



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **S. C. s. r. o., IČO X**
sídlem t. K. 989/8, X O.
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 7. 2019, č. j. 28122/19/5300-21442-712715,
ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobkyni platebním výměrem ze dne 2. 7. 2018 nadměrný odpočet za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2015, a dále dodatečným platebním výměrem z téhož dne jí doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období květen 2016.
2. Žalobkyně v rámci své podnikatelské činnosti vykonává stavební a související (např. výkopové) práce. Správce daně po provedené daňové kontrole neuznal žalobkyni jí uplatněné nároky na odpočty DPH z přijatých zdanitelných plnění pro nesplnění

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

podmínek § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). U přijatých zdanitelných plnění v podobě nákupu pohonných hmot (dále jen „PHM“) a poskytnutí přepravních služeb od společnosti E. A. a. s., nákupu materiálu od společnosti L., s. r. o. a dalších nákupů PHM dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neprokázala použití těchto plnění k uskutečnění své ekonomické činnosti. Druhým důvodem odepření některých uplatněných nároků na odpočet DPH bylo nepředložení odpovídajících daňových dokladů, tj. nesplnění podmínky § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH.

3. Žalovaný uznal oprávněnost prokazovat vznik nároku na odpočet kopiemi daňových dokladů, a tudíž v záhlaví uvedeném rozhodnutím oba platební výměry změnil tak, že ve prospěch žalobkyně zvýšil vyměřený nadměrný odpočet ve 4. čtvrtletí 2015 a naopak snížil doměřenou daň za květen 2016. Ve vztahu k neprokázání použití zdanitelných plnění k uskutečnění ekonomické činnosti ponechal žalovaný závěr správce daně beze změny.

II. Stanoviska účastníků

Žaloba

4. Žalobkyně požadovala, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil, neboť dle jejího názoru nebyl k odepření nároků na odpočty důvod. Rozsáhlou žalobu, plnou citací judikatury, rozčlenila podle výtek vztahujících se k jednotlivým kontrolním zjištěním. Soud zde pro přehlednost jen stručně shrnuje podstatu žalobních bodů, podrobněji je rozvede až v části III. rozsudku.
5. Žalobkyně v žalobě zejména vytkla správci daně, že neunesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „d. ř.“), neboť jím formulované pochybnosti o použití předmětných zdanitelných plnění k její ekonomické činnosti jsou obecné, nekonkrétní, vykonstruované, založené na skutečnostech nezpůsobilých pochybnosti vyvolat, či na absenci náležitostí, které zákon nevyžaduje, a nadto nejsou podloženy konkrétními důkazy, přičemž pro důkazní povinnost správce daně platí stejný standard jako pro daňové subjekty. Povinnost prokazovat použití každého litru PHM k ekonomické činnosti, či na jaké zakázce byla použita „jaká nakoupená cihla“, jsou dle žalobkyně přemrštěnými a nesplnitelnými požadavky, jimiž správce daně v její neprospěch zneužil institut důkazního břemene. Cílem dokazování je zjistit skutkový stav, nikoli nachytat daňový subjekt. Zásada volného hodnocení důkazů neslouží k selekci důkazů podporujících skutkovou verzi správce daně a k bezdůvodnému odmítání důkazů daňového subjektu. Žalovaný dle žalobkyně nehodnotil důkazy ve vzájemné souvislosti, nýbrž je atomizoval, ve zprávě o kontrole i v napadeném rozhodnutí schází hodnotící úvahy.
6. Dále žalobkyně uvedla, že přestože na ni důkazní břemeno (zpět) vůbec nepřešlo, spolehlivě prokázala příčinnou souvislost mezi přijatými zdanitelnými plněními a svou ekonomickou činností, neboť jí předložené důkazy ve vzájemné souvislosti poskytují spolehlivou auditní stopu. Současně správce daně nevysvětlil, za jakým jiným účelem by žalobkyně měla předmětná zdanitelná plnění pořídit, když ne pro svou ekonomickou činnost. Správce daně měl dle žalobkyně uznat uplatněné nároky na odpočty alespoň z části, neboť se jednalo o zdanitelná plnění, bez jejichž přijetí by žalobkyně vůbec nemohla svou ekonomickou činnost realizovat.

7. Závěrem žalobkyně uvedla, že veškeré hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočty DPH splnila, a tudíž jí mohl být nárok odepřen jen v případě, pokud by žalovaný prokázal, že došlo k daňovému podvodu ve smyslu judikatury SDEU a že žalobkyně o svém zapojení do podvodného řetězce věděla, resp. vědět měla a mohla. Nadto je dle rozhodnutí SDEU ve věcech C-123/14 a C-277/14 povinností správce daně prokazovat vědomost daňového subjektu o účasti na daňovém podvodu i v případech neprokázání realizace zdanitelného plnění. Ačkoli žalobkyně na uvedenou judikaturu odkazovala v podaném odvolání, žalovaný se s její argumentací nevypořádal. Rozhodnutí je tak nejen nezákonné, ale i nepřezkoumatelné.

Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný požadoval zamítnutí žaloby, poukázal na shodu žalobních námitek s námitkami odvolacími a odkázal na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí, v nichž se s nimi vypořádal. Správce daně svou povinnost prokázat existenci důvodných pochybností dle žalovaného splnil, neboť ta se dotýká nejen povinných evidencí, ale dle znění § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. i účetních záznamů, jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků. Naopak žalobkyně ohledně svých tvrzení při uplatňování nároku na odpočet důkazní břemeno neunesla. Rozhodné skutečnosti zjišťoval žalovaný v potřebné míře a odstraňoval případné nejasnosti, přičemž každý důkazní prostředek byl hodnocen jak samostatně, tak v souvislosti s ostatními. Není pravdou, že by žalovaný vybíral, které důkazní prostředky provede, ani to, že by opomíjel důkazy svědčící ve prospěch žalobkyně (ostatně žádný konkrétní případ takového postupu žalobkyně neoznačila). Pouhý nesouhlas žalobkyně s hodnocením důkazů, jakkoli košatě vyjádřen, nezakládá jeho nesprávnost. Žalovaný zdůraznil, že daňový subjekt sám volí důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení, přičemž daňové orgány jej v tomto ohledu nemohou instruovat. Citace z judikatury, které žalobkyně v žalobě uvedla, jsou dle žalovaného nahodilé a užitě manipulativně.
9. Pochybnosti stran užití nakoupených PHM pro ekonomickou činnost žalobkyně byly dle žalovaného zdůvodněny zcela logicky, neboť PHM měly být použity do vozidel, která nejenže žalobkyně neměla zařazena v dlouhodobém majetku, ale neprokázala ani, že by si je pronajala. Žalovaný nezpochybňuje, že žalobkyně musela nakupovat k provozování stavebních strojů PHM, žalobkyně však neprokázala, že v rámci své ekonomické činnosti použila právě zdanitelná plnění deklarovaná na předmětných dokladech. Správce daně ani žalovaný nepožadovali po žalobkyni nic, co by přesahovalo meze zákona, současně jejich úkolem nebylo prokazovat, k jakému jinému účelu mohla PHM zakoupit. Ke snižování zdanitelných plnění na výstupu neshledal žalovaný důvod, neboť o jejich rozsahu nepanovaly žádné pochybnosti.

Replika žalobkyně

10. V replice ze dne 17. 1. 2020 žalobkyně akcentovala některé body žaloby. Žalovaný podle ní nesprávně chápe, co lze považovat za existenci vážných a důvodných pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř., rozhodně se nemůže jednat o nepodložené spekulace. Pokud důkazy neposkytují ani hypotetické alternativní vysvětlení použití nakoupených PHM, nelze s přihlédnutím k pravidlům formální logiky tvrdit, že nebyly použity k ekonomické činnosti žalobkyně. Nájemní smlouvy k vozidlům nejsou součástí účetnictví, tudíž je žalobkyně nemusela dokládat, přesto doložila smluvní dokumentaci, z níž plyne, z jakého právního titulu užívala vozidla, do nichž PHM nakupovala. Žalovaný namísto toho, aby provedl hodnocení důkazů odpovídající d. ř., se pouze účelově omezil na to,

proč k provedeným důkazům nemusí přihlížet. Správce daně kladl na žalobkyni stran dokazování zcela jiné nároky než sám na sebe. Požadovaný důkazní standard nebyl rozumný a splnitelný. Ke své ekonomické činnosti musela žalobkyně pořizovat PHM i stavební materiál, tudíž pochybnosti o použití těchto přijatých zdanitelných plnění pro její ekonomickou činnost nebyly namístě (tak by tomu bylo, pokud by např. stavební firma nakupovala parfémy). Počty a jednotlivé osoby zaměstnanců nejsou způsobilé vyvolat pochybnosti o použití stavebního materiálu k ekonomické činnosti.

III. Posouzení věci krajským soudem

11. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z § 51 s. ř. s.
12. Jádrem sporu v posuzované věci je splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH.
13. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH je plátce daně oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se dle § 72 odst. 2 písm. a) ZDPH rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta. Dle § 73 odst. 1 ZDPH je plátce povinen předložit daňový doklad se zákonem stanovenými náležitostmi, aby mu mohl být přiznán nárok na odpočet daně.
14. Právní úprava DPH tedy rozlišuje jednak hmotněprávní a jednak formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet, přičemž pokud tyto byly naplněny, zásadně pak již odpočet nelze odmítnout, jelikož je tento nedílnou součástí mechanismu této daně a jako takový nemůže být dle judikatury SDEU v zásadě omezen.
15. Prokazování přijetí zdanitelného plnění je samozřejmě prvotně záležitostí dokladovou (formální), současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (splnění hmotněprávních podmínek). To znamená, že ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi a evidence jako taková nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění obchodního případu na dokladu deklarovaného, pokud není prokázáno, že k jeho uskutečnění fakticky došlo. Jestliže není prokázáno, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (odkazy na relevantní judikaturu viz kapitola III. napadeného rozhodnutí).
16. A právě o tento případ se jedná v nyní projednávané věci. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně u některých přijatých zdanitelných plnění neprokázala splnění hmotněprávní podmínky uvedené v § 72 odst. 1 ZDPH, tj. použití přijatého zdanitelného plnění v rámci ekonomických činností plátce, žalobkyně má naopak za to, že splnění všech podmínek prokázala.
17. Pro posouzení věci je relevantní také právní úprava rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně v daňovém řízení. Podle § 92 odst. 2 d. ř. 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. Povinností daňového subjektu je dle §

92 odst. 3 d. ř. prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 d. ř. pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně naopak dle § 92 odst. 5 d. ř. prokazuje oznámení vlastních písemností; skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce; skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem; skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti; skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

18. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu (na niž rovněž žalovaný přiléhavě odkázal v části III. svého rozhodnutí) k této problematice 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 svým 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 doklady předložené daňovým subjektem jsou v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu údajů na dokladech se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady 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 předkládaných dokladů a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.
19. V posuzované věci má žalobce za to, že unesl své břemeno tvrzení i břemeno důkazní, zatímco správce daně, potažmo žalovaný své důkazní břemeno o existenci důvodných pochybností neunesli. Polemika žalobkyně s pojmem „přenos“ důkazního břemene a výtka vůči nevysvětlení tohoto pojmu žalovaným (viz odst. 29 žaloby), je dle názoru soudu neopodstatněná. Jakkoli Nejvyšší správní soud v odst. 23 rozsudku ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27 (pozn. nikoli v rozsudku, na nějž odkázala žalobkyně) vysvětlil, že *důkazní břemeno v průběhu řízení neputuje od daňového subjektu ke správci daně a naopak*, neboť § 92 d. ř. zcela jednoznačně a striktně stanoví, ohledně kterých skutečností důkazní břemeno nese daňový subjekt a ohledně kterých naopak správce daně, ustálená judikatura k názornému vysvětlení mechanismu fungování důkazního břemene v daňovém řízení běžně o „přecházení“ důkazního břemene hovoří (vedle judikátu citovaného samotnou žalobkyní v kapitole VII. žaloby, dále např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011-92, 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 16. 5. 2013, č. j. 5 Afs 36/2012-27, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60, ze dne 18. 9. 2019, č. j. 3 Afs 291/2017-43 a stovky dalších). Žalovaný tedy nijak nepochybil, pokud ve spojení s prokázanými pochybnostmi správce daně spojení „přenos“ důkazního břemene použil, a to přesně ve významu, v jakém je při výkladu § 92 d. ř. judikaturou používán,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

tj. s vědomím toho, že se rozsah důkazního břemene v průběhu řízení u daňového subjektu a správce daně nemění, nedochází k tomu, že by ohledně téže skutečnosti tížilo důkazní břemeno střídavě daňový subjekt a správce daně, nýbrž že každý si nese své důkazní břemeno v zákonem stanoveném rozsahu a pouze v závislosti na konkrétní důkazní situaci je aktivována buď důkazní povinnost daňového subjektu nebo důkazní povinnost správce daně.

20. Dříve než se krajský soud vypořádá s žalobními body v souladu se systematikou žaloby, považuje za potřebné zdůraznit, že hmotněprávní podmínku vzniku nároku na odpočet DPH na vstupu u přijatého zdanitelného plnění v podobě jeho použití v rámci ekonomických činností plátce nelze považovat za splněnou toliko zjištěním, že daňový subjekt pořídil zboží či služby, které ke své činnosti s ohledem na její zaměření může logicky potřebovat (a ne zboží či služby, které zřetelně nepotřebuje, jako např. žalobkyní zmíněné pořízení parfémů stavební firmou). Nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH není automaticky dán jen na základě zjištění, že stavební firma pořídila jakýkoli stavební materiál, autodopravce nějaké PHM nebo natěrač jakoukoli barvu. Zmíněné ustanovení totiž uvádí, že je plátce daně oprávněn k odpočtu daně na vstupu jen u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností *použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby*. Plátce daně je proto povinen zvláště *použití* prokázat. Pro posouzení splnění podmínek nároku na odpočet DPH jsou přitom určující zmíněná pravidla dokazování a důkazního břemene v daňovém řízení, nikoli pravidla „prosté logiky“. Je-li splnění podmínek nároku na odpočet správcem daně důvodně zpochybněno, musí je daňový subjekt prokázat relevantními důkazy, nikoli klást správci daně v duchu prosté logiky otázku: K čemu jinému, než k uskutečňování své ekonomické činnosti, bych tak asi tato přijatá plnění použil?, a prostou logickou dedukcí podsouvat správci daně závěr, že nejsou-li důkazy o existenci jiné alternativy, musí být jeho tvrzení pravdivá. Využití PHM, stavebního materiálu, přepravy nákladu či jakéhokoli jiného zdanitelného plnění pro jakoukoli soukromou aktivitu plátce daně, či pro realizaci zakázek, jejichž výnos daňový subjekt řádně nezdaní, totiž není nijak nepředstavitelné, nereálné a v praxi ojedinělé.

Použití PHM od dodavatele E. A. a. s. k ekonomické činnosti žalobkyně

21. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně na základě předložených daňových dokladů za nákup PHM od společnosti E. A. a. s. ve zdaňovacích obdobích 4. čtvrtletí 2015 a květen 2016 v celkové výši 11 383,97 Kč, k nimž předložila také rozpis čerpání těchto PHM do 4 vozidel dle jejich registračních značek.
22. Žalobkyně splnila své prvotní důkazní břemeno, jelikož nároky na odpočty uplatněné v daňovém tvrzení podpořila doložením listinných podkladů (faktur za nákup PHM a rozpisy čerpání PHM do jednotlivých vozidel), které po formální stránce podporovaly její tvrzení. Správce daně však po posouzení těchto důkazů dle krajského soudu naplnil dikci § 92 odst. 5 d. ř. tím, že popsal dostatečně konkrétní pochybnosti o použití zakoupených PHM k ekonomické činnosti žalobkyně a své závěry opřel o relevantní zjištění, která popsal na str. 10 až 14 zprávy o daňové kontrole a žalovaný poté přehledně shrnul v odst. 22 až 29 napadeného rozhodnutí.
23. Správci daně vznikly pochybnosti ohledně použití PHM od E. A. a. s. k ekonomické činnosti žalobkyně, neboť zjistil, že dle předložených rozpisů měly být tyto PHM použity do vozidel registračních značek X, X, X a X, která však nebyla zařazena v dlouhodobém

majetku žalobkyně a žalobkyně nedoložila ani jejich nájem. Dotázal se proto žalobkyně, k jakému účelu byly PHM nakoupené dle předložených dokladů použity. Žalobkyně však na výzvu správce daně pouze osvětlila (a to jen u dvou ze čtyř uvedených vozidel), z jakého titulu je používala (pronájem od I. s. r. o. a výpůjčka od jednatele), nepředložila ale žádný důkaz, jímž by doložila, že předmětné PHM do těchto vozidel nakoupené, využila ke své ekonomické činnosti. Předložila-li následně žalobkyně záznamy o provozu traktorbagru reg. zn. X, a to jen ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2016 (paradoxně vzdor tomu, že dl předložené smlouvy o pronájmu měla žalobkyně toto vozidlo používat jen v roce 2015), popsal žalovaný v odst. 25 napadeného rozhodnutí podrobně skutečnosti zpochybňující relevanci tohoto důkazního prostředku (absence stěžejních údajů v předložených záznamech; rozpor mezi smlouvou o pronájmu, doklady o nákupu PHM a záznamy o provozu vozidla v údajích o tom, v kterém roce měla žalobkyně toto vozidlo provozovat; rozpor údaje o řízení tohoto vozidla jednatelem S. a stavbyvedoucím P. se zjištěními z jejich výpovědí o tom, jakou činnost měli pro žalobkyni vykonávat; zjištění o nákupu dalších PHM do tohoto vozidla na čerpacích stanicích v P. i několikrát denně, ačkoli se mělo vozidlo dle záznamů o provozu nacházet na značně vzdáleném místě; záznam o práci tohoto vozidla na zakázce P., kterou žalobkyně nevyfakturovala a společnost P. a. s. jakoukoli obchodní spolupráci s žalobkyní v posuzovaném období popřela). Dále žalovaný vytkl žalobkyni, že nad rámec obecných tvrzení o použití benzínu pro hutníci měch, vibrační desku či pro mytí součástek nedoložila ani použití dokladovaného čerpání benzínu pro svou ekonomickou činnost, vyslovil nesouhlas s jejím tvrzením, že použití PHM od E. A. a. s. k její ekonomické činnosti prokazují již samotné výnosy z provedených prací za uvedená zdaňovací období, a popřel způsobilost fotografií vozidla reg. zn. X na blíže nespecifikované lesní cestě a v neupřesněném čase prokázat použití dokladovaných PHM k ekonomické činnosti žalobkyně.

24. Žalobkyně v žalobě namítala, že správce daně neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř., neboť pochybnosti o použití PHM od E. A. a. s. k její ekonomické činnosti jsou obecné, nekonkrétní a založené na skutečnostech nezpůsobilých pochybnosti vyvolat, neboť v praxi není neobvyklé, že podnikatelé používají vozidla, která nejsou v jejich vlastnictví, tudíž v úvahách správce daně absentuje kauzální nexus mezi zjištěním, že žalobkyně nebyla vlastníkem vozidel, a pochybnostmi o použití PHM k ekonomické činnosti. Dále uvedla, že přestože na ni důkazní břemeno nepřešlo, spolehlivě prokázala, že předmětné PHM byly použity v rámci její ekonomické činnosti (k provozu strojů při výstavbě lesních cest a k související dopravě na místo stavby), neboť doložila důkazní prostředky, které ve vzájemné souvislosti poskytují spolehlivou auditní stopu. Závěr o neunesení důkazního břemene je dle žalobkyně naopak svévolný, neboť není zřejmé, jaké důkazy absentovaly. Není-li dle žalobkyně sporu o provedení prací při budování lesních cest, musela logicky pro tyto práce používat do vozidel PHM, přesto se daňové orgány nezabývaly faktickou spotřebou vozidel a neuznaly žalobkyni vůbec žádné odpočty z nakoupených PHM, přičemž současně nezohlednily tuto skutečnost u výsledné daně na výstupu, přestože bez nákupu PHM by žalobkyně nemohla předmětnou stavební činnost realizovat a dosahovat tak zisku. Není-li sporu o nákupu PHM, nevysvětlil žalovaný dle žalobkyně, za jakým jiným účelem by žalobkyně PHM v takovém množství nakoupila, přičemž požadavek prokázat použití každého litru PHM k ekonomické činnosti je přemrštěný. Dále namítla, že z žádného provedeného důkazu neplyne racionální důvod, proč by pozici strojníka nemohl vykonávat jednatel p. S. či stavbyvedoucí p. P. Žalovaný podle žalobkyně také nesprávně vyhodnotil výpověď p. P. jako rozpornou se

záznamy o provozu vozidel, ačkoli se správce daně svědka vůbec neptal, proč je v těchto záznamech uveden.

25. Žádnou z těchto námitek však soud nepovažuje za důvodnou. Krajský soud hodnotí uvedené úvahy a závěry správce daně a žalovaného jako zcela logické a správné. Správce daně po zjištění, že měla žalobkyně čerpat PHM nakupované od E. A. a. s. do vozidel, která neměla v dlouhodobém majetku ani nedoložila doklady o jejich pronájmu, pojal zcela oprávněnou pochybnost o splnění hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH a zcela důvodně tak vyzval žalobkyni k prokázání účelu použití načerpaných PHM, neboť pro přiznání nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH musí být prokázáno použití přijatého zdanitelného plnění k ekonomickým činnostem toho, kdo si odpočet daně nárokuje, přičemž důkazní břemeno tíží daňový subjekt. Jakkoli je pravdou, že podnikatel nemusí vlastnit vozidla, která využívá ke své ekonomické činnosti, čerpání PHM do vozidel, k nimž daňový subjekt nedokládá žádný majetkoprávní vztah, oprávněné pochybnosti vzbuzuje. Správce daně ani žalovaný nerozporovali faktickou realizaci poskytnutého plnění, tj. nákup daného množství PHM žalobkyní od deklarovaného dodavatele, nýbrž jen použití právě těchto PHM v rámci jejich ekonomických činností. Důkazní břemeno ohledně této skutečnosti tedy zpět na žalobkyni přešlo. Žalobkyní předložené doklady však neprokázaly, že by tyto nakoupené PHM ke své ekonomické činnosti použila.
26. Ke splnění hmotněprávní podmínky přiznání nároku na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění v podobě konkrétních nákupů PHM v žádném případě nemůže stačit zjištění, že existovala vozidla, do nichž žalobkyně mohla daný typ PHM načerpat, ani obecné tvrzení, že ke splnění svých zakázek při práci na lesních cestách potřebovala vozidla, která ke svému provozu zase potřebovala PHM. Důkaz, který je zásadně způsobilý vytvořit spolehlivou spojnici mezi nákupem určitého množství PHM v určitou dobu do určitého vozidla a jeho užitím k ekonomické činnosti daňového subjektu, je evidence motohodin či řádně vyplněná kniha jízd, jež umožní spojit údaje o místě, čase a množství čerpání PHM do konkrétních vozidel s konkrétními zakázkami. Takové knihy jízd ale žalobkyně nepředložila a nedoložila ani jiné důkazy, které by ve svém souhrnu byly s to řádně vyplněné knihy jízd suplovat. Krajský soud shodně s žalovaným zdůrazňuje, že způsob, jakým daňový subjekt hodlá prokazovat své daňové tvrzení, je čistě jeho volbou, zároveň si však musí být daňový subjekt vědom toho, že jím zvolený důkazní prostředek může být v kontextu vyslovených pochybností správcem daně slabý, resp. fakticky nevypovídající o relevantních skutečnostech. Pakliže daňový subjekt nevěnuje náležitou pozornost tomu, aby si již při realizaci obchodní transakce obstaral podklady, které věrohodně prokážou použití přijatých zdanitelných plnění pro účely uskutečňování zdanitelného plnění, tj. pro jeho vlastní ekonomickou činnost, musí být srozuměn s tím, že při daňové kontrole nemusí unést své důkazní břemeno.
27. Konstatování žalobkyně, že samotné výnosy za zkoumaná zdaňovací období jsou důkazem, že zakoupené PHM byly použity plátcem v souladu s § 72 ZDPH v rámci jeho ekonomické činnosti, odmítl jako nedostačující pro prokázání konkrétních uplatněných nároků na odpočet daně již správce daně na str. 14 zprávy o daňové kontrole, kde uvedl, že součástí fakturovaných prací jsou i práce, které byly provedeny subdodavatelsky, přičemž z vystavených faktur není zřejmé, jaká část prací byla provedena subdodavatelsky a jaká vlastními zaměstnanci, jaké množství PHM bylo na jednotlivé zakázky spotřebováno a kterými konkrétními vozidly nebo stroji. Tento závěr odpovídá obsahu zprávy o daňové

kontrole, je zcela logický a žalobkyně vůči němu v žalobě ničeho nenamítá. Jestliže část prací na lesních cestách zajistila žalobkyně subdodavatelsky, což vyplývá z předložených faktur (např. právě prostřednictvím subdodavatele E. A. a. s. a jeho techniky), stejně jako z dalších dokladů správce daně zjistil, že dodavatel dodával kamenivo včetně dopravy, a tedy logicky i včetně vlastních PHM, pak nedodala-li žalobkyně přesvědčivé knihy jízd, nemohl správce daně uznat nárok na odpočet DPH ze zakoupených PHM pouze na základě všeobecného tvrzení, že stroje k práci na lesních cestách potřebovaly PHM.

28. Krajský soud k tomu doplňuje, že námitka, že bez nákupu PHM by žalobkyně nemohla předmětnou stavební činnost na lesních cestách realizovat a dosahovat tak zisku, je de facto požadavkem na zohlednění tzv. esenciálních nákladů, k čemuž je třeba předně uvést, že o nákladech, výnosech a zisku lze hovořit u daně z příjmů, nikoli při posuzování nároků na odpočet DPH, obzvláště ne v případech, kdy daňovým subjektem uskutečňovaná plnění spočívají v provádění prací, jejichž zdanění podléhá režimu přenesené daňové povinnosti (jako např. provádění prací na lesních cestách dle § 92e ZDPH), a tudíž daň z těchto plnění poskytovatele netíží.
29. Pouze pro úplnost proto krajský soud uvádí, že předpoklad žalobkyně, že kdykoliv má správce daně za prokázané dosažení nějakého výnosu, je třeba ve vztahu k němu uznat i náklad, byť s ohledem na neunesení důkazního břemene daňového subjektu pouze v nižší (esenciální) výši, je však nesprávný. Závěry dosavadní judikatury týkající se tzv. esenciálních nákladů shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020-39, a dovodil z nich, že tzv. esenciální náklady lze zohlednit jedině v situaci, kdy jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, k němuž je dle ustálené judikatury třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací hodnota jako celku (judikatura hovoří o „zatmění obraz a hospodaření daňového subjektu“). Stanovení daně podle pomůcek tedy není obecným prostředkem k tomu, aby daňový subjekt mohl dosáhnout zohlednění alespoň nějakých (esenciálních) nákladů v situaci, kdy neunesl své důkazní břemeno. Následkem neunesení důkazního břemene je neuznání nákladu jako daňově účinného, což zpravidla nebrání tomu, aby daň byla stanovena dokazováním. Měl-li správce daně v posuzované věci pochybnosti, zda byla konkrétní přijatá zdanitelná plnění použita k ekonomické činnosti žalobkyně, bylo její povinností tyto pochybnosti vyvrátit. Jestliže své důkazní břemeno neunesla, nemůže si zpochybněné odpočty nárokovat. V rozsudku ze dne 29. 7. 2021, č. j. 9 Afs 320/2019-28, Nejvyšší správní soud v této souvislosti uvedl: *„Ačkoliv neuznání těchto nákladů (a to alespoň v minimálně nutné výši) může vést k tomu, že dochází k pomínutí určitých nákladů stěžovatele, které možná musel vynaložit pro získání prokázaných výnosů (což se může stěžovateli jevit jednak jako nespravedlivé, jednak jako nesprávné s ohledem na požadavek na stanovení daně ve správné výši), je třeba vzít v potaz, že tuto situaci sám stěžovatel zapříčinil. Stěžovateli nelze přisvědčit, že by v takovýchto případech bylo namístě „pravidelně“ přistupovat ke stanovení daně podle pomůcek a přiznávat daňovým subjektům tzv. esenciální náklady. Ve svém důsledku by to znamenalo, že i zpochybnění marginální části účetnictví by vedlo ke stanovení daně na základě pomůcek, což by tento způsob stanovení daně učinilo primárním (nikoliv náhradním). Takový přístup by byl i v rozporu se zásadou rovnosti daňových subjektů, neboť by mohlo dojít i k určitému znevýhodnění těch subjektů, které plní své povinnosti řádně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 206/2020-39)“.*
30. Krajský soud nemá důvod se v této věci od výše reprodukováných závěrů ustálené judikatury odchýlit. Účetnictví žalobkyně jako celek zpochybněno nebylo, nýbrž došlo

pouze k tomu, že na základě výsledků dokazování dospěly daňové orgány k závěru, že žalobkyně neprokázala použití konkrétních zakoupených PHM ke své ekonomické činnosti. Skutečnost, že určité nároky na odpočty DPH nebyly uznány z důvodu neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně, neznamená, že by byl obraz jejího hospodaření zatemněn a použití předmětných zdanitelných plnění k ekonomické činnosti žalobkyně nebylo objektivně možné prokázat. Daň tedy bylo možné stanovit dokazováním, čímž pro zohlednění tzv. esenciálních nákladů nevznikl prostor. Současně se žalobkyně mylí, pokud dovozuje, že jí žalovaný dluží vysvětlení, k jakému jinému účelu než k uskutečňování své ekonomické činnosti by předmětné PHM nakupovala. Správce daně totiž tíží důkazní břemeno toliko stran existence důvodných pochybností a dalších skutečností uvedených v § 92 odst. 5 d. ř. (viz výše), mezi něž nepatří ani prokazování toho, že se určitá transakce uskutečnila jinak, než daňový subjekt tvrdí, natož pak prokazování namísto daňového subjektu, jak se určitá transakce uskutečnila.

31. Posledně zmíněný závěr lze vztáhnout i k námitce, že z žádného provedeného důkazu neplyne racionální důvod, proč by pozici strojníka nemohli vykonávat jednatel p. S. či stavbyvedoucí p. P. Správce daně nebyl povinen prokazovat existenci skutečností bránících uvedeným pánům vykonávat pozici strojníka, nýbrž k unesení jeho důkazního břemene dle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. plně postačovalo, že odkázal na sdělení těchto osob o obsahu a náplni jejich práce pro žalobkyni a z tohoto sdělení vyplývající rozpor s obsahem záznamů o provozu vozidla (v podrobnostech viz odst. 25 a 57 napadeného rozhodnutí). S ohledem na časovou posloupnost je pak také zcela pochopitelné, že se správce daně svědka P. (výslech dne 22. 9. 2016) neptal, proč je na pozici strojníka uveden v záznamech o provozu vozidla reg. zn. A00 9577, neboť tyto záznamy žalobkyně správci daně předložila až po seznámení s kontrolním zjištěním, které proběhlo dne 23. 10. 2017. Krajský soud má přitom shodně s žalovaným za to, že jelikož se svědek k obsahu své činnosti výslovně vyjádřil a popsal ji výlučně jako činnost řídicí (směrování aut s kamenivem a těžkou technikou na stavbách, organizace práce zaměstnanců subdodavatelů, komunikace se zástupci investorů a vyhotovování seznamu provedených prací), bylo zcela logické označit údaj v dodatečně doložených záznamech o provozu vozidla za jsoucí v rozporu s tvrzením svědka o náplni jeho činnosti. Možnost, že by si svědek v září 2016 při popisu svých činností pro žalobkyni nevzpomněl na desítky hodin strávených pro žalobkyni v prvním pololetí roku 2016 obsluhou traktorbagru, nepovažuje soud za pravděpodobnou. Nadto byl jeho výslechu přítomen jednatel žalobkyně, který měl možnost klást svědkovi otázky a přimět jej tak, aby výčet činností, které měl pro žalobkyni vykonávat, doplnil i o činnost strojníka.
32. Žalobní námitky vztahující se k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno o použití PHM od dodavatele E. A. a. s. ke své ekonomické činnosti jsou tedy nedůvodné. Správce daně formuloval konkrétní pochybnosti způsobilé zpochybnit tvrzení žalobkyně a jeho požadavek, aby žalobkyně prokázala, že pohonné hmoty nakoupené od uvedeného dodavatele, skutečně použila ke své ekonomické činnosti, nebyl nijak přemrštěný. Nejednalo se o požadavek prokázat „každý litr“, zpochybněno takto byly stovky litrů PHM.

Použití přepravy od dodavatele E. A. a. s. k ekonomické činnosti žalobkyně

33. V tomto případě žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně na základě předložených daňových dokladů za přepravu od společnosti E. A. a. s. ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2015 v celkové výši 1 616,96 Kč. Jakkoli i zde splnila žalobkyně své prvotní důkazní

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

břemeno doložením faktur, které po formální stránce odpovídaly jejím tvrzením, naplnil správce daně po posouzení těchto důkazů dikci § 92 odst. 5 d. ř. tím, že popsal dostatečně konkrétní pochybnosti o využití této přepravy k ekonomické činnosti žalobkyně a své závěry opřel o relevantní zjištění, která popsal na str. 15 až 17 zprávy o daňové kontrole, a žalovaný je poté přehledně shrnul v odst. 30 až 33 napadeného rozhodnutí.

34. Správci daně vznikly pochybnosti, neboť na předložených dokladech byla uvedena pouze data, kdy měla být přeprava uskutečněna a registrační značky vozidel, kterými měla být přeprava uskutečněna, nebylo však zřejmé, na jaké trase byla přeprava uskutečňována, jaký náklad byl přepravován a ke které konkrétní žalobkyní realizované zakázce se přeprava vztahuje, přičemž ani v žalobkyní předloženém přehledu jí uskutečněných zakázek nebylo uvedeno, která plnění v souvislosti s tou kterou zakázkou přijala. Správce daně proto žalobkyni vyzval, aby použití těchto přijatých zdanitelných plnění ke své ekonomické činnosti prokázala. Žalobkyně v reakci na výzvu označila důkaz výsledkem svědka M. K., jednatele společnosti E. A. a. s., včetně jím doložených výpisů GPS vozidel, a následně po seznámení s kontrolním zjištěním ještě předložila záznamy o provozu vozidel. Správce daně i žalovaný ale vyhodnotili tyto důkazy jako nedostatečné. Uvedli, že svědkem předložené výpisy GPS vozidel se týkaly pracovních strojů společnosti E. A. a. s., která měla žalobkyně pronajata pro práci na výstavbě lesních cest, nikoli provozu vozidel, jimiž měla E. A. a. s. provádět pro žalobkyni přepravu (materiálu či jiných strojů). K předloženým záznamům o provozu vozidel pak uvedli, že bylo-li z těchto záznamů v kombinaci s údaji na navazujících fakturách za práci prováděnou dovezenými stroji dovoditelné, o jako přepravu (čeho a kam) se mělo jednat, pak byly nároky na odpočty uznány (viz str. 6 až 8 zprávy o daňové kontrole), pokud ale nebyla zjištělná žádná souvislost mezi přepravou strojů a pracemi, které tyto stroje měly provádět, tj. nebylo možné zjistit, s jakou žalobkyní realizovanou zakázkou přepravy souvisejí, nebylo možné tyto záznamy o provozu vozidel vyhodnotit jako důkaz o využití přijatých plnění k ekonomické činnosti žalobkyně.
35. V žalobě žalobkyně namítala, že správce daně neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř., neboť požadavek, aby doložila evidenci jednotlivých realizovaných zakázek v roce 2015 a 2016 včetně rozpisu nákladů a výnosů na jednotlivé zakázky v návaznosti na konkrétní daňové podklady, jde již nad rámec zákona, který nestanoví povinnost mít evidenci takto členěnou. Dále namítla, že pokud nevystaly pochybnosti o tom, že prováděla stavební práce při budování lesních cest, že si k tomu účelu pronajímala stavebně-mechanizační prostředky (buldozery, kolový bagr a vibrační válec) a že se uskutečnila přeprava těchto strojů (viz výpověď svědka p. K. a záznamy GPS), je závěr o neprokázání použití dané přepravy pro její ekonomickou činnost nelogický, neboť v rámci výstavby musela žalobkyně nepochybně stavební materiál i stroje dopravit na místo stavby, přičemž s ohledem na náročný terén nebylo možné dopravu realizovat běžnými nákladními vozidly a bylo třeba použít vozidel dodavatele s pohonem 8x4, tudíž je příčinná souvislost mezi přijatým plněním v podobě přepravy a realizovanou zakázkou zjevná. Správce ani žalovaný rovněž dle žalobkyně nevysvětlili, jak jinak (než deklarovala žalobkyně) by mohla být přeprava strojů provedena.
36. Žádnou z těchto námitek však soud nepovažuje za důvodnou. Krajský soud hodnotí uvedené úvahy a závěry správce daně a žalovaného jako zcela logické a správné. Správce daně po zjištění, že na fakturách za přepravu není uvedeno, na jaké trase byla přeprava uskutečňována, jaký náklad byl přepravován a ke které konkrétní zakázce se přeprava

vztahuje, pojal oprávněnou pochybnost o splnění hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH a zcela důvodně tak vyzval žalobkyni k prokázání jejího splnění. Správce daně ani žalovaný nerozporovali faktickou realizaci poskytnutého plnění, tj. samotnou přepravu, nýbrž jen její použití k ekonomické činnosti žalobkyně. Důkazní břemeno ohledně této skutečnosti tedy zpět na žalobkyni přešlo.

37. Podle § 100 odst. 1 ZDPH je plátce povinen vést v evidenci pro účely DPH *veškeré údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem, a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání, souhrnného hlášení nebo kontrolního hlášení*, přičemž podle odst. 2 téhož ustanovení je povinen u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně, vést také *daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění, s výjimkou plnění, u nichž byly vystaveny zjednodušené daňové doklady*. Žalobkyně má tak sice pravdu v tom, že ZDPH neukládá plátcovi povinnost členit svou evidenci pro účely DPH tak, aby byla jím přijatá zdanitelná plnění ihned „spárovatelná“ s jím uskutečněnými zdanitelnými plněními, pokud ale uplatňuje plátce u přijatých zdanitelných plnění nárok na odpočet daně na vstupu, je nezbytné, aby v případě pochybností správce daně při daňové kontrole prokázal, že tato přijatá plnění ve smyslu § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH skutečně použil v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování svých zdanitelných plnění. Správce daně nevytýkal žalobkyni nedostatky ve vedení evidence pro účely DPH, nýbrž ji s ohledem na absenci údajů na fakturách, které by samy o sobě o použití předmětných doprav pro realizaci konkrétních zakázek, vedl k tomu, aby ozřejmila, k jaké své konkrétní ekonomické činnosti danou přepravu využila. V konkrétním případě sporných fakturovaných přeprav tak postačovalo, aby žalobkyně uvedla a v případě pochybností o jejích tvrzeních i doložila, co konkrétně a na jakou stavbu (zakázku) pro ni společnost E. A. a. s. ve dnech uvedených na fakturách přepravovala. To však žalobkyně ani přes výzvu správce daně neučinila a argumentovala jen zjevnou nutností přepravy strojů na místo výkonu jejich práce, aniž však sama dokázala souvislost jednotlivých fakturovaných přeprav s konkrétními zakázkami identifikovat. Rovněž svědek K. potvrdil uskutečňování přeprav jen v obecné rovině, nikoli konkrétně ve vztahu k jednotlivým fakturám. Požadavek dotvrzení a doložení uvedených skutečností by přitom neměl být pro daňový subjekt nesplnitelný, neboť se jedná o údaje, které bezpochyby musely být podklady jeho vlastní fakturace jeho odběratelům.

38. K námitce nezbytnosti dopravy strojů do nepřístupného terénu k tomu přizpůsobenými vozidly odkazuje soud na výše uvedenou argumentaci týkající se námítky tzv. esenciálních výdajů při posuzování oprávněnosti odepření nároků na odpočty DPH. A stejně tak odkazuje soud i k námitce, že orgány finanční správy nepředestřely svou skutkovou verzi (nevysvětlily, k čemu jinému, než k ekonomické činnosti žalobkyně, měla být přeprava uskutečněna), na výše uvedený závěr, že taková povinnost správce daně netíží, neboť by se logicky většinou jednalo jen o domněnky či přímo nepodložené spekulace.

39. Žalobní námítky vztahující se k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno o použití přeprav od E. A. a. s. ke své ekonomické činnosti jsou tedy nedůvodné.

Použití stavebního materiálu od dodavatele L., s. r. o. k ekonomické činnosti žalobkyně

40. V tomto případě žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně na základě předložených daňových dokladů za pořízení stavebního materiálu od dodavatele L., s. r. o. ve zdaňovacích obdobích 4. čtvrtletí 2015 a květen 2016 v celkové výši 216 670,85 Kč. Jakkoli i zde splnila žalobkyně své prvotní důkazní břemeno doložením faktur, které po formální

stránce odpovídaly jejím tvrzením, naplnil správce daně dikci § 92 odst. 5 d. ř. tím, že popsal dostatečně konkrétní pochybnosti o použití tohoto stavebního materiálu k ekonomické činnosti žalobkyně a své závěry opřel o relevantní zjištění, která popsal na str. 22 až 26 zprávy o daňové kontrole, a žalovaný je poté přehledně shrnul v odst. 34 až 39 napadeného rozhodnutí.

41. Pochybnosti správce daně pramenily zejména ze zjištění o počtu a pracovním zařazení jediných tří zaměstnanců žalobkyně, přičemž ani v žalobkyní předloženém přehledu jí uskutečněných zakázek nebylo uvedeno, která plnění v souvislosti s tou kterou zakázkou přijala. Správce daně proto žalobkyni vyzval, aby použití těchto přijatých zdanitelných plnění ke své ekonomické činnosti prokázala. Žalobkyně označila důkaz výsledkem svědka Z. V., zaměstnance společnosti L., s. r. o., jehož výpověď ale správce daně i žalovaný shodně vyhodnotili tak, že sice prokazuje samotné uskutečnění předmětných zdanitelných plnění, nikoli však jejich využití žalobkyní k uskutečňování její ekonomické činnosti. Dále žalobkyně ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění přiřadila daný pořízený stavební materiál k položce lesní cesty (bez specifikace konkrétní zakázky) nebo k zakázce MŠ a ZŠ P., ke svému tvrzení však neoznačila žádný důkaz.
42. Dále správce daně ve zprávě o daňové kontrole identifikoval řadu skutečností, které jeho pochybnosti o použití předmětného stavebního materiálu k ekonomické činnosti žalobkyně prohloubily, popř. skutečností, které tvrzení žalobkyně zcela vyvracely (v položkovém soupisu prací a dodávek na zakázkách lesní cesta A. a S. byly uvedeny položky geomříž a geotextilie, jejichž jednotková, celková cena ani množství neodpovídaly údajům na předmětných fakturách, přičemž na dalších zakázkách na lesních cestách nebyly uvedené materiály zjištěny; zakázka lesní cesta A. měla být realizována v období od května do září 2015, avšak geomříže měly být dle faktur nakupovány téměř výhradně až od listopadu 2015; položky PVC roury, trubky, lepenka apod. nebyly v předložených položkových soupisech prací a dodávek vůbec uvedeny; cena materiálu nakoupeného dle žalobkyně pro použití na zakázku ZŠ a MŠ P. byla o více než 100 000 Kč vyšší, než částka, kterou žalobkyně za tuto zakázku fakturovala odběrateli, a navíc dle dokumentace ZŠ Předmostí byla zakázka realizována v září 2015, tudíž nákup stavebního materiálu pro tuto zakázku měl být dle tvrzení žalobkyně proveden až poté, co byla zakázka realizována.
43. V žalobě žalobkyně namítala, že správce daně neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř., neboť počet zaměstnanců a jejich pracovní zařazení nejsou pro chybějící příčinnou souvislost skutečnostmi způsobilými vyvolat pochybnosti o tom, zda žalobkyně použila nakoupený stavební materiál v rámci své ekonomické činnosti, a pochybnosti nemohou pramenit ani z absence evidence, kterou žalobkyně nebyla povinna vést. Dále uvedla, že pokud nevyvstaly pochybnosti o tom, že předmětné zboží nakoupila a že v rámci své ekonomické činnosti vykonávala stavební práce na zakázkách ZŠ a MŠ P. P. a prováděla výstavbu lesních cest, musela k tomu mít logicky i stavební materiál, tudíž je předmět přijatých plnění zjevně v příčinné souvislosti s její ekonomickou činností. Požadavek prokázat, na jaké zakázce byla použita „jaká nakoupená cihla“ je dle žalobkyně přemrštěný a prakticky nesplnitelný. Cílem správce daně bylo dle jejího názoru ji „nachytat“.
44. Ani tyto námitky však soud nepovažuje za důvodné. Krajský soud hodnotí uvedené úvahy a závěry správce daně a žalovaného jako zcela logické a podložené konkrétními zjištěními. Nákup značného množství stavebního materiálu stavební firmou, která zaměstnává toliko tři osoby, jejichž náplň práce je popisována především jako řídicí a koordinační, je

skutečností způsobilou vyvolat pochybnosti o tom, že tento materiál byl použit k ekonomické činnosti dané stavební firmy, neboť vyvolává logickou otázku, kdo s tímto materiálem fakticky pracoval. Správce daně tak pojal oprávněnou pochybnost o splnění hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH a zcela důvodně vyzval žalobkyni k prokázání jejího splnění, přičemž následná zjištění důvodnost těchto pochybností ještě prohloubila. Důkazní břemeno ohledně této skutečnosti tedy zpět na žalobkyni přešlo a ani zde se nejednalo o požadavek vysvětlení použití „každé cihly“.

Použití dalších PHM k ekonomické činnosti žalobkyně

45. V tomto případě žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně na základě mnoha daňových dokladů za nákupy PHM ve zdaňovacích obdobích 4. čtvrtletí 2015 a květen 2016 v celkové výši 136 926 Kč. Jakkoli i zde splnila žalobkyně své prvotní důkazní břemeno, naplnil správce daně dikci § 92 odst. 5 d. ř. tím, že popsal dostatečně konkrétní pochybnosti o použití těchto PHM k ekonomické činnosti žalobkyně na str. 49 až 53 zprávy o daňové kontrole, žalovaný je poté shrnul v odst. 40 až 43 napadeného rozhodnutí.
46. Pochybnosti správce daně pramenily zejména ze skutečnosti, že žalobkyně nepředložila žádnou dokumentaci k použití čerpaných PHM, a následně také z četných rozporů mezi údaji uvedenými v žalobkyní dodatečně doložených záznamech o provozu některých strojů a dalšími zjištěnými skutečnostmi (tentýž strojník měl současně obsluhovat dva stroje, údaj o práci na nerealizované zakázce P., údaj o době provozu vozidla na zakázce ZŠ a MŠ P. neodpovídající době realizace zakázky, extrémní pracovní doba strojníka Dorazila, záznam o čerpání PHM do strojů ve dnech, kdy dle záznamu o provozu vozidla neměly být v provozu, či tankování v místech, v jejichž blízkosti neprobíhaly práce na žádných zakázkách, propočet spotřeby PHM za rok 2015 vycházející z průměrné ceny nafty 36,10 Kč neodpovídající realitě a údajům na dokladech).
47. V žalobě žalobkyně i ve vztahu k těmto neuznaným nárokům na odpočty daně namítala, že správce daně neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř., neboť jí odepřel nárok na odpočet DPH z nákupu veškerých PHM na základě pouze obecných pochybností, které nebyla žalobkyně ani povinna rozptylovat, neboť nebyla povinna prokazovat, k jakému konkrétnímu účelu konkrétní PHM v jakém konkrétním vozidle užíla. Trvala na tom, že doložila daňové doklady, evidence pro účely DPH, technické průkazy k vozidlům a záznamy o práci stavebních strojů, z nichž je patrné, že tyto byly používány při stavebních pracích, které jsou předmětem její ekonomické činnosti, přičemž pro provoz a přepravu těchto strojů, materiálu i pohonných hmot na staveniště byly PHM nezbytné a nadto byla jejich spotřeba při práci v těžkém terénu při stavbě lesních cest zvýšená, tudíž měly daňové orgány uznat alespoň část uplatněných nároků na odpočet, popř. stanovit daň podle pomůcek.
48. Krajský soud však tyto námitky za relevantní nepovažuje. Žalobkyně nedisponovala řádně vyplněnými knihami jízd, následně v daňové kontrole prezentovala zcela nevěrohodný a nelogický příběh o krádeži těchto knih z kanceláře její účetní (viz odst. 41 napadeného rozhodnutí) a poté dodatečně doložila záznamy o provozu některých vozidel, jejichž obsah správce daně přesvědčivě zpochybnil. Přiřadit jednotlivé přijaté daňové doklady za nákupy PHM ke svým jednotlivým zakázkám žalobkyně nebyla schopna. K dalším námitkám ve vztahu k použití PHM krajský soud odkazuje na obsáhlou pasáž týkající se stejné problematiky včetně podmínek pro přechod na pomůcky, uvedenou při vypořádání

námitek týkajících se použití PHM nakoupených od dodavatele E. A. a. s. k ekonomické činnosti žalobkyně.

Daňový podvod

49. Poslední okruh žalobních námitek spočíval v argumentaci daňovým podvodem. Žalobkyně, stejně jako předtím v odvolání, namítala, že chtěl-li jí správce daně odepřít uplatněné nároky na odpočet DPH, mohl tak učinit pouze v případě, pokud by prokázal, že došlo k daňovému podvodu, o jehož existenci žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla, což se však nestalo. Z ustálené judikatury dle žalobkyně plyne, že nárok na odpočet daně je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen a že i u neprokázání realizace zdanitelného plnění je povinností správce daně prokazovat vědomí daňového subjektu o jeho účasti na daňovém podvodu (srov. usnesení Soudního dvora ze dne 15. 7. 2015, C-123/14 a rozsudek Soudního dvora EU ze dne 22. 10. 2015, C-277/14). Z napadeného rozhodnutí dle žalobkyně není zřejmé, jak se žalovaný s těmito rozhodnutími, jimiž v odvolání argumentovala, vypořádal, což má činit napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným.
50. Krajský soud předně uvádí, že se žalovaný s těmito odvolacími námitkami vypořádal v odst. 64 až 67 napadeného rozhodnutí, a to zcela srozumitelně a věcně správně.
51. Žalovaný žalobkyni vysvětlil, že nosnými důvody nepřiznání jí uplatněných nároků na odpočet DPH nebyly okolnosti, které mohly svědčit o účasti žalobkyně na podvodném dodavatelsko-odběratelském řetězci, nýbrž nevyvrácené prvotní pochybnosti o existenci zdanitelného plnění, případně jeho použití žalobkyní k uskutečňování její ekonomické činnosti. Postup správce daně, který nejprve zkoumal, zda byly splněny formální a materiální podmínky nároku na odpočet daně, tj. zda existují řádné daňové doklady, zda bylo na nich uvedené zdanitelné plnění uskutečněno a zda jej žalobkyně použila ke své ekonomické činnosti, je plně v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28 Nejvyšší správní soud v této souvislosti uvedl, že: *„setrvale judikuje, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo [srov. např. (...) rozsudek č.j. 6 Afs 170/2016-30]. Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (...). Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího či podvodného jednání. Pokud by však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet DPH, lze sice také považovat za v jistém smyslu podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude zvýšena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno.“*

52. Správce daně a žalovaný se tedy nesnažili „napasovat“ věc na neprokázané zdanitelné plnění v případě, kdy v úvahu přicházel daňový podvod, nýbrž postupovali v logické chronologii vytyčené judikaturou SDEU a Nejvyššího správního soudu.
53. Skutečnost, že žalovaný nepřipojil svůj komentář ke všem citacím z judikatury, jimiž je celá žaloba protkána, nečiní jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným. Z rozsudku SDEU ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, PPUH Stehcemp, EU:C:2015:719, ani z bulharského případu řešeného v usnesení SDEU ze dne 15. 7. 2015 ve věci C-123/14, žalobkyní dovozované závěry nevyplývají. Jedná se tak ze strany žalobkyně o z kontextu vytržené citace z judikatury, která není přílehavá na posuzovaný případ, jak upozorňoval ve svém vyjádření i žalovaný. V těchto případech totiž nespočívaly pochybnosti správců daně o uskutečnění zdanitelného plnění, nýbrž jen o jeho přičitatelnosti v dokladu deklarovanému dodavateli. To je však od posuzovaného případu odlišná situace.

IV. Závěr a náklady řízení

54. Jelikož soud shledal všechny žalobní body nedůvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
55. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť procesně úspěšnému žalovanému dle obsahu spisu v řízení žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Olomouc 21. prosince 2021

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu