



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Ryby a soudkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobce: **J. S.**, IČ: X
adresou X
zast. Mgr. Janem Harcubou, advokátem
sídlem Palackého 1327, 293 01 Mladá Boleslav

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

o přezkum rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2016 č. j. 19638/16/5300-22444-702525

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení včetně řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět soudního přezkumu

[1] Žalobce se domáhá u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“) zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále též „*žalovaný*“) ze dne 17. 5. 2016 č. j. 19638/16/5300-22444-702525 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání ze dne 5. 8. 2015 (několikrát doplňovaného) a kterým bylo zároveň

potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*“) ze dne 24. 6. 2015 č. j. 4510655/15/2004-51523-106258 (dále jen „*platební výměr*“).

[2] Platebním výměrem, jehož zrušení se žalobce rovněž domáhá, vyměřil správce daně žalobci za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014 daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) ve výši 0 Kč. Platební výměr navazoval na žalobcovo přiznání k DPH za uvedené zdaňovací období, ve kterém žalobce deklaroval nadměrný odpočet ve výši 52 063,- Kč; jako plátce DPH byl žalobce podle napadeného rozhodnutí zaregistrován od 1. 10. 2010 do 19. 3. 2015. Správce daně v odůvodnění platebního výměru konstatoval, že podáním daňového přiznání vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů vykázaných v oddílu C přiznání, resp. pochybnosti o výši nárokovaného nadměrného odpočtu. Z údajů uvedených v přiznání sice podle správce daně vyplývá, že žalobce přijímal zdanitelná plnění, avšak není z nich patrné, zda vůbec uskutečňoval ekonomickou činnost, neboť za období 4. čtvrtletí 2014 nevykázal žádná uskutečněná zdanitelná plnění. Pochybnosti tak vznikly správci daně o oprávněnosti nároku na odpočet daně, zejména pak o použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti. Správce daně dospěl k závěru, že podání žalobce nazvaná „Vyjádření k výzvě k odstranění pochybností“ a „Návrh na pokračování dokazování a provedení důkazů“ nejsou postačující pro uznání nároku na vrácení nadměrného odpočtu, neboť žalobce neprokázal, využití přijatých zdanitelných plnění pro ekonomickou činnost. Většinu přijatých zdanitelných plnění tvoří u žalobce výdaje související s provozem automobilu, avšak bez prokázání účelu vykonaných služebních cest, z něhož by bylo patrné, že přijatá zdanitelná plnění žalobce použil k uskutečňování své ekonomické činnosti.

[3] Podle napadeného rozhodnutí bylo předmětem řešené věci (její právní stránkou) posouzení, zda přijatá zdanitelná plnění přiznaná v žalobcově přiznání k DPH souvisela s ekonomickou činností žalobce. Správce daně vyhodnotil podle napadeného rozhodnutí doložené evidence, doklady a podané vyjádření žalobce k výzvě k odstranění pochybností a došel k závěru, že žalobce sice složitě popisoval situaci kolem svého podnikání, ale dostatečně neprokázal a nedoložil, jakým způsobem budou přijatá zdanitelná plnění v předmětném zdaňovacím období využita v rámci žalobcovy ekonomické činnosti. Správce daně vyhodnotil uplatněný postup k odstranění pochybností tak, že žalobce neunesl důkazní břemeno podle ust. § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“), a neprokázal oprávněnost uplatněného odpočtu daně podle ust. § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o DPH*“).

[4] Podle napadeného rozhodnutí žalobce zdůvodňoval oprávněnost nároku na odpočet daně z doložených přijatých zdanitelných plnění, avšak neprokázal důkazními prostředky, že tato přijatá zdanitelná plnění za předmětné zdaňovací období byla použita pro jeho ekonomickou činnost (žaloba uvádí poradenství). Žalobce uváděl, že vykonává soustavnou ekonomickou činnost a současně sdělil jména obchodních partnerů, avšak správce daně jeho vyjádření shledal jako nedostačující, neboť žalobce relevantním způsobem nedoložil ani neprokázal svá tvrzení (podle napadeného rozhodnutí šlo například o uzavřené smlouvy, zápisy z jednání, objednávky apod.). Žalovaný jako odvolací orgán ve shodě se správcem daně má za to, že žalobce ve věci neunesl důkazní břemeno a neprokázal

a nedoložil u přijatých zdanitelných plnění přímé a bezprostřední vazby na uskutečňování ekonomické činnosti, a proto mu nebyl oprávněně uznán nárok na odpočet daně.

[5] V napadeném rozhodnutí žalovaný nejprve shrnul skutkový stav odvozený od žalobcova přiznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014, v němž žalobce deklaroval nadměrný odpočet ve výši 52 063,- Kč. Hlavní ekonomickou činností žalobce bylo ekonomické a organizační poradenství. Předmětem žalobcovy činnosti bylo podle výpisu ze živnostenského rejstříku zprostředkování velkoobchodu a velkoobchod v zastoupení a dále ostatní profesní, vědecké a technické činnosti.

[6] Postup k odstranění pochybností zahájil správce daně zejména pro objasnění použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění žalobcovy ekonomické činnosti. Právní stránkou řešené věci pak je podle napadeného rozhodnutí, zda přijatá a přiznaná zdanitelná plnění souvisí pro účely DPH s ekonomickou činností žalobce.

[7] Na str. 5 až 7 se napadené rozhodnutí zabývá aplikací právní úpravy a posouzení věci žalovaným. Připomíná, že správce daně vyhodnotil doložené evidence, doklady a podané vyjádření k výzvě k odstranění pochybností tak, že žalobce dostatečně neprokázal, jakým způsobem budou přiznaná zdanitelná plnění v předmětném zdaňovacím období využita v rámci žalobcovy ekonomické činnosti. Žalobce podle správce daně i žalovaného neunesl důkazní břemeno podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, protože neprokázal oprávněnost uplatněného odpočtu daně podle ust. § 72 zákona o DPH. Napadené rozhodnutí se sice zmiňuje o tom, že žalobce zaslal dne 27. 5. 2015 správci daně *návrh na pokračování dokazování a provedení důkazů ve věci*, v němž zdůvodňuje oprávněnost nároků na odpočet daně z doložitelných přijatých zdanitelných plnění, avšak žalobce podle žalovaného – přestože uvedl, že vykonává soustavnou ekonomickou činnost, a současně sdělil jména obchodních partnerů – nedoložil důkazní prostředky, které by prokázaly žalobcovo tvrzení o výkonu ekonomické činnosti (např. uzavřené smlouvy, zápisy z jednání, objednávky), že tato přijatá zdanitelná plnění za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014 byla použita pro jeho ekonomickou činnost. Žalovaný připomíná, že z hlediska hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet daně zdůrazňuje Soudní dvůr Evropské unie, že plnění musí být poskytnuto ve vztahu osob povinných k dani a použito ve vztahu osob povinných k dani a použito pro uskutečňování ekonomické činnosti; k učinění závěru o existenci nároku na odpočet daně bylo podle žalovaného nezbytné ověřit, zda plnění bylo opravdu uskutečněno a zda bylo použito pro účely uskutečňování zdanitelných plnění (rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-324/11 a ze dne 6. 12. 2021 ve věci C-285/11). Správce daně tak podle napadeného rozhodnutí žalovaného postupoval v souladu se zákonem a judikaturou NSS. Žalobce naopak neprokázal podle žalovaného žádným způsobem použití přijatých plnění pro svou ekonomickou činnost v souladu s ust. § 72 zákona o DPH.

II. Žalobní body a vyjádření žalovaného

[8] Žalobce v žalobě uvedl, že v meritu věci jde o to, zda přijatá zdanitelná plnění přiznaná v přiznání k DPH souvisela s jeho ekonomickou činností, přičemž trvá na tom, že ano a že to v průběhu řízení objektivně prokázal. Správce daně i žalovaný zastávají názor, že žalobce neprokázal důkazními prostředky, že zdanitelná plnění za zdaňovací

období 4. čtvrtletí 2014 byla použita pro ekonomickou (podnikatelskou) činnost. Žalobce má za to, že ji ve svých vyjádřeních a návrzích uvedl a doložil. Žalobce pak poukazuje na to, že na navržené důkazy správce daně nereagoval, a že námitku, že bez platby mobilního telefonu, nákladů na provoz osobního vozidla, kancelářské potřeby apod. nelze podnikat v oboru právního, ekonomického a organizačního poradenství. Namítá proto nepřezkoumatelnost rozhodnutí a nedostatek jeho odůvodnění. V postupu správce daně a žalovaného spatřuje porušení práva na spravedlivý proces. Žalobce připomíná, že pokud se správce daně nebo žalovaný podporovat své předem předjímající skutkové zjištění nebo předjímá samotné rozhodnutí ve věci a pomine navržené či nabízející se důkazy, z nichž vyvěrá opak, nepochybně tím vybočuje ze zákonných mezí pro aplikaci zásady volného hodnocení důkazů.

[9] Ve vyjádření k žalobě žalovaný navrhl její odmítnutí či zamítnutí, neboť je podle něho nepochybné, že napadené rozhodnutí netrpí tvrzenou nezákonností. Žalovaný poukazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 28. 5. 2003 č. j. 5 A 27/2000-49, ze dne 22. 1. 2007 č. j. 8 Afs 55/2005-74 a ze dne 20. 12. 2005 č. j. 2 Azs 92/2005-58, podle nichž žalobce je povinen uvést žalobní námitky v žalobě, a soud se proto nemůže spokojit s odkazem na podání účastníka, které učinil ve správním řízení. Uvedení konkrétních žalobních námitek tak nelze nahradit mj. pouhým odkazem na takové podání. Žalovaný připomíná, že žalobní body je třeba podle ustálené judikatury NSS výslovně formulovat v žalobě, což žalobce obecným odkazem na své vyjádření a podaný návrh na doplnění dokazování neučinil. Soud není podle žalovaného povinen domýšlet žalobní body za žalobce a konstruovat je za něho. Jinak žalovaný odkazuje především na odůvodnění napadeného rozhodnutí, a to na jeho str. 5 až 7.

III. Doplnění žaloby, repliky žalobce

[10] V průběhu soudního řízení žalobce jednak několikrát doplnil žalobu včetně tzv. faktografie, jednak předložil svou repliku k vyjádření žalovaného.

[11] V uvedených podáních uvádí, že v období 4. čtvrtletí 2014 užíval k podnikatelské činnosti tři motorová vozidla, VW Golf, které bylo zaneseno v majetku osoby samostatně výdělečně činné (OSVČ) a které bylo odcizeno, vozidlo Škoda, které měl v nájmu jako náhradní vozidlo, a koupené vozidlo Hyundai, které bylo rovněž zaneseno v majetku OSVČ a které bylo užíváno v závěru uvedeného období. Žalobce tvrdí, že v uvedeném období 4. čtvrtletí roku 2014 uskutečňoval ekonomickou, podnikatelskou činnost, přestože nebylo fakticky uskutečněno konkrétní zdanitelné plnění. Obchodnímu partneru však po vzájemné dohodě již nevystavil dohodnutou zálohovou fakturu na obchodně poradenskou činnost s ohledem na to, že žalobci správce daně dne 2. 7. 2014 bez právního důvodu a bez jeho vědomí ukončil zveřejnění bankovního účtu v údajích o registraci k DPH; obchodní partner jako odběratel nechtěl poté z opatrnosti přijmout fakturu – daňový doklad.

[12] Doplnění žaloby o tzv. faktografii, která obsahuje mj. chronologický přehled priznání k DPH za jednotlivá čtvrtletí roku 2014 a za 1. čtvrtletí roku 2015 (kromě 4. čtvrtletí 2014 jde o období, která nejsou předmětem soudního přezkumu na základě této podané žaloby), informaci o přeplatcích na jiných daních (dani z příjmů, silniční dani, tedy na daních, které nejsou předmětem přezkumu napadeného rozhodnutí), informaci o

přeplatku na DPH, aniž by žalobce sdělil, co poukazem na přeplatek sleduje, informaci o vyměřené DPH za 4. čtvrtletí 2013, odpočtu DPH za 4. čtvrtletí 2011, doměřené DPH za 2. a 3. čtvrtletí 2013, doměřené DPH za 2. a 4. čtvrtletí 2012, kontrolách finančního úřadu na DPH za období 1. až 4. čtvrtletí 2014, se závěrečným konstatováním existence přeplatku na dani silniční a na DPH ke dni 14. 3. 2017; jde o údaje, které nemají vztah k předmětu řízení a jejichž případný vztah k předmětu řízení žalobce ani nevysvětluje, nehledě na to, že tato doplnění žaloby byla učiněna po lhůtě k možnému jejímu rozšíření o další žalobní body podle ust. § 71 odst. 2 s. ř. s.

[13] V replikách k vyjádřením žalovaného žalobce vytýká orgánům finanční správy (žalovanému a správci daně) nesprávné, formální rozhodnutí bez zjištění a věcného posouzení s absolutní ignorací a bez zřetele k žalobcovým podáním – vyjádření k výzvě k odstranění pochybností a návrhu na pokračování dokazování a provedení důkazů. Opakuje, že žalovaný, resp. správce daně nezohlednil a fakticky neuznal platebním výměrem za období 4. čtvrtletí 2014 položky související s podnikatelskou, ekonomickou činností, a to platby za užívání mobilního telefonu a náklady s koupí a provozem motorového vozidla. Opakuje, že v tomto období byla uskutečněna ekonomická činnost, ač nebylo uskutečněno zdanitelné plnění z důvodu, který byl zmíněn již výše. Uvádí, že prostřednictvím jednotlivých podání městskému soudu byl veden snahou doložit důkazy v obecném širším kontextu jak k této věci, tak i k věci vedené pod sp. zn. 3 Af 55/2016. Žalobce má za to, že žalovaný jednal v rozporu se zásadami volného hodnocení důkazů, koncentrace řízení a hospodárnosti řízení. Uvádí, že *jako OSVČ, dne 21. 3. 2016 přerušil provozování všech živností z důvodu opatrnosti před nesprávným, šikanózním, účelovým a svévolným ne/konáním správce daně a poplatným rozhodováním žalovaného, jako orgánu II. stupně*. Aniž by žalobce svou námitku konkretizoval v dané, vytýká žalovanému jednostranné provádění důkazů. K prvé replice předložil i texty rozsudků NSS (č. j. 5 A 27/2000-49, 8 Afs 55/2005-74, 2 Azs 92/2005-58) bez zřejmé využitelnosti pro projednávanou věc, resp. s citacemi částí těchto rozsudků vytržených ze souvislosti bez zřejmé vazby na projednávaný případ neuznání deklarovaného odpočtu pro nedoložení vazby na ekonomickou, podnikatelskou žalobcovu činnost.

IV. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

[14] Pro posouzení věci samotné vyplývají ze správních spisů předložených žalovaným následující podstatné skutečnosti:

[15] Stěžejními podáními, kterými žalobce reagoval na výzvu správce daně k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů vykázaných v oddílu C přiznání k DPH za 4. čtvrtletí 2014 a pochybností o výši nárokovaného nadměrného odpočtu (ve výzvě vedené pod č. j. 1217797/15/2004-51523-106258 správce daně vyzval žalobce především k předložení evidence podle ust. § 100 zákona o DPH a důkazních prostředků uvedených v daňovém přiznání včetně dokladů vztahujících se k přijatým zdanitelným plněním s tím, aby pochybnosti odstranil postupem podle ust. § 89 odst. 2 daňového řádu), byla dvě podání obsahující jednak vyjádření k výzvě k odstranění pochybností, jednak návrh na pokračování dokazování a provedení důkazů ve věci.

[16] Ve vyjádření k výzvě k odstranění pochybností žalobce uvedl velice obecně až povrchně, že vykonává nepochybně soustavnou ekonomickou činnost s adresnou zmínkou svých pěti obchodních subjektů, že v předmětném období měl finanční příjem 300 148,- Kč bez DPH z titulu likvidace pojistné události osobního vozidla VW Golf, zanesené v dlouhodobém majetku podnikání, že v této souvislosti nejprve užíval k podnikání osobní vozidlo podle smlouvy o nájmu a posléze zakoupil do majetku zaneseného v podnikání osobní vozidlo Hyundai i30 (tj. výdaj ve výši 280 000,- Kč včetně DPH. Žalobce podle vyjádření v období 4. čtvrtletí 2014 uskutečňoval ekonomickou činnost, ač nebyla uskutečňována zdanitelná plnění, nebo daňový subjekt (žalobce) nevystavil obchodnímu partneru (z objektivních důvodů na jeho straně) v prosinci 2014 po vzájemné dohodě zálohovou fakturu na poradenskou činnost předpokládanou v roce 2015. Žalobce ve vyjádření tvrdí, že je nepochybné, že v období 4. čtvrtletí 2014 průběžně vykonával podnikatelskou ekonomickou činnost spočívající zejména v poskytování právní služby, ekonomickém a organizačním poradenství pro sklárství Jan Hajný. V předmětném období pak pokračoval podle sdělení žalobce i obchodní soudní spor na základě podnikatelské – ekonomické činnosti se společností Metrostav, a.s.

[17] Z úředního záznamu o vyhodnocení postupu k odstranění pochybností ze dne 27. 4. 2015 (založeného rovněž ve správním spise pod č. j. 3150764/15/2004-51523-106258) vyplývá, že daňový subjekt (žalobce) navrhl jako důkazní prostředky

1. ručně psanou evidenci podle ust. § 100 zákona o DPH,
2. daňové doklady číslované podle evidence podle ust. § 100 zákona o DPH (přijaté faktury a výdajové pokladní bloky),
3. měsíční bankovní výpisy,
4. dvě knihy jízd,
5. potvrzení o registraci škodní události,
6. smlouvu o nájmu motorového vozidla,
7. oznámení o likvidaci pojistné události,
8. osvědčení o registraci vozidla,
9. vyjádření k výzvě k odstranění pochybností,
10. daňovou evidenci podle ust. § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

[18] Poté, kdy byl žalobci sdělen výsledek postupu k odstranění pochybností ze dne 29. 4. 2015 č. j. 3170373/15/2004-51523-106258 včetně výše zmíněného úředního záznamu podal žalobce správci daně dne 27. 5. 2015 návrh na pokračování dokazování a provedení důkazů ve věci. Jako důkazy označil přiznání k DPH za období 2. a 3. čtvrtletí 2014 a 1. čtvrtletí 2015, protokol kontroly provedené pracovištěm FÚ Mladá Boleslav, vyžádané FÚ pracoviště Praha 4. Žalobce vůči správci daně dovozoval, že v kontrolovaném období 4. čtvrtletí 2014 vykonával ekonomickou – podnikatelskou činnost, ač nebylo vykázáno uskutečněné zdanitelné plnění k DPH. Dále navrhoval jako důkazy daňovou evidenci plátce DPH za rok 2014, vyjádření k výzvě k odstranění pochybností ze dne 30. 3. 2015, přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2014, přičemž tyto důkazy podle žalobce nepochybně měly prokazovat správnost údajů daňového řízení. V neposlední řadě navrhl žalobce k důkazu (v daňovém řízení) úřední záznam o vyhodnocení postupu k odstranění pochybností ze dne 27. 4. 2015.

[19] Ve správním spise nelze přehlédnout ani záznam, resp. odpověď dožádaného správce daně (mladoboleslavského územního pracoviště Finančního úřadu pro Středočeský kraj) ze dne 11. 11. 2014 č. j. 4149004/14/2115-60561-205038, z něhož pro přezkum uskutečňovaný městským soudem vyplývá, že Jan Hajný, která má pohledávku za CARPENTRY BUILDING INDUSTRY MIDDLE EUROPE, jejímž předmětem plnění bylo zasklívání oken, oslovil žalobce jako dlouholetého známého, aby mu pomohl vyřešit pohledávku, včetně sepsání trestního oznámení.

[20] Úřední záznam o vyhodnocení postupu k odstranění pochybností podle ust. § 63 a § 90 daňového řádu ze dne 15. 6. 2015 č. j. 4502720/15/2004-51523-106258, rovněž založený ve správním spise, obsahově opakuje již vyřčená sdělení včetně seznamu deseti navržených důkazních prostředků, uvedených již ve výše uvedeném úředním záznamu ze dne 27. 4. 2015. Nad rámec předchozího úředního sdělení se zmiňuje o tom, že „DS“, tedy daňový subjekt neboli žalobce, se sice ve výše uvedeném sdělení ze dne 27. 5. 2015 (jde o již připomenutý *návrh na pokračování dokazování a provedení důkazů ve věci*) vyjádřil, ale vznesené pochybnosti správce daně neodstranil. Správce daně proto neuznává daňové doklady uvedené přehledně v tabulce „přijatých zdanitelných plnění“ a daň i daňový odpočet vyměřuje ve výši 0 Kč.

[21] Z odvolání proti platebnímu výměru, jež bylo několikrát doplňováno a posléze přezkoumáno napadeným rozhodnutím, vyplývá, že žalobce vytýká správci daně, že *rozhodl nesprávně administrativně-formálně, bez zjištění a věcného posouzení, s absolutní ignorací a bez zřetele na „VYJÁDŘENÍ k výzvě k odstranění pochybností“ ze dne 30. 3. 2015 a „NÁVRHU na pokračování dokazování a provedení důkazů ve věci“ ze dne 27. 5. 2015. Žalobce připustil, že je skutečností, že odvolatel (roz. žalobce) v období 4. čtvrtletí 2014 neuskutečnil zdanitelná plnění, ale rozhodné, objektivní důvody nebyly zohledněny, ač určující skutečnosti byly oznámeny správci daně opakovaně. Žalobce v odvolání uvádí, že správce daně předmětným platebním výměrem za období 4. čtvrtletí 2014 fakticky neuznal položky nepochybně související s podnikatelskou – ekonomickou činností daňového subjektu, bez kterých ani reálně podnikat nelze. Žalobci zde jde o paušální měsíční platba za užívání mobilního telefonu, finanční náklady spojené s koupí motorového vozidla Hyundai i30, což je výdaj ve výši 280 000,- Kč včetně DPH, vozidla zaneseného v dlouhodobém majetku podnikání a provozem vozidla. Bez těchto dvou položek nelze podle žalobce vůbec vykonávat podnikatelskou činnost. Žalobce coby odvolatel vyjadřuje v odvolání proti platebnímu výměru domněnku, že se žalovaný vůbec nezabýval podáními zástupce žalobce, tedy vyjádřením k výzvě k odstranění pochybností ani návrhem na pokračování dokazování a provedení důkazů ve věci.*

V. posouzení žaloby v soudním přezkumu

[22] Městský soud přezkoumal a posoudil na základě podané žaloby napadené rozhodnutí včetně platebního výměru (správní řízení včetně řízení daňového před správním orgánem prvního a druhého stupně, a tím i rozhodnutí správního orgánu prvního i druhého stupně tvoří pro účely přezkumu jeden procesní celek – srov. rozhodnutí NSS č. j. 4 Ads 123/2009-99, 5 Afs 16/2003-56, 4 As 48/2007-80, 9 As 64/2007-98, 6 Ads 134/2012-47), a to v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)].

[23] Při přezkumu městský soud vyšel ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). K dispozici měl přitom správní spisy žalovaného a správce daně, které byly dostatečné pro přezkum věci; s ohledem na to městský soud neshledal důvod k případnému opakování či doplňování dokazování nad rámec správního řízení.

[24] Napadené rozhodnutí včetně platebního výměru shledal přezkoumatelným a úplným s tím, že se v nich oba orgány finanční správy (žalovaný i správce daně) dostatečně a přesvědčivě vypořádaly se skutkovou i právní stránkou případu. Věc rozhodl městský soud bez jednání s ohledem na souhlas obou účastníků s takovým postupem (žalobce výslovně, žalovaný konkludentně).

[25] Pro posouzení věci samotné lze jen pro úplnost odůvodnění tohoto rozsudku připomenout stěžejní právní normy upravující předmětnou problematiku:

[26] Podle ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH, ve znění rozhodném ke dni vydání napadeného rozhodnutí, je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování

- a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
- b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
- c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,
- d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 zákona o DPH s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo
- e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5 zákona o DPH.

[27] Nárok na odpočet daně vzniká plátcovi podle ust. § 72 odst. 3 zákona o DPH okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.

[28] Podle ust. § 72 odst. 5 zákona o DPH má plátce nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1 tohoto ustanovení.

[29] Stěžejní žalobní námitka, která spočívá pouze ve shrnujícím tvrzení žalobce, že přijatá zdanitelná plnění souvisí s jeho ekonomickou činností a byla použita pro jeho ekonomickou činnost (poradenství), je nekonkrétní, procesně nedoložená, a tím i ve svém důsledku nepřesvědčivá. Nerozvádí totiž, které konkrétní otázky měly být podle žalobce vypořádány a v čem konkrétně spatřuje žalobce jako nesprávné věcné, skutkové a právní posouzení správcem daně (jako správním orgánem prvního stupně) a žalovaným (jako odvolacím správním orgánem). Nedostatečná formulace, v podstatě absence právně a obsahově naformulovaného žalobního bodu vedla v tomto projednávaném případě až k úvaze, zda je vůbec napadené rozhodnutí přezkoumatelné z pohledu žaloby, resp.

v mezích žalobního bodu či žalobních bodů ve smyslu ust. § 75 odst. 2 s. ř. s.; nebylo-li by pro absenci žalobního bodu, musela by být žaloba odmítnuta. Ve vztahu k uskutečnění soudního přezkumu nebo jeho odmítnutí má městský soud za to, že prioritou soudního postupu je preference věcného přezkumu, i když rozsah (meze) formulace žalobního bodu je skutečně na samé hranici obsahové přezkoumatelnosti žalobní námitky.

[30] Míra precizace žalobních bodů, resp. alespoň jednoho žalobního bodu, kterou nelze zaměňovat s jejich rozsáhlostí a která významně ovlivnila i toto řízení, pak *do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane* (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2010 č. j. 4 As 3/2008-78). Zákonný požadavek na ně je naplněn i jen zcela obecným a stručným, nicméně srozumitelným a jednoznačným vymezením skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věcí zabývat. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality případu skutečnosti, které by mohly žalobu podporovat. Takovým postupem by soud přestal být nestranným arbitrem sporu. Městský soud po naznačené úvaze dospěl k závěru, že by skromně formulované a nedoložené žalobní námitky ještě umožňují uskutečnit věcný přezkum rozhodnutí napadeného žalobou, aniž ještě musel podání žaloby odmítat (srov. rozsudky NSS ze dne 4. 2. 2009 č. j. 2 As 69/2008-148 či ze dne 23. 10. 2003 č. j. 2 Azs 9/2003-40).

[31] Jak již částečně vyplynulo z předchozí části odůvodnění městský soud se ztotožnil se závěry žalovaného i správce daně, co se týče přesvědčivého a argumentačně dostačujícího zdůvodnění skutkové i právní stránky projednávané věci, tzn. se závěrem, že žalobce v řízení před orgány finanční správy (prvostupňovým správcem daně a žalovaným) neunesl své důkazní břemeno, neboť se mu nepodařilo prokázat pro účely nárokovaného odpočtu DPH, zda přijatá zdanitelná plnění v rozhodném čtvrtletí souvisela s jeho ekonomickou činností, a to ani přes procesní pomoc, kterou mu poskytl správce daně jednoznačným a srozumitelným procesním poučením při postupu vedoucím k odstranění pochybností ve smyslu ust. § 89 daňového řádu.

[32] Z konstantní judikatury k otázce, kdy leží důkazní břemeno na daňovém subjektu a kdy na správci daně, vyplývá, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání ho správce daně vyzval. Naopak daňový subjekt dokládá svá tvrzení především účetnictvím a jinými obligatorními doklady. Správce daně může vyjádřit pochybnosti, co se týče věrohodnosti, průkaznosti, správnosti, anebo úplnosti účetnictví a jiných obligatorních údajů. Správce daně nemusí prokazovat, že doklady, jež předloží daňový subjekt, jsou v rozporu s realitou, je ale povinen doložit, že o souladu s realitou jsou tak vážné a odůvodněné pochyby, že činí předložené doklady nevěrohodnými či neúplnými (nesprávnými).

[33] Správce daně označí skutečnosti, z nichž dovozuje nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost, anebo nesprávnost předložených dokladů. Unese-li správce daně důkazní břemeno ohledně dovození uvedených pochybností, je pak na daňovém subjektu, aby prokázal, resp. dokázal důkazními prostředky (zpravidla jinými než vlastním účetnictvím

a evidencemi) pravdivost svých tvrzení v daňovém přiznání, jakož i průkaznost, věrohodnost a správnost předložených daňových dokladů a povinných záznamů k předmětnému účetnímu případu.

[34] Správce daně jistě nemůže vyzývat daňový subjekt k prokázání jakýchkoli skutečností, nýbrž jen k prokázání samotného tvrzení daňového subjektu učiněného v daňovém přiznání. Podle ust. § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce daně oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Stěžejní pro případné uplatnění odpočtu daně je splnění podmínek daných ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH.

[35] Prokazování přijetí zdanitelného plnění je především otázkou dokladovou (předložení relevantních formálních daňových dokladů), přičemž zároveň je nutné posoudit a respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi a evidence nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění obchodního případu v něm deklarovaného, pokud se neprokáže, že k jeho uskutečnění opravdu došlo od konkrétního plátce (dodavatele). Nepodaří-li se prokázat, že zdanitelné plnění se uskutečnilo tak, jak je deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného daňového dokladu.

[36] Jednou ze stěžejních podmínek úspěšného uplatnění nároku na odpočet daně (daně na vstupu) z přijatých zdanitelných plnění ve smyslu ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH (ať už nároku na odpočet v plné nebo částečné výši) je prokázání toho, že přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění stanovených plnění v rámci své ekonomické činnosti. Jinými slovy, právní povinností a právním zájmem daňového subjektu požadujícího odpočet daně je schopnost prokázat nejen to, že se zdanitelná plnění vůbec (opravdu) uskutečnila, ale zároveň i to, že tato plnění použil daňový subjekt pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Jestliže však daňový subjekt neprokáže, třebaže jedinou ze zmíněných povinností, nemůže mu být odpočet (nadměrný odpočet) přiznán.

[37] Má-li správce daně důvodné pochybnosti o splnění této zákonné podmínky pro možnost uplatnění odpočtu, tedy – slovy zákona (§ 89 odst. 1 až 3 daňového řádu) – má-li konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, má možnost, resp. právo vyzvat daňový subjekt k odstranění vzniklých pochybností a umožnit mu, 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 pochybností, a to v přiměřené lhůtě, která nesmí být kratší než 15 dnů.

[38] Městský soud ze správního spisu a údajů poskytnutých žalobcem i žalovaným v jejich podáních a rozhodnutích ověřil, že žalovaný správní orgán, resp. správce daně postupoval zcela v intencích uvedených zákonných ustanovení a rovněž v souladu se zákonem (§ 90 odst. 1 daňového řádu) sepsal o průběhu postupu k odstranění pochybností a jeho vyhodnocení úřední záznamy, ve kterých uvedl mj. i své přetrvávající pochybnosti.

[39] Městský soud po přezkoumání správních rozhodnutí, tedy napadeného rozhodnutí žalovaného a platebního výměru správce daně, se ztotožňuje s argumenty, které vedly tyto orgány finanční správy k vyměření DPH za příslušné posuzované období v nulové výši a zároveň k neuznání odpočtu nárokovaného žalobcem, a to pro neprokázání oprávněnosti uplatňovaného odpočtu a neprokázání toho, že přijatá zdanitelná plnění za sledované období žalobce použil pro svou ekonomickou činnost, když důkazní břemeno leželo v této části prokazování daňové povinnosti právě na žalobci. Městský soud odkazuje zejména na odstavce 20 až 22 napadeného rozhodnutí, neboť ta – aniž by je musel parafrázovat – obsahují výstižné závěry a důvody neuznání odpočtu, které mají jednoznačnou oporu ve správních spisech.

[40] Z uvedených důvodů městský soud zamítl žalobu jako nedůvodnou (§ 87 odst. 3 s. ř. s.), neboť se ztotožnil s věcným a právním závěrem žalovaného orgánu finanční správy o nedůvodnosti požadovaného odpočtu.

VI. Náklady řízení

[41] O nákladech řízení rozhodl městský soud podle ust. § 60 odst. 1 a § 110 odst. 3 s. ř. s. Právo na náhradu nákladů řízení před soudem, tedy nákladů, které důvodně vynaložil v řízení proti účastníku, který ve věci úspěch neměl, má účastník, který měl ve věci plný úspěch. Ve věci měl plný úspěch žalovaný správní orgán, kterému však v řízení nevznikly procesní náklady nad rámec jeho běžných činností spojených s výkonem veřejné správy a obhajobou svých rozhodnutí.

P o u č e n í :

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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 26. dubna 2021

JUDr. Jan Ryba, v. r.
předseda senátu