



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka, soudkyně Mgr. Ing. Lenky Bursíkové a soudce JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **LAMA PB s. r. o.**, IČO: 247 49 044
sídlem Brod 45, Příbram
zastoupená advokátem Mgr. Jiřím Kokešem
sídlem náměstí T. G. Masaryka 153, Příbram

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 2. 2021, č. j. 6631/21/5300-21444-709739,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 15. 7. 2019 dodatečný platební výměr č. j. 3790180/19/2120-50521-205172, kterým žalobkyni doměřil daň

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopadu 2016 ve výši 553 016 Kč a sdělil jí zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 110 603 Kč. Téhož dne vydal dodatečný platební výměr č. j. 3790546/19/2120-50521-205172, kterým žalobkyni doměřil DPH za zdaňovací období prosince 2016 ve výši 256 047 Kč a sdělil jí zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 51 209 Kč. A rovněž téhož dne vydal platební výměr č. j. 3791050/19/2120-50521-205172, kterým žalobkyni vyměřil DPH za zdaňovací období ledna 2017 ve výši nadměrného odpočtu 250 383 Kč.

2. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání proti (dodatečným) platebním výměrům a potvrdil je.
3. Žalobkyně se žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

Žalobní body

4. Žalobkyně namítla, že dodatečné platební výměry jsou neplatné. V jejich výrocích totiž chybí údaje o výši nového základu daně, jakož i o výši doměřeného rozdílu. Podle rozsudků Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 2. 2003, sp. zn. 15 Ca 171/2001, a ze dne 20. 2. 2003, sp. zn. 15 Ca 210/2002, je platební výměr, jemuž chybí tyto podstatné náležitosti, neplatný a je třeba na něj hledět, jako by neexistoval.
5. Dále žalobkyně namítla, že správce daně nešetřil její práva nabytá v dobré víře, jak je jeho povinností vyplývající z § 2 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), který se užije i v daňovém řízení podle § 177 odst. 1 správního řádu.
6. Podle žalobkyně správce daně pochybil, protože se mimo daňovou kontrolu dozvěděl o důkazech nasvědčujících tomu, že daň má být vyšší, než jakou přiznala, avšak nepostupoval podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a nevyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení. Namísto toho správce daně rovnou vydal zajišťovací příkazy a zahájil daňovou kontrolu, která proto byla nezákonná (rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65). Pokud by správce daně postupoval správně, žalobkyni by nevzniklo penále. To potvrzují i rozsudky NSS ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76, a ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30. Vydané platební výměry jsou nezákonné.
7. Žalobkyně dále namítla, že pro vydání platebního výměru a dodatečných platebních výměrů nebyly splněny zákonné podmínky. Žalobkyně uplatnila v uvedených zdaňovacích obdobích nárok na odpočet DPH v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 298/2016 Sb. (dále jen „zákon o DPH“). Pro odpočet splnila zákonné podmínky. Předložila správci daně veškeré podklady (faktury, doklady o zaplacení, smlouvy atd.) a označila svědky (pana J. N., pana R. M. a pana M. Č.), kteří potvrdili pravdivost předložených dokladů, jakož i to, že se obchody uskutečnily. Správce daně však pochybil tím, že nevyslechl pana S. S., jehož výpověď byla podle přesvědčení žalobkyně stěžejní. Tím v rozporu s § 6 odst. 3 daňového řádu neumožnil žalobkyni uplatnit její práva.
8. Dále žalobkyně nesouhlasí s tím, jak správce daně hodnotil povahu zdanitelných plnění – stavební práce a pronájem mechanizace od společnosti CWB spol. s r. o. (dále jen „společnost CWB“, pozn. soudu – zanikla ke dni 6. 4. 2021). Stavební deník, který správce daně označil za příliš obecný a neodkazující na konkrétní subjekty, byl podle žalobkyně veden zcela

standardním způsobem. Jde o jednoduchý záznam o stavbě pořizovaný formou chronologických záznamů o důležitých skutečnostech (nikoli o detailech jako je například sestavení lešení). Ostatně žádný právní předpis jeho náležitosti nestanoví a hlavním zájmem žalobkyně je spokojenost objednatele, nikoli vyčerpávající údaje ve stavebním deníku. Přesto byla žalobkyně v řízení schopna všechny prováděné stavební práce a pronájmy mechanizace podrobně popsat a spárovat je s příslušnými zápisy ve stavebních denících. Žalobkyně pokládá stavební deník, který v řízení předložila, za věrohodný důkaz, který má podpořit její argumentaci o nároku na odpočet DPH.

9. Žalobkyně připomněla, že pokud měl správce daně pochybnosti o pravdivosti jejích tvrzení, měl využít ke správnému zjištění skutkového stavu jiné nástroje předvídané daňovým řádem, např. provést místní šetření v místech provádění stavebních prací a pronájmu mechanizace, vyžádat si informace od třetích osob (např. společnosti Kaiser & spol. CZ s. r. o.). To ale neučinil.
10. Dále žalobkyně namítla, že správce daně a žalovaný hodnotili veškeré skutečnosti v její neprospěch. Zpronevěřili se tím zásadám hodnocení důkazů, jak vyplývají z právních předpisů a judikatury NSS (rozsudky ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, a ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 85/2009-104). Důkazy hodnotili selektivně, nikoli ve vzájemných souvislostech a výlučně v neprospěch žalobkyně. Důkazy předkládané žalobkyní naopak označili za nevěrohodné a neprokazující tvrzené skutečnosti, aniž dostatečně vysvětlili, proč k těmto závěrům dospěli. Přitom právě na to má žalobkyně coby daňový subjekt právo (nález Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2008, sp. zn. II. ÚS 2095/07).

Vyjádření k žalobě

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že s námitkami nesouhlasí a má je za nedůvodné. Jsou velmi obecné, v zásadě se shodují s odvolacími námitkami a vesměs nereagují na jejich vypořádání v napadeném rozhodnutí. Žalovaný proto odkazuje na jeho odůvodnění.
12. Daňovou kontrolu za příslušná zdaňovací období u žalobkyně zahájil správce daně proto, že chtěl preventivně prověřit pořízení automobilu od společnosti CWB a další spolupráci této společnosti s žalobkyní. Teprve v průběhu daňové kontroly zjistil nesrovnalosti týkající se přijatých reklamních plnění od společnosti J-M Motors s. r. o. (dále jen „společnost J-M Motors“), a také to, že žalobkyně neprokázala, že skutečně došlo ke zdanitelným plněním deklarovaným na dokladech vydaných společností CWB. Jinými slovy, správci daně nebyly před zahájením daňové kontroly známy žádné konkrétní skutečnosti či důkazy nasvědčující tomu, že bude daň doměřena. To je také důvod, proč správce daně nevydal předem výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. V takovém případě nemůže nevydání výzvy způsobit nezákonnost daňové kontroly (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, *Algon Plus*, nebo rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 3. 2020, č. j. 31 Af 34/2018-57).
13. Žalovaný podotkl, že žalobkynin nesouhlas se správností výpočtu a výše doměřené daně je zcela obecný. Žalovaný považuje výpočet za správný a ve zprávě o daňové kontrole také detailně odůvodněný. S výsledky kontrolních zjištění se žalobkyně seznámila a nikdy neuvedla, v čem mají údajné početní či jiné chyby spočívat. Žalovaný upozornil, že správce daně prověřoval vícero zdanitelných plnění od společnosti CWB (stavební práce a pronájem mechanizace), od společnosti J-M Motors (reklamní plnění) a jiná drobná plnění (doplňky pro sportovce, trička apod.). Ve vztahu k plněním od společnosti J-M Motors se žalobkyně

nároku na odpočet vzdala, protože v dodatečných přiznáních k DPH o ně snížila uplatněný nárok na odpočet. Ve vztahu k drobným plněním žalobkyně nevniesla žádné námitky ani v daňovém řízení, ani v žalobě. Co se týče plnění od společnosti CWB, žalobkyně neprokázala, že jí byla skutečně poskytnuta. Opatření a uchování podkladů, jimiž prokáže splnění podmínek podle § 72 a § 73 zákona o DPH, je přitom odpovědností žalobkyně (srov. rozsudky NSS ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, a ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232).

14. Jde-li o námitky k výsledkům svědků, uvedl žalovaný, že právě z ústních jednání s R. M., zástupcem žalobkyně (který s ohledem na toto své postavení nemohl být vyslechnut jako svědek), a z výsledku svědka J. N., jednatele společnosti CWB, vzešly pochybnosti správce daně o tom, že žalobkyně od společnosti CWB skutečně přijala deklarovaná plnění. R. M. nebyl schopen poskytnout konkrétní informace o tom, zda žalobkyně zdanitelná plnění fakticky přijala. Tvrdil, že tato plnění jsou mu známa toliko z pozice účetního (jednatel žalobkyně, pan M. M., se ústního jednání neúčastnil a nevyjádřil se ani písemně). J. N. nebyl schopen doložit existenci obchodní spolupráce s žalobkyní, ani uvést jakékoli konkrétní informace o ní. Odvolával se na své dodavatele, které však nebyl schopen konkretizovat, jakož ani označit osoby, které měly pracovat na stavbách či přivážet a odvážet materiál. Výpověď svědka M. Č., která se měla týkat přijatých reklamních plnění od společnosti J-M Motors, neproběhla, protože se jí svědek vyhýbal až do doby, kdy žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání k DPH, takže potřeba jeho výsledku odpadla. Nelze tedy souhlasit s žalobkyní, která tvrdí, že svědci beze zbytku potvrdili jí uváděné skutečnosti.
15. Co se týče odmítnutí výsledku pana S. S., uvedl žalovaný, že jeho výslech žalobkyně navrhla k prokázání pořízení automobilu Land Rover Range Rover. To však nebylo předmětem doměření DPH. Žalobkyně kontaktní údaje nesdělila a správce daně dohledal v evidenci obyvatel S. S. z Dubna, jehož při místním šetření nenalezl. Že nebyl ve věci vyslechnut, zapříčinily objektivní překážky, nikoli libovůle správce daně. Žalobkyně netvrdila, že měl S. S. co do činnosti se stavebními pracemi a pronájmem mechanizace od společnosti CWB žalobkyni. Podle § 92 odst. 6 daňového řádu bylo její povinností při návrhu svědka sdělit, jaké skutečnosti má jeho výslech prokázat. Této povinnosti nedostála.
16. Pokud jde o stavební deník, uvedl žalovaný, že je sice veden podrobně (co do údajů o počasí a použitých strojích), ale nelze z něj vyčíst, kdo práce prováděl a kdo používal stroje. Není z něj tedy možné zjistit souvislost provedených prací se společností CWB a žalobkyní, tím méně to, že jde o tytéž práce a stroje, které společnost CWB žalobkyni fakturovala. Nedokazuje tedy tvrzený nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Navíc žalobkyně předložila stavební deník pouze z jedné stavby, ačkoli předloženými doklady deklaruje činnost na více stavbách. Předložený stavební deník tak neprokazuje, že žalobkyně fakticky přijala zdanitelná plnění, a tudíž ani oprávněnost jejího nároku na odpočet DPH. Žalobkyně v tomto směru neunesla důkazní břemeno. Není chybou žalovaného, že žalobkyně nedokumentuje vlastní podnikání tak, aby byla schopna prokázat oprávněnost nároku na odpočet DPH.
17. Žalovaný odmítl, že by v řízení poškodil žalobkyni jednající v dobré víře. V dobré víře nemůže jednat ten, kdo neplní zákonné povinnosti. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu měla žalobkyně prokázat všechny skutečnosti, které byla povinna uvést v daňových přiznáních (v posuzované věci v kontextu § 72 a § 73 zákona o DPH). Pokud žalobkyně neunesla důkazní břemeno stran prokázání přijetí zdanitelných plnění, nemůže to zhojit „dobrou vírou“ v to, že jedná správně.

18. Žalovaný také nesouhlasí s tím, že by dodatečné platební výměry byly neplatné pro absenci podstatných náležitostí výroku. Naopak dodatečné platební výměry obsahují všechny náležitosti stanovené zákonem a judikaturou – tedy základ daně a doměřený rozdíl.
19. Konečně žalovaný nemá za to, že by se zpronevěřil zásadám hodnocení důkazů. Žalobkyniny námitky v tomto směru jsou zcela obecné. Pomíjí však, co bylo v posuzované věci stěžejní, a to že žalobkyně ani na výzvu k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu, kterou na ni přenesl správce daně důkazní břemeno, neprokázala tvrzené skutečnosti. Shromážděné důkazy správce daně i žalovaný hodnotili v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů podle své úvahy, každý důkaz zvlášť a v jejich vzájemných souvislostech. Nemohli však dojít k jinému závěru, než že žalobkyně oprávněnost nároku na odpočet DPH neprokázala.
20. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Další vyjádření účastníků

21. Žalobkyně v replice nesouhlasí se závěrem žalovaného, že neprokázala přijetí plnění od společnosti CWB v podobě stavebních prací a pronájmu mechanizace. Stavby, které žalobkyně za využití tohoto plnění postavila, existují. Žalobkyně uvedla jejich výčet a předložila soudu větší množství jejich fotografií. K tomu odkázala na ustanovení zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), týkající se smlouvy o dílo. Pohonné hmoty byly podle přiložené sestavy užity výhradně ve firemních autech a mechanizaci na stavbách. Žalobkyně má za to, že správce daně mohl provést místní šetření a existenci staveb – a tím i příslušných plnění – ověřit. Nezjistil tedy skutkový stav, o němž nejsou důvodné pochybnosti, což je podstatná vada řízení (rozsudek NSS ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 85/2009-104).
22. Žalovaný v duplice zopakoval, že zajistit si důkazní prostředky o souladu faktického stavu se stavem deklarovaným je povinností žalobkyně (§ 34 zákona o DPH), nikoli správce daně (rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63). Žalobkyně neunesla důkazní břemeno, přestože je její povinností uchovávat podklady, jimiž prokáže splnění podmínek pro uplatnění práv a povinností podle zákona o DPH. K prokázání skutkového stavu nestačí, že „stavba stojí“, jak se domnívá žalobkyně. Předmětem šetření v rámci daňové kontroly byl přepravek služeb (pronájem stavební mechanizace, likvidace betonu, odvoz sutí, doprava a dodávka materiálu) ve zdaňovacích obdobích listopadu a prosince 2016 a ledna 2017. I kdyby správce daně konal místní šetření, nemohlo by zpětně prokázat, že v kontrolovaných obdobích byla plnění fakticky poskytnuta a kým. Ustanovení občanského zákoníku o smlouvě o dílo nejsou pro posuzovanou věc relevantní. Konečně žalovaný poukázal na to, že námitka o pohonných hmotách je opožděná, navíc ji žalobkyně neuplatnila v řízení, které předcházelo vydání napadeného rozhodnutí.
23. Žalobkyně v triplice uvedla, že nesouhlasí s tím, že by místní šetření nemohlo prokázat, že došlo k plnění. Pokud došlo k realizaci stavby, zjevně muselo dojít k poskytnutí materiálu a služeb, které jsou k tomu nezbytné. Jde-li o spotřebované pohonné hmoty, žalobkyně nemůže dokázat, že nebyly spotřebovány v jiných vozidlech než ve vozidlech užitých k podnikání. Negativní skutečnosti z logiky věci prokázat nelze (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 6. 2016, sp. zn. 30 Cdo 1144/2014, a usnesení Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2016, sp. zn. II. ÚS 3312/16). Naopak je úkolem žalovaného prokázat, že pohonné hmoty byly užity jinde.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

24. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a má všechny zákonem požadované formální náležitosti. Proto ji věcně projednal. Při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž je přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
25. Soud o žalobě rozhodl bez jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tím účastníci vyjádřili souhlas – žalobkyně výslovný, žalovaný implicitní (§ 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Dokazování soud neprováděl.

Posouzení žaloby

Náležitosti platebních výměrů

26. Soud se nejprve zabýval námitkou, podle níž platební výměry trpí formálními vadami, pro které je na ně třeba hledět jako na neplatné. Žalobkyně v jejich výrocích postrádá údaj o výši nového základu daně, jakož i o výši doměřeného rozdílu. Svůj názor žalobkyně opřela o historickou judikaturu – rozsudky Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 2. 2003, sp. zn. 15 Ca 171/2001, a ze dne 20. 2. 2003, sp. zn. 15 Ca 210/2002, jež se vztahují k již neúčinnému zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 a institutu neplatnosti platebního výměru (§ 32 odst. 7 tohoto zákona), který však zákonodárce opustil a do daňového řádu nepřevzal. Údaj o základu daně a o výši doměřeného rozdílu nicméně nadále patří k náležitostem platebního výměru, které vyplývají z daňového řádu (§ 102) a na něj navazující judikatury správních soudů. Tyto údaje však v žádném ze tří (dodatečných) platebních výměrů nechybí. Námitka je nedůvodná.

Výzva k podání dodatečného daňového přiznání

27. Žalobkyně dále namítla, že platební výměry jsou nezákonné, protože ji správce daně před zahájením daňové kontroly nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Jak žalobkyně tak žalovaný se v této otázce dovolávají závěrů rozšířeného senátu vysloveného v unesení *Algon Plus*. Ten v bodech 54-62 dospěl k závěru, že pokud správce daně zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má dát daňovému subjektu prostor k nápravě, tedy vyzvat jej, aby to napravil podáním dodatečného daňového přiznání. Ale v případě, že správce daně zjistil, že daň má být vyšší, až poté, co již zahájil daňovou kontrolu, dojde k doměření daně z moci úřední (§ 143 odst. 1 věta první *in fine* ve spojení s odst. 3 větou první daňového řádu). Pak již není prostor pro to, aby nesprávnou výši daně opravil daňový subjekt sám. Učiní to správce daně, s čímž je spojena i zvláštní sankční povinnost – nutnost zaplatit penále.
28. K podmínkám pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání se NSS vyjádřil rovněž v rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb. NSS, v němž připomněl, že výzvu k podání dodatečného daňového přiznání správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně

spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto poznatky prověří. Tento právní názor nebyl citovaným unesením rozšířeného senátu překonán.

29. Soud tedy musel zkoumat, jaké byly v právě posuzované věci důvody zahájení daňové kontroly. Z protokolu o zahájení daňové kontroly je patrné, že byla zahájena obecně pro DPH za zdaňovací období listopadu a prosince 2016 a ledna 2017. Z daňového spisu nevyplývá, že by daňová kontrola byla zahájena z určitého konkrétního důvodu, resp. na základě konkrétního podezření. I dotazy kladené zástupci žalobkyně stran jejího podnikání při zahájení daňové kontroly byly velmi obecné. Poté, co správce daně nahlédl do jejího účetnictví a opatřil kopie toho, co jej zajímalo, zaměřil se při daňové kontrole na tři hlavní oblasti, a to plnění žalobkyně přijatá od společnosti CWB, reklamní plnění od společnosti J-M Motors a koupi vozu Land Rover Range Rover. Soud konstatuje, že teprve postupně správce daně prostřednictvím ústních jednání s panem R. M. a z výsledků J. N. zjistil pochybnosti ohledně spolupráce žalobkyně se společností CWB (k tomu více dále) a dne 30. 11. 2017 vyzval žalobkyni k tomu, aby prokázala, že fakticky došlo k uskutečnění přijatých zdanitelných plnění fakturovaných společnostmi CWB.
30. Lze tak uzavřít, že v posuzované věci vyvstala potřeba doměřit daň až v průběhu daňové kontroly. Správce daně neměl před zahájením daňové kontroly žádné poznatky, z nichž by mohl plynout důvodný předpoklad, že daň bude doměřena. Natož poznatky v takové intenzitě a míře konkrétnosti požadované judikaturou NSS, na jejichž základě by mohl vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení. Námitka je nedůvodná.

Plnění přijatá od společnosti CWB

31. Podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu je daňový subjekt v rámci daňové kontroly mimo jiné povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.
32. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
33. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
34. Podle čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), 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, 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.
35. Podle § 72 zákona 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 [odst. 1 písm. a)]. Daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta [odst. 2 písm. a)]. Nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat (odst. 3).

36. Podle § 2 odst. 1 zákona o DPH je předmětem daně (mimo jiné) dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku [písm. a)] a poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku [písm. b)].
37. Podle § 73 zákona o DPH je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen mít při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, daňový doklad [odst. 1 písm. a)]. Neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem (odst. 5).
38. Soud připomíná, že podle ustálené judikatury Soudního dvora vyžaduje základní zásada neutrality DPH, aby odpočet daně na vstupu nebo vrácení DPH byly přiznány, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním. Jinak tomu může být nicméně tehdy, má-li porušení takových formálních požadavků za následek nemožnost předložení spolehlivého důkazu o splnění hmotněprávních požadavků (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 9. 9. 2021, C-294/20, *GE Auto Service Leasing*, bod 53). „[D]aňová správa nemůže odepřít nárok na odpočet DPH pouze na základě toho, že faktura nesplňuje podmínky vyžadované článkem 226 body 6 a 7 směrnice o DPH, pokud disponuje všemi údaji k ověření, že byly splněny hmotněprávní podmínky týkající se tohoto nároku [...]. Striktní uplatnění formálního požadavku předkládat faktury by tak naráželo na zásady neutrality a proporcionality, neboť v jeho důsledku by bylo osobě povinné dani nepřiměřeným způsobem bráněno v tom, aby jí svědčila daňová neutralita v souvislosti s jejími plněními. Osobě povinné k dani, která uplatňuje nárok na odpočet DPH, nicméně přísluší doložit, že splňuje požadavky pro to, aby tento nárok vznikl [...]. Osoba povinná k dani je tedy povinna předložit objektivní důkazy, že jí byly zboží a služby skutečně dodány na vstupu osobami povinnými k dani pro potřeby vlastních plnění podléhajících DPH, z nichž skutečně odvedla DPH. Těmito důkazy mohou být zejména doklady v držení dodavatelů nebo poskytovatelů, od nichž osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby, z nichž odvedla DPH.“ (viz rozsudek SDEU ze dne 21. 11. 2018, C-664/16, *Vădan*, body 41 až 45).
39. SDEU přitom zdůrazňuje provázanost nároku na odpočet s faktickým přijetím zdanitelných plnění. „Zaprvé neodpočitatelnost DPH za fiktivní plnění vyplývá z článku 168 této směrnice. Z tohoto článku totiž vyplývá, že osoba povinná k dani může odpočíst DPH za zboží a služby, které používá pro účely svých zdaněných plnění. Jinými slovy nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí složek spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu [...]. V případě, že je však nabytí zboží nebo služby fiktivní, nemůže mít žádný vztah k plněním osoby povinné k dani, která podléhá dani na výstupu. Pokud tedy nedošlo ke skutečnému dodání zboží nebo poskytnutí služby, nemohl vzniknout žádný nárok na odpočet [...]. Mechanismu DPH je tedy vlastní, že fiktivní plnění nemůže založit nárok na odpočet této daně. Z druhé je v článku 203 směrnice o DPH výslovně obsažena povinnost každé osoby, která uvede DPH na faktuře, tuto daň odvést. V tomto ohledu Soudní dvůr upřesnil, že DPH uvedenou na faktuře dluží vystavitel této faktury, a to i v případě, že nebylo uskutečněno žádné zdanitelné plnění“ (viz rozsudek SDEU ze dne 8. 5. 2019, C-712/17, *EN.SA*, body 22 až 26).
40. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem správce daně a žalovaného, že ve vztahu k přijatým plněním od společnosti CWB neunesla důkazní břemeno. Žalobkyně předložila faktury, doklady o zaplacení a smlouvy, jakož i stavební deník. Existenci plnění potvrdili i vyslychaní svědci. Pokud to žalovanému nestačilo, měl vyslechnout svědka S. S., vyžádat si informace od třetích osob (např. od společnosti Kaiser a spol. CZ), případně provést místní šetření.

41. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt proto splní povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady), ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené důkazy daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36).
42. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1, věty první, zákona o DPH, podle něhož nárok na odpočet daně má plátcem, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1, věty první, zákona o DPH, podle kterého plátcem prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. V souzené věci to tedy znamená, že žalobkyně byla povinna tvrdit, chtěla-li uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijala věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění. Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, jakým způsobem (kdo plnění poskytl, v jakém množství atd.).
43. Soud po prostudování předloženého spisového materiálu a se zřetelem k argumentaci žalobkyně uvádí, že žalovaný i správce daně postupovali ohledně výkladu problematiky důkazního břemene v daňovém řízení v souladu s právními předpisy, resp. s odkazovanou judikaturou. Není sporu o tom, že žalobkyně unesla primární důkazní břemeno předložením daňových dokladů. Správce daně však věrohodnost a průkaznost těchto dokladů účinně zpochybnil. Ve výzvě ze dne 30. 11. 2017 vyzval správce daně žalobkyni k prokázání toho, že fakticky došlo k uskutečnění přijatých zdanitelných plnění fakturovaných společnostmi CWB. Tento požadavek přesvědčivě odůvodnil tím, že poukázal na to, co zjistil od zástupce žalobkyně R. M. a svědka J. N., tehdejšího jednatele CWB. Ani jeden z nich nebyl schopen vysvětlit, jak přesně obchodní spolupráce fungovala a kdo přesně práce prováděl. Jednatel CWB uvedl, že tato společnost pro žalobkyni zajišťovala pronájem stavební mechanizace a lešení, dodávky stavebního materiálu včetně likvidace sutí a odpadů, autodopravu materiálu, sutě, betonu a izolace včetně zajišťování veškeré související režie. Současně uvedl, že společnost CWB tyto služby sama nevykonávala, jednalo se o přeprodej. Jednatel CWB dále sdělil, že nemá znalost ve stavebnictví, tato společnost neměla žádné zaměstnance a nikdy nebyl vydán žádný předávací protokol. O průběhu sporných plnění mu nejsou známy žádné bližší informace. Tím žalovaný unesl důkazní břemeno plynoucí

z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Poté již bylo na žalobkyni, aby prokázala faktické uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaných předloženými daňovými doklady.

44. Žalobkyně však k výzvě nebyla schopna předložit jiné dokumenty (např. objednávky, předávací listy, smlouvy s dodavateli), z nichž by bylo možno zjistit cokoli konkrétnějšího o přijatých plněních. V tomto směru nepřinesla žádné konkrétní informace ani předložená kopie stavebního deníku. Soud se ztotožňuje s výhradami, které vůči němu formuloval žalovaný v napadeném rozhodnutí. Předně se jedná o stavební deník vedený pouze pro jednu z vícero staveb (akce Drnovská) a zachycuje její průběh v jiném než prověřovaném období listopadu 2016 až ledna 2017. Zadruhé, stavební deník neprokazuje, že žalobkyně fakticky přijala zdanitelná plnění, která jsou předmětem daňových dokladů od společnosti CWB. Není v něm o společnosti CWB žádná zmínka. Jako objednatel je zde uvedena společnost Pražské služby, a.s. a zhotovitel Kaiser & spol. CZ s.r.o. (Zda stavební deník ve stávající podobě plní požadavky stavebního zákona, resp. příslušného prováděcího předpisu, není předmětem tohoto řízení.)
45. Specifikaci sporných plnění nedovedla poskytnout ani společnost CWB, resp. její (v době daňové kontroly již bývalý) jednatel J. N. Ten uvedl, že společnost CWB nevlastnila žádnou stavební mechanizaci, ani neměla zaměstnance. Zboží a služby, jež žalobkyni fakturovala, zajišťovala prostřednictvím svých dodavatelů, z nichž si vybavil pouze společnost ABA TRAVEL. J. N. nebyl schopen odpovědět na žádnou z praktických otázek ohledně poskytnutého plnění (jak sám uvedl, neměl znalost ve stavebnictví a úkony na stavbách a zakázkách šly „mimo něj“). Správce daně se pokusil informace zjistit od společnosti ABA TRAVEL, ta však byla nekontaktní, takže se nepovedlo ověřit, zda fakticky poskytla společnosti CWB zdanitelná plnění. Soud připomíná, že nárok na odpočet není založen předložením daňového dokladu, nýbrž reálným přijetím zdanitelného plnění. Právě proto je tedy podstatné a klíčové, aby daňový doklad nebo alespoň jiné dokumenty dosvědčovaly provázanost vystavených dokladů s faktickým stavem konkrétními údaji, na základě kterých lze případně prověřit reálnost deklarovaného plnění.
46. S ohledem na uvedené se soud neztotožňuje s hodnocením žalobkyně, která v žalobě tvrdí, že byla schopna každé jedno zdanitelné plnění podrobně popsat a spárovat je s údaji ve stavebním deníku. V daňovém řízení, které předcházelo vydání napadeného rozhodnutí, k ničemu takovému nedošlo. Bylo tomu právě naopak. Žalobkyně (pan R. M.) ani společnost CWB (pan J. N.) nebyly schopny konkretizovat *žádné* ze zdanitelných plnění podle přiložených faktur. Z toho důvodu nelze hovořit o spárování jednotlivých plnění se stavebním deníkem (k němu viz bod 44), který je navíc v tomto směru (co do informací o jaké práci šlo a kdo je vykonal) rovněž neprůkazný.
47. Žalobkyně v žalobě tvrdila, že existenci plnění potvrdili vyslechnutí svědci. To však není pravda. Byl to naopak právě obsah ústních jednání s jejím zástupcem panem M. a svědecké výpovědi pana N., z nichž vyvstaly pochybnosti správce daně stran přijetí zdanitelných plnění od společnosti CWB. Jde-li o výslech pana M. Č., ten byl vyslechnut ve věci koupě automobilu Land Rover Range Rover. Měl být vyslechnut také ve věci obchodní spolupráce žalobkyně a společnosti J-M Motors, svědek ale vypovídat odmítl s tím, že je z důvodu probíhajícího policejního vyšetřování vázán mlčenlivostí. Než se správce daně spojil s příslušným útvarem Policie České republiky a zjistil, že tomu tak není, potřeba výslechu pana Č. pominula, protože žalobkyně podala dodatečná přiznání k DPH, v nichž snížila nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od společnosti J-M Motors v plném rozsahu (z důvodu zjištění o neseříznosti této společnosti). Správce daně údaje

z dodatečných daňových příznání využil v rámci probíhající daňové kontroly a upustil v tomto rozsahu od dalšího prověřování těchto plnění. Pan Č. tedy byl, resp. měl být vyslechnut k jiným nejasnostem. Nelze proto souhlasit s námitkou, že by svědecká výpověď pana Č. mohla potvrdit existenci plnění společnosti CWB vůči žalobkyni. Žalobkyně v průběhu daňového řízení nenavrhl, že by pan Č. měl být vyslechnut ve vztahu k obchodní spolupráci žalobkyně a společnosti CWB, ani netvrdila, že by byl schopen poskytnout informace k jednotlivým zdanitelným plněním.

48. Totéž platí, jde-li o námitku, že žalovaný nevyslechl pana S. S., i zde souhlasí soud s žalovaným, že jeho svědecká výpověď se měla vztahovat pouze k otázce prodeje automobilu Land Rover Range Rover společností CWB žalobkyni. Správce daně se intenzivně snažil pana S. ztotožnit, následně jej hledal ve svých evidencích a konečně se pokusil člověka, kterého na základě kusých údajů dohledal, kontaktovat v místě jeho bydliště v Dubně, ovšem neúspěšně. K výsledku tedy nedošlo kvůli objektivním překážkám. Žalobkyně ovšem v daňovém řízení netvrdila, že by výslech pana S. měl potvrdit, že došlo k faktickému uskutečnění plnění od společnosti CWB žalobkyni.
49. Žalobkyně dále namítla, že jestliže správce daně pochyboval o reálnosti deklarovaného plnění, měl provést místní šetření v místě jednotlivých stavebních akcí. Tam by shledal, že stavby stojí, a tudíž muselo být plněno. S touto úvahou se soud neztotožňuje. Nikdo nezpochybňuje, že stavby stojí. K prokázání nároku na odpočet to však nestačí. Je třeba prokázat soulad faktického stavu se stavem deklarovaným, tedy jednak to, že k plnění skutečně došlo a že plnila právě společnost CWB (případně prostřednictvím subdodavatelů), a to v deklarovaném rozsahu, a jednak to, že k plnění došlo v příslušných zdaňovacích obdobích (listopad a prosinec 2016 a leden 2017). Ani jedno by místní šetření provedené *ex post* prokázat nemohlo. Prokázání těchto skutečností je povinností žalobkyně (§ 34 zákona o DPH), nikoli správce daně (rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63). Je na ní, jakým způsobem bude svou činnost dokumentovat (např. předávacími protokoly apod.), nicméně pokud to nedělá a vše funguje „na dobré slovo“, vystavuje se riziku, že neunesla důkazní břemeno, jde-li o nárok na odpočet DPH.
50. Soud uzavírá, že žalobkyně v právě posuzované věci neunesla důkazní břemeno a neprokázala, že ke zdanitelným plněním fakturovaným společností CWB fakticky došlo. Naopak žalovaný své důkazní břemeno unesl (viz bod 43 tohoto rozsudku). Důkazy hodnotil žalovaný standardním způsobem v souladu se zákonem. Soud neshledal, že by se žalovaný zpronevěřil zásadám dokazování, ani že by v tom směru zasáhl do práv žalobkyně nebo nechránil její dobrou víru.

Další žalobní námítka

51. K obecné námitce, že žalovaný vypočetl doměřenou daň chybně, soud rovněž obecně uvádí, že způsob, jakým správce daně k těmto částkám dospěl, je popsán ve zprávě o daňové kontrole. Soud žádné zjevné chyby neshledal.
52. V replice podané dne 6. 8. 2021 uplatnila žalobkyně novou žalobní námítka, že pohonné hmoty, o nichž v daňovém řízení rovněž panovaly pochybnosti, byly užity výhradně ve firemních autech a mechanizaci na stavbách. Žalobní body je však nutno uplatnit ve lhůtě pro podání žaloby [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], jejímž posledním dnem bylo v právě posuzované věci pondělí 3. 5. 2021. Soud proto k tomuto pozdě uplatněnému žalobnímu bodu nepřihlížel.

53. V replice žalobkyně také citovala § 2586 a násl. občanského zákoníku upravující smlouvu o dílo. Pouhá citace právního předpisu, navíc bez zjevné souvislosti s právě posuzovanou věcí, není žalobním bodem. Tím je podle ustálené judikatury jen konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizované) skutkové tvrzení doprovázené konkrétní právní argumentací, z něhož plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS).

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

54. Protože soud neshledal žalobní body důvodnými, a ani nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
55. Soud neprovedl důkazy navržené žalobkyní. Z většího množství fotografií, které soudu předložila, nelze zjistit, kdy byly pořízeny a že byly skutečně pořízeny na některé ze stavebních akcí, jimiž se zabýval správce daně během daňové kontroly. I kdyby to však z nich bylo možné zjistit, dokládaly by pouze to, že stavby k určitému datu existují. To ovšem nebylo v právě posuzované věci sporné. Soud neprovedl důkaz ani stavebním deníkem vedeným ke stavbě Podchod P582 Skaláků. K němu lze uvést totéž, co ke stavebnímu deníku předloženému v daňovém řízení (bod 44 tohoto rozsudku). Ani jeden z navržených důkazů by tedy nemohl prokázat, že žalobkyně skutečně přijala zdanitelná plnění fakturovaná společností CWB. Nelze současně odhlédnout od skutečnosti, že v dané věci jde o přezkum rozhodnutí vydaného v daňovém řízení. Předmětem sporu je tedy otázka, zda žalobkyně unesla v daňovém řízení důkazní břemeno. V tomto typu sporu tak žalobce (daňový subjekt) v zásadě již nemůže důkazy k dodatečnému unesení důkazního břemene v řízení před soudem předkládat (nedostatečnou aktivitu v tomto směru nelze „dohánět“ až v řízení před soudem). K tíži žalovaného nemůže jít, nesplnila-li žalobkyně svou důkazní zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem (rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS).
56. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

Poučení:

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

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.

Praha 26. dubna 2023

Mgr. Jan Čížek, v. r.
předseda senátu