



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudců Mgr. Věry Jachurové a Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobkyně: **VOKIROSS s.r.o.**, IČO: 29355168
se sídlem Praha 9, Marešova 643/6

zastoupený Mgr. et Bc. Lubošem Klimentem, advokátem
se sídlem Žďár nad Sázavou, Nádražní 21

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2019 č.j. 37451/19/5300-22442-706033

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2019 č.j. 37451/19/5300-22442-706033 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) ze dne 9. 1. 2019 č.j. 83065/19/2009-52525-109105, č.j. 83151/19/2009-5225-109105, č.j. 83576/19/2009-52525-109105, č.j. 83614/19/2009-52525-109105, č.j. 83653/19/2009-52525-109105, č.j. 83695/19/2009-52525-109105, č.j. 83744/19/2009-52525-109105 a č.j. 83812/19/2009-52525-109105 (dále též „dodatečné platební výměry“). Dodatečnými platebními výměry správce daně doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2016 až září 2016 a uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně.

2. V napadeném rozhodnutí žalovaný stručně shrnul skutkový stav, odvolací důvody, právní základ sporu a jeho aplikaci na skutkový stav. Konstatoval, že správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období únor 2016 až září 2016 v rozsahu prověření plnění od dodavatelů JAKATE TRADE s.r.o., Bulharská 996/20, 101 00 Praha 10, DIČ: CZ29356873 (dále jen „JAKATE TRADE“), JAKA MB s.r.o., Novákových 970/41, 180 00 Praha 8, DIČ: CZ247734063 (dále jen JAKA MB“) a ELFAJR s.r.o., Heinemannova 2695/6 Praha 6, DIČ: CZ01861131 (dále jen „ELFAJR“). Žalobkyně v protokolu o zahájení daňové kontroly uvedla, že v posuzovaných zdaňovacích obdobích byly její ekonomickou činností z 90 % elektromontážní práce, dále zámečnické práce, obchodní činnost a výroba štítků. Za posuzovaná období podala žalobkyně jak daňová přiznání, tak i kontrolní hlášení. Dle daňových dokladů uplatnila nárok na odpočet daně za nákup barev od dodavatelů JAKATE TRADE a JAKA MB, za elektromontážní práce, montážní práce a elektromechanickou podporu od dodavatelů JAKATE TRADE a JAKA MB a za elektromontážní práce od dodavatele ELFAJR. Tyto daňové doklady žalobkyně předložila včetně objednávek, rámcové smlouvy o spolupráci uzavřené s dodavatelem JAKA MB a JAKATE TRADE a smlouvy o dílo uzavřené s dodavatelem JAKATE TRADE a JAKA MB. Jelikož správci daně vznikly pochybnosti, že k přijetí zdanitelných plnění došlo tak, jak žalobkyně deklarovala v předložených dokladech, vydal dne 30. 10. 2017 výzvu k prokázání skutečností č.j. 1663723/17/2914-60562-701780 (dále jen „výzva“), ve které vyjádřil pochybnosti, které podrobně specifikoval. Jednotlivé pochybnosti rozčlenil podle předmětu plnění na nákup barev (bod 1 výzvy), fakturované práce – montážní, elektromontážní práce (bod 2 výzvy) a plnění v režimu přenesení daňové povinnosti (bod 3 výzvy). K jednotlivým bodům správce daně podrobně vyjádřil své pochybnosti a uvedl, co má žalobkyně prokázat, popř. doložit. V souladu s rozhodovací praxí tak došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni.
3. Žalobkyně na výzvu reagovala podáními ze dne 13. 11. 2017 a 15. 12. 2017, s nimiž zaslala daňové doklady od dodavatele JAKATE TRADE č. 20160823, č. 20160903, č. 20160824, č. 20160825, č. 20160826, č. 20160827, dodací listy k fakturám č. 20160413, č. 20160502, č. 20160601, č. 20160702, č. 20160802 a č. 20160903 a protokol o výsledku svědka T. J. (dále jen „T.J.“). Jiné důkazní prostředky žalobkyně nepředložila. Žalovaný konstatoval, že žalobkyni předložené důkazní prostředky nejsou způsobilé samy o sobě prokázat, že žalobkyně předmětná plnění přijala od dodavatelů uvedených na daňových dokladech, a tyto důkazní prostředky neprokazují konkrétně ani předmět a rozsah plnění. Předložením dodacích listů k fakturám týkajícím se nákupu barev pochybnosti správce daně odstraněny nebyly. Na daňových dokladech nebyl specifikován předmět plnění, avšak předložením dodacích listů, na kterých byly totožné údaje jako na daňových dokladech, nemohly být pochybnosti správce daně odstraněny. Žalobkyně byla mimo jiné vyzvána k předložení vzorníku barev s číslem označení odstínu barev, značky barvy, ceníku barev, avšak žádné z těchto důkazních prostředků předloženy nebyly. Pokud žalobkyně tvrdí, že obchoduje s barvami, měla by disponovat přinejmenším ceníkem a vzorníkem barev, zvláště když v rámcové smlouvě uzavřené mezi ní a dodavatelem JAKATE TRADE v článku I. se odkazuje na ceník platný pro rok 2016, který má být přílohou smlouvy, avšak ani tato příloha smlouvy nebyla doložena. U fakturovaných prací (elektromontážní a montážní) je předmět plnění označen pouze jako „práce“, avšak není uveden konkrétní rozsah a předmět plnění. Žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně, že rámcové smlouvy a smlouvy o dílo jsou pouze formální doklady. Ve smlouvě o dílo uzavřené dne 30. 1. 2016 mezi žalobkyní a dodavatelem JAKA MB je předmět plnění uveden jako úklidové práce a

cena díla byla sjednána ve výši 598.426,- Kč bez DPH. Dle doložených faktur však byly vyfakturovány elektromontážní práce dle daňových dokladů č. 20160247 (265.000,- Kč bez DPH), č. 20160334 (298.550,40 Kč) a č. 2016033 (14.875,20 Kč). Z podaného kontrolního hlášení vyplývá, že žalobkyně si uplatnila nárok na odpočet daně z plnění – elektromontážní práce, nikoli úklidové práce, jak je uvedeno ve smlouvě o dílo. Žalobkyně rovněž nepředložila žádné listiny, ze kterých by byl patrný souhlas se subdodavatelem, jak plyne ze smluv o dílo. Přestože žalobkyně sama do protokolu o zahájení daňové kontroly uvedla, že to, zda daná faktura byla fakturována za práce v „úkole“, je možné zjistit podle přílohy – předávacího protokolu nebo „šichtovnice“, žádné předávací protokoly či „šichtovnice“ nepředložila a nepředložila ani identifikaci osoby, která organizovala provedení montážních prací, jména pracovníků, kteří práce prováděli včetně počtu odpracovaných hodin.

4. K montážním pracím v režimu přenesení daňové působnosti byla žalobkyně vyzvána, aby předložila předávací protokoly, smlouvy o dílo, objednávky, dodací listy apod. Žalobkyně ale žádné důkazní prostředky nepředložila, a proto neunesla důkazní břemeno.
5. K předloženému protokolu o výsledku svědka T. J., jednatele dodavatele JAKA MB, žalovaný předeslal, že výslech svědka byl proveden v rámci kontroly za zdaňovací období leden 2016. Konstatoval, že T. J. se vůbec nezminil o dodávkách barev žalobkyni, která uvedla, že barvy nakupovala pouze od pana T. J. Po předložení faktury č. 20160106 ze dne 4. 1. 2016 T. J. potvrdil, že tuto fakturu vystavila korporace JAKA MB, přičemž se jedná o barvy a laky. K předání zboží uvedl, že toto bylo předáno koncovému zákazníkovi, korporaci NEON-LAK. To, že zboží bylo předáváno od dodavatele přímo odběrateli, stvrdila i žalobkyně. Výpovědi T. J. tudíž nebylo prokázáno, že zboží bylo dodáváno žalobkyni, neboť bylo dodáváno od dodavatelů přímo obchodní korporaci NEON-LAK.
6. Ze svědecké výpovědi M. P. (dále jen „M. P.“) vyplývá, že M. P. byla zaměstnána u JAKA MB a žalobkyni vedla účetnictví, vystavovala pro ni faktury, objednávky, měla oprávnění k přijímání i vydávání hotovostních peněžních prostředků a měla dispoziční právo k bankovnímu účtu žalobkyně. O průběhu obchodní spolupráce mezi žalobkyní a JAKATE TRADE a JAKA MB nevěděla, neboť u konkrétní činnosti nebyla a na zajišťování dodávek zboží nebo poskytnutí služeb žalobkyni se podílela pouze papírově. Pouhá existence daňových dokladů, byť formálně bezvadných, neprokazuje přijetí plnění od dodavatelů deklarovaných na předmětných daňových dokladech. Vzhledem k tomu, že M. P. byla zaměstnána u JAKA MB, je zjevné, že veškeré činnosti za žalobkyni vykonávala tato korporace. Svědeckou výpovědi M. P. proto nebylo prokázáno, že žalobkyně přijala plnění od deklarovaných dodavatelů a pochybnosti správce daně nebyly ani touto svědeckou výpovědí odstraněny.
7. Svědek T. J. se na předvolání správce daně ke svědecké výpovědi nedostavil, proto byl v souladu s ustanovením § 100 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) předveden Policií ČR. Po zahájení svědecké výpovědi tento svědek využil svého práva nevypovídat, neboť se dozvěděl o probíhajícím trestním řízení. Proto ani svědeckou výpovědi T. J. nebyly pochybnosti správce daně odstraněny.
8. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně se nechovala obezřetně. Jak vyplynulo ze svědecké výpovědi M. P. a samotného vyjádření žalobkyně při zahájení daňové kontroly, žalobkyně

nedisponovala peněžními prostředky, neboť jejich správu svěřila zaměstnankyni svého dodavatele. Jestliže žalobkyně kompetence s peněžními prostředky a s nakládáním se zbožím jak při jeho nákupu, tak i při prodeji svěřila svým dodavatelům, ztratila v podstatě kontrolu nad obchodními transakcemi a nemohla ovlivňovat nákup či prodej zboží. Nepočínala si tedy tak, jak je obvyklé, tj. s péčí řádného hospodáře ve smyslu § 159 NOZ. Žalobkyně rezignovala na minimalizaci podnikatelského rizika a její neobezřetnost nelze posuzovat jako jednání v dobré víře.

9. K odvolací námitce, že správce daně v rozporu s ustálenou judikaturou chybně aplikoval důkazní břemeno, žalovaný nejprve poukázal na rozložení důkazního břemene mezi správce daně a žalobkyni. Zdůraznil, že správce daně byl po předložení daňových dokladů povinen prokázat, že o souladu mezi plněním deklarovaným na daňovém dokladu a skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně pochybnosti týkající se přijatých plnění od uvedených dodavatelů přesně specifikoval ve výzvě k prokázání skutečností. V této fázi tížilo důkazní břemeno žalobkyni, na kterou bylo přeneseno výzvou. I když žalobkyně na výzvu reagovala, nemohl jí žalovaný přisvědčit, že důkazní břemeno unesla, jelikož nepředložila a neprokázala to, k čemu byla vyzvána. Ačkoli tedy žalobkyně se správcem daně spolupracovala a navrhla provedení důkazů, nepředložila takové důkazní prostředky, které by bylo možné považovat za důkazy prokazující oprávněnost nároku na odpočet daně z přijatých plnění od dodavatelů JAKATE TRADE, JAKA MB a ELFAJR. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018 č.j. 5 Afs 60/2017-60 není přílehlavý, neboť v tomto rozsudku nebyl plátcí uznán nárok na odpočet daně z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu, zatímco v posuzovaném případě žalobkyně neprokázala ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) hmotněprávní podmínku, že přijatá zdanitelná plnění se uskutečnila tak, je deklarováno na daňových dokladech.
10. K odvolací námitce nepřezkoumatelnosti dodatečných platebních výměrů žalovaný předně uvedl, že za jejich odůvodnění se považuje zpráva o daňové kontrole č.j. 561969/18/2914-60562-701780 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), což je zřejmé zejména z jejich strany 3. Hodnocení svědecké výpovědi M. P. je ve zprávě o daňové kontrole uvedeno na straně 31 a hodnocení svědecké výpovědi T. J. je uvedeno na straně 29 zprávy o daňové kontrole. Skutečnost, že svědek T. J. odmítl vypovídat, nebyla správcem daně hodnocena jako přitěžující okolnost. Správce daně pouze konstatoval, že skutečnosti, které měla žalobkyně prokázat, zůstaly neprokázány. Nárok na odpočet daně nebyl uznán pouze na základě toho, že svědek T. J. odmítl vypovídat, nýbrž nebyl uznán na základě všech zjištění a zejména z důvodu neprokázání skutečností ze strany žalobkyně. Žalovaný zdůraznil, že je povinností žalobkyně zajistit si tzv. auditní stopu. V případě, že žalobkyně nevede takové podklady, které by byly způsobilé prokázat její daňové tvrzení, a spoléhá na prohlášení svých dodavatelů či svědecké výpovědi obchodních partnerů, činí tak s rizikem toho, že tito dodavatelé její tvrzení nepotvrdí a nedoloží. Tato skutečnost však nemůže být kladena k tíži správci daně; naopak to byla žalobkyně, která měla být obezřetná a měla si opatřovat dostatek důkazních prostředků, aby svá tvrzení mohla hodnověrně prokázat.
11. K dalšímu odvolacímu důvodu žalovaný uvedl, že z výzvy je dostatečně zřejmé, že pochybnosti správce daně týkající se přijatých plnění od dodavatelů JAKATE TRADE, JAKA MB a ELFAJR nebyly založeny pouze na skutečnostech, že tito dodavatelé mají virtuální sídla a že tu jsou nesrovnalosti mezi smlouvou a faktickým chováním subjektů,

ale tyto pochybnosti vyplývají především z předložených daňových dokladů. Na těchto dokladech chyběla podrobnější specifikace rozsahu plnění, především nákup barev, taktéž byl předmět plnění uveden pouze obecně, zvláště u montážních prací, kde bylo uvedeno pouze „práce“. Žalovaný zdůraznil, že rozsah a předmět plnění je dle § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH povinnou náležitostí daňového dokladu. Správce daně ve výzvě rozvedl i rozpory vyplývající z předložených smluv, například to, že ve smlouvě v předmětu plnění v čl. I byly dohodnuty služby týkající se montážních prací, avšak v čl. II. se najednou hovoří, že každá dílčí objednávka ubytovacího zařízení bude objednatelům doručena písemně.

12. Žalobkyně v žalobě namítla, že navržené důkazní prostředky, zejména výslechy svědků byly zhodnoceny jako neprůkazné, přestože svědeckou výpověď bylo dokázáno, že se předmětná plnění udála, tudíž byl hmotněprávní základ nároku na odpočet daně naplněn. Nesouhlasila s tím, že by kromě faktur nepředložila žádné důkazní prostředky prokazující faktické přijetí zdanitelných plnění. Zdůraznila, že po celou dobu se správcem daně plně spolupracovala a reagovala na jeho výzvy k doložení veškerých dokladů.
13. Podle žalobkyně je to především správce daně, který nese důkazní břemeno v celém řízení a je povinen hodnotit všechny důkazy samostatně a v jejich vzájemné souvislosti. V tomto kontextu žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018 č.j. 5 Afs 60/2017-60. Na toto břemeno upozorňovala správce daně již v průběhu kontroly, ovšem správce daně poukazoval na neaplikovatelnost této judikatury, s čímž žalobkyně nesouhlasí a má i nadále zato, že správce daně aplikuje důkazní břemeno chybně.
14. Dále namítla, že správci daně musí být zřejmé, že smlouva může být uzavřena písemně, její obsah ale může být měněn toliko ústně, a to i v jednorázových případech, viz možnost kontraktace dalších služeb v ústní formě k již kontraktovaným službám vyjádřeným ve smlouvě. Tudíž nesrovnalost ve smlouvě a faktické chování subjektů nemůže založit pochybnosti, neboť na vše uvedené se vztahuje smluvní volnost subjektů dané smlouvy.
15. Žalobkyně uvedla, že s firmou JAKATA TRADE obchodovala často a dlouhodobě, součástí jejich smluvních vztahů jsou tak i jejich zvyky, na kterých žalobkyně a její obchodní partneři budují svůj vztah. Pokud uskutečněné plnění a formální dikce smlouvy zcela nekorelují, pak toto nemůže založit pochybnosti, neboť smlouva je vykládána a interpretována i na základě těchto zvyků, tudíž všem subjektům smluvního vztahu byly zcela jasné jejich práva a povinnosti, což stvrdili za plné vůle jejich podpisem.
16. Dále žalobkyně namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, resp. dodatečných platebních výměrů, neboť z jejich odůvodnění není zřejmé, proč byla svědecká výpověď T. J. přiznána nulová věrohodnost, přestože T. J. explicitně uvedl: „*Ano, činnost probíhala tak, jak je uvedeno na dokladech.*“ Žalovaný vyzdvihl pouze negativní skutečnosti na úkor pozitivních, kdy silnou výpovědní hodnotu přiznal faktu, že svědek si nebyl schopen vybavit detaily obchodů. Žalobkyně namítla, že svědecká výpověď T. J. je konkrétní co do prokázání existence uskutečnění činnosti. Jednáním správce daně došlo k popření zásady materiální pravdy, neboť správce daně ve všech krocích kontroly iracionálně extrahuje pouze negativní skutečnosti, kterými ospravedlňuje své názory o neprokázání uskutečnění plnění. Naopak pozitivní skutečnosti přehlíží s poukazem na fakt, že tyto se neváží ke skutečnostem, které jsou prokázány. Tento stav je bludným kruhem, kdy žalobkyně v očích správce daně nemá jakoukoli možnost prokazovat pozitivní skutečnosti, neboť

správce daně využívá skutečnosti vyplývající ze soukromého práva (smluvní volnost a možnost odchýlit se od ujednaných ustanovení písemné smlouvy) k aprobaci negativních závěrů. Správce daně a žalovaný po celou dobu kontrolního řízení pouze tendenčně ukládal žalobkyni povinnost prokázat soulad daňového přiznání s faktickým stavem, aniž by se sám vypořádal se svojí povinností prokázat opak. Žalobkyně s odkazem na § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu namítla, že správce daně je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Musí proto označit konkrétní skutečnosti, z nichž vyplývá nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost či nesprávnost předložených evidencí. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012 č.j. 8 Afs 14/2012-61, č.j. 9 Afs 30/2008-86 a 9 Afs 12/2013-30). Toto ovšem správce daně neustál, neboť takové konkrétní skutečnosti neoznačil.

17. Žalobkyně je toho názoru, že předložila správci daně listinné doklady a další důkazy, které prokazují její oprávněný nárok na odpočet DPH. Udělala tak vše, co bylo v jejích silách k tomu, aby správce daně přesvědčila o svém nároku.
18. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zopakoval skutkové okolnosti i argumentaci uvedenou v odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž zdůraznil, že důkazní břemeno bylo zpět na žalobkyni přeneseno výzvou. Přestože žalobkyně na výzvu reagovala, nebyly jí předložené důkazní prostředky schopny prokázat to, k čemu byla žalobkyně vyzvána. Žalobkyně neprokázala nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH, protože neprokázala, že přijatá plnění od deklarovaných dodavatelů se uskutečnila tak, jak je uvedeno na předložených daňových dokladech, tj. v deklarovaném předmětu a rozsahu. Neprokázala tedy hmotněprávní podmínku nároku na odpočet daně u předmětných plnění.
19. Žalovaný shodně jako v napadeném rozhodnutí konstatoval, že z výzvy je zřejmé, že pochybnosti správce daně týkající se přijatých plnění nebyly založeny pouze na nesrovnalostech mezi smlouvou a faktickým chováním subjektů, ale vyplývají především z předložených daňových dokladů, na nichž chybí podrobnější specifikace rozsahu plnění a taktéž předmět plnění je uveden jen obecně.
20. Z protokolu o výsledku svědka T. J. nelze vyvodit, že tento svědek vyslovil větu „*ano, činnost probíhala tak, jak je uvedeno na dokladech*“. K námitce, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, proč nebyla tato svědecká výpověď hodnocena jako důkazní prostředek, žalovaný odkázal na bod [23] napadeného rozhodnutí, resp. na jeho část na straně 8. Nepřisvědčil žalobkyni, že svůj závěr vystavěl toliko na negativních částech předmětné výpovědi. Podotkl, že žalobkyně ani neuvedla, ze které části svědecké výpovědi dospěla k závěru, že tento svědek potvrdil skutečnost, že předmětná plnění probíhala tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Žalobkyně rovněž nekonkretizovala námitku, že žalovaný vyzdvihuje pouze negativní skutečnosti.
21. Soud při posuzování věci vycházel zejména z následující právní úpravy:
22. Podle § 72 odst. 1 ZDPH platí, že *plátce je 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.*

23. Podle § 73 odst. 1 ZDPH platí, že *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky:*

- a) *při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad,*
- b) *při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem,*
- c) *při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad,*
- d) *při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo*
- e) *při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.*

24. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*

25. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že c) *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

26. Po provedeném řízení soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

27. Úvodem soud považuje za nutné předeslat, 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 (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010 č.j. 4 As 3/2008-78).

28. Ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s. totiž žalobci ukládá povinnost uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné. Líčení skutkových okolností nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Konkretizace faktů dostatečně substancovanými žalobními body je důležitá nejen z hlediska soudu, tj. pro stanovení programu sporu a vytýčení mezí, v nichž se soud může v souladu s dispoziční zásadou pohybovat, ale má význam i pro žalovaného. Stěžejní procesní zásadou je rovnost účastníků před soudem vyjadřovaná někdy jako rovnost zbraní. Každá procesní strana by měla mít přiměřenou možnost uplatnit své argumenty za podmínek, které ji citelně neznevýhodňují v porovnání s protistranou. Provedením této zásady je potom též požadavek náležité substanciace přednesů stran:

jedině tím, že strana svůj přednes dostatečně konkretizuje, umožní druhé straně k tomuto přednesu učinit vyjádření. Pokud je tvrzení jedné procesní strany jen povšechné a nekonkrétní, neví druhá strana, k čemu se má vlastně vyjádřit; tím se přirozeně snižuje i její možnost náležité procesní obrany. Žalobce je též povinen vyličit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se správní orgán vůči němu dopustil v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obecné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti. Je-li žalobní bod způsobilý projednání, soud jej posoudí v té míře obecnosti, v níž byl formulován. Míra podrobnosti žalobních bodů tedy do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej (k tomu viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005 č.j. 2 Azs 92/2005-58 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2013 č.j. 4 As 78/2012-125).

29. Námitky, které žalobkyně v žalobě formulovala, jsou jednak vystavěny na půdorysu velmi obecného charakteru, jak bude rozvedeno níže, jednak v podstatě kopírují odvolací námitky, s nimiž se žalovaný již vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. K tomu je třeba připomenout, že pokud žalobce 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 (podrobněji viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 - 128). Tím, že žalobkyně *de facto* opětovně jen zpochybňuje závěry správce daně a nikoli to, jakým způsobem tyto závěry v intencích jejích odvolacích námitek posoudil žalovaný, do značné míry zúžila hranice soudního přezkumu napadeného rozhodnutí. Správní soud totiž není další skutkovou instancí, jejímž úkolem by měl být generální přezkum věcné správnosti a zákonnosti napadeného rozhodnutí. Jestliže se žalovaný důkladně zabýval hodnocením odvolacích námitek a tyto přezkoumatelným způsobem vypořádal, bylo na žalobkyni, aby vybrané závěry žalovaného konfrontovala s konkrétně specifikovanými skutkovými či právními okolnostmi, které dle jejího mínění vyvracejí či zásadně zpochybňují důvody, o něž žalovaný opřel napadené rozhodnutí. Uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit pouhým zopakováním námitek uplatněných v odvolání, jak to učinila žalobkyně, a to také proto, že odvolací námitky obsahově směřovaly proti jinému rozhodnutí (resp. jiným rozhodnutím), než proti kterému směřuje žaloba (srov. např. rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8Afs 55/2005 - 74).
30. Podstatou sporu mezi účastníky je neuznání (odepření) nároku žalobkyně na odpočet DPH. Žalobkyně se před správcem daně domáhala nároku na odpočet daně podle § 72 ZDPH. Žalovaný tento nárok na odpočet daně neuznal, neboť žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávní podmínky vyplývající z tohoto ustanovení a ustanovení § 73 ZDPH, jelikož neprokázala přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od výše uvedených dodavatelů.

31. Účelem daňového řízení je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací. Je specifické v tom, že skutkovým základem v něm je tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. Daňový subjekt má proto povinnost daň přiznat a doložit svá tvrzení týkající se tvrzené daňové povinnosti.
32. Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Nejvyšší správní soud již ve svém rozhodnutí ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2Afs 7/2006-107 vyjádřil, že, *„prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění“*.
33. Ke zpochybnění daňového dokladu přitom může dojít různými způsoby. Pokud se tak stane, daňový subjekt může pochybnosti správce daně vyvrátit tím, že existenci zdanitelného plnění prokáže jinak, tedy jinými důkazními prostředky. Každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti, především vzhledem k povaze poskytovaného plnění. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval pro účely případného unesení daňového břemene v daňovém řízení důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětného plnění skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace plnění je v tomto řízení na jeho straně. Lze dodat, že v daňovém řízení přísluší hodnocení důkazů výhradně správci daně. Způsob hodnocení důkazů v napadeném rozhodnutí by mohl být úspěšně napadán jen v případech, kdy došlo k takovému hodnocení důkazu, které je v rozporu s obsahem spisu, takže závěry správce daně nejsou podloženy dostatečně skutkovými zjištěními nebo jsou s nimi v rozporu, jestliže se správce daně nevypořádal se všemi důkazy, anebo závěry, k nimž dospěl při hodnocení důkazů, odporují zásadám logického myšlení a uvažování. Pouhý odlišný náhled účastníka řízení na způsob hodnocení důkazů rozhodujícím orgánem není důvodem ke zrušení rozhodnutí, pokud toto hodnocení odpovídá zásadám uvedeným shora (srov. rozsudek Městského soudu ze dne 9. 1. 2020, č. j. 3 Af 11/2018 - 48).
34. K přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 1. 2021 č.j. 4 Afs 146/2020-67 vyložil, že: *„Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen*

identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).“

35. Žalobkyně v žalobních námítkách nejprve jen obecně vyjádřila nesouhlas se závěrem žalovaného, že nepředložila důkazní prostředky dokládající faktické přijetí zdanitelných plnění. Její ničím nepodložená a blíže nespecifikovaná proklamace, že po celou dobu daňového řízení spolupracovala se správcem daně a reagovala na jeho výzvy, nemůže obstát vedle konkrétních skutkových a právních důvodů, které žalovaný vyložil v odůvodnění napadeného rozhodnutí (zejména na straně 7 až 9 napadeného rozhodnutí) a o které opřel nosný závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní. Skutečnost, že žalobkyně reagovala na výzvu správce daně a vedle původně předložených (formálních) dokladů navrhla provedení dalších důkazních prostředků, sama o sobě neprokazuje oprávněnost uplatněného nároku na daňový odpočet. Žalovaný přitom v souladu s judikaturou správních soudů žalobkyni v rámci vypořádání prvního odvolacího důvodu vysvětlil princip přenosu důkazního břemene a jeho aplikaci na skutkový základ v projednávané věci (na straně 9 a 10 napadeného rozhodnutí).
36. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018 č.j. 5 Afs 60/2017-60 je nepřiléhavý nejen proto, že se týká posouzení nároku na odpočet DPH v souvislosti s daňovým podvodem, ale i z toho důvodu, že ze zmíněného rozhodnutí nikterak nevyplývá jakýkoli zobecnitelný závěr, že správce daně v případě žalobkyně neunesl důkazní břemeno, resp. že správce daně nese jakési imanentní důkazní břemeno v celém řízení, jak žalobkyně namítala. Správce daně naopak ve výzvě náležitě specifikoval své pochybnosti o fakticitě přijetí zdanitelných plnění žalobkyní, čímž přenesl důkazní břemeno na žalobkyni. Soud znovu zdůrazňuje, že s ohledem na dispoziční zásadu, kterou je ovládáno řízení před správními soudy, nemá povinnost, ba ani nesmí zkoumat věcnou správnost a zákonnost napadeného rozhodnutí nad rámec uplatněných žalobních námitek. Jestliže žalobkyně rezignovala na provedení konkrétní analýzy těch skutečností, které správce daně identifikoval ve výzvě a kterými zpochybnil jí předložené formálně bezvadné daňové doklady, nemůže se „spoléhat“ na to, že podrobný rozbor těchto skutečností za ni provede správní soud, a posoudí tak detailním a konkrétním způsobem důvodnost toliko obecné žalobní námítky.
37. Ve světle výše uvedených výkladových východisek soud nemůže přisvědčit ani námitce, v níž žalobkyně poukazovala na nutnost interpretovat obsah písemně uzavřených smluv s jejími dodavateli v intencích zvyklostí, které mezi sebou obchodní partneři budují. Předně žalobkyně ponechala i tuto námitku jen v obecné poloze, neboť nikterak nepopsala ani údajné zvyklosti, které si měli žalobkyně a její dodavatelé mezi sebou zavést, a na pozadí správcem daně zjištěných pochybností ani nerozvedla, jak se tyto zvyklosti měly promítnout do obchodních transakcí, z nichž uplatnila nárok na odpočet daně. Nadto k existenci tvrzených obchodních zvyklostí žalobkyně nenabídla naprosto žádné důkazy. Podstatné je také to, že správce daně ve výzvě identifikoval i další pochybnosti, zejména

chybějící podrobnější specifikaci předmětu a rozsahu plnění na daňových dokladech, přičemž žalobkyně tyto pochybnosti správce daně ničím nerozptýlila.

38. Nedůvodná je i námitka, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, proč žalovaný, resp. správce daně nepřiznali svědecké výpovědi T. J. důkazní hodnotu. Žalobkyně především přehlíží skutečnost, že svědek T. J. vypovídal k jinému období (leden 2016), než je rozhodné zdaňovací období v této věci, přičemž k věci samé následně odmítl podat svědeckou výpověď s ohledem zahájené trestní řízení. Z protokolu o výsledku tohoto svědka zároveň nevyplývá, že by svědek výslovně či nepřímo potvrdil průběh obchodní spolupráce se žalobkyní ve vztahu k posuzovaným přijatým zdanitelným plněním. Věta „*Ano, činnost probíhala tak, jak je uvedeno na dokladech*“ v protokole není vůbec zachycena a žalobkyně neuvedla, která část svědecké výpovědi má potvrzovat její daňové tvrzení. Žalovaný naopak v napadeném rozhodnutí (na straně 8) podrobně citoval pasáže z výpovědi svědka a k nim vyložil svou úvahu, z jakého důvodu tato svědecká výpověď není způsobilá prokázat faktické přijetí předmětných zdanitelných plnění žalobkyní. V tomto ohledu tedy nelze žalobkyni přisvědčit, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný v něm srozumitelně popsal důvody, které svědeckou výpověď T. J. vyloučily z okruhu relevantních důkazních prostředků. Proti těmto konkrétním důvodům žalobkyně v žalobě nikterak nebrojila a její námitka, že jednáním správce daně došlo k popření zásady materiální pravdy, zůstala opět jen v rovině ničím nepodloženého tvrzení. Měla-li žalobkyně za to, že žalovaný, resp. správce daně přistupovali k hodnocení důkazů účelově a jejími slovy „*přehlíželi pozitivní skutečnosti*“, bylo na ní, aby takové postupy jednoznačně popsala a uvedla, jaké konkrétní skutečnosti se jí podařilo prokázat a z jakých důkazních prostředků mají takové skutečnosti vyplývat. K plytké a fakticky bezobsažné argumentaci žalobkyně soud dodává, že žádný tendenční a žalobkyni poškozující přístup ze strany správních orgánů neshledal. Žalobkyni nebylo v průběhu daňového řízení upřeno právo předkládat důkazy na podporu svých tvrzení, přičemž skutečnost, že jí navržené důkazní prostředky postrádaly potřebnou sílu prokázat sporné skutečnosti, nemůže jít, jak správně podotkl žalovaný, k tíži správce daně, který výzvou přenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni.
39. Lze tak uzavřít, že žalobkyně v žalobních námitkách neuvedla žádné konkrétní (skutkové či právní) důvody, z nichž by měl vyplývat nezákonný postup správce daně. Ten ve výzvě řádně a přezkoumatelně popsal skutečnosti zakládající pochybnosti o faktickém přijetí zdanitelných plnění žalobkyní. Žalobkyně navzdory tomu existenci těchto skutečností nerozporovala ani nenamítala jejich nerelevantnost. Námitka, že správce daně neoznačil konkrétní skutečnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, je ve světle zcela nekonkrétního žalobního tvrzení nedůvodná.
40. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s. ř. s. tak učinil bez nařízení ústního jednání.
41. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení 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. 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.

Praha 30. listopadu 2021

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu