



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **H2 Medical s.r.o.**, se sídlem Fialova 917/14, Šumperk, zast. Mgr. Martinem Blaško, LL.M., advokátem se sídlem Olbrachtova 1334/27, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 7. 2018, č. j. 31291/18/5300-22442-706033, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočky Olomouc ze dne 18. 2. 2020, č. j. 65 Af 57/2018 - 49,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci je řešena zejména otázka přenosu důkazního břemene v rámci daňové kontroly při dokazování a následném zpochybňování uskutečnění zdanitelného plnění při uplatnění odpočtu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

[2] Po provedené daňové kontrole Finanční úřad pro Olomoucký kraj doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 2. 2017, č. j. 344256/17/3109-50522-807041, DPH za zdaňovací období červen 2014 ve výši 252 000 Kč a uložil povinnost uhradit penále ve výši 50 400 Kč. K odvolání žalobkyně proti uvedenému výměru byla změněna splatnost doměřené částky, ve zbytku žalovaný výměr potvrdil, neboť žalobkyně podle správců daně neprokázala nárok na odpočet DPH za služby dle smlouvy o poradenství od dodavatele Perfect Office s. r. o.

[3] Podanou žalobu proti v záhlaví uvedenému rozhodnutí žalovaného krajský soud zamítl, jelikož žalobkyně neunesla důkazní břemeno a nevyvrátila konkrétně vymezené pochybnosti správce daně a neprokázala, že došlo k deklarovanému plnění. Nárok na odpočet DPH tak správně nebyl uznán.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadá výše označený rozsudek krajského soudu kasační stížností se třemi kasačními námitkami, na základě kterých požaduje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[5] V první kasační námitce stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z několika důvodů. Předně se krajský soud neměl vypořádat s námitkou ohledně její účasti na daňovém podvodu. Dále se nedostatečně zabýval podrobnými námitkami v odvolání, které stěžovatelka nepovažovala za účelné znovu opakovat do žaloby; krajský soud rovněž neuvedl konkrétní tvrzení, které stěžovatelka neprokázala, zároveň není zřejmé, jak hodnotil důkazy, a absentuje i úvaha o tom, zda bylo doměření DPH v souladu se zákonem.

[6] Ve druhé námitce se stěžovatelka věnuje otázce rozložení důkazního břemene. Dle jejího názoru důkazní břemeno neunesl již správce daně při zpochybnění předložených dokladů. Zároveň v obecné rovině namítá, že krajský soud měl v tomto kontextu také nesprávně vyložit pojem „věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí“ a vystavět své závěry na nepodložených domněnkách. Stěžovatelka vyvinula maximální úsilí pro předložení všech dokladů a vysvětlení. Zároveň bylo na dodavatelích, aby prokázali, že se nejednalo o simulované právní jednání, a za tímto účelem měl správce daně provést místní šetření.

[7] V poslední, třetí, kasační námitce namítá nesprávné hodnocení důkazů správci daně, jelikož důkazy nebyly hodnoceny jednotlivě a ve vzájemných souvislostech; správci daně pouze vytrhávali z kontextu některé skutečnosti a na základě svých pochybností, nikoliv existujících důkazů, činili závěry. Tím porušili § 1 odst. 2 a § 92 odst. 2, 3, 4 a odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), o dokazování v daňovém řízení.

[8] Žalovaný ve vyjádření poukazuje u první kasační námitky na judikaturní vymezení nepřezkoumatelnosti a na to, že otázka daňového podvodu je v tomto případě irelevantní. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pak neshledává ani v dalších namítaných důvodech. Ke druhé námitce obsáhle uvádí, že důkazní břemeno jednoznačně na stěžovatelku přešlo a ta jej následně neunesla. U třetí námitky uvádí, že stěžovatelka nenamítá žádné konkrétní nesprávné hodnocení a omezila se pouze na obecné fráze. Všechny důkazní prostředky přitom byly hodnoceny v souladu se zákonem. Z těchto důvodů navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Následně přezkoumal rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti, namítaných důvodů, včetně důvodů, ke kterým přihlíží z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)].

[10] Kasační stížnost není důvodná.

III.a K nepřezkoumatelnosti

[11] V první námitce stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, zejména v odůvodnění vědomosti o daňovém podvodu. Tato námitka není důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud obecně připomíná, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost

pokračování

přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit samotný obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění krajského soudu je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že krajský soud nevyvracel každý dílčí argument uplatněný účastníky (usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, odst. [29]). Namítané vady v napadeném rozsudku neshledal.

[13] U nevypořádání otázky existence a vědomosti o daňovém podvodu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se žalovaným a uvádí, že v projednávaném případě jde o otázku irelevantní. Odpočet v dané věci nebyl přiznán pro neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění, a nárok na odpočet tedy nikdy nevznikl. Až v případě, že by stěžovatelka měla nárok na odpočet daně, bylo by možné se zabývat existencí daňového podvodu (viz nejnověji např. rozsudek NSS ze dne 12. 7. 2022, č. j. 6 Afs 403/2020 - 63, odst. [23], nebo rozsudek NSS ze dne 1. 7. 2022, č. j. 5 Afs 163/2021 - 41, odst. [27]; či výstižný rozsudek NSS ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30, odst. [16]). To ostatně uvedl již krajský soud (bod 43. napadeného rozsudku), jehož úvahy tak nejsou nepřezkoumatelné. V tomto rozsahu je pak nepodstatná jakákoliv další argumentace stěžovatelky ohledně existence daňového podvodu v kasační stížnosti.

[14] Ve zbytku této námitky Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že kvalita žaloby předurčuje kvalitu jejího vypořádání soudem, který není povinen ani oprávněn za stěžovatelku domýšlet další argumenty a vyhledávat na jejím místě možné vady napadeného rozhodnutí, není-li k jejich přezkumu vázán z úřední povinnosti (viz např. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78; či nověji např. rozsudek NSS ze dne 15. 8. 2022, č. j. 6 Afs 65/2022 - 62, odst. [23]). Jelikož stěžovatelka v žalobě uplatnila pouze obecné žalobní body bez bližšího rozvedení na projednávaný případ, není možné v souladu s uvedenou judikaturou nyní krajskému soudu vyčítat, že se s nimi vypořádal obdobným způsobem. Zároveň není možné krajskému soudu vyčítat, že nevypořádal námitky uvedené v odvolání, neboť soudní řízení není pokračováním řízení správního a žalobní body je tak třeba výslovně formulovat v žalobě. Konkrétní odkaz, který judikatura za určitých podmínek připouští (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2008, č. j. 2 As 43/2005 - 79; či nověji rozsudek NSS ze dne 18. 8. 2022, č. j. 2 As 269/2021 - 21, odst. [17]), v žalobě není.

III.b K rozložení důkazního břemene

[15] Ve druhé kasační námitce stěžovatelka namítá, že to byl správce daně, který neunesl důkazní břemeno ohledně svých pochyb ohledně faktické realizace plnění. Stěžovatelka tak dle vlastního přesvědčení předložila veškeré možné důkazy, které její nárok dokládají. Ani tato námitka není důvodná.

[16] Obecně na tomto místě Nejvyšší správní soud připomíná (jak již správně učinil i krajský soud – viz body 47. až 58. napadeného rozsudku), že daňový subjekt je povinen jednak daň přiznat (břemeno tvrzení), jednak své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Účetní doklady, tj. příjmové doklady či faktury, však zpravidla samy o sobě neprokazují, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103, odst. [41] až [43]). Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi totiž nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, zpochybní-li správce daně, že zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno tak, jak je uvedeno v dokladech. Daňový doklad je jen formálním důkazem o provedeném zdanitelném plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátce deklaroval, nemůže být důkazní povinnost splněna pouhým

předložením daňového dokladu, byť i formálně správného (srov. náleží ÚS ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99; a rozsudek NSS ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012 - 32; či rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 47/2014 - 74, odst. [25]).

[17] Správce daně prokazuje důvodné pochybnosti o tom, že tvrzení daňového subjektu a doklady jím předložené jsou věrohodné, úplné, průkazné nebo správné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, musí však prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Podaří-li se správci daně takové pochybnosti prokázat, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je pak povinen rozptýlit pochybnosti správce daně. Daňový subjekt bude zpravidla prokazovat sporné skutečnosti jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS; či nověji rozsudek NSS ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020 - 70, odst. [15]). Správce daně samozřejmě není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale jen k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (náleží ÚS ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, č. 130/1996 Sb. ÚS).

[18] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu ohledně důkazního břemene v projednávaném případě (body 54. a 56. napadeného rozsudku). Primární důkazní břemeno stěžovatelka unesla, když předložila fakturu a smlouvu o poradenské činnosti se společností Perfect Office s. r. o. Nicméně důvodné pochybnosti o faktické realizaci plnění vznikly na základě dodaných podkladů, konkrétně obecnosti smlouvy a výše dohodnuté částky. Tím pak došlo k přenosu důkazního břemene zpět na stěžovatelku. Proti tomu ostatně stěžovatelka brojí pouze obecnými námitkami bez vztahu k projednávanému případu a nepoukazuje na konkrétní pochybení krajského soudu. To je ovšem její povinností (srov. odst. [14] tohoto rozsudku, jehož závěry jsou aplikovatelné i na kasační stížnost – viz např. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 249/2016 - 38, odst. [12]).

[19] Stěžovatelka pak následně na výzvu správce daně k vyvrácení jeho pochybností reagovala pouze neurčitě a tak své důkazní břemeno neunesla. Jak již uvedl krajský soud (bod 58. napadeného rozsudku a judikatura tam citovaná), je na každém subjektu vstupujícím do obchodních vztahů, aby zachovával náležitou míru obezřetnosti a zajistil si potřebné podklady pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Tvrzení stěžovatelky nakonec nebylo možné ověřit ani přímo od společnosti Perfect Office s. r. o., jelikož ta na výzvu správce daně nereagovala, místní šetření nebylo z důvodu virtuální adresy možné provést a s deklarováním daňovým zástupcem již ukončila spolupráci. Poskytnutí sporného plnění pak nebylo prokázáno ani výpověďmi předvolaných svědků – konkrétně A. P., který měl údajně plnění poskytnout, ale který nebyl schopný poskytnout detailnější informace a převážně odkazoval na účetnictví společnosti, a M. H., jednatelky společnosti Perfect Office s. r. o., která si na spolupráci obou společností vůbec nevzpomněla, třebaže smlouvu mezi nimi měla podepsat.

[20] Otázka simulace právního jednání je pak v projednávaném případě irelevantní, neboť klíčovou je v tomto případě skutečnost, že stěžovatelka uplatnila odpočet na DPH z plnění, u kterého nedokázala doložit, že jej fakticky obdržela. Ostatně ani stěžovatelka neuvádí jakékoliv konkrétní dopady případného simulovaného jednání na projednávanou věc.

[21] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že jelikož v projednávané věci nebylo prokázáno již samotné faktické dodání zdanitelného plnění, není na místě se zabývat dopady nové judikatury ohledně prokazování osoby skutečného dodavatele (rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20; a navazující rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, č. 4336/2022 Sb. NSS).

pokračování

III.c Ke správnosti hodnocení důkazů

[22] Ve třetí kasační námitce stěžovatelka namítá nesprávné hodnocení důkazů správci daně. Ani tato námitka není důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud konstatuje, že námitka je uplatněna zcela obecně, bez jakékoliv konkretizace na projednávaný případ. Z kasační stížnosti přitom není vůbec zřejmé, které důkazy neměli správci daně hodnotit jednotlivě a ve vzájemných souvislostech, a ze kterých vytrhávají jen určité skutečnosti. Jak již soud konstatoval výše (odst. [19] tohoto rozsudku), ze stěžovatelkou poskytnutých dokladů a výsledků navržených svědků skutečně nevyplývá, že by sporné plnění obdržela. V tomto ohledu jí tedy nelze přisvědčit.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[25] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. září 2022

JUDr. Radan Malík
předseda senátu