



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **Lapertas, a.s.**
sídlem Vídeňská 183/124, Brno
zastoupena advokátkou JUDr. Zdeňkou Jedličkovou
sídlem Bašty 413/2, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2019, č. j. 4023/19/5300-21442-711359

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

- 1. Dne 12. 2. 2015 Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) u žalobkyně zahájil daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za

zdaňovací období měsíce září 2014 na dosud nevyměřenou daň v rozsahu všech přijatých plnění.

2. Platebním výměrem ze dne 11. 5. 2017, č. j. 2335796/17/3002-50526-706630, správce daně vyměřil žalobkyni DPH ve výši 268 066 Kč. Neužnal jí mj. nárok na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění od dodavatelů CCS Česká společnost pro platební karty s. r. o. (dále též „CCS“), RENÉ ZIEMNIOK s. r. o., Mgr. F. L. a O2 Czech Republic a. s., neboť žalobkyně neprokázala, že daná plnění použila v rámci své ekonomické činnosti.
3. Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí správce daně tak, že hodnotu vyměřené daně změnil částku 265 756 Kč. Uznal žalobkyni nárok na odpočet od dodavatele Ventana; ve zbytku rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Obsah žaloby

4. Žalobkyně v podané žalobě namítla, že napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném zjištění skutečností potřebných pro správu daně a jejich nesprávném hodnocení. Napadené rozhodnutí bylo vydáno procesně nezákonným postupem, při kterém byly porušeny základní zásady daňového řízení.
5. U neprokázání použití přijatého zdanitelného plnění (pohonných hmot) od společnosti CCS správce daně neprokázal ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, existenci vážných a důvodných pochyb o použití předmětných přijatých zdanitelných plnění k ekonomické činnosti žalobkyně. Žalovaný porušil zákonem stanovenou zásadu přiměřenosti a soustředil se i na doklady minimálních hodnot. Tím zatížil daňový subjekt zcela nad zákonný rámec, navíc tím porušil zásadu hospodárnosti daňového procesu. Žalobkyně prokázala způsob využití pořízených pohonných hmot návrhem svých důkazních prostředků a podanými vysvětleními.
6. Provedenými důkazními prostředky bylo prokázáno, že služby od dodavatele RENÉ ZIEMNIOK byly poskytnuty a jejich cena byla uhrazena. Návrh na doplnění důkazního řízení byl žalovaným zamítnut z formálních důvodů a žalobkyně nebyla vyzvána k upřesnění svého návrhu na výsledcích svědka. Ve věci poskytnutí právních služeb Mgr. F. L. nebyla žalobkyně nijak informována o výzvě správce daně, nemohla tedy zprostit Mgr. L. mlčenlivosti. Následně navrhla žalobkyně důkazní prostředek – svědeckou výpověď Mgr. F. L., přičemž je zjevné, že v případě provedení tohoto důkazního prostředku by žalobkyně Mgr. L. mlčenlivosti zprostila. Žalovaný se však s odkazem na deklarovanou povinnost mlčenlivosti s postupem správce daně ztotožnil, aniž by byla žalobkyně vyzvána k doplnění svého návrhu. Správní orgány tedy neprovedly navržený důkazní prostředek bez řádného odůvodnění, čímž jí znemožnily prokázat svá tvrzení.
7. Závěrem namítla, že daňové řízení a rozhodnutí žalovaného je nezákonné, zejména v důsledku hrubého porušení základních zásad daňového řízení. Opakovaně vznášené požadavky na prokazování nároku na odpočet ve zcela bagatelních částkách jsou zcela nezpochybnitelným porušením zásady ekonomie daňového procesu i zásady přiměřeného zatěžování daňového subjektu. Jen náklady na zpracování návrhu důkazních prostředků převyšují žalobkyní požadovaný nárok na odpočet daně. Žalobkyně by musela vynaložit za každý výsledek alespoň 4000 Kč, aby prokázala nárok na odpočet mnohdy v řádu stokorun.
8. Navrhla proto, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že námitka žalobkyně ohledně porušení zásady ekonomie řízení je uvedena toliko v obecné rovině, bez konkrétnějšího upřesnění. Neumožňuje tak žalovanému konkrétnější reakci. Správní orgány v průběhu celého daňového řízení postupovaly v souladu se zákonem s důrazem na zachování všech základních zásad správy daní (včetně zásady přiměřenosti a zásady hospodárnosti). Žalovaný tak odmítá tvrzení žalobkyně, že by v předmětném řízení postupoval účelově a zaujatě v rozporu se základními zásadami správy daní.
10. Žalobkyně na podporu svých tvrzení uvedených v daňovém přiznání k DPH předložila k prokázání přijetí zdanitelných plnění od společnosti CCS mimo jiné knihy jízd za období měsíce srpna 2014. Z nich ovšem nebylo zcela zřejmé, zda se skutečně jednalo o jízdy související s ekonomickou činností žalobkyně, neboť ani v jednom případě nebylo zřejmé, kam přesně byla jízda vykonána. Nelze proto ověřit, zda počet najetých kilometrů odpovídá skutečně vykonané cestě v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Knihy jízd byly vedeny neprůkazně a samy o sobě neprokazují, že se jízdy uskutečnily tak, jak bylo v knihách jízd uvedeno. Pochybnosti správce daně v tomto směru vyplynuly zejména ze skutečnosti, že žalobkyně nepředložila v průběhu daňové kontroly žádnou evidenci o provozu motorových vozidel, resp. cestovní příkazy, příkazy k jízdě za předmětné zdaňovací období, či jiné důkazní prostředky vztahující se k nákupu pohonných hmot.
11. Zdanitelné plnění přijaté od společnosti RENÉ ZIEMNIOK bylo uvedeno na daňovém dokladu toliko obecně. Z žádného předloženého důkazního prostředku nevyplývala ani identifikace objektů, k nimž se předmětná investiční činnost měla vztahovat, ani o jakou investiční činnost se mělo jednat. Žalobkyně rovněž na výzvu k prokázání skutečnosti relevantně nereagovala. Pochybnosti správce daně následně neodstranil ani jednatel společnosti RENÉ ZIEMNIOK, neboť přesně neidentifikoval nemovité věci, ke kterým se jím uvedená investiční činnost měla vztahovat. Z předložených důkazních prostředků obchodní společnosti RENÉ ZIEMNIOK tak nebyl zřejmý rozsah takto poskytnutých služeb.
12. V případě návrhu na výslech svědka R. Z. žalobkyně nepostupovala podle § 92 odst. 6 daňového řádu. Nesdělila správci daně informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit. Naopak z podání pana R. Z. vyplynulo, že není obeznámen s faktickým použitím předmětného zdanitelného plnění k ekonomické činnosti žalobkyně a že důkazní prostředky prokazující rozsah plnění a jeho použití k ekonomické činnosti má v držení právě žalobkyně, nikoli jeho společnost. V rámci předmětného daňového řízení tedy správce daně oprávněně nepřistoupil k výslechu navrhovaného svědka.
13. V případě zdanitelného plnění přijatého od Mgr. F. L. vznikly správci daně pochybnosti na základě předložených daňových dokladů s předmětem plnění „právní pomoc dle dohody“. Smlouvu o poskytování právního poradenství má však žalobkyně uzavřenou s advokátkou JUDr. Z. J., přičemž z těchto plnění si žalobkyně pravidelně nárokuje odpočet DPH. Správce daně veškeré své pochybnosti konkrétně vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností, přičemž žalobkyně na tuto výzvu k prokázání skutečností řádně nereagovala.
14. Pochybnosti správce daně následně neodstranil ani samotný Mgr. F. L. Pouze uvedl, že je vázán mlčenlivostí podle § 21 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii (dále jen „zákon o

advokacii“), a předložil daňové doklady shodující se s daňovými doklady předloženými žalobkyní. V případě návrhu na výslech svědka žalobkyně nepostupovala podle § 92 odst. 6 daňového řádu, neboť správci daně nesdělila informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Navíc z podání Mgr. F. L. vyplynulo, že je vázán mlčenlivostí podle zákona o advokacii. V rámci předmětného daňového řízení tedy správce daně oprávněně se zdůvodněním nepřistoupil k výslechu navrhovaného svědka.

15. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobkyně

16. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že správce daně provádí opakované daňové kontroly, v důsledku nichž se žalobkyně dostala do krizové situace a došlo ke znemožnění výkonu její činnosti. V ostatním setrvala na své žalobní argumentaci a návrhu na zrušení napadeného rozhodnutí.

V. Ústní jednání

17. Při ústním jednání dne 31. 3. 2021 účastníci setrvali na svých stanoviscích uplatněných v předchozích písemných podáních. Zástupkyně žalobkyně zdůraznila, že u dodavatele RENÉ ZIEMNIOK bylo prokázáno dodání předmětných plnění. U Mgr. L. správci daně nemohly vzniknout pochybnosti, neboť žalobkyně nepochybně může využít právních služeb od více advokátů, aniž by musela konkretizovat, čeho se služby týkaly. Zástupce žalovaného odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Soud konstatoval obsah soudního a správního spisu. Dokazování prováděno nebylo, neboť účastníci žádné důkazní návrhy neuplatnili a ani soud ze své vůle neshledal potřebu doplňovat dokazování.

VI. Posouzení věci soudem

18. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex offio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
19. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.
20. Soud se nejprve zabýval námitkou prokázání přijetí zdanitelných plnění od společnosti CCS [bod VI. A) rozsudku]. Poté se zabýval námitkou procesních pochybení spočívajících v neprovedení výslechů svědků [bod VI. B) rozsudku] a námitkou porušení zásady ekonomie daňového řízení [bod VI. C) rozsudku].
21. Skutkový stav nastínil soud výše ve vymezení věci. Z hlediska skutkových souvislostí se sluší podotknout, že zdejší soud se již věcně zabýval šesti žalobami žalobkyně, jež se týkaly odpočtů DPH za dřívější zdaňovací období. Soud ve všech případech žalobu zamítl, neboť se neztotožnil s námitkami žalobkyně proti postupu a závěrům daňové správy (srov. rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2019, č. j. 30 Af 64/2017 - 61, ze dne 20. 11. 2019, č. j. 30 Af 74/2017 - 56, ze dne 7. 1. 2021, č. j. 30 Af 113/2018 - 17, ze dne 16. 12. 2020, č. j. 30 Af 66/2018 - 18, ze dne 18. 2. 2021, č. j. 30 Af 23/2019 - 17, ze dne 28. 1. 2020, č. j. 30 Af 99/2018 -13). Tak je tomu i v tomto případě, ostatně i uplatněná žalobní argumentace je obdobná.

VI. A) Námitka neprokázání zdanitelného plnění od společnosti CCS

22. Žalobkyně namítla, že správce daně neprokázal existenci vážných a důvodných pochyb o použití přijatých zdanitelných plnění od společnosti CCS k ekonomické činnosti žalobkyně. Dále tvrdila, že prokázala způsob využití pořízených pohonných hmot návrhem svých důkazních prostředků a podanými vysvětleními, zejména knihou jízdy.
23. Soud proto dále hodnotil, zda žalobkyně v daňovém řízení předložila takové důkazy, kterými by prokázala uplatnění nároku na odpočet daně v souladu s § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).
24. Z judikatury vyplývá, že uplatní-li plátce nárok na odpočet DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění, která správce daně následně zpochybní, je na plátcích, aby v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázal splnění nejen formálních, ale i hmotněprávních podmínek odpočtu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006- 107, ze dne 24. 1. 2008, č. j. 7 Afs 112/2007-40, č. 1836/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79).
25. Formální podmínkou uplatnění nároku na odpočet je především existence daňového dokladu vystaveného plátcem podle § 73 odst. 1 zákona o DPH. Hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet pak vyplývají z § 72 odst. 1 zákona o DPH, podle něhož nárok na odpočet na vstupu vzniká plátcích, který zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.
26. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH] a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je třeba vykládat 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, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, v němž uzavřel, že pokud daňový subjekt prokazuje nárok na nadměrný odpočet *„formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.“* (srov. dále např. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, či usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale také stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45).
27. Daň či nárok na odpočet DPH tedy nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nemůže být přiznán, existují-li pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění. Zákon je založen na faktickém uskutečnění zdanitelného plnění, nikoliv na jeho formálním vykázání. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72). Samotné

doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu tak nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, není-li podloženo existujícím zdanitelným plněním.

28. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu z přijatého zdanitelného plnění od společnosti CCS, konkrétně pohonných hmot. Jako důkazní prostředek předložila v rámci daňové kontroly knihy jízd jednotlivých motorových vozidel za období srpen 2014, kdy se měla předmětná zdanitelná plnění uskutečnit.
29. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností dne 26. 5. 2015 vyzval žalobkyni k prokázání skutečností, konkrétně že přijaté plnění bylo použito v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH pouze pro ekonomickou činnost žalobkyně k uskutečňování zdanitelných plnění. Správci daně vznikly pochybnosti na základě předložených knih jízd a provedeného místního šetření. Uvedl, že z knih jízd není zřejmé, zda zaznamenané cesty byly skutečně vykonané v rámci ekonomické činnosti žalobkyně, neboť v knihách jízd je vždy kromě data jízd uveden čas, odkud, kam, důvod, kolik kilometrů bylo ujetu služebně a kolik soukromě (u soukromých jízd je vždy uvedeno 0 km) a počáteční a konečný stav tachometru. V položkách odkud a kam je vždy zaznamenán pouze název obce počátku a konce cesty (např. Brno – Brno). Ani v jednom případě není zřejmé, kam byla cesta vykonána. Nelze ověřit, co bylo skutečným předmětem cesty. Zmocněnec žalobkyně k tomu uvedl, že přesné cíle v rámci obce žalobkyně neexistuje a s ohledem na druh činnosti žalobkyně (správa nemovitostí) není toto reálně možné, neboť cílů v rámci obce může být v příslušný den velké množství. Z předložených knih jízd dále vyplývá, že řada jízd probíhá mimo pracovní dobu jednotlivých zaměstnanců a žalobkyně většinou nezaznamenává čerpání pohonných hmot. Správce daně dále ve výzvě k prokázání skutečností podrobně uvedl rozbor jednotlivých knih jízd u osobních automobilů a stavy tachometrů.
30. Žalobkyně na výzvu reagovala podáním ze dne 4. 8. 2016, ve kterém uvedla, že není zákonem nařízena forma knihy jízd a že vede prokazatelnou a řádnou knihu jízd se všemi potřebnými údaji. Má za to, že vozidla jsou používána výhradně k výkonu její ekonomické činnosti. Další důkaz nemá, ani logicky mít nemůže (č. 1. A16 správního spisu).
31. Podle výše citované judikatury formálně perfektní daňové doklady nepostačují k prokázání nároku na odpočet, pokud správci daně vzniknou důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění. Soud se se ztotožňuje se žalovaným, že správce daně v průběhu daňové kontroly specifikoval své pochybnosti o přijatých zdanitelných plnění. Bylo tedy na žalobkyni, aby v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu předložila důkazy, které by pochybnosti správce daně vyvrátily. Soud souhlasí se správními orgány rovněž v tom, že důkazy předložené žalobkyní (knihy jízd) nebyly způsobily pochybnosti správce daně vyvrátit a doložit, že přijaté plnění (pohonné hmoty) byly použity pouze pro ekonomickou činnost žalobkyně k uskutečňování zdanitelných plnění. Další důkazy žalobkyně v průběhu daňové kontroly nepředložila.
32. Závěry správních orgánů o nevěrohodnosti, resp. neprůkaznosti knihy jízd jsou oprávněné. Z předložené knihy jízd lze zjistit pouze omezené informace. Nelze jimi však prokázat, že by cesty zde uváděné bezpochyby souvisely s uskutečňovanou ekonomickou činností žalobkyně, nebo měly přímou vazbu na tuto činnost. V podrobnostech soud

odkazuje na strany 9 – 12 zprávy o daňové kontrole, kde se správce daně nesrovnalostmi a nedostatečností informací obsažených v knize jízd podrobně zabýval ve vztahu k jednotlivým vozidlům. Soud nepřehlédl, že ve správním spise předloženým žalovaným k nynější věci konkrétní výpis z knihy jízd vztahující se ke zmíněnému období předložen nebyl; soudu je však z jiných správních spisů týkajících se žalobkyně rozsah skutečností uváděných žalobkyní v knize jízd znám a ani sama žalobkyně jednotlivé nezpochybňovala správcem daně uváděné informace o tom, co mělo být v knize jízd zaznamenáno; o těchto skutečnostech tak nebylo mezi účastníky sporu.

33. Lze přisvědčit názoru žalobkyně, že zákon DPH ani jiné daňové předpisy nepředepisují k doložení užití motorového vozidla pro ekonomickou činnost plátce povinnost vést knihu jízd. Tato okolnost však daňový subjekt nezavazuje jeho důkazní povinnosti prokázat, že motorové vozidlo bylo použito pro ekonomickou činnost. Žalobkyně byla kvalifikovanou výzvou vyzvána k doložení požadovaných skutečností, na tuto výzvu však žádné další důkazy nepředložila a setrvala na svém stanovisku, že vozidla byla používána pouze k ekonomické činnosti žalobkyně.
34. Za dané situace tak soud akceptuje závěr žalovaného, že důvodné pochybnosti spočívají zejména v absenci relevantních důkazních prostředků, které by prokázaly naplnění podmínek uplatnění nároku na odpočet DPH a že v dané věci došlo k přenosu důkazního břemene citovanou výzvou zpět na žalobkyni. Na tuto výzvu žalobkyně nijak nereagovala a soud souhlasí se žalovaným, že v důsledku toho neunesla na ní spočívající důkazní břemeno (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 2 Afs 9/2012 - 24). Povinností žalobkyně bylo, aby svá tvrzení doložila řádnými důkazy, což nesplnila.
35. Pokud žalobkyně chtěla prokázat oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH, byla povinna správci daně jednoznačně a konkrétně prokázat, jakým způsobem přijaté plnění (pohonné hmoty) použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti. V případě výdajů za pohonné hmoty jde o prokázání, jaké konkrétní jízdy žalobkyně realizovala a jak tyto jízdy souvisely s její ekonomickou činností. Žalobkyně měla povinnost doložit, kdy, kam, s kým, resp. za jakým konkrétním účelem realizovala tu kterou cestu příslušným vozidlem (či její zaměstnanci), jak tato cesta či použité vozidlo sloužilo pro tu kterou konkrétní ekonomickou činnost (vlastní zdanitelná plnění apod.) žalobkyně a tyto skutečnosti byla následně povinna prokázat relevantními důkazními prostředky. To mohla učinit např. parkovacími lístky, uzavřenými smlouvami, zápisy z jednání, sdělením, s jakým konkrétním obchodním partnerem jednala, v jaké věci, s jakým výsledkem apod.
36. Tím by umožnila správci daně, aby si případně, přetrvávaly-li by jeho pochybnosti, mohl tvrzení žalobkyně potvrdit nebo vyvrátit (např. dožádáním). Žádné takové konkrétní důkazy ani relevantní tvrzení však žalobkyně správci daně nepředestřela. Neprokázala tedy, že přijatá zdanitelná plnění použila v rámci své ekonomické činnosti, neboť nebyly předloženy takové důkazní prostředky, které by jednoznačně propojily přijatá plnění s její ekonomickou činností. Pro vznik nároku na odpočet DPH musí žalobkyně prokázat, že přijala určité konkrétní zdanitelné plnění od osoby, která jí ho poskytla, a současně musí prokázat souvislost tohoto přijatého zdanitelného plnění s jí uskutečněným konkrétním zdanitelným plněním. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60, nepostačuje tedy samotné prokázání poskytnutí výdajů na pracovní cesty, ale současně musí subjekt prokázat nebo navrhnout provedení důkazů, které by jednoznačně prokázaly, že ony pracovní cesty byly provedeny za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů.

37. Soud proto k prvnímu žalobnímu bodu uzavírá, že požadavky finanční správy na obsahovou kvalitu dokladů předložených žalobkyní nevnímá jako přemrštěné. Naopak, dokonce ani poměrně obecné údaje, které žalobkyně ve svých knihách jízdy eviduje, nedokázala udržet koherentní a věrohodné. Žalovaný jejich poctivou a podrobnou analýzou přesvědčil soud o tom, že jde o doklady pro uplatnění nároku na odpočet DPH zcela nedostačující a neprůkazné. Skutkový stav tak žalovaný dostatečně zjistil a objasnil, jak požaduje judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 79). Žalobkyně nesplnila požadavky zakotvené v § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu.

38. Námitka není důvodná.

VI. B) Námitka neprovedení výsledků svědků

39. Žalobkyně namítla, že žalovaný nezákonně odmítl provést navržené výsledky svědků.
40. Při posuzování, zda žalovaný odmítl provedení žalobcem navrhovaných důkazů v souladu se zákonem, je podstatné zohlednit, jakou důkazní hodnotu měly navrhované důkazní prostředky pro doposud zjištěný skutkový stav mít, jinými slovy, co jimi hodlala žalobkyně prokázat. Správce daně přistoupí k provedení důkazu, může-li tento důkaz sloužit k prokázání skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně není vázán všemi důkazními návrhy daňového subjektu, nicméně pokud k provedení navrhovaného důkazu nepřistoupí, musí být zřejmé, jaké důvody jej k odmítnutí navrhovaného důkazu s ohledem na již zjištěný skutkový stav vedly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008 č. j. 8 Afs 81/2007-42).
41. Neakceptování důkazního návrhu lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno (viz např. nálezn ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09).
42. Současně platí, že „[n]avrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.“ (§ 92 odst. 6 daňového řádu).
43. Správce daně neuznal žalobkyni nárok na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění od společnosti RENÉ ZIEMNIOK s. r. o. (investiční činnost při rekonstrukci a výstavbě) a zdanitelného plnění od advokáta Mgr. F. L. (právní pomoc).
44. V případě zdanitelného plnění přijatého od společnosti RENÉ ZIEMNIOK s. r. o. tato společnost na výzvu správce daně předložila vystavené faktury pro žalobkyni včetně dokladů o úhradách. Jednatel společnosti, pan R. Z., v podání uvedl, že jeho povinností bylo provádět kontrolu prováděných stavebních prací, zda byly provedeny v požadovaném rozsahu a kvalitě. Uvedl mimo jiné, že nejvíce pracoval na nemovitostech na Václavské a Hybešově. Nedokáže říct, zda konkrétní činnost na konkrétní nemovitosti

byla prováděna žalobkyní nebo jinou s ní propojenou společností. Uvedl, že objednávky dohledány nebyly a dodací listy a předávací protokoly má v držení žalobkyně.

45. Správci daně proto vznikly pochybnosti o rozsahu plnění poskytnutým žalobkyní společností RENÉ ZIEMNIOK s. r. o. Na výzvu správce daně žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky. Pouze navrhla výslech jednatele společnosti pana R. Z. (č. l. A16 správního spisu).
46. Jelikož návrh na výslech svědka neobsahoval náležitosti dle § 92 odst. 6 daňového řádu, kontaktoval správce daně jednatele obchodní korporace CETLO PLUS s.r.o., člena představenstva daňového subjektu, pana M. D., který odmítl jakoukoli další spolupráci se správcem daně (č. l. A15 správního spisu). Žalobkyně tak nijak nekonkretizovala, jaké konkrétní skutečnosti chtěla předmětným výslechem prokázat.
47. Správce daně uzavřel, že z vyjádření jednatele společnosti RENÉ ZIEMNIOK s. r. o. je zřejmé, že důkazní prostředky prokazující rozsah plnění, resp. to, zda byla tato plnění použita k uskutečňování zdanitelných plnění, má v držení žalobkyně, nikoliv společnost RENÉ ZIEMNIOK s. r. o. Výslech jednatele společnosti RENÉ ZIEMNIOK s. r. o. proto považoval za nadbytečný.
48. Soud se plně ztotožňuje se žalovaným o nadbytečnosti provádění výslechu pana Z. Správci daně vznikly oprávněné pochybnosti o přijetí zdanitelného plnění od společnosti RENÉ ZIEMNIOK s. r. o. Rozsah služeb žalobkyně neprokázala z důvodu své pasivity (viz odpověď na výzvu ze dne 4. 8. 2016 a vyjádření k Seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 22. 3. 2017). Žádné relevantní skutečnosti neuvedla ani v odvolání proti platebnímu výměru správce daně. Společnost RENÉ ZIEMNIOK s. r. o. (prostřednictvím jednatele pana R. Z.) rozsah poskytnutých služeb neozřejmila a nepředložila požadované písemnosti. Výslech pana R. Z. byl tak nadbytečný. Žalobkyně nadto neuvedla bližší skutečnosti k osobě navrhnutého svědka (§ 92 odst. 6 daňového řádu), ani nesdělila správci daně, které skutečnosti chce touto výpovědí prokázat. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007-102, navrhně-li daňový subjekt k prokázání svého tvrzení provedení důkazu, musí důkazní prostředek dostatečně identifikovat. Možnost správce daně vyhledat (a následně provést) důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že navrhuje-li daňový subjekt výslech svědka, musí jej jednak přesně označit a zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003-101). Tuto vadu žalobkyně nezhojila ani v podané žalobě.
49. Žalovaný nebyl povinen vyzývat žalobkyni k upřesnění svého návrhu. Správce daně se přesto pokusil svědka identifikovat vlastními silami, avšak zástupce žalobkyně požadované údaje správci daně nesdělil. Nelze rovněž souhlasit se žalobkyní, že správní orgány znemožnily prokázat svá tvrzení. Žalobkyně měla v průběhu daňového řízení dostatek prostoru k prokázání svých tvrzení (obdobně viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 2. 2021, č. j. 30 Af 23/2019-17).
50. Námitka neprovedení důkazu výslechem svědka R. Z. proto není důvodná.
51. V případě zdanitelného plnění přijatého od Mgr. F. L. žalobkyně nepředložila kromě samotných daňových dokladů žádné další důkazní prostředky. Správce daně uvedl, že žalobkyně si pravidelně nárokuje odpočet daně na vstupu z přijatých plnění za

poskytování právních služeb od advokátky JUDr. Z. J. Žalobkyně nespécifikovala ani neprokázala, jaká plnění od Mgr. F. L. přijala, resp. že by je využila k ekonomické činnosti. Na výzvu správce daně reagovala podáním ze dne 4. 8. 2016, v němž navrhla provedení svědecké výpovědi Mgr. F. L. Žádné další důkazní prostředky ani vysvětlení nepředložila.

52. Správce daně vyzval advokáta Mgr. F. L. k poskytnutí veškerých daňových dokladů vystavených za srpen 2014 až listopad 2014 pro žalobkyni a všech souvisejících dokladů. Mgr. F. L. **správci daně zaslal obsahově i vizuálně shodné doklady, které již předložila** žalobkyně. K ostatním požadovaným písemnostem uvedl, že je vázán povinností mlčenlivosti podle zákona o advokacii, a tudíž není oprávněn požadované písemnosti poskytnout. Jelikož advokát Mgr. F. L. je vázán mlčenlivostí a žalobkyně správci daně ani v hrubých rysech nesdělila, v čem konkrétně měly služby poskytované tímto advokátem spočívat, resp. proč jeho služeb využila, přestože jí právní služby běžně poskytovala současná advokátka, považoval správce daně výslech Mgr. L. za nadbytečný.
53. I ve vztahu k navrhovanému výsledku advokáta Mgr. F. L. se soud ztotožňuje se žalovaným, že jeho výslech byl nadbytečný a nemohl prokázat přijetí zdanitelného plnění. Žalobkyně kromě samotných daňových dokladů nepředložila správci daně žádné další důkazy o tom, že deklarované plnění žalobkyně od jmenovaného advokáta skutečně obdržela. Na předložených daňových dokladech je navíc jako odběratel služeb uvedeno identifikační číslo jiné společnosti (konkrétně společnost Atemona s.r.o.). Advokát Mgr. F. L. žádné další doklady mimo již žalobkyní předložené správci daně nepředal. Dodal, že je vázán mlčenlivostí, a proto žádné další údaje není oprávněn poskytnout.
54. Za situace, kdy ani žalobkyně neavizovala, že advokáta již povinnosti mlčenlivosti zbavila, správce daně oprávněně očekával, že by výslech Mgr. L. nepřinesl nové skutečnosti. Soud přitom nijak nezpochybňuje právo žalobkyně využívat advokátní služby od více než jednoho advokáta. Pokud však žalobkyně standardně využívala právních služeb od jedné advokátky a následně začala fakturovat právní služby jinému advokátovi, správce daně oprávněně požadoval, aby mu alespoň v hrubých rysech sdělila, jak dané plnění využila v rámci své ekonomické činnosti, resp. co bylo jejich obsahem. Takový požadavek správce daně nelze považovat za nepřiměřeně omezující, jak se snažila navodit zástupkyně žalobkyně při ústním jednání. Obecné vysvětlení důvodu využití zdanitelného plnění od Mgr. L. podle soudu nijak nemohlo ohrozit její ekonomickou činnost, ani jinak zasáhnout do práva na svobodné podnikání. Pokud žalobkyně na výzvu správce daně nijak nereagovala a obsah předmětných plnění blíže nevysvětlila, soud souhlasí se žalovaným, že provádění výsledku Mgr. L. bylo nadbytečné, nebyl-li zbaven mlčenlivosti.
55. Pouze žalobkyně byla oprávněna zbavit advokáta mlčenlivosti ve vztahu k plněním, která jí měl poskytnout. K této skutečnosti žalobkyně neuvedla nic konkrétního ani v odvolání, ani v podané žalobě. Pouze konstatovala, že předmětem přijatých služeb bylo běžné nepravidelné právní poradenství a že nemusí využívat služby pouze jednoho advokáta. Za této situace se soud ztotožňuje se žalovaným, že žalobkyně k návrhu výsledku svědka neuvedla, jaké skutečnosti měl svědek svou výpovědí prokázat, ani netvrdila, že by jeho výpověď mohla přinést konkrétní výsledky, neboť jej zbavila mlčenlivosti. Námitka neprovedení výsledku svědka advokáta Mgr. F. L. je proto nedůvodná.

V. C) Námitka porušení zásady ekonomie řízení

56. Závěrem žalobkyně namítla, že správní orgány vzhledem k bagatelním částkám kontrolovaných zdanitelných plnění porušily zásadu ekonomie řízení. Soud připomíná shrnutí uvedené v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 12. 2020, č. j. 30 Af 66/2018 – 57, ve kterém shrnul, že správní orgány si v případě žalobkyně nepočínají nikterak excesivně, neboť se nejedná o kontroly opakované směřující k téže dani za totéž zdaňovací období. Zvýšenou pozornost daňové správy si žalobkyně vysloužila opakovaně zjišťovanými nesrovnalostmi v daňových dokladech, které předkládala. Nejedná se tak o bezdůvodnou předpojatost či účelový postup. Rovněž postup správce daně, který vymáhá i menší (z pohledu žalobkyně bagatelní) částky, nelze označit za nikterak excesivní či nezákonný. Námitka proto není důvodná.

VII. Závěr a náklady řízení

57. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
58. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 31. března 2021

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu