné. Žalobkyně existenci zdanitelného plnění důsledně prokazovala. Napadené rozhodnutí je podle ní také nepřezkoumatelné, neboť žalovaný řádně nevypořádal jí uplatněné námitky.
10. K závěru finančního úřadu, podle kterého existuje rozpor mezi textem uvedeným na daňovém dokladu č. 19012016 a skutečným předmětem plnění, žalobkyně odkazuje na § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH, který v rámci náležitostí daňového dokladu blíže nespecifikuje rozsah a předmět plnění. Žalobkyní předložená faktura obsahuje plně postačující náležitosti. I přes toto stanovisko žalobkyně požádala společnost Neuvitas o

opravu dokladu č. 19012016 a doplnění odkazu na listiny tak, jak je uvedeno i ve výsledku kontrolního zjištění. Opravené údaje jsou smluvními stranami řádně podepsané.

11. Finanční úřad zpochybnil souvislost mezi daňovým dokladem č. 19012016 a smlouvou o dílo poukazem na „*vyjádření pana M. C., který při zahájení daňové kontroly správci daně sdělil, že neví, co konkrétně bylo předmětem plnění, ačkoliv za daňový subjekt uzavřel jak smlouvu o dílo, tak rovněž za daňový subjekt převzal zhotovenou databázi.*“ Žalobkyně s tímto argumentem nesouhlasí. Člen představenstva žalobkyně, který je současně jejím statutárním orgánem, je sice jedinou osobou oprávněnou jednat za žalobkyni, nicméně není možné odmítnout předložené listiny z toho důvodu, že s jejich detaily není plně obeznámen. Činnost žalobkyně zabezpečují i další její pracovníci. V průběhu daňové kontroly žalobkyně vše doplnila a řádně vysvětlila. Není proto pravdou, že se dostala do důkazní nouze svou nesoučinností. Současně není možné, aby pouze na základě počátečního tvrzení statutárního orgánu finanční úřad zpochybnil předložené listiny a celý průběh kontrolního šetření.
12. V rámci výše zmíněné opravy daňového dokladu bylo opraveno i datum uskutečnění zdanitelného plnění, které bylo chybně stanoveno dle § 21 odst. 3 zákona o DPH jako den vystavení daňového dokladu, na datum předání díla [5. 9. 2017 (*sic!*) v souladu s § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH]. Smluvní strany s tím svými podpisy vyslovily souhlas.
13. Žalobkyně se rovněž neztotožňuje s konstatováním finančního úřadu o existenci rozporu mezi cenou uvedenou na daňovém dokladu č. 19012016 (základ daně 595 000 Kč + DPH 124 950 Kč, celkem 719 950 Kč) a celkovou cenou uvedenou ve smlouvě o dílo (595 000 Kč). Oběma smluvními stranám bylo známo, že jsou plátkyněmi DPH, a proto je celková cena navýšena právě o tuto daň. Z tohoto důvodu obě společnosti chápaly smluvenou cenu jako cenu bez DPH. V žádném právním předpisu není stanoveno, že se uvádí výlučně cena včetně DPH.
14. Podle finančního úřadu společnost Neuvitas nepředložila kromě daňového dokladu č. 19012016 a pokladních dokladů o jeho úhradě žádné důkazní prostředky. Žalobkyně je však přesvědčena, že v řízení byly předloženy veškeré důkazní prostředky, kterými jsou podle § 29 a násl. zákona o DPH právě faktura a s ní související pokladní doklady. Jiné doklady zákon o DPH nevyžaduje. Finanční úřad nemůže na žalobkyni přenášet následky nesplnění žádosti třetími osobami, a nemůže z tohoto důvodu zpochybňovat žalobkyní předložené doklady, které jsou plně dostačující.
15. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem o nesprávném zaúčtování pořízení softwarové databáze. „Zboží“ je definováno v § 9 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví“). Zhotovení softwarové databáze není movitou věcí, ale nehmotným dílem podléhajícím autorskému právu, k němuž dokonce ani nelze převést vlastnické právo ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon). Lze pouze získat oprávnění k výkonu práva dílo užít (viz čl. 4 smlouvy o dílo). Odběratel žalobkyně jí také platí provizi za licenci za využívání této databáze při své obchodní činnosti, nikoli za prodej „zboží“. Zařazení v účtové skupině 51 (a nikoli 50) proto žalobkyně považuje za souladné s prováděcí vyhláškou k zákonu o účetnictví.

16. Žalobkyně dále rozporuje závěr finančního úřadu, že nepředložila pokyny a technickou dokumentaci ke zhotovení databáze, na základě kterých společnost Neuventas postupovala, ačkoli je tak uvedeno v čl. 5 smlouvy o dílo. V čl. 2 smlouvy o dílo je její předmět jednoznačně a určitě definován. Podle čl. 4 této smlouvy pak objednatel nepředává zhotoviteli žádné další podklady jako je specifikace a technická dokumentace. Žalobkyně proto nebyla povinna předložit takovou dokumentaci pro potřeby daňové kontroly.
17. Žalobkyně rovněž považuje za nesprávný závěr finančního úřadu, který zpochybňuje vytvoření databáze společností Neuventas odkazem na poznámky obsažené v databázi, ze kterých podle něj vyplývá užívání databáze již po delší dobu a autorství pana Lukeše. Předmětem daňové kontroly není postup, podle kterého společnost Neuventas databázi sestavovala. Způsob sestavení byl plně v kompetenci dodavatele, pro žalobkyni byl rozhodující výsledek, tj. sestavení a předání databáze.
18. Žalobkyně se dále neztotožňuje se závěrem, že databáze v mnoha případech neobsahuje všechny sjednané údaje dle čl. 2 smlouvy o dílo (např. u části adres na záložce „partneři“ mají chybět některé kontaktní údaje). Konečná databáze (excelový soubor) obsahuje několik „listů“. Stěžejní „list“ (firmy) obsahuje 1 500 záznamů, z nichž pouze 5 neobsahuje ani telefonní číslo a ani e-mailový kontakt. Všechny záznamy uvedené na tomto listu obsahují alespoň jeden kontaktní údaj. Databáze tak může plně sloužit svému účelu – využití kontaktů pro společnost Corfu, která takto zpracovanou databázi přijala bez výhrad. Za této situace (smluvní partneři akceptovali jak smlouvu o dílo, tak smlouvu o zprostředkování) není důvod zpochybňovat plnění smlouvy o dílo.
19. K závěru finančního úřadu, že databáze předložená společností Corfu a databáze předložená žalobkyní nejsou shodné, žalobkyně namítá, že jí předložená databáze byla verze vytvořená ke dni předání (5. 9. 2016). S databází se více než jeden rok pracovalo a v souladu s autorským zákonem bylo v čl. 4 smlouvy o dílo vysloveno svolení autora ke zveřejnění, úpravám, zpracování včetně překladu a spojení s jiným dílem. Databáze předložená společností Corfu tak již byla zjevně částečně upravená. Nejedná se tedy o dvě rozdílné databáze, ale pouze o dvě různé verze téže databáze. Uvedené skutečnosti finanční úřad nevzal vůbec v úvahu.
20. Finanční úřad ani žalovaný výše uvedené argumenty nezohlednili a nevypořádali se s nimi. Žalovaný namítané vady neodstranil, a v řízení tak nebylo prokázáno neoprávněné krácení daně. Žalovaný postupoval také v rozporu s pravidly pro hodnocení důkazů, neboť důkazy nehodnotil v jejich vzájemné souvislosti a nepřihlédl ke všemu, co vyšlo v řízení najevo. Závěrem žalobkyně namítá, že žalovaný porušil zásady zákonnosti, zákazu zneužití správního uvážení a přiměřenosti, nepostupoval v souladu s právními předpisy, neuplatňoval svou pravomoc pouze k těm účelům a v rozsahu, k nimž mu byla zákonem svěřena, a nešetřil práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů v souladu s právními prostředky (§ 5 daňového řádu).

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobkyně

21. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby a zopakoval argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí. Současně vyjádřil přesvědčení, že všechny námitky uplatněné žalobkyní v průběhu řízení řádně vypořádal.
22. V replice žalobkyně doplnila, že společnost Neuventas byla řádným plátcem DPH od 28. 3. 2006 do 25. 3. 2019. Orgány finanční správy až dne 30. 3. 2019 zveřejnily, že tato

společnost je nespolehlivým plátcem DPH. Do té doby nemohla mít žalobkyně žádné pochybnosti a neměla ani jak zjistit, že společnost Neuventas je problematickým subjektem. Žalovaný svým rozhodnutím přenesl daňovou povinnost na žalobkyni s odůvodněním o neprokázání tvrzení a nesplnění důkazní povinnosti. Nárok na odpočet lze však odepřít výlučně tomu, kdo o protiprávním jednání musel vědět. Žalovaný ignoroval některé zobecněné právní názory Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“ nebo „SDEU“; např. rozsudek ze dne 6. 9. 2012, *Gábor Tóth*, C-324/11) a postupoval v rozporu se zásadou daňové neutrality, zavedl tak systém odpovědnosti bez zavinění. Žalovaný nepřihlédl ke všemu, co vyšlo v řízení najevo, čímž obešel ustanovení daňového řádu, včetně základních principů.

IV. Posouzení žaloby soudem

23. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 18. 9. 2018, žaloba byla odeslána v pondělí dne 19. 11. 2018), osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). O věci soud rozhodl postupem podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť účastníci ani na výzvu soudu nesdělili, že s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasí.
24. Žaloba není důvodná.
25. V posuzované věci je mezi účastníky řízení sporné, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno a prokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uznání jí uplatňovaného nároku na odpočet DPH vztahujícího se k přijaté faktuře č. 19012016 od dodavatele Neuventas.
26. Soud úvodem připomíná, že podle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) i Soudního dvora týkající se vzniku a uplatňování nároku na odpočet DPH je nutné nejprve ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl (viz např. rozsudky NSS ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31, bod 21, nebo ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, bod 52 a judikaturu Soudního dvora tam citovanou).
27. Soudní dvůr v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Tyto podmínky v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále to, že příslušná faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“; viz např. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, a další judikaturu citovanou v usnesení NSS ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35, bod 30 a násl.).
28. Hmotněprávní podmínky jsou stanoveny v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH následovně: a) daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet musí být osobou povinnou k dani; b) použil zboží nebo služby, s jejichž pořízením je spojován nárok na odpočet, pro účely zdanitelných plnění na výstupu; c) daň je splatná nebo je odvedena za služby nebo zboží, které byly nebo budou dodány; d) plnění bylo na vstupu poskytnuto jinou osobou povinnou k dani. Pro uplatnění nároku na odpočet je třeba podle čl. 178 písm. a) směrnice o DPH předložit fakturu, jejíž obsah je definován v čl. 226 téže směrnice (formální podmínka).

29. V českém právu pak uvedeným podmínkám odpovídají § 72 a § 73 zákona DPH. Z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH plyne, že plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zákona o DPH plyne, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Náležitosti daňového dokladu pak stanoví § 29 zákona o DPH. Nesplní-li daňový subjekt zákonné podmínky pro přiznání odpočtu podle § 72 a § 73 zákona o DPH, nárok na odpočet daně mu vůbec nevznikne (viz např. rozsudek č. j. 5 Afs 388/2019-31, bod 20).
30. Soudní dvůr připustil, že zásada daňové neutrality vyžaduje, aby byl odpočet DPH přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (viz např. rozsudky SDEU ze dne 8. 5. 2008, *Ecotrade*, spojené věci C-95/07 a C-96/07, bod 63, ze dne 30. 9. 2010, *Uszodaépítő*, C-392/09, bod 39, nebo ze dne 9. 7. 2015, *Salomie a Oltean*, C-183/14, body 58 a 59). Jak bude dále podrobněji vysvětleno, napadené rozhodnutí je založeno na závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky hmotněprávní.
31. Soud si je vědom, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v nedávné době položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku dotýkající se jedné z hmotněprávních podmínek: „1) Je v souladu se směrnicí 2006/112/ES, pokud je uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podmíněno splněním povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani? 2) Pokud je odpověď na první otázku kladná a osoba povinná k dani uvedenou důkazní povinnost nesplní, lze odeprít právo na odpočet daně na vstupu, aniž by bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla anebo mohla vědět, že porušením zboží nebo služeb se účastní daňového podvodu?“ (usnesení ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54; u Soudního dvora je předběžná otázka vedena jako věc C-154/20). Reagoval tak na rozpor v judikatuře Nejvyššího správního soudu ohledně otázky, zda může správce daně odmítnout nárok na odpočet DPH v případě, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno pouze ohledně totožnosti konkrétního poskytovatele přijatého plnění. Rozšířený senát se v předkládacím usnesení přiklonil k tomu, že v takovém případě odmítnout nárok na odpočet DPH lze, což opřel o dosavadní převažující judikaturu Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora, přičemž opačný názor vyjádřený v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, označil za ojedinělý a vybočující z dosavadní rozhodovací praxe.
32. Soud vážil, zda je s ohledem na nastíněnou spornou otázku namíste přerušit řízení do doby rozhodnutí Soudního dvora ve věci C-154/20, příp. do rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 334/2017, důvody pro přerušení nyní předložené věci však neshledal. Otázka položená rozšířenému senátu i otázka položená rozšířeným senátem Soudnímu dvoru se týkají situace, kdy je jediným důvodem neuznání nároku na odpočet neprokázání totožnosti konkrétního poskytovatele přijatého plnění. Neprokázání osoby dodavatele však nebylo v nynější věci jediným důvodem neuznání nároku na odpočet (viz dále body 43 a násl.). V takových případech ani Nejvyšší správní soud nevyčkává na rozhodnutí otázky, kterou Soudnímu dvoru předložil, příp. rozhodnutí rozšířeného senátu (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 15, ze dne 7. 10. 2020, č. j. 7 Afs 79/2019-24, bod 21, ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, č. 4005/2020 Sb. NSS, bod 39, nebo ze dne 30. 1. 2019, č. j. 6 Afs 305/2018-43, bod 20).
33. Dále soud předesílá, že žalobkyně uplatnila v žalobě v převážné míře totožné námitky jako před finančními orgány v daňovém řízení (v odvolání i ve vyjádření k závěru kontrolního zjištění v řízení před finančním úřadem). Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé,

že žalovaný na žalobkyniny námitky reagoval a v některých dílčích aspektech jí dokonce přisvědčil, žalobkyně však v žalobě znovu opakovala tytéž námitky, aniž by brala v potaz argumentaci, kterou k nim žalovaný uvedl.

34. V této souvislosti soud připomíná, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační; od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tedy oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat na jeho místě vady napadeného správního aktu (není-li k jejich přezkumu vázán z úřední povinnosti). Žalobní bod je proto způsobilý projednání v té míře obecnosti, v níž je formulován. Míra precizace žalobních bodů pak do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, body 31 a 32).
35. Bylo proto na žalobkyni, aby namítla konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Žalobkyně však převážnou část žalobní argumentace zaměřila na výtky vůči závěrům finančního úřadu a *de facto* zcela ignorovala skutečnost, že se shodnými námitkami zabýval již žalovaný v napadeném rozhodnutí. Tímto postupem ovšem značně snížila svou šanci na procesní úspěch, neboť soud za ni nemohl domýšlet další argumenty. Pokud žalobkyně v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128, bod 17, či rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 10. 2020, č. j. 10 Af 30/2019-75).
36. Žalobkyně namítá, že finanční orgány nezjistily skutkový stav dostatečně a správně, čímž měly porušit § 92 daňového řádu. V této souvislosti soud proto stručně připomíná základní principy rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.
37. Obecně platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Naopak správce daně v daňovém řízení prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
38. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, body 47 až 51, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, bod 13, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, bod 49, viz také např. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, bod 15). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů,

kteřé mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).

39. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.
40. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval.
41. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
42. Pokud pak jde konkrétně o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, tedy z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad (viz např. výše citovaný rozsudek NSS č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 13). Podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice o DPH). Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je nutno vykládat v souladu s judikaturou tak, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“* (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103; shodně též rozsudek NSS č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 13).
43. V nyní posuzované věci sice žalobkyně splnila své prvotní důkazní břemeno předložením daňového dokladu č. 19012016. Finančnímu úřadu však vznikly pochybnosti o tom, zda se plnění deklarované tímto dokladem uskutečnilo tak, jak je na něm uvedeno, z důvodu nekonkrétního předmětu plnění (*„Fakturujeme Vám za: zprostředkovatelskou provizi za období 09/2016“*) a neprokázání souvislosti s uskutečněným plněním pro A. M., která měla vyplývat z listin, které žalobkyně předložila při zahájení daňové kontroly dne 31. 1. 2017. Žalobkyně k výzvě finančního úřadu v podání ze dne 15. 3. 2017 připustila předložení nesprávných doprovodných listin a uvedla, že plnění deklarované na dokladu č. 19012016 souviselo s uskutečněným plněním pro společnost Corfu, nikoliv pro A. M.. Podle

žalobkyně bylo předmětem plnění vytvoření databáze kontaktů z oblasti cestovního ruchu (včetně uvedení kontaktních osob, jejich telefonních čísel a e-mailových adres), a to včetně aktualizace do 31. 12. 2017.

44. Finančnímu úřadu nicméně pochybnosti přetrvávaly, neboť předmět plnění uvedený v daňovém dokladu č. 19012016 (zprostředkovatelská provize) byl značně odlišný od tvrzení žalobkyně, že se mělo jednat o vytvoření databáze obchodních kontaktů. Souvislost mezi daňovým dokladem č. 19012016 na jedné straně a na druhé straně smlouvou o dílo ze dne 25. 7. 2016 a předávacím protokolem ze dne 5. 9. 2016, které se týkaly vytvoření a předání databáze, zůstala nejasná. Finanční úřad proto vyzval žalobkyni výzvou podle § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 11. 7. 2017 k prokázání splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet. V této výzvě také řádně vysvětlil důvody svých pochybností. Soud se shoduje se žalovaným, že finanční úřad unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a to přešlo zpět na žalobkyni (srov. výše body 39 a 40). Tuto skutečnost ostatně žalobkyně nezpochybňuje. Mezi účastníky je sporné, zda žalobkyně v této fázi daňového řízení unesla své důkazní břemeno, či nikoliv.
45. Toto je výchozí bod, z něhož je třeba nahlížet na žalobkyniny námitky.
46. Žalobkyně se domnívá, že rozptýlila pochybnosti o neurčitosti předmětu plnění na daňovém dokladu č. 19012016 a jeho souvislosti se smlouvou o dílo ze dne 25. 7. 2016 a předávacím protokolem ze dne 5. 9. 2016 tím, že dne 22. 11. 2017 jako přílohu k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění předložila opravený daňový doklad č. 19012016. Na tomto dokladu je původně uvedený předmět plnění (zprostředkovatelská provize) přeškrtnut a nově nahrazen textem „dle smlouvy o dílo - softwarové databáze ze dne 25. 7. 2016 a na základě předávacího protokolu ze dne 5. 9. 2016 vytvoření a poskytnutí oprávnění k výkonu práva k elektronické databáz[i] kontaktů obchodních firem“. Zároveň je přeškrtnuto i původně uvedené datum uskutečnění zdanitelného plnění a datum vystavení a oba údaje (původně 30. 9. 2016) jsou nahrazeny datem 5. 9. 2016.
47. Již finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole i žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlili důvody, pro které neuznali takto upravený doklad jako důkaz prokazující nárok na odpočet DPH. Poukázali na to, že podpis připojený k opravám je nečitelný a pouhým laickým pohledem je seznatelné, že se podstatně liší od podpisů jednatele společnosti Neuventas uvedených na jiných dokladech. Také připojené razítko společnosti Neuventas se liší od razítka této společnosti na všech ostatních dokladech, které žalobkyně ke spolupráci se společností Neuventas doložila (obsahuje pravopisnou chybu v názvu ulice). Uzavřeli proto, že není zřejmé, kdo opravy učinil a kdo je stvrdil svým podpisem. Nově předložený daňový doklad tak podle nich není daňovým dokladem s neporušeným obsahem. Poukázali také na informaci získanou od Policie ČR týkající se osoby jednatele společnosti Neuventas A. K., z níž vyplynuly pochybnosti o tom, zda se vůbec od roku 2016 zdržoval v ČR.
48. Žalobkyně na tyto pochybnosti o věrohodnosti oprav v žalobě (ani v odvolání) nijak nereagovala, zjištěné nesrovnalosti nevysvětlila a neprokázala, že opravy na dokladu č. 19012016 provedla osoba oprávněná jednat za společnost Neuventas. Za této situace není na soudu, aby domýšlel argumenty za žalobkyni (viz výše body 34 a 35). Soud se se závěrem o nevěrohodnosti oprav dokladu č. 19012016 ztotožňuje. Tyto opravy tak neprokázaly souvislost dokladu č. 19012016 s předloženou smlouvou o dílo ze dne 25. 7. 2016 a předávacím protokolem ze dne 5. 9. 2016, naopak pochybnosti o existenci takové

souvislosti ještě prohloubily. Bylo přitom plně na žalobkyni, aby pochybnosti finančních orgánů v této otázce rozptýlila. Předložením daňového dokladu žalobkyně bez dalšího nesplnila povinnost podle § 92 odst. 3 daňového řádu. Jinými slovy, neunesla důkazní břemeno týkající se prokázání skutečného obsahu předloženého dokladu, tedy faktického stavu. Finanční orgány na základě relevantních zjištění, která učinily, totiž tvrzení žalobkyně dostatečně zpochybnilly.

49. Žalobkyni nelze přisvědčit v tom, že by finanční orgány požadovaly prokázání rozsahu a předmětu plnění nad rámec § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH, nebo požadovaly jiné doklady, než které vyžaduje zákon o DPH. Jak již soud uvedl výše, formální předložení (byť i bezvadného) daňového dokladu k prokázání nároku na odpočet DPH nepostačuje, existují-li pochybnosti o jeho souladu se skutečností. Daňový subjekt je povinen prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (viz výše bod 42). Ustanovení § 73 zákona o DPH vyžaduje, aby plátce doložil nárok na odpočet daňovým dokladem s předepsanými náležitostmi (viz § 29 zákona o DPH), popř. i bez nich (což lze *a contrario* dovodit z odstavce 5 citovaného ustanovení), přičemž v takovém případě je plátce povinen nárok prokazovat jiným způsobem, tedy jakkoli v intencích § 93 a násl. daňového řádu (viz rozsudek č. j. 5 Afs 388/2019-31, bod 25). Tato možnost nebyla žalobkyni odepřena.
50. Poukázaly-li finanční orgány na to, že na příjmových pokladních dokladech předložených společností Neuvitas bylo jako účel platby uvedeno „částečná úhrada faktury č. 18012016“, zatímco sporný daňový doklad má č. 19012016, nekladly žalobkyni k tíži nesplnění žádosti třetími osobami, jak se žalobkyně mylně domnívá. Vzhledem k tomu, že příjmové pokladní doklady nebyly s ohledem na odlišné číslo faktury způsobilé prokázat vazbu na žalobkyní uplatňovaný daňový doklad č. 19012016, nemohly být bez dalšího důkazem o splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet. Pokud za této situace v kombinaci se shora popsány nesrovnalostmi finanční orgány uzavřely, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, nekladly jí neoprávněně k tíži jednání třetích osob, ale pouze v souladu se zákonnými požadavky trvaly na splnění povinnosti daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Nemá-li daňový subjekt odpovídající důkazní prostředky k dispozici a nejsou-li předloženy ani za součinnosti třetích osob, dopadá neunesení důkazního břemene na daňový subjekt, neboť právě ten je zodpovědný za prokázání rozhodných skutečností.
51. Krom již výše zmíněného finanční orgány zjistily také nesrovnalosti ohledně platby. Jak již bylo uvedeno v předchozím odstavci, příjmové pokladní doklady od společnosti Neuvitas úhradu sporného plnění nepotvrdily. Finanční úřad dotazem u Raiffeisenbank a. s., u níž měla žalobkyně podle sdělení jejího jednatele veden účet, zjistil, že v období od 1. 1. 2016 do 16. 12. 2016 není na tomto účtu evidována žádná odchozí platba ve prospěch společnosti Neuvitas, přestože podle faktury č. 19012016 bylo datum splatnosti 14. 10. 2016 a platba měla být provedena převodem. S tímto zjištěním byla žalobkyně seznámena již v průběhu daňového řízení, přesto okolnosti platby nevysvětlila ani neprokázala, že cenu uvedenou na faktuře č. 19012016 společnosti Neuvitas skutečně uhradila.
52. Žalobkyně dále namítá, že jí finanční orgány nemohly klást k tíži nevědomost jejího jednatele M. C. o jednáních se společností Neuvitas a o plnění, k němuž se má vztahovat doklad č. 19012016, neboť činnost žalobkyně zabezpečují i její další pracovníci. Je sice pravdou, že M. C. již při zahájení daňové kontroly uvedl, že činnost žalobkyně je

rozdělena mezi něj, pana J. a pana Sl., a to podle jejich odbornosti (M. C. má na starosti design, pan J. audio a pan S. rekonstrukce). Žalobkyně však v průběhu daňového řízení neposkytla vyjádření osoby, která se měla deklarovanou zakázkou fakticky zabývat, ani nenavrhl svěřenský výsledek konkrétní osoby, která by mohla zjištěné nesrovnalosti vysvětlit. Obdobně se vyjádřil již žalovaný, který ke shodné námitce mimo jiné uvedl, že žalobkyně nekonkretizovala osoby, které měly činnost vztahující se k deklarovanému přijatému zdanitelnému plnění zajišťovat. Podle soudu měla žalobkyně dostatek prostoru pro to, aby navrhla provedení svědeckého výslechu odpovědné osoby, a neučinila-li tak, jde její procesní pasivita plně k její tíži.

53. Za popsáných okolností pak nemohlo k unesení důkazního břemene žalobkyně postačovat ničím nepodložené tvrzení (byť by odpovídalo skutečnosti), že obsah databáze, jejíž náhled žalobkyně předložila, je v souladu s požadavky smlouvy o dílo a že nesrovnalosti mezi touto databází a databází předloženou finančnímu úřadu společností Corfu (žalobkyniným odběratelem) jsou dány pouze tím, že společnost Corfu s databází již více než rok pracovala, a proto se mohl její obsah změnit a aktualizovat. Finanční orgány nezpochybnil, že žalobkyně společnosti Corfu nějakou databázi dodala, resp. tuto otázku podrobně neproěřovaly právě s ohledem na skutečnost, že žalobkyně neprokázala, že předmětem plnění, k němuž se vztahuje uplatňovaný daňový doklad č. 19012016, byla databáze obchodních kontaktů, ani to, že by takovou databázi pořídila od společnosti Neuvitas. Jinými slovy, neprokázala-li žalobkyně přijetí plnění, jak bylo deklarováno na uplatňovaném daňovém dokladu, resp. jež tvrdila s odkazem na spornou opravu tohoto dokladu, bylo nadbytečné zabývat se tím, zda deklarované plnění použila v rámci své ekonomické činnosti (prodala dále společnosti Corfu). V řízení nebylo prokázáno, jaké plnění bylo žalobkyni fakturováno společností Neuvitas a zda se vůbec fakticky uskutečnilo.
54. Soud proto souhlasí se žalovaným, že splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH žalobkyně zjevně neprokázala.
55. K námitce žalobkyně, že nebyla povinna předložit pokyny a technickou dokumentaci ke zhotovení databáze, se vyjádřil již žalovaný tak, že souhlasí s argumentem, podle kterého zákon o DPH ani daňový řád neukládají daňovým subjektům povinnost těmito dokumenty disponovat. Nebylo tak povinností žalobkyně zmíněné dokumenty předložit v průběhu daňové kontroly. Zdůraznil však, že bylo na žalobkyni, aby disponovala takovými důkazními prostředky, kterými by byla schopna svá tvrzení prokázat, a to bez ohledu na povinnost vedení určitých evidencí. Opakuje-li nyní žalobkyně svou námitku, že v rámci daňové kontroly nebyla povinna předložit pokyny a technickou dokumentaci, nelze ji než odkázat na to, co již uvedl žalovaný.
56. Obdobně v případě námitek týkajících se způsobu uvedení ceny a nesprávného účtování (viz výše body 13 a 15) žalobkyně zcela pomíjí odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný uvedl, že cenu na daňovém dokladu nezpochybňuje a otázku zaúčtování obchodního případu do konkrétní účtové skupiny nepovažuje za rozhodnou pro posouzení podmínek pro uplatnění nároku na odpočet. Dílčími námitkami žalobkyně tak fakticky přisvědčil (byť to na výsledném posouzení nic nezměnilo). Opakuje-li tedy žalobkyně v žalobě námitky směřující proti závěrům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole, s nimiž se žalovaný neztotožnil, míjí se s důvody napadeného rozhodnutí.

57. Již z výše uvedeného je zřejmé, že žalovaný reagoval na žalobkyniny odvolací námitky (které byly shodné jako námitky vznesené v žalobě). Byla to naopak žalobkyně, která ignorovala jejich vypořádání žalovaným v napadeném rozhodnutí. Rozhodnutí žalovaného požadavky standardně kladené na přezkoumatelnost správních rozhodnutí nepochybně splňuje, nadto je třeba jej vnímat ve spojení se zprávou o daňové kontrole, která obvykle obsahuje podrobnější skutková zjištění než rozhodnutí odvolacího orgánu, jehož úkolem není všechna skutková zjištění opakovat, ale především reagovat na odvolací námitky. Nesouhlas žalobkyně s věcným posouzením nelze zaměňovat za nepřezkoumatelnost.
58. S ohledem na výše uvedené nemůže obstát ani zcela obecná námitka vytýkající porušení základních zásad daňového řízení. Finanční orgány nepochybily, trvaly-li na tom, že pokud žalobkyně ve svém daňovém přiznání nárokovala odpočet DPH, byla povinna prokázat, že pro takový postup splnila zákonné podmínky. V takovém postupu nelze spatřovat porušení pravidel pro hodnocení důkazů či uplatňování pravomoci nad rámec účelů a rozsahu svěřených zákonem. Finanční orgány se nemohly dopustit ani zneužití správního uvážení, neboť správním uvážením v případě posuzování podmínek nároku na odpočet DPH nedisponují. Nejsou-li splněny zákonné hmotněprávní podmínky, nemohou nárok na odpočet přiznat, naopak jsou-li tyto podmínky splněny, nemohou jej odepřít, ledaže je na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem. O posledně zmíněný případ se však v posuzované věci nejednalo.
59. Závěrem soud doplňuje, že argumentace žalobkyně uplatněná v replice je nejenže vznesená až po lhůtě pro podání žaloby (viz § 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.), ale míří zcela mimo důvody, na nichž je založeno napadené rozhodnutí. Finanční úřad ani žalovaný nevytýkaly žalobkyni, že mohla či měla vědět o protiprávním jednání společnosti Neuvitas, v řízení ani nebylo zjištěno (či zjišťováno), že by se společnost Neuvitas protiprávního jednání (daňového podvodu) dopustila. Takový postup byl v souladu s dosud převažující judikaturou, podle níž lze zkoumat případnou účast daňového subjektu na podvodu pouze tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet (viz např. výše citované rozsudky č. j. 5 Afs 388/2019-31, bod 18, č. j. 7 Afs 194/2019-43, bod 41, a č. j. 10 Afs 268/2019-53, bod 42, nebo rozsudek ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016-32, či další judikaturu citovanou v bodu 41 usnesení č. j. 1 Afs 334/2017-35). Jak již soud opakovaně uvedl, žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek (k jakému plnění se vztahoval jí uplatňovaný doklad č. 19012016, zda se toto plnění uskutečnilo tak, jak bylo deklarováno, a zda se fakticky vůbec uskutečnilo). Mířila-li snad žalobkynina dodatečná námitka na předběžnou otázku, kterou rozšířený senát položil Soudnímu dvoru v usnesení č. j. 1 Afs 334/2017-54 (viz výše bod 31), je pravdou, že se tak stalo, až po podání žaloby v této věci. Nicméně již výše soud vysvětlil, že se podaná předběžná otázka vztahuje pouze na situace, kdy jediným důvodem neuznání nároku na odpočet je neprokázání konkrétního dodavatele, zatímco ostatní hmotněprávní podmínky jsou splněny (viz výše bod 32). O takovou situaci se však v posuzované věci nejedná.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

60. Soud neshledal žádný žalobní bod důvodným a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
61. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, který byl ve věci

úspěšný, soud náhradu nákladů nepřiznal, protože mu žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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 8. března 2021

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu