



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudců JUDr. Michala Hájka, Ph. D., a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka

žalobce: **MOTO Jeans s.r.o.**, IČ 28623568
sídlem Horní Pěna 56, 378 31 Horní Pěna
zastoupen Václavem Klimešem, obecným zmocněncem
bytem Krmelínská 364/164, Ostrava-Nová Bělá

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

o žaloba proti rozhodnutí 10.07.2018 30612/18/5300-21442-711359

takto:

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

Odůvodnění:

1. Shora uvedeným rozhodnutí žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil tato rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (správce daně):
 - dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 9. 5. 2017, č. j. 1307142/17/2205-50522-305445, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období **4. čtvrtletí roku 2013** ve výši 86 777 Kč a současně byla žalobkyni uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 17 355 Kč;
 - dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 9. 5. 2017, č. j. 1309891/17/2205-50522-305445, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období **1. čtvrtletí roku 2014** ve výši 232 635 Kč a současně byla žalobkyni uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 17 355 Kč;
 - dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 9. 5. 2017, č. j. 1310297/17/2205-50522-305445, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období **2. čtvrtletí roku 2014** ve výši 37 488 Kč a současně byla žalobkyni uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 7 497 Kč;
 - dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 9. 5. 2017, č. j. 1310338/17/2205-50522-305445, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období **3. čtvrtletí roku 2014** ve výši 25 418 Kč a současně byla žalobkyni uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 5 083 Kč;
 - dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 9. 5. 2017, č. j. 1310601/17/2205-50522-305445, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období **4. čtvrtletí roku 2014** ve výši 110 237 Kč a současně byla žalobkyni uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 22 047 Kč;
 - dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 9. 5. 2017, č. j. 1310638/17/2205-50522-305445, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období **1. čtvrtletí roku 2015** ve výši 29 662 Kč a současně byla žalobkyni uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 5 932 Kč a
 - dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 10. 5. 2017, č. j. 1323865/17/2205-50522-305445, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období **2. čtvrtletí roku 2015** ve výši 22 711 Kč.
2. Dne 30. 7. 2018 podal žalobce proti uvedenému rozhodnutí žalovaného včasnou žalobu u Krajského soudu v Českých Budějovicích.
3. **První námitkou žalobce rozporuje výklad § 108 odst. 1 písm. i) zákona č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, ve znění do 28. 7. 2016 (dále jen „ZDPH“).** Soud k tomuto okruhu žalobních námitek upřesňuje, že žalobce v podané žalobě odkazuje na § 108 odst. 1 písm. j) ZDPH s tím, že neupřesňuje konkrétní znění zákona a pouze obecně uvádí „ve znění pozdějších předpisů“. Rozhodným zněním zákona je zde znění do 28. 7. 2016, kde je žalobkyní odkazované ustanovení zařazeno pod bodem i). Na samotném posouzení soudu tato skutečnost nic nemění.
4. Žalobce má za to, že výklad tohoto ustanovení nemůže vést k závěru, že vystavená faktura vždy zakládá povinnost uhradit DPH dle v ní uvedených údajů. Na podporu své argumentace žalobce odkazuje na rozhodnou judikaturu (podrobněji viz samotné právní

hodnocení). Dle žalobce je nutné upřednostnit fakticitu plnění. Odkaz žalovaného na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 31. 1. 2013 ve věci C-642/1 nemůže dle žalobce obstat, neboť se vztahuje hlavně na „příjemce“, nikoli „vystavitele“ faktury. Žalobce poukazuje na to, že v případě společnosti TradeVision Europe, s. r. o. (dále také jako „TradeVision“) správce daně zjistil, že tato společnost „*eviduje pouze jednu sadu daňových dokladů č. 14002-14007 vystavených žalobce. Tímto zjištěním správce daně je tak prokázáno, že na zjištěný skutkový stav ustanovení § 108 odst. 1 písm. j) ZDP vůbec nedopadá, neboť je prokázáno, že žalobce včas učinil vhodná opatření tak, aby bylo zcela vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemcem faktury.*“ Nárok na odpočet v případě těchto daňových dokladů nebyl přitom správcem daně u této společnosti akceptován s tím, že plnění nebylo poskytnuto.

5. **Druhá námitka žalobce se týká oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet z pořízeného dopravního prostředku – vozidla Peugeot.**
6. Žalobce namítá, že žalovaný ve svém odůvodnění pouze odkázal na stanovisko správce daně, jehož zjištění se neopírají o žádné důkazy. Již v odvolání brojil žalobce proti postupu správce daně, který nesprávně sčítal procentní podíly využití vozidla k podnikatelské činnosti. Takový postup by dle žalobce v době podání žaloby vedl k tomu, že žalobce by byl oprávněn uplatnit 264,9 % z nárokované částky daně. Postup žalovaného je dle žalobce v rozporu s § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu a rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné.
7. Žalovaný dle žalobce nesprávně konstatoval, že při určení výše odpočtu daně postupoval správce daně správně v souladu s § 72 a § 75 ZDPH. Úvahy daňových orgánů jsou dle žalobce nesprávné a vycházejí z nesprávných skutkových zjištění. I byla skutková zjištění správná, bylo by dle žalobce nutno aplikovat § 75 odst. 4 a 5, případně § 78 a násl. ZDPH.
8. Žalobce zdůrazňuje, že všechny byly podniknuty v rámci jeho ekonomické činnosti, a to včetně cest z nebo do bydliště jednatelky. Závěry daňových orgánů, že konzultace, ke kterým měly cesty sloužit, nebyly vykázány a ani se neuskutečnily, nejsou správné. Tyto závěry nemají oporu v provedeném dokazování. V praxi je dle žalobce běžné, že právní zástupce nebo architekt poskytuje konzultace před nebo po poskytnutém plnění, a to zdarma. To, že zde není evidován daňový doklad na takové plnění, není podstatné.
9. **Třetí námitkou žalobce brojí proti výkladu § 92 odst. 5 daňového řádu.**
10. Žalobce namítá, že nedošlo k přenosu důkazního břemene. V rámci daňové kontroly bylo žalobcem předloženo velké množství důkazních prostředků prokazujících jeho nárok. Tyto důkazní prostředky byly správcem daně bez jakéhokoli hodnocení označeny jako účelové, nevěrohodné atp. Žalovaný dle žalobce pouze aproboval nesprávný postup správce daně, který předložené důkazy popřel, avšak důkazní břemeno, které jeho samotného tížilo, neunesl.
11. Konkrétně žalobce poukazuje na způsob vypořádání otázky elektroprací v jeho objektu v souvislosti s daňovým dokladem FV2015/1 vystavený společností ZET-EM TRADE, u kterého bylo správcem daně i žalovaným vycházeno z toho, že nějaké elektropráce skutečně proběhly, nebylo však prokázáno, kdo a v jakém je vykonal. Daňové orgány po žalobci požadovaly prokázání fakticity plnění, i když sami své důkazní břemeno neunesly. Žalobce uvádí, že „*žalovaný se tak zcela upnul na svou „teorii“ a zjevně není ochoten připustit např. tu možnost, že na nemovitosti ve vlastnictví žalobce mohly být prováděny elektropráce více společnostmi.*“

12. Obdobně tomu dle žalobce bylo v případě společnosti TradeVision, u které správce daně neodůvodnil, proč neověřil důkazním prostředkům předloženým žalobcem a za pravdivou pokládal evidenci společnosti.
13. Dále žalobce uvádí jako příklad to, že správce daně nevysvětlil, proč neověřil žalobcova tvrzení v evidencích společnosti společnosti PS Tech, s. r.o. a ani se nepokusil o zjištění skutkového stavu a vysvětlení rozporu spočívajícího v tom, že „pokud žalobce eviduje své pohledávky za společností TradeVision Europe, s. r. o. jako plně uhrazené, v případě správnosti skutkových zjištění by společnost TradeVision Europe, s. r. o. musela tytéž pohledávky evidovat jako částečně neuhrazené“.
14. Žalobce rovněž rozporuje závěr žalovaného, že plnění žalobce poskytnuté společnosti TradeVision se nemohlo uskutečnit, neboť nelze dodat univerzální plnění na klíč, s čímž žalobce nesouhlasí. Stejně tak jako jedna automobilová výrobní linka může vyrábět různé modely aut, tak může žalobcem dodané plnění na klíč sloužit k okamžitému užití a univerzální aplikaci napříč podnikatelským sektorem.
15. Posledním příkladem je dle žalobce tvrzení daňových orgánů o tom, že jízdy do a z místa bydliště jednatelky nesouvisely s jeho ekonomickou činností, aniž by správce daně jednotlivé jízdy zkoumal a svůj závěr odůvodnil. Z předložené evidence dle žalobce plyne, že se nejednalo o samoučelné jízdy, nýbrž tyto jízdy byly činěny „s cílem s minimálními náklady zajistit např. řádnou správu, péči a ochranu majetku společnosti, získávání nových zákazníků, kontrolu provádění stavebních prací, konzultace s architekty či právníky apod.“
16. Čtvrtou námitkou žalobce namítá neúplně zjištěný skutkový stav a porušení povinnosti správce daně postupovat dle § 92 odst. 2 daňového řádu.
17. Žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, uvádí, že bylo povinností správce daně zajistit a vyžádat i dokumenty a důkazy, které svědčí ve prospěch žalobce. Např. důkaz o doručení opravného daňového dokladu či doklady o úhradě daňových dokladů č. 14002-14007.
18. Žalobce rovněž poukazuje na dle jeho názoru nezákonný postup správce daně, který dožádáním ze dne 20. 1. 2016 požádal příslušného správce daně společnosti TradeVision o provedení místního šetření, poskytnutí informací z protokolů, dokladů a písemností z jím vedeného daňového řízení. Dne 1. 2. 2016 pak dožádaný správce daně provedl místní šetření, dne 11. 2. 2016 nařídil výslech p. K. na den 3. 3. 2016 a až po uskutečnění těchto úkonů odpověděl dne 16. 3. 2016 na toto dožádání. Formálně tak bylo učiněno v rámci jiného daňového řízení, fakticky ale bylo výpovědí tohoto svědka dokazováno v této věci a žalobci byla upřena možnost se tohoto výslechu účastnit, což vedlo k oslabení jeho práv (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 2 Afs 24/2017-117, č. 1572/2008 Sb. NSS).
19. Dále žalobce namítá, že žalovaný rezignoval na své povinnosti dle § 114 – 115 daňového řádu, neboť přes zjištěné nesprávnosti mající vliv na zákonnost jeho rozhodnutí nedoplnil dokazování. Skutkový stav byl zjištěn neúplně a nemůže obstát. Jako příklad tohoto pochybení žalobce uvádí, že ačkoli opakovaně argumentoval obsahem souboru „vkladyspol2013.xlsx“, zjevně s přesvědčením, že jej předložil, žalovaný pouze alibisticky uvedl, že tento důkaz nebyl žalobcem předložen.

20. Závěrem žalobce poukazuje na to, že správní orgány upozadily správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu) nad zájmem vybrat co nejvíce peněz, k čemuž žalobce poukazuje i na internetový článek zabývající se motivací zaměstnanců finanční správy k takovému jednání formou odměn. Dle žalobce se jedná o zjevné zneužití práva (srov. Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 107/2004 – 48).

Vyjádření žalovaného

21. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 7. 9. 2018 navrhl podanou žalobu zamítnout.
22. S odkazem na konkrétní judikaturu žalovaný setrval na svém výkladu § 108 odst. 1 písm. j) ZDPH s tím, že fakticita uskutečnění zdanitelných plnění, je pro doměření daně irelevantní.
23. K oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet z pořízeného dopravního prostředku žalovaný uvádí, že správce daně porovnával počty kilometrů, které žalobce v „orientační knize jízd“ vykázal jako cesty z adresy sídla žalobce s počtem kilometrů, vykázaných jako cesty z místa a do místa bydliště jednatelky žalobce. Tímto byl zjištěn podíl nezpochybnitelného využití těchto přijatých plnění pro ekonomickou činnost žalobce (pro cesty z adresy sídla žalobce). Tento postup byl v souladu s § 72 a 75 ZDPH, přičemž na straně 21 až 25 zprávy o daňové kontrole jsou tyto skutečnosti popsány. Z téhož důvodu považuje žalovaný nedůvodnou i námitku porušení § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu. Žalobce tvrdil, že deklarované jízdy byly použity k podnikatelské činnosti, toto své tvrzení neprokázal, proto bylo postupováno dle § 72 a 75 ZDPH. O povaze předmětných jízd vznikly důvodné pochybnosti, které žalobce neodstranil. Nepodložená tvrzení o tom, že žalobce již k uskutečněnému plnění přijímal konzultace či rady zdarma neobstojí (viz bod 97 až 106 a 145 až 154 napadeného rozhodnutí).
24. Žalobcův výklad § 92 odst. 5 daňového řádu je dle žalovaného nesprávný. Pochybnosti správce byly v souladu se zákonem konkretizované ve výzvách ze dne 25. 1. 2016 a 6. 6. 2016, kterými správce daně prokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Tyto pochyby žalobce nerozptýlil. Předložené doklady, orientační kniha jízd, neosvědčily žalobcem tvrzené skutečnosti.
25. Tvrdí-li žalobce, že na jeho nemovitosti mohly být prováděny elektro práce vícero společnostmi, měl toto tvrzení doložit.
26. Co se týče společnosti TradeVision, správce daně pouze ověřoval žalobcem tvrzené skutečnosti v evidencích DPH u této společnosti a jeho zjištění založila důvodné pochybnosti o tom, zda tvrzení žalobce odpovídá skutečnostem (bod 117 napadeného rozhodnutí). Žalobcem nabízené ověření tvrzených skutečností v evidenci společnosti PS Tech by nevedlo k prokázání žalobcova tvrzení, prokázalo by pouze to, zda sporné skutečnosti jsou či nejsou uvedeny v evidenci DPH této společnosti. Logické rozpory povinnost žalobce vysvětlit.
27. Ve vztahu k žalobcem popisovaného „*dodání univerzálního plnění na klíč*“ je žalovaný přesvědčen, že logicky vyložil rozdíl mezi univerzálním plnění (obecným) a plněním „na klíč“ (individualizované plnění na míru). Nadto, žalobce svá tvrzení o takovém plnění neprokázal (bod 61 napadeného rozhodnutí).

28. K postupu dle § 92 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvádí, že má za to, že všem povinnostem dostál. Skutkový stav byl zjištěn v souladu s § 114 a 115 daňového řádu.
29. Pan K. nevystupoval v řízení jako svědek, v podrobnostech žalovaný odkazuje na bod 123 – 129 napadeného rozhodnutí. Protokol o jeho výslechu ze dne 3. 3. 2016 nebyl klíčový důkazem. Soubor „vkladyspol2013.xlsx“ není součástí spisového materiálu, žalobce jej nepředložil a proto z něho nemohlo být vycházeno.

Replika žalobce

30. Žalobce ve své replice ze dne 21. 9. 2018 uvedl, že sám eviduje 6 vystavených faktur pro společnost TradeVision (14002-14007) a není mu znám důvod, proč tato společnost eviduje v účetnictví co do číselného označení a částek ty samé faktury, které však, vyjma faktury 14002, mají odlišné datum vystavení a jsou opatřeny razítkem a podpisem. U těchto faktur uvedená společnost uplatnila daň na vstupu. Dle žalobce se zřejmě jednalo o pochybení, které lze podřadit pod § 108 odst. 1 písm. j) ZDPH. Z obsahu repliky zjednodušeně plyne, že se má jednat o totožné faktury, nikoli o dvě různé sady faktur.
31. Ke skutkovému stavu ohledně společnosti CS Data, s. r. o., a PS Tech, s. r. o., žalobce uvádí, že od společnosti CS Data, s. r. o., obdržel dne 7. 11. 2013 platbu ve výši 500 000 Kč a zaevidoval ji jako vklad společníka. V tom spatřuje správce daně pochybnosti, neboť tato společnost nebyla žalobcovo společníkem. Dále žalobce obdržel dne 19. 5. 2014 platbu ve výši 400 000 Kč, dne 26. 5. 2014 platbu ve výši 300 000 Kč a dne 17. 7. 2014 částku 50 000 Kč. K částce 480 000 Kč měl žalobce prokázat, že se nejedná o úplaty, z nichž by vznikala povinnost odvést daň na výsypu. Dále však žalovaný uvedl, že nebylo prokázáno, za jaké plnění byla dne 17. 7. 2014 přijata částka 50 000 Kč a z platby ze dne 26. 5. 2014 nebylo prokázáno, na jaké plnění byla částka ve výši 216 000 Kč. Tvrzení žalobce, že rozdíl vznikl tak, že společnost PS Tech, s. r. o., plnila dluh společnosti TradeVision žalovaný odmítl s tím, že neexistovaly žádné započitatelné pohledávky.
32. Žalobce namítá, že pokud uvedené platby neeviduje jako přijatá plnění, dle zákona se nejedná o platby, které by měly být předmětem daně. Ne každá přijatá platba na účet žalobce je úhradou na plnění, které je předmětem daně. Může se jednat např. o vklad společníka, poskytnutou půjčku, vrácení chybné platby, plnění za třetí osobu apod. Za nepravděpodobné označuje žalobce úvahy žalovaného, že část platby od společnosti PS Tech, s. r. o., ve výši 300 000 Kč ze dne 26. 5. 2014 je úhradou faktury žalobcem vystavené a další část této platby ve výši 216 000 Kč je žalobcem nepřiznané plnění. Nadto je žalobci kladeno k tíži jednání třetích osob, které nemohl ovlivnit. Pokud mu bylo ze strany PS Tech, s. r. o., potvrzeno, že plní dluh za společnost TradeVision, k čemuž byla předložena i příslušná listina, a dosud nebylo ze strany této společnosti vznesen požadavek na vydání bezdůvodného obohacení, je zřejmé, že žalobce byl v dobré víře. Případný nesoulad nemohl žalobce objektivně ani odhalit.
33. Co se týče dopravního prostředku, žalobce vychází z toho, že správce daně nerozporuje správnost a úplnost orientační knihy jízd. Správce daně postupoval nesprávně, když nezkoumal každou jízdu samostatně, ale provedl pouze souhrnné hodnocení. Není zřejmé, proč cesty z/do bydliště jednatelky považoval správce daně za nesouvisející s ekonomickou činností žalobce. Jelikož tyto úvahy správce daně neuvedl, nemohl žalobce takové úvahy

vyvrátit a realizovat tak svá procesní práva. Tuto námitku žalovaný dle žalobce opomněl vypořádat.

34. Žalobce konkrétně uvádí, že dne 13. 2. 2015 jela jednatelka ze svého bydliště do Olomouce za účelem propagace ubytování, nabídky služeb, nabídky spolupráce, jednání s odběrateli. *„V případě těchto jízd nelze z rozhodnutí žalovaného dojít k určení, zda je považuje za uskutečněné v souvislosti s ekonomickou činností žalobce a pokud tomu tak není, o který důkaz své důvodné pochybnosti opírá.“* Pokud by konkrétní jízdy byly shledány za nesouvisející s ekonomickou činností, mohlo být u těchto jízd postupováno dle § 75 ZDPH.
35. Ohledně elektroprací žalobce uvádí, že přijatá faktura FP 15002 ze dne 16. 1. 2015 od společnosti ZET-EM TRADE, s. r. o., nezakládá důvodné pochybnosti; nalezení dvou faktur na elektropráce od dvou rozdílných dodavatelů nemůže jakékoli pochybnosti založit, a to již z toho důvodu, že uvedená faktura je zálohovou fakturou. Není zřejmé, proč si žalovaný myslí, že elektropráce provedl místní dodavatel, nikoli dodavatel z Ostravy.
36. Stran souboru „vkladyspol2013.xlsx“ žalobce trvá na tom, že tento důkaz byl bez relevantního odůvodnění neproveden.
37. Následně se žalobce poukázal na judikaturu správních soudů. Žalobce uzavřel, že v rámci důkazního řízení nebyl seznámen s hodnocením předložených důkazů - předložené knihy jízd, souborem „vkladyspol2013.xlsx“ či zaúčtování přijatých plateb společnosti CS Data, s. r. o., TradeVision, PS Tech, s. r. o. *„Žalovaný navíc aproboval stav, kdy správce daně vyslovil zcela nedůvodně vznik pochybností a požadoval, aby mu žalobce předložil další důkazy, což např. v konkrétním případě vedlo k situaci, že tvrzení žalobce, že přijatou platbu ve výši 500 000 Kč od společnosti CS Data, s. r. o., zaúčtoval jako vklad společníka, správce daně „vyvrátil“ poukazem na to, že společnost CS Data, s. r. o., nebyla v rozhodném období společníkem žalobce (což však žalobce nikdy netvrdil) a označil přijatou platbu za úhradu plnění v základní sazbě DPH. Přestože tedy tvrzení žalobce nebylo nijak důvodně zpochybněno, neboť se jednalo, a takto platbu i zaúčtoval, o vklad společníka, (a k tomu jako důkaz označil účetní výkazy za rok 2013 a vkladyspol2013.xlsx), žalovaný „ničeho nedbaje“ požadoval úhradu DPH, jako by šlo o úhradu plnění v základní sazbě DPH, a to bez opory v zákoně.“*

Doplnění žaloby

38. Žalobce ve svém doplnění žaloby ze dne 28. 12. 2019 poukázal ve vztahu k výkladu § 108 odst. 1 písm. j) ZDPH na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 8. 5. 2019 ve věci C-712/17. Žalobce má za to, že žalovaný byl povinen postupovat v souladu se zásadou daňové neutrality DPH a nikoli způsobem, který je dle žalobce bezdůvodným obohacením státu, když je vyžadována úhrada DPH u duplicitních faktur.
39. Jak plyne z rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 9. 2019, č. j. 22 Af 42/2018 – 38, správní soud potvrdil závěry správce daně o doměření DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2014 pro společnost TradeVision a neuznal jimi nárokové odpočty. Při zohlednění daňové povinnosti žalobce požaduje žalovaný též daň uhradit několikrát.

Replika žalovaného

40. Žalovaný ve své replice ze dne 13. 2. 2020 zdůraznil, že předmět sporu se týká otázky unesení důkazního břemene. Žalovaný zdůraznil, že dle § 108 odst. 1 písm. j) ZDPH [resp.

písm. i) dle rozhodné úpravy dopadající na žalobce] je daň povinna přiznat osoba, která vystaví doklad, na kterém je uvedena daň. Povinnost plyne ze samotného vystavení dokladu. Pokud žalobce vystavil doklad s uvedenou daní, byl povinen ji i přiznat i odvést, jak uvedl i Krajský soud v Ostravě v žalobcem odkazovaném rozsudku (viz zejm. bod 14).

41. Žalobce vystavení dvou sad daňových dokladů nepopírá, ale pouze polemizuje s výkladem uvedeného ustanovení. V případě žalobce nenastala ani jedna z podmínek pro provedení opravy DPH. Žalobce jako vystavitel faktury nemohl být v dobré víře, neboť vystavil doklad na plnění, které neučinil. Zároveň žalobce ani včas zcela neodstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů, neboť k odepření nároku na odpočet daně došlo až jednáním správce daně, nikoli žalobce. Podmínky uváděné žalobcem v odkazovaném rozsudku Soudního dvora EU nejsou splněny. Žalovaný rovněž poukazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 20. 2. 2020, č. j. 50 Af 12/2019-15, zejm. na bod 45.

Duplika a další podání žalobce

42. Žalobce ve své duplice ze dne 20. 2. 2020 zdůraznil, že předmětem tohoto řízení není pouze otázka unesení důkazního břemene, ale i výklad § 21 odst. 1 ZDPH, neboť toto ustanovení na zjištěný skutkový stav nedopadá, když uskutečnění zdanitelného plnění nebylo prokázáno; dále výklad § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH v případě další „sady faktur“; rovněž i výklad § 72 odst. 6 ZDPH a § 75 ZDPH, když v kontextu § 78 ZDPH měl žalovaný provést úpravu daně.
43. Žalobce je přesvědčen o správnosti svého hodnocení faktur vystavených společností TradeVision k čemuž poukazuje na to, že dle jeho názoru žalovaný v řízení se společností TradeVision vycházel z toho, že této společnosti nebyly žalobcem dané faktury vůbec vystaveny.
44. Sdělením ze dne 20. 2. 2020 pak žalobce poukázal na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 6. 1. 2020 č. j. 43 Af 20/2018-56, jehož závěry týkající se opravy daně a vyloučení ztráty daňových příjmů, mají být aplikovatelné i pro tuto věc. Uvedený soud měl dojít k závěru, že pokud byla daň na daňovém dokladu nesprávně uvedena, je možné za některých okolností (neohrožení daňových příjmů) umožnit výši daně opravit tak, že povinnost k úhradě DPH nebude stanovena.

Průběh řízení před daňovými orgány

45. Dne 22. 7. 2015 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu DPH, mj. za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2013 až 1. čtvrtletí roku 2015. Dne 21. 9. 2015 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2015 před vyměřením daně, kterému předcházelo ukončení postupu k odstranění pochybností za předmětné zdaňovací období z důvodu potřeby provedení rozsáhlejšího dokazování.
46. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 3. 5. 2017 ve vztahu k uplatněné žalobní argumentaci vyplynulo mimo jiné:
- a. porušení § 21 odst. 1 ZDPH, neboť nepřiznal daň na výstupu z přijetí úplaty 500 000 Kč od společnosti CS Data a 216 000 Kč od společnosti PS Tech; dále žalobce přiznal daň na výstupu z uskutečnění zdanitelných plnění pro společnost CS Data, TradeVision

- a PS Tech, ačkoli nebylo prokázáno, že tato plnění by se ze strany žalobce uskutečnila. Tuto daň na výstupu byl žalobce povinen přiznat dle § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH z důvodu uvedení daně na dokladech vystavených pro tyto společnosti;
- b. porušení § 42 odst. 3 písm. b) ZDPH a § 45 odst. 1 ZDPH, neboť žalobce provedl opravu daně na výstupu u plnění, které mělo být uskutečněno pro korporaci TradeVision, a to ačkoli předložený opravný daňový doklad vystavený žalobcem neobsahoval veškeré požadované náležitosti a odvolatel ani neprokázal, že pro tuto opravu byly splněny zákonné podmínky;
- c. porušení § 72 odst. 1 ZDPH, neboť žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně, který uplatnil z přijetí zdanitelného plnění od korporace ZET-EM TRADE, jelikož neprokázal, že toto plnění od korporace ZET-EM TRADE opravdu přijal a že je použil v rámci svých ekonomických činností;
- d. porušení § 72 odst. 6 ZDPH a § 75 odst. 1 ZDPH, neboť žalobce uplatnil plný nárok na odpočet daně z přijetí zdanitelných plnění, nákupu pohonných hmot pro vozidlo značky Peugeot, ačkoli neprokázal, že toto vozidlo, a tedy pohonné hmoty pro něj využíval výlučně v rámci svých ekonomických činností. Naopak z jím předložených důkazních prostředků vyplynulo, že toto vozidlo částečně používal též k účelům nesouvisejícím s jeho ekonomickými činnostmi.
47. Na základě těchto a dalších zjištění vydal správce daně shora uvedené platební výměry, které žalobce napadl odvoláním. Žalovaný podané odvolání žalobou napadeným rozhodnutím zamítl a platební výměry potvrdil.

Průběh ústního jednání

48. Dne 28. 4. 2022 proběhlo ústní jednání, při kterém účastníci setrvali na svých dosavadních podáních. Za žalobce se jednání zúčastnil obecný zmocněnec doprovázen nyní již bývalou jednatelkou H. K., která se k podané žalobě rovněž vyjádřila.
49. Při jednání žalobce předložil žádost H. K. ze dne 4. 11. 2013, ve které je žádáno o zaslání části nevyplacených mezd ve výši 500 000 Kč na bankovní účet žalobce, dále byla předložena nedatovaná tabulka „vklady společníka 2013“ s celkovou částkou 4 048 000 Kč, poté rozvaha ke dni 31. 12. 2014 s poukazem na řádek B.III.4 Závazky ke společníkům, v minulém období ve výši 4 048 000 Kč. Uvedené listiny soud provedl při jednání jako důkaz. Na dalších důkazních návrzích trváno nebylo.
50. K předkládané tabulce „vklady společníků 2013“ žalobce uvedl, že se jedná o tabulku, o které bylo za to, že byla správci daně předložena, až následně bylo zjištěno, že údajně předložena nebyla. Tabulka obsahuje rozepsaný obsah řádku B.III.4 a jednalo se tak o vklady H. K., neboť se jednalo o prostředky H. K., které jí vyplácela společnost CS DATA, o kterém, jak žalobce dále uvedl, nebylo niky z jeho strany tvrzeno, že by sama tato společnost měla být žalobcovo společníkem. Žalobce se dále vyjádřil i k otázce „dvou sad faktur“ s tím, že se jedná o téže faktury, přičemž doplnil, že „druhá sada“ vznikla možná nutností posunout splatnost, následně bylo řečeno, že žalobce ani neví, zda tyto faktury zda byly skutečně vydány a případně proč.

Posouzení věci krajským soudem

51. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).
52. Žaloba není důvodná.
53. Na prvním místě krajský soud poznamenává, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Tento závazek přitom nemůže být chápán tak, že „vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý dílčí argument účastníka“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130). Ostatně i Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013-30, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50).
54. Ve stejném duchu soud konstatuje, že rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné. Je zřejmé, jak žalovaný rozhodl, z čeho vycházel, co vzal za prokázané, jak jednotlivé skutečnosti hodnotil a proč. Předložené odůvodnění žalovaného rozhodnutí dostatečným způsobem reaguje na odvolací námitky a ve svém celém obsahu tyto námitky vypořádává.
55. Podaná žaloba, bez replik a doplnění, čítá 38 stran a je rozdělena do několika částí. Žalobní důvody, jak plyne z označení příslušné části žaloby, začínají na straně 29 žaloby. S ohledem na strukturu podané žaloby a nadpisy jednotlivých částí proto při hodnocení důvodnosti podané žaloby soud vycházel z námitek, které žalobce v této části žaloby uvedl, a na které případně navázal ve svých dalších podáních.
56. Žalobce v rámci celé podané žaloby vychází z nesprávných východisek o tom, co byl správce daně povinen prokázat. Z tohoto důvodu soud nejprve uvádí, že není povinností správce daně prokazovat, že údaje uvedené v listinách a dalších uplatněných důkazních prostředcích jsou zaznamenány v rozporu se skutečností; povinností správce daně je prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Právě tuto skutečnost žalobce v rámci celé podané žaloby pomíjí.

Výklad § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH

57. Dle § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH, ve znění do 28. 7. 2016, platí, že přiznat daň je povinna osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň. V případě žalobce nebylo uskutečnění zdanitelných postavení zjištěno najisto, neboť žalobce přiznal daň na výstupu z uskutečnění zdanitelných plnění pro společnost CS Data, TradeVision a PS Tech, nicméně nebylo prokázáno, že by tato plnění byla ze strany žalobce uskutečněna.

58. Žalobce správně ve své argumentaci poukazuje na čl. 21 odst. 1 písm. c) tzv. šesté směrnice (šestá směrnice Rady 77/388/EH, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně; aktuálně se jedná o čl. 203 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty) a dále na přílehlivé rozsudky Soudního dvora Evropské unie, a to rozsudky dne 31. 1. 2013, *Stroy trans EOOD*, C-642/11, ze dne 18. 6. 2009, *Stadeco*, C-566/07, ze dne 19. 9. 2000, *Schmeink & Cofreth*, C-454/98, a ze dne 15. 3. 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05. Závěry, které žalobce na základě této judikatury činí, jsou nesprávné.
59. Žalobce nepochopitelně namítá neaplikovatelnost rozsudku ve věci C-642/11, neboli rozsudku *Stroy trans EOOD*, žalobce jej hodnotí jej jako zcela nepřipadný, nicméně sám na tomto rozsudku svoji argumentaci staví, viz str. 30 odst. 3 a 6 a str. 31 podané žaloby. S odkazem na níže citované rozsudky správních soudů ve věcech, jichž se rovněž sám žalobce domáhá, soud konstatuje, že tento rozsudek na projednávanou věc dopadá, jak ostatně plyne i ze skutečnosti, že sám žalobce jeho závěry argumentuje.
60. V doplnění ze dne 28. 12. 2019 žalobce dále odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 8. 5. 2019, *EN.SA. Srl*, C-712/17 a také na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 9. 2019, č. j. 22 Af 42/2018-38.
61. Krajský soud v Ostravě se v uvedeném rozsudku zabýval žalobou společnosti TradeVision ve věci doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014, přičemž důvodem doměření DPH bylo neuznání nárokovaných odpočtů daně na vstupu z plnění, která měla být poskytnuta právě žalobcem. Jednalo se o plnění dle faktur č. 14002, 14003, 14004, 14005, 14006 a 14007, tj. otázky dvou rozdílných sad faktur těchto čísel zajištěných u žalobce a u společnosti TradeVision (blíže viz bod 53 a násl. napadeného rozhodnutí). Krajský soud v Ostravě dospěl s odkazem na tutéž judikaturu, jako odkazuje nyní žalobce, k závěru nedůvodnosti argumentace společnosti TradeVision, aby jí bylo v návaznosti na neuznání nároku na odpočet daně na vstupu vyloučeno také plnění, a s ním spojená daňová povinnost, na výstupu. Společnost TradeVision nebyla konečným příjemcem plnění poskytovaného žalobcem, toto plnění bylo dále poskytnuto a fakturováno společnosti CS Data. Zároveň dospěl Krajský soud v Ostravě k závěru, že existence plnění nebyla prokázána.
62. Společnost TradeVision se u Krajského soudu v Ostravě bránilo obdobným způsobem, jako činí nyní žalobce, a to odkazem na princip daňové neutrality a výkladem § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH. Učiněný výklad a závěry Krajského soudu v Ostravě považuje krajský soud za přenositelný i do tohoto řízení. Krajský soud v Ostravě v bodě 14 svého odůvodnění uvedl, že:

„...žalobkyně byla povinna DPH přiznat a zaplatit podle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH (ve znění účinném v rozhodném zdaňovacím období – poznámka krajského soudu), protože vystavila doklad, na němž uvedla daň. Žalobkyně v žalobě nezpochybnila, že daňové doklady, na jejichž základě jí byla stanovena DPH na výstupu, vystavila a uvedla na nich daň, pouze polemizovala s právním názorem správce daně ohledně výkladu dotčeného zákonného ustanovení a o jeho aplikaci na poměry žalobkyně. Byť ani v tomto směru nelze upřít argumentaci žalobkyně jistou logiku, tak její výklad není v souladu se soudní judikaturou, která se již dotčeným ustanovením zabývala a ve které byl také vysvětlen jeho smysl a účel. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014 - 30, formuloval závěr, podle

kteřého daňový dluh vzniká pouze z toho důvodu, že vystavitel daňového dokladu uvedl na předmětném dokladu daň z přidané hodnoty s tím, že pro doměření daně není třeba, aby bylo s naprostou určitostí prokázáno, že se zdanitelné plnění deklarované na daňovém dokladu uskutečnilo. Uvedený závěr opřel Nejvyšší správní soud především o ustálenou judikaturu Soudního dvora EU, podle které je na základě článku 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice plátcem DPH každá osoba, která uvede DPH na fakturu nebo jiném dokladu sloužícím jako faktura, a to „bez ohledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění, jež je předmětem DPH“ (rozsudky *Stroy trans EOOD*, odst. 29, *Stadeco* odst. 26, *Schmeink & Cofreth*, odst. 53, nebo ze dne 15. 3. 2007, *C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken*, odst. 23). Tím, že povinnost odvést DPH uvedenou na fakturu existuje nezávisle na povinnosti odvést tuto daň z důvodu plnění podléhajícího DPH, má být vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemce faktury (rozsudky *Stadeco*, odst. 28, *Schmeink & Cofreth*, odst. 57 a 61, *Stroy trans EOOD*, odst. 32). Uvedené výklady SDEU ve spojení s citovanými závěry Nejvyššího správního soudu považuje krajský soud za přesvědčivé a neshledal důvod vykládat dotčené zákonné ustanovení pro účely tohoto soudního přezkumu jinak. Ve shodě se žalovaným tak krajský soud uzavírá, že pro aplikaci citovaného ustanovení bylo v projednávané věci rozhodující, že to byla žalobkyně, která vystavila daňové doklady a účtovala příjemcům faktur ceny za poskytnuté služby včetně DPH. Splnění této rozhodující podmínky pro aplikaci § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH v rozhodném znění bylo tedy prokázáno, a proto žalobkyni vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu, a to bez zřetele k tomu, zda bylo prokázáno faktické uskutečnění zdanitelného plnění.“

63. Jak následně doplnil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2021, č. j. 3 Afs 381/2019-30, kterým zamítl kasační stížnost proti uvedenému rozsudku Krajského soudu v Ostravě, v „*situacích, kdy je faktura vystavena nesprávně – DPH je uvedena bezdůvodně například u plnění, které je od této daně osvobozeno, či je DPH uvedena v nesprávné výši - je na členských státech EU, aby ve svém vnitrostátním právu upravily možnost opravy takto neodůvodněně naučtované daně (srov. citované rozsudky Soudního dvora EU ve věcech *Stroy trans EOOD*, bod 33, a *LVK – 56 EOOD*, bod 37, či rozsudek téhož soudu ze dne 8. 5. 2019, *EN.SA. Srl*, *C-712/17*, bod 33). Možnost takové opravy by však měla být poskytnuta v zásadě pouze tehdy, kdy vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru (viz rozsudek Soudního dvora EU ze dne 13. 12. 1989, *Genius*, *C-342/87*, potvrzený následnými rozsudky ve věcech *Stroy trans EOOD* a *LVK – 56 EOOD*), nebo včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemce faktury (viz rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Stadeco*, bod 37).“*
64. Se závěry Krajského soudu v Ostravě, na které sám žalobce poukazuje, a navazujícím posouzením Nejvyšším správním soudem se zdejší soud plně ztotožňuje a pro stručnost na ně odkazuje, neboť neshledává účelným opakovat zde učiněný výklad, když právě na tento výklad, byť nepochopitelně s opačnými závěry, žalobce sám poukazuje.
65. Podobnou situaci se zabýval Městský soud v Praze, který ve svém rozsudku ze dne 15. 10. 2019, č. j. 11 Af 38/2017-37, uvedl následující: „...platí, že je nutno vycházet z údajů, které sám daňový subjekt uvede v daňovém přiznání. Tomu koresponduje ust. § 108 odst. 1 písm. i/ zákona o dani z přidané hodnoty, platného v rozhodném období, podle něhož povinnost přiznat daň je stanovena osobě, která vystaví doklad, na kterém uvede daň. Při posuzování otázky, zda byly splněny podmínky pro aplikaci ust. § 108 odst. 1 písm. i/ zákona o dani z přidané hodnoty, vycházel soud z právního názoru, který byl vyjádřen v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2004, č. j. 8 Afs

21/2014-30. Z uvedeného rozsudku je zřejmé, že Nejvyšší správní soud zaujal právní názor, že doměření daně podle uvedeného ustanovení (v době rozhodování NSS bylo ustanovení zcela shodného obsahu zařazeno pod § 108 odst. 1 písm. m/ zákona o DPH) není podmíněno prokázáním, že deklarované zdanitelné plnění se uskutečnilo.“

66. V poukazovaném rozsudku ze dne 14. 10. 2004, č. j. 8 Afs 21/2014-30, Nejvyšší správní soud uvedl následující:

- „29. Podle ustálené judikatury Soudního dvora je na základě čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice plátcem DPH každá osoba, která uvede DPH na faktuře nebo jiném dokladu sloužícím jako faktura, a to, bez ohledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění, jež je předmětem DPH“ (rozsudky *Stroy trans EOOD*, odst. 29, *Stadeco* odst. 26, *Schmeink & Cofreth*, odst. 53, nebo rozsudky ze dne 13. 12. 1989, C-342/87, *Genius*, odst. 19, a ze dne 15. 3. 2007, C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, odst. 23). Tím, že povinnost odvést DPH uvedenou na faktuře existuje nezávisle na povinnosti odvést tuto daň z důvodu plnění podléhajícího DPH, má být vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemce faktury (rozsudky *Stadeco*, odst. 28, *Schmeink & Cofreth*, odst. 57 a 61, *Stroy trans EOOD*, odst. 32).
30. Tento výklad nevede k závěru, že by vystavená faktura zakládala vždy (tedy i pokud byla vystavena nesprávně, např. DPH byla uvedena bezdůvodně nebo v nesprávné výši) povinnost ubravit DPH podle údajů, které jsou na ní uvedeny. Podle Soudního dvora je na členských státech, aby ve svém vnitrostátním právu upravily možnost opravy takto neodůvodněně naučtované daně. Možnost opravy by ovšem měla být poskytnuta pouze v případech, kdy vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru (viz např. rozsudek *Genius*, odst. 18), nebo včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů (viz např. rozsudek *Schmeink & Cofreth*, odst. 58). Zároveň právo EU nebrání tomu, aby vnitrostátní právní řád odmítl vrácení bezdůvodně vybraných daní, pokud by to vedlo k bezdůvodnému obohacení osoby povinné k dani (rozsudek *Stadeco*, odst. 48 a 49, nebo rozsudek ze dne 10. 4. 2008, C-309/06, *Marks & Spencer*). Vrácení daně, která je dlužná pouze z důvodu jejího nesprávného uvedení na vystavené faktuře, proto může být podmíněno např. tím, že osoba povinná k dani dodatečně zašle příjemci poskytnutých služeb opravenou fakturu bez uvedení DPH (rozsudek *Stadeco*, odst. 51).
31. S ohledem na uvedenou možnost opravy a na nebezpečí, že faktura bezdůvodně uvádějící DPH bude použita pro uplatnění nároku na odpočet, nemůže být podle Soudního dvora povinnost stanovená v čl. 203 směrnice 2006/112/ES považována za povinnost, která by dávala dlužné platbě charakter sankce (rozsudek *Stroy trans EOOD*, odst. 34). Dále Soudní dvůr doplnil, že pokud se vystavitel faktury nedovolává jednoho z případů umožňujících opravu bezdůvodně naučtované DPH, daňová správa není povinná v rámci daňové kontroly prováděné u tohoto vystavitele ověřovat, zda naučtovaná a přiznaná DPH odpovídá zdanitelným plněním reálně uskutečněným tímto vystavitelem (rozsudek *Stroy trans EOOD*, odst. 35).
32. V rozsudcích *Stroy trans EOOD* a *LVK – 56 EOOD* pak Soudní dvůr uzavřel, že osoba je povinná odvést DPH, kterou uvede na faktuře, bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno (rozsudek *Stroy trans EOOD*, odst. 35 a výrok 1., *LVK – 56 EOOD*, odst. 42 a výrok 1.)

33. *Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že doměření daně podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH není podmíněno prokázáním, že se deklarované zdanitelné plnění jednoznačně uskutečnilo.“*
67. Žalobní námitky týkající se faktur vystavených pro společnost TradeVision jsou z uvedených důvodů nedůvodné. Stejně nedůvodné jsou i žalobcoví úvahy v jeho doplnění ze dne 28. 12. 2019 týkající se účelovosti postupu a zneužití práva žalovaným jsou nedůvodné.
68. K tomu soud v návaznosti další dílčí argumentaci žalobce doplňuje, že žalovaný v této věci, stejně jako správní soudy v případě společnosti TradeVision, nevychází z toho, že deklarované plnění by se neuskutečnilo, tj. z toho, že by byla prokázána neexistence deklarovaného plnění, ale z toho, že tato existence nebyla daňovými subjekty prokázána.
69. K další části námitek soud s poukazem na bod 20 uvedeného rozsudku Nejvyššího správního ze dne 25. 10. 2021, č. j. 3 Afs 381/2019-30, soudu konstatuje, že má-li žalobce za to, že svým postupem vyloučil nebezpečí ztráty daňových příjmů ve smyslu shora uvedených rozsudků (zejm. rozsudek SDEU ve věci *Stadeco*, bod 37), opomíjí, že na základě dokladu, na němž uvedl DPH, umožnil nárokovat odpočet daně svému odběrateli (příjemci dané faktury). Žádné konkrétní kroky, jimiž by mohlo dojít k včasnému a úplnému odstranění nebezpečí ztráty daňových příjmů v uvedeném smyslu žalobce neuvádí.
70. To, že „...z obsahu spisu přitom vyplývá, správce daně z evidence společnosti TradeVison Europe, s.r.o. zjistil, že tato „eviduje“ pouze jednu „sadu“ daňových dokladů č. 14002-14007 vystavených žalobcem. Tímto zjištěním správce daně je tak prokázáno, že na zjištěný skutkový stav ustanovení § 108 odst. 1 písm. j) ZDPH vůbec nedopadá, neboť je prokázáno, že žalobce včas učinil vhodná opatření tak, aby bylo zcela vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemce faktury.“, nelze považovat za krok, jimiž by mohlo k včasnému a úplnému odstranění nebezpečí ztráty daňových příjmů, neboť se stále jednalo o situaci, ve které žalobce na základě dokladu, na němž uvedl DPH, umožnil nárokovat odpočet daně svému odběrateli (příjemci dané faktury) tak, jak soud uvedl v předešlém bodě (rovněž viz bod 63).
71. Odkaz žalobce na rozsudek SDEU ve věci *EN.SA. Srl*, C-712/17, nepovažuje soud s ohledem na skutkové odlišnosti za přílehlavý, neboť v dané věci, na rozdíl od případu žalobce, bylo riziku ztráty daňových příjmů zamezeno.
72. Krajský soud proto shrnuje, že daňové orgány správně vyložily a aplikovali § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH, neboť bylo prokázáno, že žalobce vystavil „dvě sady faktur“, ke kterým se ve smyslu tohoto ustanovení váže je daňová povinnost. Důvody, pro které k vystavení těchto faktur došlo, nejsou podstatné, ostatně ani sám žalobce takové důvody jednoznačně neuvádí. Nejedná se přitom o situaci, kterou žalobce popsal při jednání a přirovnal ji k tomu, že pokud pošle několik e-mailů s fakturou, je snad tato faktura několikrát vystavena? Faktura, daňový doklad, je samostatnou listinou se zákonem stanovenými náležitostmi, se kterou zákon spojuje určité právní následky, kterých si měl a mohl být žalobce, jakožto podnikatel – profesionál, vědom.

Oprávněnost uplatnění nároku na odpočet z pořízeného dopravního prostředku

73. Žalobce ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí roku 2014 uplatnil plný nárok na odpočet daně v celkové výši 119 292,67 Kč z přijetí zdanitelných plnění, která se týkala nákupu osobního vozidla Peugeot a jeho vybavení. Jednalo se o 4 daňové doklady: doklad ze dne 10. 12. 2014 od SOME Jindřichův Hradec za zálohu na nákup vozidla v celkové výši 100 000 Kč; doklad od téže společnosti ze dne 20. 12. 2014 za nákup vozidla ve výši 550 000 Kč; doklad od téže společnosti ze dne 22. 12. 2014 za servisní činnost ve výši 18 815 Kč; doklad ze dne 22. 12. 2014 od pneuservisů za jeho činnost ve výši 335 Kč. V období 4. čtvrtletí 2014 a 1. a 2. čtvrtletí 2015 žalobce uplatnil plný nárok na odpočet daně ve výši 5 895,89 Kč za přijetí zdanitelných plnění v podobě nákupu pohonných hmot.
74. Žalobce správci daně uvedl, že vozidlo používal výhradně pro podnikatelskou činnost, evidenci jízd nevedl. Správci daně vznikly pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu o tom, v jakém rozsahu a zda vůbec žalobce vozidlo a nakoupené pohonné hmoty používal pro výkon podnikatelské činnosti. Správce daně vyzval žalobce dne 25. 1. 2016 k prokázání způsobu užívání vozidla a pohonných hmot. Na to žalobce reagoval obecným popisem, jak je vozidlo užíváno k podnikatelské činnosti s tím, že je vedena „orientační kniha jízd“. Z této knihy nabyl správce daně pochybnosti o užívání vozidla, neboť zde byly uvedeny i cesty z a do bydliště jednatelky. Dále správce daně konfrontoval sdělený popis užívání vozidla s ekonomickou činností žalobce, v rámci čehož byly zjištěny rozpory mezi poskytovanými či přijímanými službami a tvrzenými cestami vozidlem (blíže viz bod 103 a násl. odůvodnění napadeného rozhodnutí).
75. Správce daně postupem dle § 72 odst. 3 a § 75 odst. 1 a 3 ZDPH porovnal počet kilometrů vykazovaných jako cesty z adresy sídla a cesty z adresy místa bydliště jednatelky, čímž měl zjistit nezpochybnitelný podíl využití přijatých plnění pro ekonomickou činnost žalobce (tj. cesty ze sídla žalobce). V tomto směru soud konstatuje, že správce daně část jízd akceptoval, u části jízd požadoval, aby žalobce jejich účel doložil. To žalobce neučinil a setrval pouze v obecném odkazu na „orientační knihu jízd“, jejíž vágní údaje stále opakuje.
76. Z jakého důvodu žalobce tvrdil, že žádnou evidenci cest nevede a za jakého důvodu mají mít předložené údaje orientační charakter, když předložená evidence zcela pokrývá kilometrový nájezd vozidla, není kromě vágnosti popisu účelu cest v ní zaznamenaných zřejmé.
77. Na prvním místě žalobce poukazuje na procentní výpočtu způsobu užití vozidel s tím, že *„za kontrolované období tří čtvrtletí dosáhl celkový podíl použití vozidla uznané správcem daně výše 61,8 % (...) což činí průměrný podíl 8,83 % za měsíc. V současné době, tedy po 30 měsících (prosinec 2014 – květen 2017) by pak, dle úvahy správce daně, byl daňový subjekt oprávněn uplatnit celkem 264,9 % z nárokované částky daně a tento podíl by nadále stoupal!“* Dané procentní údaje se vztahují ke konkrétnímu žalobcem nárokovanému období a vyjadřují podíl spolehlivě zjištěného užívání vozidla k podnikatelským účelům oproti užívání, u něhož nebyl podnikatelský důvod spolehlivě zjištěn. Více jak 100 %, tedy plné, využití vozidla v daném časovém úseku není možné.
78. Žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel ze zjištění správce daně plynoucích ze zprávy o daňové kontrole tak, jak je popsáno v bodech 97 až 106 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Konkrétní závěry o způsobu využití žalovaný popisuje v bodech 102 až 105 a poukazuje na žalobcem předloženou „orientační knihu jízd“ v porovnání s tvrzeními, které žalobce uvedl v písemnosti ze dne 7. 2. 2016, v jejímž rámci reagoval na výzvu správce daně

ze dne 25. 1. 2016 (viz bod 100 a 101). V rámci zprávy o daňové kontrole jsou podklady, úvahy a konkrétní hodnocení uvedeny zejména na straně 20 až 25 včetně poukazu na zmiňovanou „orientační knihu jízd“ předloženou žalobcem a dále na konkrétní plnění a faktury, k jejichž realizaci mělo být vozidlo dle sdělení žalobce užíváno. Nelze se proto ztotožnit s hodnocením žalobce, že by zde nebylo žádné listiny, ze které by nebylo možné seznat konkrétní hodnocení jednotlivých jízd. Námitka nepřezkoumatelnosti zde není důvodná.

79. Žalobce dále namítá, že správce daně postupoval dle § 72 a 75 ZDPH a porovnával počty ujetých kilometrů. To považuje žalobce za vadný postup, neboť i kdyby byly skutková zjištění správce daně správná, což dle žalobce nejsou, měl správce daně aplikovat § 75 odst. 4 a 5, případně § 78 a násl. ZDPH.
80. Ustanovení § 72 ZDPH upravuje nárok na odpočet daně. Z tohoto důvodu není zřejmé, z jakého důvodu se žalobce domnívá, že daňové orgány neměly podle tohoto ustanovení postupovat, když sám žalobce se nároku na odpočet daně domáhá.
81. Ustanovení § 75 upravuje způsob výpočtu odpočtu daně v poměrné výši. Odst. 1 zakotvuje obecné pravidlo pro to, že je-li zdanitelné plnění užíváno jak pro ekonomickou činnost, tak pro činnost nesouvisející, je nárok na odpočet pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Odst. 3 pak upravuje způsob výpočtu výše odpočtu daně v poměrné výši (součin daně na vstupu a podíl použití plnění pro ekonomickou činnost).
82. Žalobce se domáhá aplikace § 75 odst. 4 a 5 ZDPH. S ohledem na znění § 75 ZDPH v rozhodném znění do 30. 6. 2017 je zřejmé, že žalobce vychází ze znění od 1. 7. 2017. Žalobce se tedy dovolává znění zákona, které se s ohledem na svoji časovou působnost nepoužije. Nicméně, odst. 4 daného ustanovení ve znění od 1. 7. 2017 odpovídá odst. 3 aplikovaného znění; odst. 5 pak odpovídá odst. 4 aplikovaného znění. Toto ustanovení stanovuje podrobnosti k postupu v případě, nelze-li v okamžiku uplatnění odpočtu daně stanovit výši poměrného koeficientu podle skutečného podílu použití, stanoví jeho výši plátce kvalifikovaným odhadem. Dále je upraven následný postup. Jelikož žalobce neuvádí žádné důvody, pro které má za to, že mělo být postupováno tímto náhradním způsobem, krom obecného tvrzení užívání vozidla pouze pro ekonomickou činnost, což je samo o sobě v rozporu s jeho současným požadavkem na výpočet odpočtu daně v poměrné výši uvedeným postupem, nemohl se soud touto argumentací podrobněji zabývat. Z tohoto důvodu soud konstatuje nedůvodnost těchto zcela obecných žalobních námitek.
83. Co se týče žalobcem požadovaného postupu dle § 78 ZDPH, toto ustanovení upravuje podmínky pro úpravu daně. Dle odst. 1 platí, že „*původní odpočet daně uplatněný u pořízeného dlouhodobého majetku podléhá úpravě, pokud v některém z kalendářních roků následujících po roce, ve kterém byl původní odpočet uplatněn, dojde ke změně v rozsahu použití tohoto majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně. Obdobně se postupuje v případě, kdy plátce při pořízení dlouhodobého majetku nárok na odpočet daně neměl, protože daný majetek byl původně určen k použití v rámci ekonomických činností plátce pro účely, které nezakládají nárok na odpočet daně.*“ Jelikož žalobce ani v tomto případě neuvádí důvody, pro které má za to, že bylo nutné postupovat tímto způsobem, shodně jako v předchozím odstavci soud konstatuje nedůvodnost této žalobní námítky. V rámci jednání žalobce k tomuto dále uvedl, že postup správce daně, který jeho nárok na odpočet celé částky daně jednorázově vyloučil, aniž by jej rozprostřel na několik let, je v rozporu

s tímto ustanovením Ani z tohoto doplnění však není zřejmé, jakým způsobem by měly být naplněny předpoklady tohoto ustanovení.

84. Žalobce pouze zcela obecným způsobem rozporuje správnost skutkových zjištěných správce daně. Závěry správce daně však ničím nevyvrací. Pouhá argumentace založená na tom, že „*např. v případě konzultací s právním zástupcem či architektem nelze ze skutečnosti, že v evidenci žalobce není po datu předmětných jednání evidován daňový doklad na poskytnuté plnění, dovodit, že konzultace se neuskutečnily. Je naopak v obchodním styku zcela běžné, že k již uskutečněnému plnění dodavatel poskytuje konzultace či rady zdarma.*“ není s ohledem na svoji kvalitu schopna cokoli vyvrátit či prokázat. Citované neprokazuje, že takové konzultace se skutečně uskutečnily a vozidlo bylo proto užito v rámci žalobcovo ekonomické činnosti. Správce daně ani žalovaný nezakládají svá rozhodnutí na tom, že by bylo prokázáno, že tyto konzultace se **neuskutečnily**, ale na tom, že **žalobce neprokázal** jejich uskutečnění, neboť jejich existence se z předložených dokladů a evidencí nepodává (absence faktur za služby v daném období,...). Není-li žalobce schopen požadované skutečnosti prokázat a vyvrátit tak důvodné pochybnosti správce daně, musí nést negativní důsledky s tím spojené.
85. Poukazuje-li žalobce ve své replice ze dne 21. 9. 2018 opakovaně na to, že správce daně pravděpodobně hodnotil všechny cesty z bydliště jednatelky, aniž by posuzoval jednotlivé cesty a jejich účel dle „*orientační knihy jízd*“, k čemuž poukazuje např. na cestu dne 13. 2. 2015 z bydliště jednatelky do Olomouce za účelem „*SC-konzultace změn projektu, konzultace vhodných materiálů, jednání s dodavateli*“, tak úvahy, kterými se správce daně řídil lze nalézt v posledním odstavci strany 20 a násl. zprávy o daňové kontrole. Správce daně vyšel z informací sdělených žalobcem a tyto konfrontoval s předloženými doklady a evidencí, na základě čehož identifikoval rozpor mezi tvrzeními žalobce a porovnávanou evidencí. K tomu viz předcházející odstavec.

Výklad § 92 odst. 5 daňového řádu

86. Dle § 92 odst. 2 daňového řádu ve znění do 31. 3. 2019 platí, že „*správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*“. Dle odst. 3 platí, že „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“. Správce daně pak v souladu s odst. 5 písm. c) „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“
87. Daňový subjekt tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve vztahu k jeho daňové povinnosti. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zpravidla předložením účetnictví či obdobných evidencí a záznamů. Daňové, účetní a jiné listiny mohou být dostatečným důkazem pouze tehdy, není-li pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval. I při předložení formálně bezvadných dokladů mohou správci daně vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví nebo jiné evidence. Tyto své pochybnosti je správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu povinen prokázat. Není povinností správce daně prokazovat, že údaje uvedené v listinách a dalších uplatněných důkazních prostředcích jsou zaznamenány v rozporu se skutečností; povinností správce daně je prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné

a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; právě tuto skutečnost žalobce v rámci celé podané žaloby pomíjí). Správce daně musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti žalobci předložených listin. Jen tak mohou unést své zákonné důkazní břemeno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86).

88. Povinností správce daně není z vlastní iniciativy vyhledávat důkazy ve prospěch daňového subjektu a vyvracet si vlastní pochybnosti (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 5/2005 - 58, či ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7 Afs 195/2006 - 123). Stejně tak správce daně nemusí prokázat, *„že jsou údaje o určitém účetním případě zaznamenány v rozporu se skutečností; k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt postačí, pokud správce daně prokáže, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Nemusí proto výslovně popírat, že to bylo tak, jak tvrdí stěžovatelka, ale postačí, že na základě konkrétních – správcem daně vyslovených – skutečností existují pochybnosti o souladu účetnictví se skutečností“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 - 36). Z ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu, které klade důkazní břemeno ve vztahu k některým skutečnostem na správce daně, nelze dovozovat, že, jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, *„je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, (nelze) dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72). **Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Daňový subjekt je pak povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat.** Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky, které de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1Afs 39/2010-124 a č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).
89. Konkrétně žalobce v posledním odstavci na str. 34 své žaloby poukazuje na žalovaným aprobované závěry správce daně týkající se elektroprací provedených v žalobcově objektu v Horní Pěně. Správce daně měl pochybnost o tom, zda dané elektropráce byly provedeny společností ZET-EM TRADE a zda tomu tak bylo ve fakturovaném rozsahu a hodnotě dle faktury č. FV2015/1. Tyto pochybnosti správci daně vznikly na základě zálohové faktury č. 140800006 od společnosti PROFES-COM, která se rovněž týkala elektroprací.
90. Dle žalobce *„žalovaný aproboval postup správce daně, který důkazy předložené žalobcem pouze popřel, avšak důkazní břemeno, jež ho tíží, neunesl. Žalovaný se tak zcela upnul na svou „teorii“ a zjevně není ochoten připustit např. tu možnost, že na nemovitosti ve vlastnictví žalobce mohly být prováděny elektropráce více společnostmi.“* Uvedené závěry žalobce jsou stavěny na mylném výkladu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, k čemuž soud odkazuje na předchozí odstavce, ve kterých toto ustanovení vyložil. Jakékoli „připouštění“ zde není podstatné. Rozhodné je to, co bylo či nebylo prokázáno.
91. Jak žalovaný shrnuje v bodě 88 a 89 napadeného rozhodnutí, *„v průběhu daňové kontroly prvostupňový správce dane (podání zaevidované dne 14. 4. 2016 pod c. j. 925421/16) rovněž*

získal zálohovou fakturu č. 140800006, kterou odvolateli korporace PROFES – COM s.r.o., DIC: CZ26073960 účtovala zálohu na hrubé elektrorozvody a elektrikářské práce včetně materiálu na rekonstrukci objektu Horní Pěna 56 v celkové výši 100.000,- Kč. Elektrikářské práce a materiál na objektu v Horní Pěně 56 (tj. stejný druh plnění, který měla odvolateli poskytnout i korporace ZET-EM TRADE) tedy odvolateli měla zároveň poskytnout i jiná korporace, což rovněž vzbudilo pochybnosti, zda korporace ZET-EM TRADE pro odvolatele opravdu uskutečnila zdanitelné plnění deklarované na daňovém dokladu c. FV2015/1. Na základě výše uvedeného tedy prvostupňovému správci daně vznikly zcela důvodné pochybnosti ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového rádu ohledně skutečnosti, zda k uskutečnění zdanitelného plnění dle daňového dokladu c. FV2015/1 opravdu došlo tak, jak je na tomto dokladu uvedeno, zda odvolatel toto plnění opravdu přijal v té výši základu daně, která je na dokladu uvedena a zda tedy deklarované plnění opravdu použil pro výkon své ekonomické činnosti. Proto zcela oprávněně písemností ze dne 25. 1. 2016, c. j. 102006/16/2205-60563-303417 vyzval odvolatele k prokázání splnění podmínek uplatnění nároku na odpočet dle ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH, tj. že toto plnění odvolatel opravdu přijal v uvedené výši základu daně a použil ho v rámci svých ekonomických činností.“ Reakce žalobce k jednoznačnému vyjasnění nevedla, ostatně to ani žalobce v této části žaloby netvrdí (k podrobnostem viz odst. 90 a násl. žalobou napadeného rozhodnutí s popsány závěry žalovaného). S citovanými závěry žalovaného se krajský soud ztotožňuje.

92. Daňové orgány provedení elektroprací nerozporovaly. Jejich provedení bylo zjištěno při místním šetření dne 26. 10. 2015. Toto zjištění však nestaví na jisto, kdo tyto práce provedl, zda práce provedla společnost ZET-EM TRADE v podobě, rozsahu a hodnotě dle faktury č. FV2015/1, když to, co bylo pod tuto fakturu zahrnuto, nebylo zjištěno, nebo zda je provedla zcela či z části společnost PROFES-COM dle zálohové faktury č. 140800006. Eventuálně, jakou část prací provedla první společnost a jakou část prací provedla druhá společnost. Zcela zásadní je skutečnost, že nebylo zřejmé, v jakém rozsahu měly být práce provedeny, k čemuž daňové orgány podrobně popisují rozpory v tvrzeních žalobce tak, jak byly v čase předkládány (viz např. bod 83 a násl. napadeného rozhodnutí).
93. Není podstatné, že v případě společnosti PROFES-COM se jedná o zálohovou fakturu, neboť i tak je zřejmé, že nějaké práce musely být provedeny, a to buď v hodnotě zálohové faktury či v hodnotě vyšší. Žádné skutečnosti, které by svědčily opaku, nejsou tvrzeny. V tomto směru nebylo prokázáno, kdo a v jakém rozsahu a hodnotě elektropráce v objektu vykonal. V tomto směru žalobce svoje důkazní břemeno neunesl.
94. Pro úplnost soud dodává, že pokladní doklady k pytlům cementu apod. nelze kvalitativně a kvantitativně srovnávat s fakturami za dané elektropráce. Upřesňuje-li následně žalobce, že nejprve byla provedena rekonstrukce prvního nadzemního patra a poté vestavby, jedná se o tvrzení, které měl žalobce důkazně podložit a předložit v řízení před správcem daně tak, aby vzniklé pochybnosti rozptýlil, a to včetně prokázání toho, kdo jaké elektropráce ve kterém patře vykonal.
95. Ani další námitky, příklady, uváděné na straně 35 žaloby neshledal krajský soud z obdobných důvodů důvodnými.
96. Zjistil-li správce daně v evidencích společnosti TradeVision důvodné pochybnosti o správnosti daňových tvrzení žalobce, byl žalobce povinen správnost svých tvrzení prokázat. Správce daně neměl možnost volby, zda „uvěří“ žalobci či podkladům získaných od společnosti TradeVision, jak se žalobce mylně domnívá. Správci daně vznikly

odůvodněné pochybnosti založené na zjištěních z evidence společnosti TradeVision. Tyto konkrétní pochybnosti žalobce nevyvrátil. Z tohoto důvodu žalobce své důkazní břemeno neunesl.

97. Co se týče argumentace žalobce o podobě (obsahu) plnění pro společnost TradeVision pro společnost TradeVision, tato nebyla v řízení před daňovými orgány zjištěna, s čímž souvisí i celkové pochybnosti o daňových orgánů. Jelikož pochybnosti, které správci daně vyvstaly, žalobce neodstranil, dospěl správce daně k závěru, že žalobce neprokázal faktickou realizaci služeb uvedených na těchto daňových dokladech a tedy, že byl povinen v souladu s § 21 odst. 1 ZDPH přiznat DPH z uskutečnění těchto služeb na řádku 1 přiznání za zdaňovací období 1: čtvrtletí roku 2014 a 2: čtvrtletí roku 2014. Z tohoto důvodu správce daně tato deklarovaná plnění z řádku 1 vyloučil, přičemž však předmětnou daň byl žalobce povinen přiznat a zaplatit v souladu s § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH tak, jak je vyloženo výše.
98. Při jednání dne 19. 4. 2016 jednatelka žalobce nesdělila, co mělo být plněním dle jednotlivých faktur a odkázala na své písemné vyjádření. V podání ze dne 7. 2. 2016, odpověď na výzvu ze dne 25. 1. 2016, žalobkyně uvedla, že v případě faktury č.:
- a. 14002, 14003, 14006 se jednalo o konzultace při přípravě na pořízení IS – služby pro ucelení požadavků na informační systém, sepsání agend, možnosti kontroly, managementu k postupů, k legislativě a výběrovému řízení ve spolupráci s BKK Legal, s. r. o.;
 - b. 14004 se jednalo o konzultace k VŘ, které poskytl žalobce odběrateli – konzultace k průběhu a pořízení informačního systému ve spolupráci s BKK Legal, s. r. o.;
 - c. 14005 se jednalo o konzultace ERP – pomoc při integraci jednotlivých oblastí ekonomické činnosti subjektu, plánování, zásoby, služby, management, marketing, personalistika, vzory smluv,...;
 - d. 14007 se jednalo o implementaci ERP – pomoc při integraci v činnostech jako u faktury č. 14005.

K faktuře č. 14005 k označení ERP 2/2014 dále při jednání dne 19. 4. 2016 jednatel pouze vágně uvedla, že se jednalo o „...celkový systém vedení společnosti... spíše vám někdo poradí, jak to máte dělat, aby firma fungovala... veškeré postupy ve firmě, vzory smluv a vymáhání pohledávek, nastavení procesů ve firmě“. Dle protokolu o jednání jednatelka dále sdělila, že si myslí, že společnost TradeVision nebyla konečným příjemcem, kdo jím byl, nevěděla; práce trvaly měsíce; jména pracovníků (8-10) sdělit nechtěla; stran informačních systémů vytvářely požadavky na informační systémy, samotných výběrových řízení se neúčastnili. Dále jednatelka žalobce uvedla, že „konkrétní podmínky výběrového řízení neznám, podmínky konzultací a poradenství na IS neznám. Oni to chtěli zpracovat přímo na klíč. Myslím tím společnost TradeVision Europe, s. r. o., ale pro koho to měli, to nevím.“ Dále, správce daně: „pokud neznáte konečného příjemce služeb, jak společnost MOTO Jeans, s. r. o., věděla, jakým způsobem vytvořit manuál na klíč“ Odpověď paní K. (jednatelky) Je to univerzální, tzn. společnost TradeVision Europe jí mohla prodat komukoli.“ K plnění společnosti BKK Legal soud pro úplnost poukazuje na další pochybnosti žalovaného, viz kontrolní nález D, odst. 135 a násl. napadeného rozhodnutí.

99. Žalobcovu polemiku o obecném obsahu pojmu „plnění na klíč“ a „univerzální plnění“ s tím, že plnění na klíč může obsahovat dodávku se zcela univerzální aplikací napříč

podnikatelským sektorem, nepovažuje soud za účelnou. Jak plyne z uvedeného, jednatelka žalobce nebyla schopna konkrétně uvést, jaká plnění byla poskytována, v čem spočívala, jaké byly konkrétní výstupy. Jednatelka žalobce by přitom měla disponovat výstupy z několikaměsíční činnosti 8-10 lidí; výsledek dlouhodobé činnosti takového počtu lidí musí být nějakým způsobem hmatatelně zachycen, např. analýzy, zprávy, sepisy procesů, samotné vzory smluv. Jinými slovy, mělo by zde být „něco“, co mělo být v rámci plnění předáváno. Rozpor mezi tvrzeními jednatelky žalobce ohledně „plnění na klíč“ a „univerzálním plnění“ žalovaný popsal jednoduchou a logickou úvahou. „...z logiky věci vyplývá, že informační systémy a ERP zpracované na klíč, tj. podle potřeb a podmínek konkrétního zákazníka, nemůže být současně univerzálním informačním systémem a ERP, který by korporace TradeVision mohla prodat komukoli. Podstatou plnění na klíč je totiž právě vytvoření určité zakázky na míru konkrétní korporace, které tak z povahy věci nemůže zároveň být univerzální model použitelný pro všechny možné zákazníky deklarovaného odběratele odvolatele“. S tímto hodnocením se soud plně ztotožňuje, neboť nelze mít rozumně za to, že informační systém či ERP ve shora popsaném smyslu by mohl být univerzálním řešením pro kohokoli bez jakéhokoli přihlednutí k povaze a podobě vykonávané činnosti (prodej, výroba, zprostředkování; podnikání fyzické osoby, právnické osoby;...), objemu (nízký obrat, vysoký obrat), místu atd., a to ani co do údajně zajišťovaných právních služeb (vzory smluv, legislativa, normy,...).

100. Ostatně, k závěru o neprokázání existence plnění dospěl i Krajský soud v Ostravě tak, jak je popsáno výše. Závěrem lze dodat, že fakticitu plnění by bylo možné prokázat např. předložením alespoň části výstupu z popsaných činností, nicméně v tomto směru se reálná existence jakéhokoli výstupu z tvrzené činnosti nepodává.
101. Jako další příklad žalobce uvádí shora řešené hodnocení jízd vozidlem z místa bydliště jednatelky. Ani zde nelze žalobci s ohledem na již vyřčené přisvědčit. Žalobce i zde tvrdí, že se jednalo o jízdy zajišťující např. řádnou správu, péči a ochranu majetku společnosti, získávání nových zákazníků, kontrolu prováděných stavebních prací, konzultace s architekty či právníky apod. Daňové orgány netvrdí, že jednatelka žalobce by vozidlo používala neúčelně atp., nicméně správce daně zjistil konkrétní pochybnosti, které důkazně podložil (viz výše) a bylo tak povinností žalobce, aby svá tvrzení doložil, tj. pochybnosti správce daně rozptýlil. To však žalobce neučinil, a proto nelze mít za to, že by svůj nárok tak, jak jej uvedl ve svém daňovém tvrzení, prokázal.

Neúplně zjištěný skutkový stav a povinnost správce daně postupovat dle § 92 odst. 2 daňového řádu a další

102. Na prvním místě žalobce namítá procesní vady při výslechu p. K.; žalobci nebylo umožněno realizovat svá procesní práva, účastnit se výslechu, pokládat svědkovi otázky atd. Tato námitka není důvodná.
103. Dožádáním ze dne 20. 1. 2016 správce daně požádal místně příslušného správce daně společnosti TradeVision o provedení místního šetření či poskytnutí informací z protokolů, dokladů a písemností, které se budou týkat spolupráce s žalobcem. Výslech p. K. nebyl dožadován. Dožádaný správce daně provedl dne 1. 2. 2016 místní šetření a spolu s dalšími listinami požadované podklady dne 16. 3. 2016 poskytl zdejšímu správci daně. Mezi zaslanými listinami byl i protokol o výslechu p. K. ze dne 3. 3. 2016, který byl proveden

nikoli v rámci dožádání, ale v rámci daňového řízení společnosti TradeVision, jak rovněž plyne z vyrozumění tohoto subjektu ze dne 11. 2. 2016 o výsledku p. K.

104. Jak sám žalobce uvádí, výslech svědka K. byl proveden v rámci daňového řízení u daňového subjektu TradeVision, nikoli v daňovém řízení žalobce. Časová souvislost výsledku zde není podstatná, neboť není překvapivé, že v obdobné době prováděly místně příslušní správci daně úkony jak ve vztahu k daňovým tvrzením žalobce, tak ve vztahu k daňovým tvrzením společnosti TradeVision. Není přitom podstatné, zda každý ze své samostatné iniciativy, či zda aktivita jednoho byla zapříčiněna jednáním druhého. Úvahy žalobce v tomto směru jsou založeny na pouhých domněnkách, které, jak sám přiznává, nemají oporu ve spisovém materiálu. To, že v této věci správce daně dokazoval listinným důkazem – protokolem o výsledku svědka K. získaného v rámci odpovědi na dožádání od správce daně společnosti TradeVision, do práv žalobce nezasáhlo. P. K. nebyl v daňovém řízení žalobce v postavení svědka a žalobce jeho výslech ani nenavrhl. S obsahem protokolu o výsledku byl žalobce seznámen.
105. V rámci druhé námítky žalobce namítá, že skutkový stav, proto jak byl zjištěn, je neúplný a nemůže obstát. Jako jediný konkrétní příklad žalobce uvádí tvrzení žalovaného vztahující se k souboru vkladyspol2013.xlsx, u kterého údajně žalobce po celou dobu řízení předpokládal, že jej správci daně poskytl, odkazoval na něj a žalovaný si tento důkaz od žalobce nevyžádal „a pouze alibisticky oznámil, že důkaz nebyl žalobcem předložen“. Ani tato námítka není důvodná.
106. Jak plyne ze shora uvedeného, žalobce v souladu s § 92 odst. 3 stíhá břemeno tvrzení a břemeno důkazní ke všem skutečnostem, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení. Své důkazní břemeno žalobce neunesl, jestliže opakovaně odkazoval na počítačový soubor, který však nepředložil. Jedná se o pochybení, které lze přičítat k tíži jen žalobci samotnému, ev. jeho statutárnímu zástupci. Jak ověřil soud ze zprávy o daňové kontrole, z této zprávy předložení tohoto souboru neplyne, čehož si musel být žalobce při vynaložení požadované péče vědom. Tento soubor nebyl žalovanému předložen ani v rámci odvolacího řízení. V tomto směru proto nelze hovořit o porušení § 114 či § 115 daňového řádu, které upravují přezkum napadeného rozhodnutí odvolacím orgánem a doplnění dokazování.
107. S hodnocením provedeného dokazování před správcem daně byl žalobce seznamován při seznamování se s výsledky kontrolních zjištění, jakož i prostřednictvím zprávy o daňové kontrole, která mu byla dne 3. 5. 2017 doručena do datové schránky (viz přípis na č. l. 17 daňového spisu). V rámci odvolacího řízení nebylo přistoupeno k doplnění dokazování, a proto nebyl žalobce postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu před vydáním rozhodnutí seznámen s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy.
108. V podání ze dne 21. 9. 2018 žalobce pod bodem a) popsal skutkový stav ve vztahu ke společnosti TradeVision a pouze zopakoval již uplatněné argumenty. V části b) pak ve vztahu ke společnosti CS Data a PS Tech rovněž shrnul zjištěný skutkový stav a popsal svoji argumentaci.
109. Jak žalovaný popisuje v bodě 24 a násl. napadeného rozhodnutí, na bankovní účet žalobce byla dne 7. 11. 2013 připsána platba ve výši 500 000 Kč od společnosti CS DATA, stejně tak i dne 19. 5. 2014 platba ve výši 400 000 Kč. Dne 26. 5. 2014 platba ve výši 300 000 Kč od společnosti PS Tech, stejně tak i dne 17. 7. 2014 platba ve výši 50 000 Kč. Tyto platby

dle jejich variabilních symbolů nebyl správce daně schopen identifikovat a spárovat s žádným daňovým dokladem.

110. To vedlo správce daně k pochybnostem, na které žalobce reagoval tvrzením, že platba od PS Tech ze dne 19. 5. 2014 ve výši 400 000 Kč byla částečnou úhradou daňového dokladu č. 14008; platba ze dne 26. 5. 2014 ve výši 300 000 Kč od společnosti PS Tech byla v části 84 000 Kč částečnou úhradou dokradu 14008 vystaveného žalobcem pro PS Tech, v části 56 243 Kč částečnou úhradou dokladu 14007 vystaveného žalobcem pro TradeVision a v části 159 757 Kč částečnou úhradou dokladu 14006 vystaveného pro TradeVision; platba ze dne 17. 7. 2014 od společnosti PS Tech ve výši 50 000 Kč byla částečnou úhradou daňového dokladu č. 14007 vystaveného žalobcem pro TradeVision. K těmto úhradám mělo docházet na základě dohody o úhradě vzájemných pohledávek uzavřené mezi PS Tech a TradeVision. Platba od CS Data ze dne 7. 11. 2013 ve výši 500 000 Kč pak byla zaúčtována jako vklad společníka.
111. Žalovaný dospěl k závěru, že v případě úplaty od CS Data ze dne 7. 11. 2013 ve výši 500 000 Kč a PS Tech ze dne 26. 5. 2014 ve výši 216 000 Kč a ze dne 17. 7. 2014 ve výši 50 000 Kč žalobce neprokázal, k jakému již uskutečněnému zdanitelnému plnění se tyto úplaty vztahovaly, tedy že z těchto úplat již přiznal daň, proto bylo postupováno dle § 21 odst. 1 ZDPH a žalobci byla doměřena daň.
112. Namítá-li žalobce pouze obecně to, že i pokud by snad byly skutkové závěry správce daně a žalovaného správné, z žádného zákonného ustanovení takový postup neplyne, má krajský soud za to, že žalovaný v bodě 32 svého rozhodnutí dostatečně vysvětlil aplikaci § 21 odst. 1 ZDPH. Uvádí-li žalobce, že tyto platby mohly být například vkladem společníka, poskytnutou půjčkou, vrácením chybné platby, plněním za třetí osobu, lze s žalobcem souhlasit, nicméně povahu těchto plateb byl žalobce povinen správcem daně tvrdit a prokázat, neboť pochybnosti, které správce daně přednesl, byly dostatečně konkrétní pro to, aby na žalobce přešlo důkazní břemeno tak, jak je vysvětleno výše.
113. Při soudním jednání předložil žalobce nepodepsanou žádost H. K. ze dne 4. 11. 2013, která žádala společnost CS Data o zaslání části nevyplacených mezd ve výši 500 000 Kč na bankovní účet, který byl účtem žalobce, k čemuž žalobce uvedl, že jak z této listiny plyne, stejně jako z předložené tabulky „vklady společníka 2013“, mělo se jednat o vklady společníka H. K. Tyto listiny měl žalobce uplatnit již v řízení před daňovými orgány, což neučinil. Stejně tak žalobce daňovým orgánům nevysvětlil, z jakého důvodu uvedenou částku 500 000 Kč účtoval jako „vklad společníka“. Jelikož žalobce toto nijak nevysvětlil a správce daně proto konstatoval, že společnost CS Data společníkem žalobce nebyla, jednalo se o logickou reakci, jak konstatoval i žalovaný v bodě 111 odůvodnění svého rozhodnutí, byť žalobce skutečně netvrdil, že společnost CS Data by měla být jeho společníkem. Stran tabulky „vklady společníka 2013“ pak soud odkazuje na již řečené; k obsahu tabulky dodává, že tato obsahuje datum, částku a doplňující údaj (účet/pokladna) a v případě dne 7. 11. 2016 obsahuje částku 500 000,00 Kč a údaj CS Data.
114. Žalobce správcem daně tvrdil, za co tyto úplaty mají být, žalovaný těmto nepodloženým tvrzením neuvěřil (viz bod 29 až 31 napadeného rozhodnutí). Argumentaci žalovaného již žalobce konkrétním způsobem nerozporuje, proto krajský soud uzavírá, že ani zde nezjistil jakékoli pochybení.

115. Pouze pro úplnost, nad rámec rozhodných skutečností, soud doplňuje, že z veřejně dostupného obchodního a insolvenčního rejstříku plyne, že H. K. byla v rozhodném období nejen jednatelkou žalobce, ale i jednatelkou společnosti CS Data, která od roku 2014 prochází komplikovaným konkursním řízením, ve kterém vystupuje H. K. i jako věřitelka této společnosti, neboť si údajně měla při výkonu své funkce vyplácet vyšší finanční částky bez jakéhokoli právního důvodu. Soud rovněž doplňuje, že dle údajů v obchodním rejstříku platných ke dni rozhodování soudu je žalobce společností bez statutárního orgánu, neboť H. K. již není jednatelkou společnosti, což však nepovažoval soud, zejména co se procesního postupu týče, za podstatné.

Závěr a náklady řízení

116. V rámci repliky ze dne 21. 9. 2018 žalobce doplnil svoji již uplatněnou argumentaci, na což soud reagoval výše. Ani skutečnosti uváděné v části III. repliky na shora vyřčeném nic nemění.

117. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

118. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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). Případně-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.

České Budějovice dne 27. dubna 2022

JUDr. Marie Trnková v. r.

předsedkyně senátu