



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Mgr. Radima Kadlčáka ve věci

žalobkyně: **DOMIJAN trans s.r.o. v likvidaci**, IČO: 22793615,
sídlem Novosedlická 2888, 415 01 Teplice,
zastoupená JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem,
sídlem Kostelní náměstí 233/1, 412 01 Litoměřice,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2021, č. j. 3561/21/5300-22443-607102,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se včasnou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2021, č. j. 3561/21/5300-22443-607102, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 7. 2019, č. j. 1751998/19/2514-50522-506455, č. j. 1752050/19/2514-50522-506455, č. j. 1752098/19/2514-50522-506455 a č. j. 1752161/19/2514-50522-506455. Dodatečným platebním výměrem č. j. 1751998/19/2514-50522-506455 správce daně podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“),

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

doměřil žalobkyni za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015 daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 113 873 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 22 774 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1752050/19/2514-50522-506455 doměřil žalobkyni za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2015 DPH ve výši 122 650 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 24 530 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1752098/19/2514-50522-506455 doměřil žalobkyni za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2015 DPH ve výši 195 214 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 39 042 Kč a dodatečným platebním výměrem č. j. 1752161/19/2514-50522-506455 doměřil žalobkyni za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2015 DPH ve výši 144 900 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 28 980 Kč. Žalobkyně se zároveň v žalobě domáhala toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně nejprve obsáhle zrekapitulovala obsah jejího odvolání proti dodatečným platebním výměrům a citovala odst. 42 a 44 napadeného rozhodnutí. Dále namítala, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť se žalovaný nevypořádal se všemi důvody odvolání. Napadené rozhodnutí je tak v rozporu s § 116 odst. 2 daňového řádu, podle kterého v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí. Konstatovala, že žalovaný se nevypořádal s odvolací námitkou, že ve věci bylo nesprávně zjištěno, že poskytnuté služby (výpomoc na lince dodávkou) nebyly fakturovány společnosti PPL CZ s.r.o. (dále jen „PPL“), neboť poskytnuté služby (subdodávky) byly vztahem mezi žalobkyní a společností Pragotrans spol. s r. o. (dále jen „Pragotrans“), a tudíž nebylo možné, aby tyto služby byly přímo fakturovány PPL, tedy aby na faktuře pro PPL byl uváděn subdodavatel (Pragotrans), když předmětem fakturace byl vždy vztah mezi odběratelem (PPL) a dodavatelem (žalobkyní), nikoliv subdodavatelem (Pragotrans). Žalobkyně rovněž nesouhlasila s názorem, že uvedené služby nebyly předmětem výnosů, neboť subdodávka je vždy předmětem výnosů, což bylo při daňové kontrole logicky vysvětleno, neboť Pragotrans pro žalobkyni jezdil a žalobkyně jezdila pro PPL. Ze skutečnosti, že Pragotrans nebyl uveden na fakturách pro PPL, nelze dovozovat, že předmět fakturace neprováděl také někdo třetí. Konkrétní plnění bylo uvedeno ve smlouvě, což správce daně nevzal v potaz.
3. Žalobkyně nesouhlasila s tvrzením žalovaného, že se odvolacím námitkám věnoval v odst. 18 až 39 napadeného rozhodnutí, neboť odst. 18 až 26 toliko popisují skutkový stav a průběh řízení. Teprve odst. 27 až 39 obsahují hodnocení odvolacích námitek, ale ani v těchto odstavcích se žalovaný nevypořádal s odvolacími námitkami. Žalobkyně podotkla, že žalovaný v odst. 31 nerealisticky požadoval při stanovení odměny doložení konkrétního lístku s uvedením příslušné osoby realizující rozvoz. Žalobkyně tvrdila, že nereálnost spočívá v tom, že výše odměny není odvislá od konkrétní osoby realizující rozvoz, jakož i od konkrétního lístku. Žalobkyně označila za nesprávný závěr žalovaného v odst. 33 napadeného rozhodnutí, že mandátní smlouva ze dne 20. 12. 2014 nemá důkazní potenciál prokázat soulad stavu deklarovaného se stavem skutečným, neboť při tomto chápání nelze toliko stavem deklarovaným prokázat stav skutečný.
4. Dále se dle žalobkyně žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou, že poté co správce daně zjistil, že svědek A. K. vypovídal k jinému zdaňovacímu období (2017), než které bylo předmětem napadeného rozhodnutí (2015), ve výsledku pokračoval kladením dalších 18 otázek. Podle žalobkyně svou výpověď svědek potvrdil, že situace v roce 2017 se nelišila od roku 2015, a tudíž byl nesprávný závěr žalovaného, že se výpověď netýkala roku 2015.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

5. Žalobkyně rovněž nesouhlasila se závěrem žalovaného, že v odvolání nebylo uvedeno, v čem konkrétně spočívalo porušení § 5 odst. 1 daňového řádu, neboť v odvolání bylo výslovně uvedeno, že konkrétní důvody byly uvedeny výše v odvolání. Z kontextu celého odvolání vyplynuly konkrétní skutečnosti o porušení uvedeného ustanovení a nebyl důvod předmětné skutečnosti znovu opakovat. Žalobkyně podotkla, že postačovalo, že v odvolání v souvislosti s touto odvolací námitkou odkázala na výše uvedené.
6. Na podporu svých žalobních tvrzení žalobkyně navrhla provést důkazy odvoláním, napadeným rozhodnutím, protokolem o svědecké výpovědi A. K. a zprávou o daňové kontrole.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Zrekapituloval průběh daňového řízení a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť podstata žaloby byla převzata z odvolání, a tudíž podstata žalobních námitek byla již vypořádána v napadeném rozhodnutí. Dále uvedl, že námitku stran skutkových zjištění vypořádal v odst. 42 napadeného rozhodnutí, kde odkázal na část napadeného rozhodnutí (odst. 18 až 39), a dále taktéž dospěl k závěru, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně spolehlivě.
8. K namítanému nevypořádání odvolací námítky týkající se subdodávek a výnosů z nich žalovaný uvedl, že není povinen reagovat na každý aspekt argumentace žalobce v odvolání, neboť podstatné je, aby srozumitelně vypořádal všechny stěžejní odvolací námitky. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence výslovné odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění rozhodnutí způsobuje jeho nepřezkoumatelnost. Podotkl, že povinnost posoudit všechny odvolací námitky neznámá, že by byl povinen reagovat na každou dílčí námitku a tu obsáhle vyvracet, k čemuž poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13, ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19, a ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33. Žalovaný pro úplnost dodal, že subdodávkami žalobkyně nazývá právní vztah mezi ní a společností Pragotrans, nikoliv třetím dopravcem. Tohoto dodavatelsko-odběratelského vztahu se týká napadené rozhodnutí, přičemž důvodem neuznání nároku na odpočet DPH byla skutečnost, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele společnosti Pragotrans, čemuž se žalovaný věnoval především v odst. 27 až 41 napadeného rozhodnutí. Žalovaný doplnil, že fakticky se o žádné subdodávky nejednalo, neboť dle tvrzení žalobkyně mu byla plnění dodána od společností Pragotrans, přičemž je žalobkyně poté dodala společnosti PPL. Žalovaný doplnil, že právní vztah mezi žalobkyní a společností PPL není pro zde řešený případ právně významný, neboť plnění žalobkyně na výstupu nebyla zpochybněna.
9. Žalovaný přisvědčil dílčí námitce, že odst. 18 až 26 napadeného rozhodnutí neobsahují jeho hodnocení, nicméně dodal, že když v bodě 42 odkazoval na body 18 až 39, tak logicky odkazoval rovněž na skutková zjištění správce daně v bodech 18 až 26, přičemž neměl na mysli, že každý odstavec musí nutně obsahovat jeho hodnocení. Podotkl, že uvedená námitka představuje nepodstatné slovíčkaření. Žalovaný pokračoval, že v odst. 31 napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobkyně k daňovým dokladům nepředložila žádné přílohy. List s uvedením konkrétní osoby ke zdokumentování každé zásilky, zde žalovaný uvedl pouze jako jeden z příkladů možných důkazních prostředků. Bylo výhradně na žalobkyni, jaké důkazní prostředky předloží, aby mohla být dotčená zdanitelná plnění konkretizována a spárována s plněními na výstupu pro společnost PPL. Žalovaný setrval na svém závěru stran důkazní síly předložené mandátní smlouvy, že tato smlouva nemůže Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

prokázat uskutečnění konkrétních zdanitelných plnění, neboť vymezuje pouze obecný rámec spolupráce bez bližšího určení v budoucnu uskutečněných zdanitelných plnění. Žalovaný setrval na svém závěru stran důkazní síly předložené mandátní smlouvy, že tato smlouva nemůže prokázat uskutečnění konkrétních zdanitelných plnění, neboť vymezuje pouze obecný rámec spolupráce bez bližšího určení v budoucnu uskutečněných zdanitelných plnění.

10. K žalobní námitce stran nevypořádání odvolací námitky ohledně výpovědi svědka K. žalovaný odkázal na odst. 43 napadeného rozhodnutí, přičemž setrval na tom, že výpověď svědka měla ve vztahu k předmětným zdaňovacím obdobím prakticky nulovou vypovídající hodnotu. Žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 81/2011-147, z jehož závěrů vyplynulo, že relevantními skutečnostmi ze svědeckých výpovědí jsou pouze takové skutečnosti, které svědci vnímali bezprostředně svými smysly. K ostatním skutečnostem, jako jsou domněnky svědka, zprostředkovaná zjištění (zprávy z doslechu), byť by byly obsahem protokolu o svědecké výpovědi, nelze při hodnocení tohoto důkazu přihlížet. Žalovaný dodal, že vzhledem ke skutečnosti, že svědek začal pracovat pro žalobkyni teprve v květnu 2017, nemohl osvědčit skutečnosti stran obchodní praxe u žalobkyně v roce 2015. Žalovaný vyjádřil nepochopení nad tím, proč žalobkyně nenavrhla za svědky právě ty zaměstnance, kteří u ní pracovali v roce 2015.
11. K žalobní námitce porušení zásady zákonnosti stran nevypořádání odvolací námitky odkázal žalovaný na odst. 44 napadeného rozhodnutí a podotkl, že předmětná odvolací námitka byla formulována velmi obecně, což předurčovalo kvality jejího vypořádání, které byly dostatečné. Žalovaný podotkl, že žalobce v odvolací námitce uvedl, že „*správce daně nepostupoval v souladu s tímto zákonem, jak je výše uvedeno*“, přičemž v celém dalším textu odvolání zmínil pouze jediné porušení zákona, a to porušení § 8 odst. 1 daňového řádu (zásada volného hodnocení důkazů), s čímž se žalovaný vypořádal v odst. 42 napadeného rozhodnutí.

Posouzení věci soudem

12. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalovaný s tím výslovně souhlasil a žalobkyně nesdělila soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byla ve výzvě výslovně poučena, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.
13. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
14. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

15. V souvislosti s namítanou nepřezkoumatelností zdejší soud poukazuje na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které platí, že „[z] odůvodnění rozhodnutí správního orgánu musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní výši“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109). Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100, však zároveň nelze po odvolacím orgánu požadovat, aby se vyslovil ke každé větě uvedené v odvolání; plně postačí, pokud z jeho rozhodnutí bude zřejmé, na základě, jakých skutečností rozhodoval a jakými úvahami se řídil.
16. Těmto požadavkům žalovaný v projednávané věci dostál, neboť z jeho rozhodnutí je zřejmé, z jakých zjištění vycházel, jak o nich uvažil a proč neakceptoval jednotlivé odvolací námitky. Podle názoru soudu je rovněž třeba zohlednit, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů rozhodnutí či pro jeho nesrozumitelnost skutečně toto rozhodnutí nelze meritorně přezkoumat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64); taková situace však v projednávané věci nenastala. Zdejší soud proto uzavírá, že napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností netrpí. Výhrady žalobkyně podle názoru soudu představují nesouhlas s věcnými závěry žalovaného, jimiž se soud bude zabývat níže.
17. Soud konstatuje, že odvolacími námitkami se žalovaný výslovně (nadpisy označil, že se v dané části textu vypořádává s odvolacími důvody) zaobíral na stranách 10 a 11 napadeného rozhodnutí, a to strukturované ve třech oddílech odpovídající odvolacím důvodům. V odst. 42 se žalovaný vypořádal s odvolacím důvodem týkajícím se nesprávně zjištěného skutkového stavu, a to včetně svědecké výpovědi. Žalovaný zde uvedl, že výpověď svědka K. nebylo možné hodnotit jako důkaz ve prospěch žalobkyně, neboť svědek vypovídal o skutečnostech týkajících se jiného zdaňovacího období, než které bylo předmětem daňového řízení. Dále podotkl, že správce daně žalobkyni prokazatelně oznámil odůvodněné pochybnosti o přijatých plněních od deklarovaného dodavatele Pragotrans, přičemž žalobkyně tyto pochybnosti žádnými relevantními důkazními prostředky neodstranila, a tudíž neunesla důkazní břemeno o oprávněnosti uplatněného odpočtu daně z přijatých plnění. Žalovaný rovněž konstatoval, že správce daně tíží důkazní břemeno toliko stran důvodných pochybností o tvrzení daňového subjektu, které správce daně unesl. Rovněž bylo v tomto odstavci odkazováno na předchozí odst. 18 až 39 napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný zrekapituloval skutková zjištění a průběh správního řízení a dále se zde věnoval principům rozdělení břemene tvrzení a břemene důkazního v daňovém řízení mezi daňovým subjektem a správcem daně a následné aplikaci vyložených principů na projednávanou věc. K tomuto soud zdůrazňuje, že žalovaný v citovaných odstavcích uvedl argumentaci (skutková zjištění, obecně platná pravidla správy daní a jejich aplikaci na skutková zjištění) relevantní pro vypořádání odvolacích námitek, a nejednalo se tak o bezvýznamnou argumentaci, jak tvrdila žalobkyně.
18. S druhým odvolacím důvodem týkajícím se svědecké výpovědi A. K. se žalovaný vypořádal v odst. 43, v němž uvedl, že svědecká výpověď navrženého svědka se vztahovala ke skutečnostem roku 2017, přičemž předmětem daňového řízení bylo zdaňovací období 2015,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

a tudíž svědecká výpověď nemohla objasnit žalobkyní tvrzené skutečnosti o přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele.

19. V odst. 44 se žalovaný zabýval odvolací námitkou, že dodatečné platební výměry byly vydány v rozporu s § 5 odst. 1 daňového řádu, k čemuž žalovaný konstatoval, že žalobkyně nespecifikovala, v čem konkrétně tuto nezákonnost spatřovala. K takovému odůvodnění žalovaného žalobkyně poznamenala, že důvody porušení § 5 odst. 1 daňového řádu vyplývaly z kontextu předcházející části odvolání. Soud k tomu konstatuje, že žalovaný vypořádal všechny odvolací námitky (důvody), jak popsal soud výše, nejen na stranách 10 a 11, ale obšírně i v předcházejících odstavcích napadeného rozhodnutí, přičemž uvedl, že správce daně nepostupoval v rozporu s § 5 odst. 1 a § 8 odst. 1 daňového řádu a neporušil ani žádné jiné ustanovení téhož zákona. Soud proto shrnuje, že žalovaný vypořádal veškeré možné důvody, ve kterých žalobkyně spatřovala porušení § 5 odst. 1 daňového řádu. Rozhodnutí žalovaného tak soud vyhodnotil jako přezkoumatelné.
20. Soud k dalším žalobním námitkám předně připomíná, že není možné, aby soud za žalobkyní spekulativně domýšlel argumenty, konkretizoval její obecná tvrzení či vybíral ze spisu ty skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu a přebíral by naopak funkci advokáta žalobkyně (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2021, č. j. 10 Afs 171/2021-44). Soud tedy námitky žalobkyně vypořádal způsobem odpovídajícím formulaci jednotlivých žalobních bodů bez toho, aniž by za žalobkyní spekulativně domýšlel další argumenty nebo vybíral ze správního spisu ty skutečnosti, které by žalobu mohly případně podporovat.
21. Soud považuje dále za potřebné shrnout právní úpravu a judikaturu týkající se nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
22. Podle § 72 odst. 3 zákona o DPH nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.
23. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce (...) povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
24. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
25. Podmínky přiznání uplatněného nároku na odpočet DPH uplatněného osobou povinnou k dani (hmotněprávní podmínky) jsou definovány v čl. 168 směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Podle tohoto článku platí, že jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky: a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani; b) DPH, která je splatná při plněních považovaných za dodání zboží nebo poskytnutí služby podle čl. 18 písm. a) a článku 27; c) DPH, která je splatná při pořízení zboží uvnitř Společenství podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i); d) DPH, která je splatná při plněních považovaných za pořízení zboží uvnitř Společenství podle článků 21 a 22; e) DPH, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

kteřá je splatná nebo byla odvedena při dovozu zboží do tohoto členského státu. V českém právním řádu jsou tyto podmínky stanoveny ve výše citovaném § 72 a § 73 zákona o DPH.

26. Podle rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, musí správce daně odeprít právo na odpočet v případě, že skutečný dodavatel zboží není znám a příjemce zboží neprokáže, že tento skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Správce daně přitom není povinen prokazovat, že plátce, který uplatňuje nárok na odpočet, věděl nebo mohl vědět o svém zapojení do daňového podvodu. Právo na odpočet ovšem nelze odeprít, pokud informace poskytnuté příjemcem zboží umožňují ověřit, že skutečný dodavatel byl také plátcem DPH. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, zdůraznil, že postavení dodavatele zboží jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Za určitých okolností nemusí být dodavatel zboží konkrétně označen, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl (bod 21). SDEU tak významně doplnil dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu. Ta totiž většinou zastávala názor, že je třeba postavit najisto, která konkrétní osoba byla dodavatelem. Nový rozsudek SDEU však vedle této základní situace připustil i možnost prokázat jen to, že skutečný dodavatel byl v postavení plátce DPH (bod 33).
27. Na tomto místě soud považuje dále za nutné vymezit rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.
28. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.

29. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).
30. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu 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 Nejvyšší správní soud 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.“*
31. 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72).
32. V projednávané věci správce daně ve vztahu k nároku na odpočet DPH k poskytnutým přepravním službám ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 23. 8. 2018 uvedl, že předmětem daňových dokladů byly blíže nespecifikované přepravní služby, k nimž žalobkyně nedoložila žádné smlouvy či objednávky služeb, ze kterých by bylo patrné, k jakým konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním se poskytnuté služby vztahovaly. Správce daně své pochybnosti odůvodnil především tím, že žalobkyně doložila k přijatým službám od společnosti Pragotrans příjmové pokladní doklady deklarující úhrady uvedených Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

služeb, avšak v doložené pokladní knize nebyly nalezeny odpovídající výběry hotovosti. Společnost Pragotrans byla nekontaktní a nepodávala daňová přiznání (poslední daňové přiznání k DPH podala za 3. čtvrtletí 2014 a k dani z příjmů za zdaňovací období 2013), což bylo zjištěno dožádáním u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 9. Předmětnou výzvou správce daně žalobkyni vyzval, aby se vyjádřila k uvedeným zjištěním a případně důkazními prostředky prokázala, že předmětné zaúčtované náklady odůvodňovaly nárok na odpočet DPH v celkové výši 572 680 Kč (základ daně 2 727 048 Kč), tedy že služby poskytnuté společností Pragotrans byly uplatněny oprávněně a ve správné výši podle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.

33. Popsané pochybnosti správce daně shledal soud důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými a rovněž řádně prokázanými. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí. Prokázáním pochybností správce daně přešlo důkazní břemeno na žalobkyni, která tak byla povinna prokázat svá tvrzení, že zdanitelná plnění přijala od deklarovaného dodavatele a v deklarovaném rozsahu, jak bylo uvedeno na ní předložených daňových dokladech.
34. Na výzvu k prokázání skutečností stran výše uvedených odůvodněných pochybností žalobkyně správci daně doložila dne 3. 10. 2018 mandátní smlouvu ze dne 20. 12. 2014 uzavřenou mezi žalobkyní a společností Pragotrans a navrhla výslech svědka A. K., bývalého zaměstnance žalobkyně, jehož výslech byl proveden dne 30. 4. 2019.
35. Soud zdůrazňuje, že účetní doklady, tj. příjmové doklady či faktury, zpravidla samy o sobě neprokazují, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Totéž platí o uzavřené mandátní smlouvě, která dokládá toliko rámcový obchodní vztah mezi žalobkyní a společností Pragotrans, nikoliv však faktické uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění. Nelze tak žalobkyni přisvědčit v tom, že existenci plnění prokázala předloženými účetními doklady či mandátní smlouvou. K výpovědi svědka se soud podrobněji vyjádří níže, nicméně na tomto místě postačí uvést, že svědek K. ve své výpovědi uvedl, že u žalobkyně byl zaměstnán až od května 2017, a tudíž jeho výpověď byla ve vztahu k šetřenému zdaňovacímu období roku 2015 irelevantní. K tvrzení žalobkyně, že ve věci bylo nesprávně zjištěno, že přepravní služby, které měl žalobkyni poskytnout subdodavatel Pragotrans, nebyly fakturovány společností PPL, soud toliko konstatuje, že žalobkyně nekonkretizovala, v jaké části napadeného rozhodnutí žalovaný takovýto požadavek vznesl, přičemž soud při svém přezkumu napadeného rozhodnutí na takovou úvahu žalovaného v napadeném rozhodnutí nenarazil. Soud dále dodává, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí ani netvrdil, že na daňových dokladech, které žalobkyně vystavovala za poskytnuté služby společnosti PPL, měl být uveden konkrétní subdodavatel (tedy i např. společnost Pragotrans). Žádný takový požadavek žalovaný a ani správce daně ve vztahu k uznání nároku na odpočet DPH za dané zdaňovací období neformuloval. Tyto žalobní námitky se tak mívají s tím, co po žalobkyni požadovaly prokázat daňové orgány.
36. Lze tak shrnout, že dané důkazní prostředky neprokazují, že došlo k dodání předmětných plnění deklarovaným dodavatelem (společností Pragotrans), v deklarovaném rozsahu, předmětu a ceně a že bylo doloženo použití těchto přijatých plnění pro konkrétní ekonomickou činnost žalobkyně. Námitky žalobkyně o unesení jejího důkazního břemene nejsou důvodné.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

37. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný v odst. 31 nerealisticky požadoval při stanovení odměny doložení konkrétního listku s uvedením příslušné osoby realizující rozvoz. K tomu soud sděluje, že ve zmíněném odstavci žalovaný toliko jako příklad uvedl důkazní prostředek, kterým žalobkyně mohla doložit svá daňová tvrzení, která byla v daňovém řízení správcem daně důvodně zpochybněna. Ze strany žalovaného se tudíž jednalo pouze o demonstrativní příklad relevantního důkazního prostředku, který mohla žalobkyně případně doložit, což bylo žalovaným v napadeném rozhodnutí řádně vyloženo (např. odst. 16 napadeného rozhodnutí). Uvedení příkladu důkazního prostředku, kterým mohla žalobkyně prokázat svá tvrzení, nemůže způsobit nezákonnost rozhodnutí žalovaného. Soud podotýká, že doklad (list) o realizaci rozvozu a předání konkrétní zásilky konečným příjemcům není v oblasti podnikání s doručováním zásilek ničím neobvyklým, čím by žalobkyně jako podnikatelka v oboru rozvozu zásilek nemohla disponovat. Soud na tomto místě opětovně zdůrazňuje, že důvodné pochybnosti o oprávněnosti žalobkyní uplatněného nároku na odpočet DPH správci daně vznikly mj. na základě zjištění, že subdodavatel Pragotrans byl nekontaktní, v sídle zapsaném v obchodním rejstříku se nezdržoval a nepodával daňová tvrzení (poslední daňové tvrzení na DPH bylo podáno za období 3. čtvrtletí 2014 a na dani z příjmů právnických osob za rok 2013), a tudíž uskutečněná zdanitelná plnění pro žalobkyni správci daně nepřiznal a ani z nich neodvedl daň (odst. 20 napadeného rozhodnutí).
38. Obdobně v odst. 33 žalovaný poukázal na skutečnost, že žalobkyní doložená mandátní smlouva uzavřená mezi ní a společností Pragotrans pro rok 2015 dokládala toliko uzavření obchodního vztahu mezi uvedenými subjekty, avšak nedokládala realizaci tohoto deklarovaného obchodního vztahu, tedy uskutečnění zdanitelného plnění, jehož odpočet žalobkyně nárokovala. Soud plně souhlasí se žalovaným, že doložená mandátní smlouva neprokazuje uskutečnění konkrétních přepravních služeb společností Pragotrans pro žalobkyni. Žalobkyní předložená mandátní smlouva, kterou uzavřela s předmětným dodavatelem, tedy sama o sobě neprokazuje uskutečnění zdanitelných plnění, jejichž odpočet si žalobkyně nárokovala. Ani tato námitka není důvodná.
39. Žalobkyně též namítala, že správce daně neměl pokračovat ve výslechu svědka K. položením dalších 18 otázek poté, co se dozvěděl, že svědek vypovídal ke zdaňovacímu období 2017, jestliže předmětem daňového řízení bylo zdaňovací období roku 2015. K této námitce soud konstatuje, že správce daně při výslechu svědka K. konaném dne 30. 4. 2019 při čtvrté otázce zjistil, že svědek byl u žalobkyně zaměstnán až od května 2017, přičemž ve výslechu pokračoval, přestože zjišťoval skutečnosti ke zdaňovacímu období 2015. Soud souhlasí se žalobkyní v tom, že v tomto momentě již bylo zřejmé, že svědek nemohl správci daně sdělit žádné relevantní skutečnosti, které vnímal vlastními smysly v rozhodném zdaňovacím období roku 2015, a tudíž nebylo nezbytné ve výslechu pokračovat. Nicméně skutečnost, že správce daně pokračoval ve výslechu, i když už bylo zřejmé, že svědek nemohl objasnit, zda společnost Pragotrans žalobkyni poskytla služby v jí tvrzeném rozsahu ve zdaňovacím období roku 2015, není procesní vadou, která by měla vliv na zákonnost daného řízení, resp. na namítané rozhodnutí. Odpovědi svědka týkající se roku 2017 jsou pak pro účely daňového řízení ke zdaňovacímu období roku 2015 bezpředmětné.
40. K námitce, že svědek svojí vypovědí potvrdil, že situace v roce 2017 se nelišila od roku 2015, a tudíž byl nesprávný závěr žalovaného, že se vypověď netýkala roku 2015, soud uvádí, že podstatou svědecké vypovědi jsou skutečnosti, které svědek vnímal vlastními smysly (sluchem, zrakem) a následně je při výslechu reprodukoval. Jestliže tedy svědek vypověděl, že byl u žalobkyně zaměstnán až od května 2017, jím uvedené skutečnosti týkající se jeho

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zaměstnání u žalobkyně se nijak nevztahovaly ke zdaňovacímu období roku 2015. Soud nemůže souhlasit se žalobkyní v tom, že skutečnosti, které svědek vnímal v roce 2017, automaticky odpovídají poměrům, které u žalobkyně panovaly v roce 2015. Takový závěr považuje soud za nepřipustně zjednodušující a spekulativní, tedy nepodložený žádnými důkazními prostředky ze strany žalobkyně. Soud proto uvedenou žalobní námitku neshledal důvodnou.

41. Soud tak uzavírá, že v této věci ve zdaňovacím období roku 2015 z daňových dokladů, z tvrzení žalobkyně a z provedených důkazů v daňovém řízení nevyplývalo, že by deklarované přepravní služby žalobkyni poskytla společnost Pragotrans. Za takové situace daňové orgány dospěly oprávněně k závěru, že u žalobkyně nebyly splněny podmínky pro nárok na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH.
42. Soud neprovedl podle § 52 odst. 1 s. ř. s. žalobkyní navržené dokazování odvoláním, napadeným rozhodnutím, protokolem o svědecké výpovědi A. K. a zprávou o daňové kontrole, neboť uvedené listiny jsou součástí správního spisu, jehož obsahem se ve správním soudnictví dokazování neprovádí.
43. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako nedůvodnou, a proto ji výrokem I. tohoto rozsudku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
44. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto soud výrokem II. tohoto rozsudku vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

Ústí nad Labem 25. dubna 2023

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.