



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců JUDr. Davida Rause, Ph.D., a Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., v právní věci

žalobce: **AUTOMYKOLENKO, s. r. o.**
sídlem Londýnská 254/7, Praha 2
zastoupen UNTAX, s. r. o.
sídlem U Továren, Praha 10

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2020, č. j. 22609/20/5300-22444-712362,

takto:

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

Odůvodnění:**I. Shrnutí podstaty věci**

1. Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2020, č. j. 22609/20/5300-22444-712362, kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 4. 6. 2019, č. j. 3170105/19/3002-50526-712412, č. j. 3171247/19/3002-50526-712412, č. j. 3171364/19/3002-50526-712412, č. j. 3171514/19/3002-50526-712412, č. j. 3171664/19/3002-50526-712412, č. j. 3171885/19/3002-50526-712412, č. j. 3172011/19/3002-50526-712412, č. j. 3172116/19/3002-50526-712412, č. j. 3172196/19/3002-50526-712412, č. j. 3172505/19/3002-50526-712412, č. j. 3172587/19/3002-50526-712412, č. j. 3172617/19/3002-50526-712412, č. j. 3172677/19/3002-50526-712412, č. j. 3172706/19/3002-50526-712412, č. j. 3172765/19/3002-50526-712412, č. j. 3173021/19/3002-50526-712412, č. j. 3173047/19/3002-50526-712412, č. j. 3173069/19/3002-50526-712412, č. j. 3173236/19/3002-50526-712412, č. j. 3173248/19/3002-50526-712412 a č. j. 3173273/19/3002-50526-712412.
2. Napadeným rozhodnutím byla dále změněna rozhodnutí finančního úřadu ze dne 4. 6. 2019, č. j. 3172268/19/3002-50526-712412, tak, že DPH ve výši 429 310 Kč byla snížena na částku 417 318 Kč a bylo sníženo penále z částky 85 862 Kč na částku 83 463 Kč, č. j. 3172655/19/3002-50526-712412, tak, že DPH ve výši 284 110 Kč byla snížena na částku 229 426 Kč a bylo sníženo penále z částky 56 822 Kč na částku 45 885 Kč, č. j. 3173084/19/3002-50526-712412, tak, že DPH ve výši 381 832 Kč byla snížena na částku 366 208 Kč a bylo sníženo penále z částky 76 366 Kč na částku 73 241 Kč, a č. j. 3173114/19/3002-50526-712412, tak, že DPH ve výši 729 528 Kč byla snížena na částku 710 418 Kč a bylo sníženo penále z částky 145 905 Kč na částku 142 083 Kč.
3. Dle daňových orgánů žalobce nesplnil podmínky stanovené v § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o daní z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), a neměl nárok na odpočet daně, resp. v několika případech neprokázal samotnou existenci deklarovaného plnění, v případech dalších plnění neprokázal rozsah a předmět těchto plnění a v jiných šetřených případech neprokázal přijetí plnění od deklarovaného dodavatele uvedeného na daňovém dokladu.

II. Shrnutí procesního postojů žalobce

4. Žalobce vymezil pět okruhů žalobních námitek. První okruh je založen na tvrzení o nepřezkoumatelnosti výše dodatečně stanovené daně (a tím i předmětných platebních výměrů). Druhý okruh se týká uplatnění zvláštního režimu podle § 90 ZDPH. Třetí okruh se vztahuje k prokazování hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Čtvrtý okruh směřuje proti postupu žalovaného v odvolacím řízení. Podle názoru žalobce totiž žalovaný neprovedl řádné hodnocení důkazních prostředků předložených žalobcem, neoprávněně neakceptoval některé důkazní návrhy a nevypořádal část argumentace poukazující na nesprávnost a nezákonnost platebních výměrů. Podle žalobce je tak závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem ohledně splnění zákonných podmínek odpočtu DPH chybný. Pátý okruh žalobních námitek se zakládá na tvrzení, že uložení trestní sankce v podobě daňového penále je v rozporu se standardy založenými Listinou základních práv a svobod a Úmluvou o ochraně základních práv a svobod.

5. Žalobce tak navrhl napadené i jemu přecházející rozhodnutí zrušit. Na svém procesním stanovisku setrval žalobce po celou dobu řízení před zdejší soudem.

III. Shrnutí procesního postoje žalovaného

6. Žalovaný se s právním názorem vyjádřeným v žalobě neztotožnil. Plně přitom odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a podrobně se vyjádřil ke všem okruhům žalobních námitek. Žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Na svém procesním stanovisku setrval během celého řízení před zdejší soudem.

IV. Posouzení věci

7. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /dále jen „s.ř.s.“/), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
8. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
9. Úvodem právního hodnocení zdejší soud předesílá, že řízení o správní žalobě je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita žaloby tak předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li žaloba kuse nebo nepřiléhavě zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah jeho rozsudku. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobce nebo z vlastní iniciativy vyhledávat podporu pro žalobcovu argumentaci ve správním spisu. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli žalobcova advokáta; srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78.
10. Žalobce uvedl nejdříve k námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně ohledně výše doměřené daně obecnou argumentaci, že se ve správním spisu nenalézá důkaz osvědčující, jakou cestou se správce daně „dobral“ k výsledné výši doměřené daně. Posléze žalobce tuto argumentaci konkretizoval tak, že z výsledné rekapitulace ve zprávě o daňové kontrole (zejména v případě daně doměřené na vstupu) není vůbec zřejmé, z jakých konkrétních položek, resp. částek se doměřená daň vlastně skládá – ve zprávě o daňové kontrole nejsou vyčísleny všechny položky a chybí konstrukce výpočtu za jednotlivá zdaňovací období. Dle žalobce by správný postup vyžadoval provedení součtu řádově stovek jednotlivých položek, které však kvůli jejich chybějícímu vyčíslení není fakticky možné. Žalobce má tedy za to, že na základě spisového materiálu nelze přezkoumat, zda úhrnná částka doměřené daně byla stanovena ve správné výši.
11. K této námitce je předně třeba uvést, že všechny dodatečné platební výměry obsahují odkaz na § 147 odst. 4 daňového řádu, dle kterého dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. Výslovně je pak v dodatečných platebních výměrech uvedeno, že za odůvodnění se považuje zpráva o daňové kontrole ze dne 2. 6. 2019, č. j. 3026320/19/3013-60562-710302.
12. Ke str. 171 a 172 zprávy o daňové kontrole (tedy výsledné rekapitulaci) je třeba uvést, že z povahy věci nebude na tomto místě zprávy o daňové kontrole uveden přehled

„konkrétních položek“. Dle slov zprávy se jedná o „číselnou rekapitulaci výsledku zjištění“. Tuto rekapitulaci pak představuje tabulka, která pro jednotlivá zdaňovací období uvádí, v jaké výši dojde ke snížení odpočtu daně, resp. ke zvýšení daně na výstupu, přičemž výsledkem je celková výše doměřené daně.

13. Zdejší soud se neztotožňuje ani s tím, že ve zprávě o daňové kontrole chybí konstrukce výpočtu doměřené daně kvůli nevyčíslení všech položek. Ze zprávy o daňové kontrole je totiž zřejmé, že správce daně onen „součet řádově stovek jednotlivých položek“ provedl. Co se týče kontroly daně na vstupu (kterou žalobce ve své argumentaci zdůrazňoval), správce daně koncipoval zprávu o daňové kontrole (zjednodušeně řečeno) tak, že dle daňových dokladů vymezil konkrétní plnění (tedy „vyčíslení položek“) od konkrétního dodavatele a následně se zabýval splněním podmínek pro odpočet daně (str. 54 a násl. zprávy o daňové kontrole). Dílčí rekapitulaci ke konkrétním plněním provedl opět prostřednictvím tabulek. V těch bylo uvedeno, jak bude snížen odpočet daně pro konkrétní zdaňovací období. Zdejší soud potom i přes obecnost námítky žalobce přezkoumal „výpočet“ doměřené daně na vstupu. Zpráva o daňové kontrole obsahuje výčet plnění, součet plnění odpovídá dílčí rekapitulací a součet dílčích rekapitulací odpovídá rekapitulaci výsledné. Zdejší soud tak dospěl k závěru, že zpráva o daňové kontrole namítanou nepřezkoumatelností netrpí.
14. Ke druhému okruhu žalobních námitek je nejdříve vhodné uvést, že žalobce v posuzovaných zdaňovacích obdobích nakupoval ojeté automobily ve zvláštním režimu dle § 90 ZDPH. To tedy znamená, že při jejich následném prodeji zdaňoval pouze rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou. Dle žalovaného však nebyl k takovému postupu oprávněn, resp. oprávnění neprokázal, a to v případě pěti vozidel A, B, C, D a E (zdejší soud zachová označení daných vozidla dle napadených rozhodnutí). Dle žalovaného tak měl žalobce povinnost u svého plnění správně přiznat a odvést daň z přidané hodnoty vztahující se k celé částce prodejní ceny, nikoliv jen z přírážky.
15. Žalobce však má za to, že zvláštní režim použil oprávněně. U vozidel A, B a D použil zvláštní režim na základě § 90 odst. 2 písm. c) ZDPH, u vozidla E použil zvláštní režim na základě § 90 odst. 2 písm. a) ZDPH a u vozidla C použil zvláštní režim na základě § 90 odst. 2 písm. e) ZDPH. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že neunesl důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu.
16. Podle § 90 odst. 2 ZDPH zvláštní režim může použít obchodník při dodání použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území Evropské unie osobou nepovinnou k dani, osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, osvobozenou osobou, která není plátcem, jinou osobou povinnou k dani, pro kterou je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně podle § 62 nebo obdobně podle platného předpisu jiného členského státu, nebo jiným obchodníkem, pokud byl při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem použit zvláštní režim.
17. Podle § 90 odst. 3 věty první a druhé ZDPH při použití zvláštního režimu je základem daně přírážka snížená o daň z přírážky. Tato přírážka se stanoví jako rozdíl mezi prodejní cenou obchodníka a pořizovací cenou tohoto zboží. Pokud je tento rozdíl záporný, základem daně je nula.
18. Podle § 90 odst. 14 ZDPH při dodání zboží, které je předmětem zvláštního režimu, musí být na daňovém dokladu uveden údaj „zvláštní režim – použité zboží“, „zvláštní režim –

umělecká díla“ nebo „zvláštní režim – sběratelské předměty a starožitnosti“. Při dodání zboží, které je předmětem zvláštního režimu, nesmí být na daňovém dokladu samostatně uvedena daň týkající se přírážky, s výjimkou dokladu o prodeji motorového vozidla pro osobu se zdravotním postižením.

19. Zcela konkrétně se k tomu, jak postupovat v obdobných věcech jako je ta nyní posuzovaná, vyjádřil NSS v rozsudku ze dne 11. 4. 2022, č. j. 7 Afs 452/2019 - 28. Tento rozsudek je přitom důležitý rovněž z toho důvodu, že již reflektuje rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021, věc C-154/20, Kemwater, vydaný k předběžné otázce podané NSS ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 334/2017. NSS v daném rozsudku uvedl, že „...pro postup podle § 90 ZDPH je třeba, aby dodavatel splňoval podmínky podle druhého odstavce tohoto ustanovení. Podle něj může zvláštní režim použít obchodník při dodání použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území Evropské unie osobou nepovinnou k dani, osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, osvobozenou osobou, která není plátcem, jinou osobou povinnou k dani, pro kterou je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně podle § 62 nebo obdobně podle platného předpisu jiného členského státu, nebo jiným obchodníkem, pokud byl při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem použit zvláštní režim. Aby mohl daňový subjekt postupovat podle § 90, musí být schopen v daňovém řízení prokázat či musí v daňovém řízení bezpečně vyplynout z ostatních důkazů, které má správce daně k dispozici, že jeho dodavatele lze podřadit do jedné z právě citovaných skupin. Pokud však nelze v daňovém řízení konkrétního dodavatele ztotožnit a nelze bezpečně zjistit, kdo konkrétní vozidlo dodal, nelze zvláštní režim podle tohoto ustanovení uplatnit“. V případě postupu dle § 90 ZDPH je tedy totožnost konkrétního dodavatele relevantní, přičemž naplnění zákonných podmínek je povinen prokázat správci daně ten obchodník, který uplatňuje zvláštní režim u vlastních zdanitelných plnění (§ 92 odst. 3 daňového řádu), to ostatně vyplývá z ustálené judikatury správních soudů v obdobných věcech, např. rozsudek NSS ze dne 6. 12. 2012, č. j. 7 Afs 90/2012 - 32. Zdejší soud tedy nesouhlasí s tvrzením žalobce, že vůbec neměl povinnost prokazovat postavení svých dodavatelů ve smyslu § 90 odst. 2 ZDPH. Žalobce tuto povinnost měl. Naopak žalobce neměl povinnost uplatňovat zvláštní režim. Nicméně pokud tak učinil, bylo na něm, aby prokázal oprávněnost svého postupu. Z předmětného ustanovení zcela jasně vyplývá, že se musí jednat o „kvalifikovaného“ dodavatele, je pak na žalobci, aby při obchodování s ojetými vozidly zavedl mechanismy, na základě kterých bude moci splnění dané podmínky prokázat (pokud chce uplatňovat zvláštní režim). Bylo by přitom absurdní, pokud by zdejší soud přistoupil na to, že nedostatek informací o dodavateli zakládá dobrou víru žalobce. Zdejší soud se neztotožňuje ani s argumentací žalobce ohledně mezinárodního dožádání. Správce daně není k mezinárodnímu dožádání povinen, má-li být takovým dožádáním toliko prokázáno tvrzení daňového subjektu, ohledně něhož jej tíží důkazní břemeno. Žalobce navíc takový požadavek v daňovém řízení ani nevymezil.
20. Žalobce ke zmiňovaným vozidlům doložil daňové doklady (či kupní smlouvy), které neobsahovaly žádnou zmínku o uplatnění zvláštního režimu, viz § 90 odst. 14 ZDPH, resp. § 25 „německého ZDPH“ (jak správně uvedl žalovaný) – taková povinnost vyplývá ze Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (konkrétně čl. 226). Žalovanému se pak nepodařilo zjistit bližší informace o deklarovaných dodavatelích (na předložených dokladech nebylo uvedeno VAT ID deklarovaných dodavatelů a jejich existenci /či relevantní informace v případě vozidla B/ se nepodařilo

ověřit ani prostřednictvím internetu). Žalobce k daným obchodním případům dále předložil formulářové prohlášení prodávajícího (tedy dodavatele) pro účely DPH. Vzhledem k tomu, že prohlášení byla učiněna v českém jazyce a s odkazem na „český“ ZDPH, byla vyhodnocena jako nevěrohodná. Nevěrohodně pak rovněž působilo to, že žalobce následně doložil prakticky totožné daňové doklady s ručně dopsaným odkazem na § 25 „německého ZDPH“. Žalobce rovněž předložil ke zmiňovaným vozidlům technické průkazy, k těmto je však třeba uvést, že z nich vyplývá pouze to, kdo byli předchozí vlastníci vozidel. Závěr žalobce, že předchozími vlastníky vozidel A, B a D byli občané Spolkové republiky Německo (v případě vozidla E občan Italské republiky), tedy zdejší soud nijak nezpochybňuje. Ze žádných důkazních prostředků procházejících správním spisem však nevyplývá, že uvedení vlastníci prodali vozidla právě deklarovaným dodavatelům, o konkrétních okolnostech obchodních transakcí s ojetými vozidly ani nemluvě.

21. K vozidlům A, B a D žalobce dále uvádí, že jejich dodavatelé mu neposkytli VAT ID; předpokládal tak, že nejsou registrovanými plátcí DPH, a při následném prodeji vozidel uplatnil zvláštní režim na základě § 90 odst. 2 písm. c) ZDPH (osvobozená osoba, která není plátcem). Pokud soud pomine, že taková úvaha je značně zkratkovitá, nelze přehlédnout, že toto tvrzení je v rozporu s obsahem již zmiňovaných formulářových prohlášení, která žalobce předložil. Podle nich totiž deklarovaný dodavatel vozidla A uplatňuje při jeho prodeji zvláštní režim a v případě vozidel B a D jsou jejich dodavatelé plátcí DPH, ale automobily nemají zahrnuté v obchodním majetku. Pokud by pak byla formulářová prohlášení v souladu s realitou, lze předpokládat, že by se žalovanému podařilo v systému VIES najít o deklarovaných dodavatelích informace. To, že se o dané prověření pokoušel (v případě vozidla C), resp. že uvedl, že nebylo možné dodavatele ze systému VIES ověřit (v případě ostatních vozidel), mu tak jistě nelze vyčítat. Zároveň tuto skutečnost při závěru ohledně neunesení důkazního břemene žalovaný nikterak neupřednostnil. Této námitce žalobce tak zdejší soud nepřisvědčil. Pokud by žalobce prokázal, že vozidla A, B, C, D a E koupil od deklarovaných dodavatelů, kteří splňují podmínky dle § 90 odst. 2 ZDPH, neověření v systému VIES by se stalo zcela bezvýznamné. V této souvislosti je vhodné ještě dodat, že žalobce v doplňujících vyjádřeních korigoval své tvrzení, že prověřování pomocí systému VIES není ve správním spisu doloženo žádnými důkazy.
22. Žalobce v rámci třetího okruhu žalobních námitek uvádí, že daňový subjekt není povinen prokazovat jakákoliv tvrzení, ale pouze ta, která se týkají jeho daňové povinnosti. Má za to, že nekontaktnost dodavatele, existence tzv. virtuálního sídla dodavatele či neplnění daňových povinností dodavatelem nespádají mezi zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH. Pochybnosti správce daně se tak opírají o nerelevantní skutečnosti, které nemohou vést ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu k vyvrácení důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Tyto skutečnosti není žalobce povinen vyvracet – žalobce se na nich nepodílel. V dané souvislosti žalobce rovněž polemizoval v žalobě s tím, jak žalovaný v bodech 19 až 22 napadeného rozhodnutí (v části označené jako „právní základ případu“) vymezil závěry z judikatury NSS ohledně důkazního břemene. Je tedy zřejmé, že předmětem sporu mezi stranami (v rámci tohoto okruhu námitek) je otázka, zda správce daně unesl důkazní břemeno.
23. Zdejší soud připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs

54/2004 – 125). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro stanovení DPH či uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl NSS v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107. ve kterém uvedl: *„Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.“*

24. Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také NSS v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 – 72.
25. Výše uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu, který v nález ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, vyslovil, že *„... důkaz daňovým dokladem ... je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“* Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v prvé řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.
26. I když tedy daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady (první krok), správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže (druhý krok), důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat (třetí krok). Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124).
27. Daňový subjekt nese důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu ohledně výše zmiňovaných skutečností po celou dobu řízení, přičemž je na něm, aby prokázal skutečnosti podstatné pro uplatnění nároku na odpočet daně. Na správci daně je, aby dle §

92 odst. 5 písm. c) daňového řádu konkretizoval a prokázal případné vážné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených daňových dokladů.

28. Důkazní břemeno je tedy v rámci daňového řízení zapotřebí vnímat jako stanovení rámce pro konečné posouzení důkazní situace, tedy stanovení, kdo byl povinen prokázat jaké rozhodné skutečnosti a jak své důkazní břemeno unesl. V této souvislosti je nutné konstatovat, že žalobce toto vnímání ve své argumentaci nerespektuje, resp. ho zkresluje. Činí tak tím, že v zásadě nerozlišuje mezi skutečnostmi, které mohou založit důvodné pochybnosti správce daně, a skutečnostmi, které je daňový subjekt povinen prokazovat. Skutečnosti, proti kterým žalobce výslovně brojí (nekontaktnost dodavatele, virtuální sídlo dodavatele a neplnění daňových povinností dodavatelem), opravdu nemohou „bez dalšího“ založit důvodné pochybnosti správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, nicméně důvodné pochybnosti mohou vzniknout, pokud k uvedeným skutečnostem přistoupí skutečnosti další. Není tak vyloučeno, aby namítané skutečnosti byly dílem mozaiky důvodných pochybností. Výše uvedené přitom nachází oporu v četné judikatuře správních soudů, např. v rozsudcích Krajského soudu v Plzni ze dne 1. 6. 2022, č. j. 30 Af 12/2019 – 95, Městského soudu v Praze ze dne 11. 8. 2022, č. j. 5 Af 24/2020 – 37, či NSS ze dne 23. 9. 2022, č. j. 5 Afs 103/2020 – 43. V první řadě je však třeba odmítnout argument, že je na daňovém subjektu, aby nekontaktnost dodavatele apod. vyvracel. To samozřejmě z logiky věci ani nebude možné. Nastolený rámec nicméně stále platí, tzn. daňový subjekt následně musí uskutečnění plnění prokázat jinými důkazními prostředky než daňovými doklady, po daňovém subjektu však není požadováno, aby vyvracel jednotlivé pochybnosti správce daně.
29. Zdejší soud nemá o důvodnosti správcem daně vymezených pochybností pochyb. Podstata pochybností přitom neplyne pouze z výzev k prokázání skutečností (ze dne 23. 6. 2017, č. j. 3224114/17/3013-60562-710302, a ze dne 2. 11. 2017, č. j. 4508295/17/3013-60562-710302), ale také z následného seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, resp. zprávy o daňové kontrole. V případě žádného z posuzovaných plnění netvořily pochybnosti pouze ty skutečnosti, proti kterým žalobce brojí. Je pravdou, že tyto skutečnosti se objevovaly v případě téměř každého sporného plnění, nicméně vždy k nim přistoupily skutečnosti další (např. netransparentní platby v hotovosti /dělení plateb s ohledem na zákonný limit/, rozporná tvrzení samotného žalobce, neprokázání faktické existence plnění během dvou místních šetření atd.). Žalobce však tyto skutečnosti ve své argumentaci zcela ignoruje a zdejší soud tak ani této námitce nemůže přisvědčit.
30. Žalobce má dále za to, že správce daně měl v posuzované věci postupovat podle tzv. Alex Kittel testu, tj. odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu účasti žalobce na daňovém podvodu. Žalobce však v rámci své argumentace zcela pomíjí, že a priori nesplnil zákonné hmotněprávní podmínky pro přiznání odpočtu dle § 72 a § 73 ZDPH, v důsledku čehož mu nárok na odpočet daně vůbec nevznikl; za této situace tak nebylo na místě posuzovat věc z hlediska daňového podvodu. Jinými slovy řečeno, nesplnění hmotněprávních podmínek je primárním důvodem nepřiznání nároku na odpočet daně, účast na daňovém podvodu je až sekundárním důvodem nepřiznání nároku na odpočet daně, a připadá tak do úvahy pouze tehdy, pokud bylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek. Daňové orgány tak postupovaly v souladu se zákonem i ustálenou judikaturou.
31. Co se pak týče již výše zmiňovaného rozsudku ve věci Kemwater, uvádí zdejší soud následující. Správce daně v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobce v několika

případech neprokázal samotnou existenci deklarovaného plnění. V případě dalších plnění neprokázal rozsah a předmět těchto plnění a v jiných šetřených případech neprokázal přijetí plnění od deklarovaného dodavatele. Na první dvě "kategorie" případů rozsudek ve věci Kemwater vůbec nedopadá. Ten totiž dopadá na situace, kdy v daňovém řízení není prokázán skutečný dodavatel jako jedna z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH; podle přijatých závěrů to nemusí vést k odepření nároku, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že faktický dodavatel postavení plátce nutně měl. V uvedených případech jsou však sporné rovněž další hmotněprávní podmínky nároku na odpočet. I kdyby tedy bylo zjištěno, že faktický dodavatel žalobce nutně měl postavení plátce DPH, na odepření uplatněného nároku na odpočet by to nemělo vliv.

32. Na třetí kategorii plnění tedy rozsudek ve věci Kemwater dopadá. Nová judikatura však nevede automaticky ke zrušení dřívějších zamítavých daňových rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2022 č. j. 10 Afs 281/2020 – 70,) neboť vrátit věc až do daňového řízení je namíste zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. Žalobce však žádnou takovou indicii neuvedl, a to ani v daňovém řízení, kde trval na deklarovaných dodavatelích, ani v řízení soudním.
33. Ve čtvrtém okruhu žalobních námitek žalobce namítá, že žalovaný neprovedl řádné hodnocení důkazních prostředků předložených žalobcem, že neoprávněně neakceptoval některé důkazní návrhy a nevypořádal část argumentace žalobce poukazující na nesprávnost a nezákonnost platebních výměrů. Obecnou argumentaci pak žalobce rozvedl. V žalobě vymezil 10 písemností (označené jako doplnění tvrzení daňového subjektu či vyjádření daňového subjektu), u kterých poukazuje na konkrétní vady v postupu žalovaného.
34. Žalobce nejdříve namítá, že se žalovaný nevypořádal s argumentací, kterou uvedl v písemnosti ze dne 16. 10. 2019 nadepsané jako „Doplnění tvrzení daňového subjektu v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a 2015 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 až březen 2016, vč. doplnění návrhu na provedení dokazování, a to ve věci týkající se spolupráce Milana Kocourka, DIČ: CZ6504020864, se sídlem Kotlánova 1572/8, 628 00 Brno, dále jen "Milan Kocourek", s daňovým subjektem. Vyjádření daňového subjektu k výsledku svědka Michala Fráni ze dne 10. 10. 2019 zaznamenaného na protokolu č.j. 4348279/19/3013-60561-709481. Vyjádření daňového subjektu k výsledku svědka Milana Kocourka ze dne 11. 10. 2019 zaznamenaného na protokolu č.j. 4369113/19/3013-60562-710302.“ S tím se však zdejší soud neztotožňuje. Odkázat lze přitom na str. 136 a násl. napadeného rozhodnutí. V hodnocení svědecké výpovědi M. K. se zdejší soud ztotožňuje se žalovaným. M. K. neposkytl o deklarovaném plnění žádné bližší informace, přičemž především odkazoval na svého dodavatele, který měl pro něj daná plnění zajišťovat. Není tak jistě žádnou vadou, pokud správce daně vzal rovněž v potaz informace o tomto dodavateli, resp. subdodavateli (společnosti MEGAHELP), i tyto informace mohou být dílem mozaiky důvodných pochybností. To ostatně z napadené rozhodnutí rovněž vyplývá.
35. Žalobce dále namítá, že v písemnosti ze dne 24. 10. 2019 nadepsané jako „Doplnění odvolání proti platebnímu výměru na DPH a doplnění vyjádření k výsledku kontrolního zjištění na DPPO předložením dalších důkazních prostředků“ navrhoval doplnění

dokazování o provedení výslechu svědka P. K., jednatele společnosti Rent & Trade partner s. r. o. S tímto důkazním návrhem se však žalovaný nijak nevypořádal. Žalobce tak považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné.

36. Zdejší soud musí dát žalobci za pravdu, že se k tomuto návrhu žalovaný v napadeném rozhodnutí nevyjádřil. Z celkového kontextu napadeného rozhodnutí je však zřejmé, proč žalovaný tento důkaz neprovedl. Napadené rozhodnutí tak dle zdejšího soudu obsahuje tzv. implicitní odůvodnění neprovedení výslechu navrženého svědka. K tomu lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2021, č. j. 4 As 63/2021 – 45, kde je uvedeno: *„Ani námitku stěžovatele týkající se vypořádání jeho návrhu na provedení důkazu rekonstrukcí neshledal kasační soud důvodnou. Naopak se zcela ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že z důvodu dostatečně zjištěného skutkového stavu správními orgány nemohou mít určité nedostatky odůvodnění žalovaného stran provedení důkazu rekonstrukcí za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud sice připouští, že je správní orgán povinen vypořádat se se všemi důkazními návrhy účastníků řízení včetně zdůvodnění neprovedení navrhovaných důkazů (viz např. rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 As 29/2009 - 48). Judikatura zdejšího i Ústavního soudu však připouští, že opomenutý důkaz, jakkoli jde o vadu řízení před soudem, nemusí vždy znamenat porušení základních práv účastníků řízení, případně nepřezkoumatelnost rozhodnutí (k tomu srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. IV. ÚS 712/06, a usnesení ze dne 1. 6. 2007, sp. zn. I. ÚS 452/07, ve kterých dovedl jisté implicitní odůvodnění toho, proč nebyl důkaz proveden, ačkoli to nebylo ve zkoumaných rozhodnutích výslovně uvedeno; dále pak rozsudek NSS ze dne 23. 10. 2008, č. j. 8 Afs 17/2007 - 100). Z kontextu odůvodnění napadeného rozhodnutí je přitom zřejmé, že provedení stěžovatelem navrženého důkazu rekonstrukcí předmětného incidentu nepovažoval žalovaný za potřebné, neboť shledal skutkový stav za dostatečně prokázaný (srov. zejm. s. 4 napadeného rozhodnutí; k této problematice srov. též rozsudek NSS ze dne 22. 4. 2020, č. j. 4 As 451/2019 - 39).“*
37. Žalovaný dospěl vzhledem k předmětnému plnění k závěru, že žalobce neprokázal, že přijatá plnění byla použita pro uskutečňování ekonomické činnosti žalobce. Žalovaný nečinil sporným faktickou existenci plnění ani jeho dodání deklarovaným dodavatelem (bod 74 napadeného rozhodnutí), tedy skutečnosti, ohledně kterých by byla výpověď svědka P. K. vhodná. Naopak k prokázání použití plnění pro uskutečňování ekonomické činnosti by výpověď daného svědka posloužit nemohla. Nebylo tak třeba tohoto svědka vyslýchat ani v řízení soudním. Nadto lze uvést, že sám žalobce v žalobě uvádí, že tato svědecká výpověď měla vést k „prokázání faktické realizace pronájmu“. Na tomto místě zdejší soud rovněž konstatuje, že za nadbytečné považuje i provedení výslechu svědka L. L.
38. Pokud žalobce totožnou žalobní námitku vymezil rovněž vzhledem k písemnosti ze dne 24. 4. 2020 nadepsané jako „Vyjádření a doplnění v rámci odvolacího řízení (4. část)“, je třeba odkázat na výše uvedené vypořádání. Žalobce ještě namítal nesprávné hodnocení dalších důkazů, které doložil pro prokázání užití pronajatých vozidel pro ekonomickou činnost. Ve vztahu k tomuto plnění se pak žalovaný řádně vypořádal i s dalšími důkazními návrhy žalobce, a to především v bodě 72 napadeného rozhodnutí.
39. Dále žalobce namítal, že se žalovaný nevypořádal s argumentací v písemnosti ze dne 24. 4. 2020 nadepsané jako „Vyjádření a doplnění v rámci odvolacího řízení (5. část)“ ohledně místního šetření a výslechu svědka M. K. Rovněž v této argumentaci žalobce (opět) používá výrazy jako „jakkoliv vypořádal“ či „vůbec nijak nevypořádal“, nicméně dle

zdejšího soudu se i s touto argumentací žalovaný řádně vypořádal. V bodu 122 napadeného rozhodnutí se žalovaný věnoval argumentaci ohledně „nekorektnosti“ místních šetření a v bodu 123 hodnocení výpovědi svědka M. K. V bodu 120 napadeného rozhodnutí se žalovaný vypořádal s návrhem na provedení místního šetření. Tato námitka žalobce tak není důvodná. Obdobně to platí i pro písemnost žalobce ze dne 8. 11. 2019 nadepsanou jako „Vyjádření daňového subjektu k výsledku svědka P. T. ze dne 23. 10. 2019“.

40. Ve vztahu k písemnosti ze dne 24. 4. 2020 nadepsané jako „Vyjádření a doplnění v rámci odvolacího řízení (6. část)“ žalobce namítal, že se žalovaný nevypořádal s argumentací ohledně faktické realizace plnění deklarovaných na daňových dokladech opřené o lustraci facebookového profilu žalobce (žalobce antedatování příspěvků odůvodňoval marketingovými důvody).
41. Zdejší soud však ani s touto námitkou nemůže souhlasit. Žalovaný se uvedenou argumentací zabýval naopak velmi podrobně. V bodě 140 napadeného rozhodnutí uvedl, že *„Odvolatel v Reakci na svědky MF+K uvedl, že příspěvek na Facebooku na profilu odvolatele byl antedatován, tj. byl přidán později, avšak datum bylo uvedeno jako dřívější, a to s odkazem na nutnost vlastnit Facebookový profil s historií, což působí na zákazníky a mají tak v prodejce větší důvěru. K tomu odvolatel předložil vytištěnou stránku s pokyny, jak lze antedatovat příspěvek na Facebooku. Odvolací orgán v Seznámení odvolateli sdělil, že nepovažuje facebookový příspěvek za fakticky antedatovaný, neboť odvolatel tuto funkci na Facebooku nijak neprokázal. V reakci na Seznámení však odvolatel doložil printscreeny obrazovky, na kterých prokázal, že příspěvek na Facebooku antedatovat lze. Předloženými printscreeny však odvolatel neprokázal, že v tvrzeném případě příspěvek také antedatoval, a to i s ohledem na níže uvedená zjištění, zejména na fotografie z google.maps, z nichž plyne, že na počátku roku 2014 již na místě UNIMO buněk bylo jiné plnění, a že stav odpovídal fotografii umístěné na Facebooku odvolatele. Vzhledem k tomu, že vlastníkem celého areálu Kšírova je pan J. F. (jednatel odvolatele), u kterého prvostupňový správce daně současně prováděl daňovou kontrolu, zjistil prvostupňový správce daně z dokladů předložených panem J. F., že tento eviduje dvě přijaté faktury od obchodní korporace Prefa Brno a.s. č. 1341010233 ze dne 19. 12. 2013 za výrobu a montáž přístřešku a č. 1441010021 ze dne 27. 2. 2014 za montáž střechy a klempířských prvků na přístřešek, dle kterých byl dodán přístřešek na auta, který se nachází na místě vedle rodinného domu, tedy na místě, na kterém dle odvolatele, svědků i podkladů k fakturaci v té době měla stát budova z UNIMO buněk. Současně tento přístřešek prezentuje obchodní korporace Prefa Brno a.s. na svých webových stránkách www.prefasteel.cz (snímek i uvedené faktury jsou evidovány úředním záznamem pod č. j. 4544643/19/3013-60561-709481). Dále také správce daně získal další fotografii umístěnou na www.google.com/maps z měsíce června roku 2014, na které je zachycen areál ve stavu odpovídajícím fotografiím umístěným na facebookovém profilu odvolatele, které proto odvolací orgán považuje za reálné a odpovídající datu příspěvků“*. Námitce, že se žalovaný s danou argumentací žalobce nevypořádal, tak nelze přisvědčit.
42. V podané replice pak žalobce dodává, že žalovaný snímky z webových stránek www.google.com/maps chybně interpretuje, neboť stavba z UNIMO buněk byla v prvním čtvrtletí 2014 na místě hrubě rozřezána a jednotlivé části odvezeny do zadní části areálu, kde se ještě po několik dalších měsíců pracovalo na podrobném rozebírání jednotlivých částí. Z této argumentace však pouze vyplývá, že závěr žalovaného, že UNIMO buňky se v předmětném období již nenacházely na místě, na kterém se nacházet měly, je správný

(navíc podpořený další důkazními prostředky). Na druhou stranu tvrzení žalobce ohledně rozebírání buněk v zádní části areálu žádnou oporu ve spisovém materiálu nenachází.

43. Co se týče písemnosti ze dne 24. 4. 2020 nadepsané jako „Vyjádření a doplnění v rámci odvolacího řízení (9. část)“, žalobce brojí jednak proti hodnocení výpovědi svědka T. H. jako nevěrohodné a účelové a jednak proti odmítnutí důkazní návrhu na ohledání kancelářských montovaných buněk. Žalovanému dle žalobce zřejmě uniklo, že 8 ze 14 buněk je dodnes součástí sídla žalobce.
44. Žalovaný se ke svědecké výpovědi T. H. vzhledem k předmětnému plnění vyjádřil v bodu 81 napadeného rozhodnutí. Zdejší soud se ztotožnil se závěrem, že svědecká výpověď neosvědčila tvrzené skutečnosti stran faktického dodání plnění od deklarovaného dodavatele. Svědek uvedl ohledně montovaných buněk obecné informace, nicméně téměř vždy, když byl doptán na bližší informace, uvedl, že neví či uvedl informace, které byly v rozporu s dalšími zjištěními. Nelze přehlédnout, že svědek měl být dle vlastních slov a rovněž dle tvrzení žalobce přítomen nákupu buněk a dispozici s nimi. Hodnocení svědecké výpovědi v napadeném rozhodnutí pak považuje zdejší soud za poměrně podrobné. Pokud pak žalobce opět svá tvrzení ohledně svévolného hodnocení svědecké výpovědi ponechává v obecné rovině, není tak zřejmé, jaké konkrétní hodnocení žalovaného považuje za sporné (např. stran neznalosti jména společnosti či nespécifikování vozidla, které mělo buňky dovézt atd.). Úkolem zdejšího soudu přitom není tyto skutečnosti za žalobce domýšlet.
45. K tvrzení, že část buněk se má nadále nacházet v areálu žalobce, žalovaný v bodu 80 napadeného rozhodnutí uvedl, že v rámci místního šetření bylo zjištěno, že buňky zachycené na fotografiích jsou zcela z jiného materiálu než garáže, na jejichž výstavbu měl být použit materiál z buněk (k této skutečnosti se žalobce nijak nevyjadřuje). V tomto ohledu je tedy zřejmé, proč byl zamítnut důkazní návrh žalobce na ohledání buněk, viz podrobněji bod 79 napadeného rozhodnutí.
46. Konečně pak v tomto okruhu žalobních námitek vymezil žalobce argumentaci vzhledem k písemnosti ze dne 24. 4. 2020 nadepsané jako „Vyjádření a doplnění v rámci odvolacího řízení (8. část)“. Ani této námitce však zdejší soud nemohl přisvědčit. Co se týče argumentace ohledně návrhu na provedení svědka L. L., lze plně odkázat na bod 84 napadeného rozhodnutí, žalovaný přitom v tomto bodě správně svůj závěr opírá mj. o rozsudek NSS; uvádí: *„Odvolatel dále tvrdí, že pan L. přispěje k podpoře tvrzení svědků odvolatele, pana K., pana T., pana K. a pana M. F. (viz dále), avšak ani jeden z těchto svědků o osobě pana L. nevypověděl a tuto osobu nijak nezmínil. Vzhledem k tomu, že odvolatel považuje pana L. za klíčového svědka, je s podivem, že v rámci celého řízení odvolatel navrhoval desítky svědků, ale pana L. nenavrhoval ani jednou. Odvolatel celé řízení tvrdil, že výstavbu dozoroval pan Z., kterého jako svědka požadoval vyslechnout, ale po několika pokusech svůj návrh na provedení tohoto důkazu sám odvolal. Odvolací orgán na základě výše uvedeného považuje návrh na výslech svědka pana L., kterého odvolatel navrhl dva měsíce před prekluzí, jako obstrukční a účelové jednání se snahou pozdržet řízení. Odvolací orgán se v tomto bodu odkazuje také na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ve kterém NSS uvedl: „Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořádit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech).“ Odvolací orgán*

opakovaně uvádí, že odvolatel především v rámci odvolacího řízení předložil odvolacímu orgánu značné množství nových podání - vyjádření odvolatele a důkazů, bylo provedeno množství svědeckých výpovědí, ale odvolatel přesto navrhuje pana L. jako svědka poprvé až v závěru řízení. Skutečností, že svědci pan K., pan T., pan K. a pan M. F. o svědkovi nikdy nevypovídali, ačkoli odvolatel tvrdí, že pan L. měl být při všech pracích přítomen, ačkoli i odvolatel se o panu L. do tohoto podání ani nezmínil, a zároveň, že odvolatel uváděl v průběhu řízení osobu pana Z., jakožto stavbyvedoucího, jehož výslech sám odvolal, vede odvolací orgán k tomu, že odvolatel směřuje návrhem pana L. jako svědka pouze k pozdržení řízení. Odvolací orgán proto výpověď svědka pana L. neprovedl. Neprovedením tohoto důkazního návrhu tak žalovaný dle zdejšího soudu nikterak nepochybil. To platí také pro předmětné položkové rozpočty, u kterých sám žalobce přiznává, že byly zpracovány dodatečně. Položkové rozpočty se však zpracovávají před samotným zahájením stavby. Zpětné zpracování položkového rozpočtu nedává smysl a rovněž neprokazuje faktickou existenci deklarovaného plnění.

47. V posledním okruhu žalobních námitek žalobce namítal, že penále (dle § 251 daňového řádu) má povahu trestu, tzn. je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a čl. 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Tento závěr žalobce opírá o usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 4. 12. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57. Žalobce se rovněž dovolává aplikace zásady in dubio pro reo – má přitom za to, že je vyloučeno uložení trestní sankce za neunesení důkazního břemene.
48. Podle § 251 odst. 1 daňového řádu vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši a) 20 %, je-li daň zvyšována, b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta.
49. Žalobci lze dát plně za pravdu, pokud jde o závěr rozšířeného senátu NSS, že penále podle § 251 daňového řádu má povahu trestu, a je proto třeba na ně aplikovat čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, jakož i čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod. NSS nicméně také uvedl, že předepsání penále „nepodléhá správnímu uvážení správce daně a stanovení povinnosti uhradit penále v rámci dodatečného platebního výměru je tak „automatické“ v návaznosti na zjištění skutečností uvedených v § 37b odst. 1 (zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků; nyní § 251 odst. 1 daňového řádu). ... Penále (...) vzniká jen u těch nesprávně tvrzených daní, které správce daně zjistil vlastní činností – daňovému subjektu je poskytnuta možnost se penále vyhnout, pokud sám případná pochybení dodatečně opraví. Penále může být v některých případech aplikováno dokonce i tehdy, pokud veřejným rozpočtům vůbec žádná újma nevznikla. Tak tomu bylo i v případě žalobkyně, která (i po zrušení daňové ztráty) neměla povinnost platit žádnou daň, a nevznikla tedy žádná škoda, kterou by bylo nutno kompenzovat“. Nelze rovněž přehlédnout, že NSS vyslovil závěr, kterého se žalobce dovolává, v situaci, kdy v průběhu doby prodlení došlo ke změně právní úpravy penále s tím, že nová právní úprava byla pro daňový subjekt příznivější. O to však v posuzované věci nejde.
50. K povaze penále pak ještě NSS dodal, že je řazeno ke zvláštní skupině tzv. platebních deliktů, jejichž povaha nemusí umožňovat zohlednění některé ze zásad dovozených pro oblast správních deliktů. Nelze ani použít obvyklá kritéria při trestání, jako je povaha a závažnost činu, poměry delikventa či možnosti jeho nápravy.

51. Penále je tedy trestem sui generis a je třeba brát v potaz, že je stanoveno daňovým řádem, nikoliv trestním zákoníkem nebo jinými předpisy, na základě nichž jsou ukládány tresty za delikttní jednání. Uložení penále není podmíněno existencí zavinění. Penále tedy vzniká přímo ze zákona v případě, že je daň zvyšována a správce daně zde nemá žádnou diskreci. Naopak má povinnost penále předepsat. Penále tak bylo ze zákona nutným důsledkem doměření daně, k němuž došlo z důvodu, že žalobce neunesl důkazní břemeno, viz rozsudek NSS ze dne 3. 11. 2022, č. j. 9 Afs 163/2021 – 31, rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 10. 6. 2021, č. j. 59 Af 14/2020 – 50 či rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 8. 2022, č. j. 22 Af 62/2020 – 86. Navzdory přesvědčení žalobce je smyslem penále sankcionovat daňový subjekt za to, že ve svém daňovém přiznání „nesplnil“ břemeno tvrzení údajů pro správné stanovení daně, když správce daně toto pochybení následně zjistí a zjištěný rozdíl doměří.
52. Nad uvedené lze dodat, že žalobce svojí argumentací vlastně zpochybňuje samotnou podstatu institutu penále, nikoliv konkrétní postup žalovaného. Zakotvení tohoto institutu do zákona je však věcí zákonodárce.
53. Zdejší soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec těchto uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti; žalobu tak jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

V. Náklady řízení

54. O nákladech řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi – žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

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.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

pokračování

62 Af 48/2020

Brno dne 15.12.2022

Petr Šebek v.r.
předseda senátu