



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Kateřiny Kozákové a Mgr. Ondřeje Hrabce ve věci

žalobkyně: **VOKIROSS s. r. o.**, IČO: 29355168
se sídlem Marešova 643/6, Praha 9 – Černý Most
zastoupená Mgr. Bc. Lubošem Klimentem, advokátem
se sídlem Ždírec 99, Ždírec

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2020, č. j. 23792/20/5300-22442-706033,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 11. 2018, č. j. 8303555/18/2009-52525-109105, doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2016 ve výši 424 646 Kč a

současně žalobkyni uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 84 929 Kč. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru zamítl a tento potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného brojí žalobkyně podanou žalobou.

2. Správce daně zahájil dne 14. 7. 2016 daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období leden 2016. V průběhu daňové kontroly vznikly správci daně pochybnosti o přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů společnosti ZIP – stav s. r. o., DIČ: CZ28955510, společnosti J.D. stavební s. r. o., DIČ: CZ27894142, společnosti JAKA MB s. r. o., DIČ: CZ24734063 a společnosti ELEKTRO S.M.S., spol. s r. o., DIČ: CZ 40743624. Pochybnosti správce daně nebyly v průběhu daňové kontroly ze strany žalobkyně odstraněny, proto správce daně vydal odvoláním napadený platební výměr.

II. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

3. **Žalobkyně** v žalobě namítá, že závěry žalovaného uvedené v bodu 34 věta poslední a v bodu 41 napadeného rozhodnutí jsou chybné a zakládají nesprávné právní posouzení. Žalovaný zatížil napadené rozhodnutí vadou, která mohla mít za následek nesprávné rozhodnutí ve věci. K převodu vlastnického práva žalobkyně s odkazem na § 1099 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném do 29. 12. 2016 (dále „občanský zákoník“), uvedla, že pokud není ujednáno jinak nebo zákon svým kogentním obsahem nepředpokládá jinak, pak *„právo k věci určené jednotlivě se převádí už samotnou smlouvou“*. Presumovala-li by žalobkyně, že dodávka barvy bude druhovou věcí, pak dle § 1101 občanského zákoníku *„vlastnické právo k movité věci určené podle druhu se nabyvá nejdříve okamžikem, kdy lze věc určit dostatečným odlišením od jiných věcí téhož druhu“*. K faktickému převodu vlastnického práva k dodávce dle daňového dokladu, jak je vystaven společností JAKA MB s. r. o. na žalobkyni, je postačující pouze existence smlouvy o dodávce a v případě druhového určení by vlastnické právo přešlo na žalobkyni okamžikem vydání předmětu smlouvy ze zásob společnosti JAKA MB s. r. o. Převod vlastnického práva je v tomto případě konsenzuálním nikoliv reálným kontraktem. Na tomto faktu nemůže nic měnit skutečnost, že konsenzuální kontrakt mezi společností JAKA MB s. r. o. a žalobkyní obsahoval vedlejší ujednání zakotvující povinnost společnosti JAKA MB s. r. o. dodat předmět smlouvy třetí osobě, byly-li veškeré další náležitosti vyplývající z dodání řešeny samostatnou smlouvou mezi žalobkyní a společností NEON-LAK spol. s r. o. Žalovaný neprokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti, když prokázal pouze dílčí, zákonem povolenou, odchylku od řádného převodu vlastnického práva.
4. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný založil vlastní libovůli, když odmítl provedení navržených svědeckých výpovědí, směřujících k prokázání faktického přijetí plnění od dodavatele společnosti J.D. stavební s. r. o. Tyto návrhy žalobkyně byly bez řádného odůvodnění odmítnuty, přičemž odůvodnění žalovaného nemůže obstát, neboť posuzuje užitečnost svědecké výpovědi, aniž by jako taková byla provedena. Žalobkyně odkazuje na nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 2096/07 a sp. zn. II. ÚS 664/04 a má za to, že postupem uvedeným v napadeném rozhodnutí žalovaný založil pochybnosti o dodržení zásady spravedlivého procesu a základních práv žalobce, kdy žalovaný v rozporu s rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82, zamezil žalobkyni unést své důkazní břemeno. Žalobkyně dále poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, kdy shledává uvedenou judikaturu

přílehlavou na posuzovanou věc i přes rozdílnou skutkovou stránku, neboť zakládá procesní povinnost žalovaného co do respektování základních práv žalobkyně.

5. Další žalobní námitka směřuje proti bodům 34, 35 a 47 napadeného rozhodnutí, v nichž se žalovaný zabývá jednak absencí reakce společnosti JAKA MB s. r. o. a společností J.D. stavební s. r. o. na výzvu k doložení listin, jednak nezahrnutím žalobkyně společností J.D. stavební s. r. o. do svého kontrolního hlášení. V této souvislosti žalobkyně odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 7. 2014, č. j. 31 Af 27/2013-66, v němž je uvedeno, že nereaguje-li poplatník uspokojivým způsobem na výzvy vydané v daňovém řízení, nezbavuje to správce daně povinnosti dbát na zjištění rozhodných skutečností ve smyslu § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále „daňový řád“), co nejúplněji. Dále žalobkyně poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 6. 1999, č. j. 15 Ca 34/99-20, který zakotvuje právo správce daně uložit pokutu v případě, kdy daňový subjekt nereaguje na výzvu k podání daňového přiznání. Z citovaného rozhodnutí žalobkyně dovozuje, že žalovaný nedostal svým povinnostem a nevyužil veškerá práva, jenž mu právní řád poskytuje, a tím zasáhl do základních práv žalobkyně.
6. **Žalovaný** ve svém vyjádření k žalobě ze dne 16. 9. 2020 uvedl, že v případě plnění od společnosti JAKA MB s. r. o. žalobkyně předložila pouze daňový doklad, resp. fakturu, a to opakovaně jako reakci na výzvu k prokázání skutečností. Žalobkyně nepředložila doklady k prokázání přijetí zdanitelného plnění deklarovaného na této faktuře jako např. smlouvu související s ekonomickou činností v předmětném zdaňovacím období. Žalobkyně věrohodně neprokázala správnost údajů na daňovém dokladu. Kromě toho již od 3. 11. 2015 byla zveřejněna informace, že společnost JAKA MB s. r. o. je nespolehlivým plátcem. Bylo zjištěno, že společnost JAKA MB s. r. o. nakoupila zboží deklarované na předmětném daňovém dokladu od společnosti Bardosil s. r. o., DIČ: CZ03395774, která však tento prodej neuvedla v kontrolním hlášení za předmětné zdaňovací období. Jednatel společnosti JAKA MB s. r. o. ve své svědecké výpovědi potvrdil vystavení předmětné faktury, o předání zboží však uvedl, že *„datum předání je uveden na dodacím listu, který nemám k dispozici, zboží bylo předáno koncovému zákazníkovi, tím není myšlen VOKIROSS, ale bylo předáno korporaci NEON LAK“*. Z toho plyne, že se zbožím uvedeným na daňovém dokladu nemohla žalobkyně nakládat jako vlastník ve smyslu § 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 4. 2016 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a nemohla jej tudíž použít v rámci své ekonomické činnosti. Žalobkyně během daňového řízení nedoložila smlouvu o dodání zboží se společností JAKA MB s. r. o. a ani nedoložila smlouvu se společností NEON-LAK spol. s r. o., na které by se měly vztahovat žalobkyní odkazovaná ustanovení občanského zákoníku. Žalovaný proto setrvává na závěru, že žalobkyně u předmětných plnění v průběhu celého daňového řízení neodstranila pochybnosti správce daně a neunesla důkazní břemeno, které na ni výzvou k prokázání skutečností přešlo, proto nemohl být nárok na odpočet daně z předmětného plnění uznán.
7. K námitce ohledně posuzování užitečnosti svědeckých výpovědí žalovaný uvedl, že orgány finanční správy sice mají zapovězené nepřípustné hodnocení možného obsahu výpovědi, nicméně mají oprávněnost posoudit přínos návrhu na výslech svědka. Tento orgány finanční správy provedou, jen je-li potřebný ke zjištění stavu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80). Žalobkyně v žalobě účelově vytrhává pouze dvě věty z argumentace, proč nebyly navržené svědecké výpovědi provedeny. Žalovaný v podrobnostech odkazuje na body 44 a 45 napadeného rozhodnutí a shrnuje, že v případě

návrhu na svědeckou výpověď paní M. P. žalobkyně pouze uvedla, že poskytnutí tohoto plnění může tato svědkyně potvrdit. Z uvedeného návrhu však není zřejmé, z jakého titulu měla tato svědkyně potvrdit poskytnutí plnění od společnosti J.D. stavební s. r. o., když ani z návrhu ani ze spisového materiálu nevyplývá, že by paní M. P. byla přítomna posuzované transakci. Mohla-li by paní M. P. prokázat zkoumaný děj, tyto skutečnosti by sdělila již v průběhu daňové kontroly, zvláště za situace, kdy žalobkyni po část daňové kontroly zastupovala, a to i při zahájení daňové kontroly dne 14. 7. 2016, a bylo jí tedy známo, že správce daně prověřuje obchodní spolupráci žalobkyně a společnosti J.D. stavební s. r. o. Ze spisového materiálu vyplývá, že paní M. P. byla odpovědná za zpracování daňového přiznání a kontrolního hlášení, proto není zřejmé, jak by mohla prokázat uskutečnění plnění společnosti J.D. stavební s. r. o. pro žalobkyni. Orgány finanční správy postupovaly v souladu se zákonem a závaznou judikaturou, když nepřistoupily k navrhované svědecké výpovědi paní M. P. V případě návrhu na svědeckou výpověď pana T. J. mimo jiné k prokázání přijetí plnění od společnosti J.D. stavební s. r. o., který měl být dle žalobkyně zprostředkovatelem zakázek mezi žalobkyní a společností J.D. stavební s. r. o., žalovaný uvádí, že žalobkyně byla vyzvána k prokázání jeho přijetí od deklarovaného dodavatele a zároveň k prokázání použití k ekonomické činnosti. Provedení svědecké výpovědi pana T. J. je nadbytečné, neboť z ustálené judikatury vyplývá, že nárok na odpočet daně vzniká za současného splnění dvou podmínek. První z nich je, že plátce přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem a druhou pak je, že přijaté plnění bylo plátcem použito k ekonomické činnosti, tj. existuje věcná a časová souvislost přijatého plnění s plněním vlastním, z něhož je dosahováno obrátu. Z návrhu na provedení svědecké výpovědi pana T. J. nevyplývá, že by tento mohl vypovídat k otázce použití plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně, neboť měl být dle žalobkyně pouhým zprostředkovatelem zakázek mezi žalobkyní a společností J.D. stavební s. r. o. Orgány finanční správy postupovaly v souladu se zákonem a závaznou judikaturou, když nepřistoupily k navrhované svědecké výpovědi pana T. J.

8. K námitce ohledně absence reakce dodavatele na výzvy správce daně žalovaný uvedl, že uvedené bylo jednou z dílčích skutečností, z nichž vznikla pochybnost ohledně toho, zda údaje o šetřených zdanitelných plněních tvrzených žalobkyní odpovídají skutečnosti. Žalobkyni bylo kladeno k tíži toliko to, že při existenci předmětných pochybností nesplnila svoji vlastní důkazní povinnost a nedoložila důkazní prostředky, kterými by prokázala realizaci šetřených plnění tak, jak tvrdila, konkrétně, že plnění fakticky od společnosti J.D. stavební s. r. o. přijala, resp. že jí bylo zboží fakticky od společnosti JAKA MB s. r. o. dodáno. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61 s tím, že daňový subjekt musí při realizaci obchodních případů počítat též s možností, že jeho obchodní partner uskutečnění předmětných obchodních transakcí nepotvrdí, např. právě z důvodu nekontaktnosti a nezastižitelnosti. Je proto v zájmu daňového subjektu, aby si pro takový případ zajistil dostatek věrohodných a konkrétních důkazních prostředků, kterými správci daně doloží uskutečnění a rozsah deklarovaných zdanitelných plnění od konkrétní obchodní společnosti. V opačném případě podstupuje riziko, že uskutečnění těchto zdanitelných plnění v souladu s jeho tvrzením nebude dostatečně věrohodně prokázáno a uplatněný nárok na odpočet daně mu nebude uznán. Žalovaný zdůraznil, že správce daně i přes nereagování společnosti JAKA MB s. r. o. na výzvu k doložení listin v rámci daňového řízení u žalobkyně zjistil relevantní skutečnosti jiným způsobem. Co se týče plnění společnosti J.D. stavební s. r. o., tento dodavatel

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

nezahrnul deklarované plnění do kontrolního hlášení a na výzvu správce daně nereagoval. Správce daně se s tímto dodavatelem pokoušel spojit i prostřednictvím předvolání jednatele pana D. B., nicméně tento se k výsledku ke správci daně nedostavil. Správce daně tak učinil nad rámec dané výzvy i další kroky k získání vyjádření společnosti J.D. stavební s. r. o. Správce daně nemá v případě otázky prokázání splnění podmínek pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty povinnost ukládat pokutu či jinak vynucovat spolupráci nekontaktního dodavatele. Žalobkyně měla postupovat obezřetněji a zajistit si dostatek věrohodných a konkrétních důkazních prostředků, kterými správci daně doloží, že předmětná obchodní společnost pro ni deklarovaná zdanitelná plnění opravdu uskutečnila a v jakém rozsahu, a to pro případ, že vyvstanou důvodné pochybnosti na straně správce daně a přejde tak na ni důkazní břemeno.

III. Posouzení žaloby

9. Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobkyní vymezených námitek, vycházel při tom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného a shledal, že žaloba není důvodná.
10. Městský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně i žalovaný s tímto postupem souhlasili, resp. nevyjádřili nesouhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání. Žalobkyně sice navrhla provedení důkazů, avšak to samo o sobě neznamená nesouhlas s rozhodnutím o věci bez nařízení jednání (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 2. 2016, č. j. 7 As 93/2014-48, č. 3380/2016 Sb. NSS). Veškeré podklady a listiny, z nichž městský soud vycházel, a jichž se dovolávaly i procesní strany ve svých podáních, jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Zároveň nebylo navrženo provedení důkazních prostředků, které by nebyly součástí správního spisu předloženého žalovaným.
11. Před vypořádáním žalobních bodů městský soud zdůrazňuje, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na zásadě, že je to žalobkyně, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu přestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobkyni žalobní argumentaci dotvářel. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta jedné ze stran sporu (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2132/2011 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2022, č. j. 8 Azs 94/2022-30).
12. Městský soud dále připomíná, že pokud žalobkyně v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128). Městský soud se tak mohl věnovat žalobkyní uváděným skutečnostem pouze v míře obecnosti, v jaké je sama žalobkyně vznesla (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015-31). Soud proto s přihlédnutím k naposledy uvedeným judikатурním východiskům za dané

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

situace předesílá, že se ztotožnil s argumentací, kterou již dříve, v návaznosti na tyto odvolací námitky žalobkyně uvedl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Městský soud uvádí, že dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu není vadou rozhodnutí soudu, když v podrobnostech odkáže na rozhodnutí správního orgánu, panuje-li mezi názorem soudu a odůvodněním napadeného rozhodnutí shoda (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47, nebo ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022-239).

13. Podle § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty *dobáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem.*
14. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dobání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.*
15. Podle § 72 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty *nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.*
16. K problematice práva nakládat se zbožím jako vlastníkem se opakovaně vyjádřil Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016-40, č. 3456/2016 Sb. NSS, dle kterého *„pojem nakládat se zbožím jako vlastníkem dle § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty není identický s právním pojetím vlastnictví ve smyslu občanského zákoníku. Z pohledu daně z přidané hodnoty k dobání zboží (převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem) dochází mimo jiné převzetím zboží. I v případě, kdy je z určitých důvodů odsunut přechod vlastnického práva, jedná se o dobání zboží, pokud kupující převezme zboží a může ho využívat, tedy s ním nakládat jako vlastníkem. Není proto vyloučeno, že se může časově lišit okamžik dobání zboží jako závazek z kupní smlouvy a dobání zboží pro účely daně z přidané hodnoty. Za určitých okolností může být tedy právo nakládat se zbožím jako vlastníkem převedeno dříve či později než samotné vlastnické právo. Termín dobání zboží zahrnuje jakýkoliv převod hmotného majetku, pokud je (v daném případě kupujícímu) umožněno (je oprávněn) se zbožím skutečně nakládat jako vlastníkem, a to i když k převodu vlastnického práva k majetku dle smlouvy nedošlo. Dobání zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 Šesté směrnice musí být vykládáno tak, že znamená převod práva nakládat s věcí jako vlastníkem, a to i když nedojde k převodu vlastnického práva k majetku. Ze znění tohoto ustanovení vyplývá, že pojem dobání zboží se nevztahuje na převod vlastnictví ve formách upravených použitelným vnitrostátním právem, ale že zahrnuje jakýkoli převod hmotného majetku smluvní stranou, která druhou smluvní stranu opravňuje, aby s ním nakládala, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Tato koncepce je v souladu s cíli Šesté směrnice a potvrdil ji opakovaně Soudní dvůr EU mimo jiné i ve výše zmíněných rozsudcích, zejména pak v rozsudku ve věci C-320/88, na který žalovaný a krajský soud případně odkázali.“* Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2023, č. j. 9 Afs 214/2022-77, č. 4508/2023 Sb. NSS, pak *„při posouzení otázky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem se tedy typicky bude zkoumat, kdy bylo na daňový subjekt převedeno od vlastníka, případně jiné oprávněné osoby, buď vlastnické právo, nebo jiné právo, které by mu umožnilo se zbožím nakládat jako vlastníkem. Z logiky věci plyne, že zpravidla bude oprávněn se zbožím nakládat jako vlastníkem právě jeho vlastníkem [...] Při posouzení otázky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem se má typicky zkoumat, zda bylo na daňový subjekt od vlastníka, případně jiné oprávněné osoby, převedeno buď vlastnické právo, nebo jiné právo, které by mu umožnilo se zbožím nakládat jako vlastníkem. Mohou však nastat případy, kdy nebude formální titul existovat nebo formální převod práva nebude odpovídat zjištěnému faktickému*

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

stavu, a v takové skutkové situaci není nutné po správci daně vyžadovat formálně pojmenovaný právní titul, na jehož základě může daňový subjekt se zbožím nakládat jako by byl vlastníkem tohoto zboží. Stačí, pokud při posouzení všech okolností věci a vedle popisu skutkových zjištění provede úvahu, z které je zřejmé, že daňový subjekt mohl fakticky ovlivnit právní osud zboží.“

17. S ohledem na shora uvedené městský soud nemůže přisvědčit námitce žalobkyně, spojuje-li posouzení sporné otázky uskutečnění zdanitelného plnění se vznikem vlastnického práva ke zdanitelnému plnění podle soukromoprávní úpravy. V posuzované věci ze správního spisu nevyplývá, že by na žalobkyni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť ze skutkového stavu zjištěného správcem daně naopak plyne, že deklarované zboží nakoupila společnost JAKA MB s. r. o., která jej následně dodala přímo společnosti NEON-LAK spol. s r. o. To ostatně potvrdil rovněž jednatel společnosti JAKA MB s. r. o. pan T. J. ve své svědecké výpovědi. K uvedeným závěrům žalovaného, resp. správce daně, však žalobkyně v podané žalobě nenamítá ničeho, pouze v obecné míře namítá vznik vlastnického práva podle soukromoprávní úpravy obsažené v občanském zákoníku. Žalobkyni byl znám shora popsán závěr žalovaného, resp. správce daně, přesto žádné další důkazní prostředky nepředložila a ani svoje tvrzení nijak dále neupravila. Uvádí-li žalobkyně, že konsenzuální kontrakt mezi společnostmi JAKA MB s. r. o. a žalobkyní obsahoval vedlejší ujednání zakotvující povinnost společnosti JAKA MB s. r. o. dodat předmět smlouvy třetí osobě a veškeré další náležitosti vyplývající z dodání byly řešeny samostatnou smlouvou mezi žalobkyní a společností NEON-LAK spol. s r. o., tak k tomuto svému tvrzení žalobkyně rovněž nedokládá ničeho a jedná se tedy o pouhé tvrzení žalobkyně. Neprokázála-li žalobkyně žádným vhodným způsobem, že měla právo nakládat se zbožím jako vlastník, resp. že mohla fakticky ovlivnit právní osud zboží, ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty, nemohla ani uplatnit právo na příslušný odpočet DPH. Ze správního spisu naopak vyplývá, že to byla společnost JAKA MB s. r. o., kdo se zbožím nakládal jako vlastník, resp. mohl fakticky ovlivnit právní osud zboží, když jej nakoupila od společnosti Bardosil s. r. o. a zboží rovnou předala společnosti NEON-LAK spol. s r. o.
18. Namítá-li žalobkyně, že žalovaný neprokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti, je nutné uvést, že žalobkyně se omezila na pouhé konstatování, aniž by nabídla alternativní zhodnocení žalovaným, resp. správcem daně zjištěného skutkového stavu. Městský soud poznamenává, že správce daně vystavěl svoje pochybnosti zejména na tom, že auditní stopa nesevřídčí tomu, co tvrdí žalobkyně, dále správci daně žalobkyně nepředložila doklady k prokázání přijetí zdanitelného plnění deklarovaného na fakturách (např. smlouvy), společnost Bardosil s. r. o. neuvedla deklarovaný prodej v kontrolním hlášení za dané zdaňovací období a v neposlední řadě ze svědecké výpovědi pana T. J., jednatele společnosti JAKA MB s. r. o., je zřejmé, jak bylo se zbožím naloženo.
19. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 4 stejného ustanovení dále platí, že *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

20. Uplatní-li plátce nárok na odpočet DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění, která správce daně následně zpochybní, je na plátcích, aby v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázal splnění nejen formálních, ale i hmotněprávních podmínek odpočtu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2008, č. j. 7 Afs 112/2007-40, č. 1836/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79).
21. Formální podmínkou uplatnění nároku na odpočet DPH je především existence daňového dokladu vystaveného plátcem podle § 73 odst. 1 zákona o DPH. Hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet pak vyplývají z § 72 odst. 1 zákona o DPH, podle něhož nárok na odpočet na vstupu vzniká plátcích, který zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.
22. Pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předložených a řádně zaúčtovaných dokladů, ale i stav faktický, tedy faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k uskutečnění zdanitelných plnění daňovým subjektem. Z konstantní judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokázání daňově uznatelného výdaje či nároku na odpočet je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH nebo samotné výše DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Nebylo-li zdanitelné plnění uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně úplného, daňového dokladu [srov. náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (N 73/22 SbNU 131), rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013-45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32].
23. V těchto sporech je často klíčová otázka rozložení důkazního břemene. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Stane-li se tak, je pak na správci daně, aby prokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. 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 se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, , ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36, ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod [23], či ze dne 22. 3. 2022, č. j. 1 Afs 345/2021-49, bod [25]). K přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (či naopak) může dojít i opakovaně. Vzniknou-li tedy na základě předložených důkazů správci daně další pochybnosti, nic mu nebrání v tom, aby daňový subjekt opětovně vyzval k prokázání rozhodných skutečností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2021, č. j. 1 Afs 49/2021-39).
24. K auditní stopě se pak vyjadřoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106, tak, že *„daňový doklad v procesu dokazování nelze pojímat jako zcela*

samostatný izolovaný dokument, ale váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které vytváří ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby; tvoří spolehlivou auditní stopu, zdokumentovaný tok plnění, kterou daňový subjekt zajistí především tím, že bude uschovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samotného počátku transakce (např. informace o získání obchodního partnera, o původu zboží, objednávky, zajištění dopravy, skladovou evidenci, etc.).“ Auditní stopu však žalobkyně dokládala pouze předložením primárních dokladů a návrhy na výslechy svědků, u nichž však lze souhlasit s žalovaným, že tito nejsou způsobilými potvrdit přijetí plnění od deklarovaného dodavatele a zároveň prokázat použití k ekonomické činnosti. V této souvislosti městský soud v podrobnostech odkazuje na body 43. až 45. napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný srozumitelným a logickým způsobem uvádí, jaké úvahy jej vedly k nepřistoupení k provedení svědeckých výpovědí žalobkyní navrhaných svědků. Přestože byla žalobkyně opakovaně ze strany správce daně upozorňována na nedostatečné prokázání jí tvrzených skutečností, ničeho dalšího nepředložila.

25. Namítá-li žalobkyně, že žalovaný založil vlastní libovůli, když odmítl provedení navržených svědeckých výpovědí, je nutné uvést, vzhledem k tomu, že tato žalobní námitka byla zcela vypořádána v odůvodnění napadeného rozhodnutí a nad rámec, ve kterém byla uplatněna jako odvolací námitka, žalobkyně v žalobě nic nového neuvádí (viz blíže odst. [11] a [12] výše), městský soud přistoupil k jejímu vypořádání v obdobné míře obecnosti, v jaké byla uplatněna.
26. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80 „*správce daně je sice povinen dbát o úplné zjištění všech rozhodných skutečností, ovšem navržené důkazní prostředky provede, jen pokud jsou potřebné ke zjištění stavu věci (§ 31 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je tedy oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědka. To neznamená, že předem nepřípustně hodnotí možný obsah výpovědi. Na potřebnost výslechu svědka může soudit právě z návrhu daňového subjektu, čeho byla navržená osoba svědkem, na jakém jednání se podílela, a k čemu má být konkrétně slyšena.*“ Městský soud se na tomto místě ztotožňuje s žalovaným, že z návrhu na výslech paní M. P., která byla u žalobkyně odpovědná za zpracování daňového přiznání a kontrolního hlášení, není zřejmé, jak by tato mohla prokázat uskutečnění plnění od společnosti J.D. stavební s. r. o. pro žalobkyni. Její vyjádření by tak nemohlo mít větší důkazní hodnotu než vyjádření žalobkyně. Ostatně takto vyjádřit se paní M. P. mohla při jednáních u správce daně, jichž se v několika případech účastnila. Kromě toho žalobkyně vyjma prostého konstatování, že tato svědkyně mohla potvrdit faktické přijetí plnění od dodavatele, neuvádí, na základě jakých konkrétních skutečností mohla tato svědkyně potvrdit přijetí plnění od společnosti J.D. stavební s. r. o. Rovněž není pravdou, že by žalovaný řádně neodůvodnil, z jakého důvodu tyto svědecké výpovědi neprovedl. Žalovaný naopak vyčerpávajícím způsobem popsal svou úvahu, která ho k takovému závěru vedla a je to naopak žalobkyně, která na tyto závěry žalovaného v podané žalobě nikterak nereagovala. Obdobné pak platí i co se týče výpovědi svědka pana T. J., zprostředkovatele zakázek mezi žalobkyní a společností J.D. stavební s. r. o. Městský soud se s provedeným hodnocením žalovaného ztotožňuje, neboť ve svém celku je tato úvaha srozumitelná, logická a tvoří ucelenou argumentační linii a v podrobnostech odkazuje na body 44. a 45. napadeného rozhodnutí.
27. K námitce žalobkyně, že nereaguje-li poplatník uspokojivým způsobem na výzvy vydané v daňovém řízení, nezabývá to správcem daně povinností dbát na zjištění rozhodných skutečností ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu, městský soud uvádí, že přezkoumal

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

rozhodnutí napadené žalobou a neshledal, že by žalovaný, resp. správce daně, nezajistil a adekvátně nevyhodnotil veškeré skutečnosti nezbytné pro potřeby vydání dodatečného platebního výměru. Soud neshledává důvod opisovat již jednou vyřčené, proto v souladu s např. rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, pro stručnost odkazuje na skutečnosti uvedené v bodech 34. až 36., 39. až 41. a 47. napadeného rozhodnutí, v nichž je dostatečně přezkoumatelným způsobem popsáno, jak správní orgány v posuzované věci postupovaly a jakým způsobem se pokoušely zjistit skutkový stav i přes absenci reakce ze strany dodavatelů žalobkyně. V této souvislosti městský soud znovu poukazuje na rozložení a přechod důkazního břemene, jímž se podrobně zabýval zejména v bodech [19] až [23] tohoto rozsudku, a dále městský soud odkazuje na definici auditní stopy uvedenou v bodu [24] tohoto rozsudku. Žalobkyně byla žalovaným, resp. správcem daně upozorněna na to, že v případě dodavatele J.D. stavební s.r.o. auditní stopa nesvědčí tomu, co žalobkyně tvrdí. Přesto žalobkyně žádné další důkazní prostředky nepředložila a ani svoje tvrzení nijak dále neupravila. V případě dodavatele JAKA MB s.r.o. bylo v daňovém řízení prokázáno, že na žalobkyni nepřešlo právo zacházet se zbožím jako jeho vlastník ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty, když z výpovědi jednatele této společnosti, pana T. J., provedené již v průběhu daňové kontroly, vyplynulo, že dané zboží bylo předáno společnosti NEON LAK (v podrobnostech viz body [16] a [17] tohoto rozsudku). Pro úplnost městský soud uvádí, že v posuzované věci nebylo důvodem neuznání nároku na odpočet to, že by dodavatelé žalobkyně byli nekontaktní, či že by dané plnění nebylo zahrnuto do jejich kontrolních hlášení. Důvodem pro neuznání nároku bylo to, že žalobkyně neprokázala, že by zdanitelné plnění přijala právě od jí deklarovaných společností a že by tato plnění použila ke své ekonomické činnosti.

28. Městský soud proto uzavírá, že správci daně oprávněně vznikly pochybnosti ohledně deklarovaných plnění žalobkyně, které vyjádřil a řádně vyzval žalobkyni k jejich odstranění. Na žalobkyni přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH a žalobkyně tak byla povinna odstranit správcem daně vyjádřené pochybnosti o fakticitě deklarovaného plnění a jeho použití k ekonomické činnosti. Žalobkyni navrhované výsledky svědků však tyto pochybnosti nebyly způsobilé odstranit a sama již žádné další důkazy schopné pochybnosti odstranit nenavrhl a ani ve smyslu shora citované judikatury (bod [23] tohoto rozsudku) nekorigovala svá původní tvrzení, nenabídla tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností. V podané žalobě již žalobkyně pouze velmi obecně rozporovala dílčí tvrzení žalovaného, jež však nemohlo zpochybnit komplexní argumentaci, kterou žalovaný v žalobou napadeném správním rozhodnutí vystavěl, a již vůbec nemohlo prokázat splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH. Logickým vyústěním neunesení důkazního břemene bylo, že správce daně doměřil daň.
29. Městský soud pro úplnost doplňuje, že si je vědom recentní judikatury Soudního dvora Evropské unie ve věci ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, a na něj navazujícího rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS. Dané věci se zabývaly otázkou uznání nároku na odpočet DPH v případě, že není přesně znám konkrétní dodavatel, který plnění podle daňového dokladu poskytl. V nyní posuzované věci však nebylo primárně sporné, kteří dodavatelé žalobkyni deklarovaná plnění dodali, ale vůbec skutečnost, zda k takovým plněním došlo. Žalobkyni nebylo vytykáno pouze neprokázání osoby dodavatele, nýbrž i neprokázání dalších skutečností rozhodných pro přiznání nároku na odpočet daně – zejména toho, zda byla sporná plnění žalobkyni vůbec dodána a zároveň zda takové plnění použila

ke své ekonomické činnosti. Žalobkyně neodstranila pochybnosti správce daně a neunesla svoje důkazní břemeno právě v této otázce, když neprokázala uskutečnění plnění, resp. jeho použití k ekonomické činnosti. Za takové situace nejsou závěry uvedené ve výše citovaných rozhodnutích pro věc podstatné a na posuzovanou věc nedopadají (shodně viz bod [19] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2022, č. j. 10 Afs 146/2022-33, bod [24] rozsudku stejného soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 6 Afs 391/2020-45, nebo bod [32] rozsudku ze dne 1. 11. 2022, č. j. 7 Afs 105/2022-42, či bod [34] rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 5. 2022, č. j. 31 Af 28/2021-78). Jak již ostatně Nejvyšší správní soud uvedl např. v rozsudcích ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, nebo ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci Kemwater, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

30. Z výše uvedených důvodů městský soud neseznal žádnou ze vznesených námitek důvodnou, proto žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
31. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úřední povinnosti, proto mu soud podle § 60 odst. 7 s. ř. s. náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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). 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 29.01.2024

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem provedla: S. K.