



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **M. K.**, narozený X
bytem X
zastoupený společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář, s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2019, č. j. 10173/19/5300-22444-711887

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 13. 5. 2019 doručenou zdejšímu soudu téhož dne domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2019, č. j. 10173/19/5300-22444-711887, jímž

žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce února 2016 ze dne 13. 12. 2017, č. j. 2062341/17/3312-50521-803399 (dále jen „platební výměr“).

2. Platebním výměrem byla žalobci doměřena daň ve výši 67 754 Kč, jelikož správce daně neuznal žalobci nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu za nákup dřevní hmoty od obchodní korporace BAVAPA TRADE v celkové výši 59 949 Kč, čímž došlo k navýšení deklarované daňové povinnosti právě o tuto částku.

II. Obsah žaloby

3. Žalobce v úvodu žalobního podání vymezil dva stěžejní žalobní body – skutkový stav rozhodný pro správné stanovení daně byl žalovaným zjištěn nedostatečně a žalovaný neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Současně připomněl, že žalovaný nezpochybňuje fyzickou existenci předmětného plnění, nýbrž pouze uskutečnění tohoto plnění ze strany uvedené společnosti BAVAPA TRADE.
4. Správní orgány založily své pochybnosti pouze na jediné skutečnosti – společnost BAVAPA TRADE nakoupila zboží od společnosti JOHAL TRANS, která řádně nepřiznala tato plnění ve svém kontrolním hlášení, což ale vůbec nesouvisí s obchody mezi žalobcem a společností BAVAPA TRADE. Fyzická existence dřevní hmoty byla prokázána, společnost BAVAPA TRADE ji v kontrolním hlášení potvrdila, byť opožděně, a přiznala ji také ve svém přiznání k dani z přidané hodnoty. Žalovaný své tvrzení o nákupu dřevní hmoty žalobcem od této společnosti opřel pouze o nesrovnalosti společnosti BAVAPA TRADE v plněních přijatých od JOHAL TRANS. Žalobce prokazoval nákup této dřevní hmoty řádnými daňovými doklady, dodacími listy a také svědeckou výpovědí jednatelky BAVAPA TRADE (paní M.). Žalovaným činěné zpochybnění této svědecké výpovědi se nezakládají na pravdě. Neznalost této svědkyně ohledně přepravy je logické, neboť tuto přepravu předmětného zboží zajišťovala společnost JOHAL TRANS. Žalobce nesouhlasí ani s hodnocením dané výpovědi jako nekonkrétní a obecné, jelikož správce daně této svědkyni kladl otázky obecné a nekonkrétní, přitom je zcela absurdní, že se správce daně odvolává na možnost žalobce klást svědkyni doplňující otázky. S ohledem na to, že společnost BAVAPA TRADE dodávala dřevo mnoha dodavatelům a že toto dřevo fyzicky netěžila, ale odebírala od společnosti JOHAL TRANS, nelze po svědkyni požadovat, aby znala přesně všechny okolnosti o původu dřeva a jeho těžbě i po třech, resp. čtyřech měsících. Celé hodnocení vyznívá spíše jako řízení u subjektu BAVAPA TRADE, o čemž svědčí i správními orgány rozlišované „jehličnatá kulatina“ a „smrková kulatina“, byť tyto označují totéž. Rozdíl v dodávkách dřevní hmoty celkem 16 m³ není neobvyklý. Vozidla přepravující dřevní hmotu nejsou nikdy naložena na plnou kapacitu, přičemž při takovém množství kamionů není uvedena odchylka žádnou výjimkou. Nezaznamenání úprav kvality dřevní hmoty po jejím třízení rovněž nevyvrací tvrzení svědkyně o jejím dodání žalobci ze strany společnosti BAVAPA TRADE. Výše cen za jednotlivá plnění popsaná žalovaným nemůže žádným způsobem zpochybnit pořízení smrkové kulatiny od BAVAPA TRADE. Prodej za nižší cenu než je nákupní cena ze strany BAVAPA TRADE nasvědčuje spíše existenci podvodu na dani z přidané hodnoty

než situaci, že by předmětná plnění nebyla touto společností dodána. Žalovaný nemůže zpochybnit všechny výpovědi, liší-li se pouze v detailech, které samotné dodávky dřevní hmoty nemohly ovlivnit nebo liší-li se ve skutečnostech, u kterých svědkyně nebo žalobce nebyli. Žalobce své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání svého dodavatele předmětného plnění unesl, zatímco žalovaný jednotlivá sdělení přešel nebo jejich význam obrátil, v důsledku čehož nebyl schopen unést své důkazní břemeno. Neúplnost dokumentů či absence kupní smlouvy nemůže vést k závěru, že k dodávkám dřevní hmoty vůbec nedošlo, v případě fiktivního dodavatele by totiž jistě byly tyto dokumenty v naprostém pořádku. Žalobce neměl u žádných obchodů uzavřeny kupní smlouvy ani s jinými dodavateli. Toto žalobce tvrdil i ve vyjádření k seznámení se změnou právního názoru žalovaného, čímž se ale žalovaný vůbec nezabýval. V této části je proto napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí je dána i tím, že žalovaný uváděl na podporu svých tvrzení argumenty, které nebyly podloženy žádnými důkazními prostředky a u kterých nebylo patrné, jak k nim žalovaný dospěl. Závěry žalovaného uvedené v bodě 45 napadeného rozhodnutí se nezakládají na pravdě, jelikož došlo k záměně přijatých a poskytnutých plnění v kontrolním hlášení. Pokud bylo prokázáno, že plnění fakticky existovalo a není prokázán pouze dodavatel nebo přesný rozsah zdanitelných plnění, je žalovaný povinen zkoumat, zda nedošlo u předmětného plnění k podvodu na dani, resp. zda toto plnění není podvodem zasaženo, a zda o tom žalobce věděl nebo vědět mohl. Žalovaný však takto nepostupoval.

III. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný se k žalobnímu návrhu vyjádřil podáním ze dne 24. 6. 2019. Námitky obsažené v žalobě korespondují s odvolacími námitkami, s nimiž se žalovaný patřičně v napadeném rozhodnutí vypořádal. Tvrzení stran svědecké výpovědi paní M. je účelové, jelikož otázky kladené správcem daně byly zcela konkrétní, zatímco její odpovědi byly nekonkrétní a rozporné. Výslech této svědkyně nepodává dostatečně ucelený obraz o průběhu spolupráce mezi žalobcem a společností BAVAPA TRADE. Zjištění popsaná v bodech 25 až 31 napadeného rozhodnutí zakládají důvodné pochybnosti, zda se žalobcem deklarované transakce fakticky odehrály tak, jak je prezentováno na daňových dokladech, tj. kdo byl faktickým dodavatelem předmětného zboží, resp. od koho žalobce zboží zakoupil. Tím bylo přeneseno důkazní břemeno zpět na žalobce a bylo na něm, aby předestřené pochybnosti vyvrátil a svá tvrzení prokázal. K námitce týkající se bodu 45 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že jde zcela zřejmě o chybu v psaní, neboť mělo být uvedeno, že „společnost Bavapa přijetí deklarovaných plnění od dodavatele Johal ve svém kontrolním hlášení nevykázala.“ Skutečnost, že žalovaný vycházel ze správné teze a nikoliv z chybně uvedeného textu, podporuje bod 47 napadeného rozhodnutí, nadto že samotné žalobní námitky je evidentní, že žalobce správné znění odvodil z kontextu napadeného rozhodnutí, přičemž tato skutečnost nemá na jeho zákonnost žádný vliv. Dále žalovaný nesouhlasil ani s tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Neztotožnil se ani se závěrem žalobce o povinnosti zkoumat existenci daňového podvodu, a zda o tom žalobce věděl nebo alespoň mohl vědět, bylo-li prokázáno faktické plnění. Odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, je v rozporu s dosavadní převažující judikатурní praxí. K posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně. Pro odepření nároku na odpočet daně postačí, není-li prokázáno, kdo zdanitelné plnění poskytl či dodal, a nelze tak určit, že to byla osoba povinná k dani.

IV. Replika žalobce

6. Na vyjádření žalovaného žalobce zareagoval replikou ze dne 29. 7. 2019, v níž setrval na svých argumentech obsažených již v žalobním návrhu.

V. Posouzení věci krajským soudem

7. Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s. osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.
8. Krajský soud v Brně přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**. O žalobě soud rozhodl, aniž by nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 s. ř. s.
9. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že se jí soud musí zabývat z úřední povinnosti nad rámec dalších uplatněných žalobních námitek. Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat.
10. Žalobce považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, jelikož se žalovaný vůbec nezabýval tvrzením žalobce o absenci kupních smluv také s jinými dodavateli. Navíc podle žalobce žalovaný uváděl na podporu svých tvrzení argumenty, které nebyly podloženy žádnými důkazními prostředky a u kterých nebylo patrné, jak k nim žalovaný dospěl.
11. Krajský soud však považuje napadené rozhodnutí za plně přezkoumatelné. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí explicitně neuvedl svou úvahu stran kupních smluv s jinými dodavateli žalobce, z napadeného rozhodnutí lze minimálně implicitně seznat, jak obecně žalovaný hodnotil absenci uzavřených smluv (k tomu viz s. 9 a 10 napadeného rozhodnutí). Z napadeného rozhodnutí ani není zřejmé, že by žalovaný své argumenty nepodložil příslušnými důkazními prostředky, u nichž by nebylo patrné, jak k nim žalovaný dospěl. Naopak je z žalovaným uvedených tvrzení jasné, na základě jakých skutečností k nim tento dospěl.
12. Obecně lze konstatovat, že napadené rozhodnutí je postaveno na řádně uvedených ustanoveních zákona. Žalovaný také jasně uvedl, z jakých dokumentů (a dalších důkazních prostředků) při svém rozhodnutí vycházel. Nelze tak dospět k závěru, že by rozhodnutí žalovaného neobsahovalo zákonnou úpravu, o kterou se opírá, a neobsahovalo vypořádání některé ze vznesených námitek, či by neobsahovalo důkazy pro podporu skutečností, na kterých je postaveno, a následkem tohoto nedostatku by tak bylo nutné napadené rozhodnutí žalovaného považovat z tohoto důvodu za nepřezkoumatelné. Odůvodnění napadeného rozhodnutí není vnitřně rozporné, lze rozeznat, co je odůvodnění a co je výrok, výrok tohoto rozhodnutí není v rozporu s odůvodněním; lze z něj zjistit, jak vlastně žalovaný ve věci rozhodl a lze také seznat, jakými úvahami se žalovaný řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu a také z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce. O přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí svědčí i ta skutečnost, že žalobce s napadeným rozhodnutím bez jakýchkoliv problémů v žalobě argumentačně polemizuje, uvádí své

právní názory odlišné od názorů žalovaného a celkově mu nečiní problém napadené rozhodnutí podrobit svému „přezkumu“ jako účastníku řízení.

13. Lze proto uzavřít, že soud žalobcem formulované námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí nevyhověl.
14. Ze správního spisu plynou následující rozhodné skutkové okolnosti. Žalobce ve svém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2016 podaném dne 29. 3. 2016 vykázal vlastní daň ve výši 7 805 Kč, současně s tímto podal kontrolní hlášení. Dodavatel žalobce uvedený v tomto kontrolním hlášení nepodal své kontrolní hlášení, došlo proto ze strany žalobce nejprve k podání informací o jeho činnosti a následně dne 15. 4. 2016 k zahájení daňové kontroly. Žalobci se nepodařilo prokázat podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 59 949 Kč ze základu daně 285 468 Kč z nákupu smrkové kulatiny od dodavatele BAVAPA TRADE s.r.o. Nakoupené zboží žalobce následně prodal odběrateli WOOD & PAPER a.s. Konkrétně se žalobci nepodařilo prokázat přijetí zboží v rozsahu deklarovaném na předložených daňových dokladech. Správce daně v průběhu daňového řízení dospěl k závěru, že deklarované obchodní transakce jsou zasaženy daňovým podvodem, o němž žalobce věděl a nepřijal potřebná opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil. Opakovaně tyto závěry byly konstatovány ve zprávě o daňové kontrole ze dne 11. 12. 2017 následované vydáním platebního výměru, jímž byla žalobci vyměřena vlastní daň z přidané hodnoty ve výši 67 754 Kč (neuznaný odpočet daně 59 949 Kč a žalobcem původně deklarovaná výše vlastní daně 7 805 Kč). Žalobce podal proti platebnímu výměru odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a platební výměr potvrdil. Oproti správci daně však žalovaný změnil právní hodnocení případu, když rozporoval již samotné naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, zatímco opustil argumentaci o účasti žalobce na daňovém podvodu.
15. Podstatou sporu je především otázka, zda žalovaný unesl své důkazní břemeno, resp. zda žalobce prokázal splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobci se nepodařilo prokázat přijetí zboží v rozsahu deklarovaném na předložených daňových dokladech od deklarovaného dodavatele BAVAPA TRADE s.r.o.
16. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-19, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124).
17. Dle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Povinností daňového subjektu je dle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu 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 naopak dle § 92 odst. 5 daňového řádu prokazuje oznámení vlastních písemností; skutečnosti rozhodné pro užití

právní domněnky nebo právní fikce; skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem; skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti; skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

18. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že doklady předložené daňovým subjektem jsou v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost předkládaných dokladů a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně samozřejmě není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (náleze Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Odkázat lze také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71, či ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66.
19. 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.
20. Dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce daně oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění uvedených pod písm. a) až e) tohoto ustanovení. Dle písm. a) tohoto ustanovení se jedná o účel uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
21. Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí být splněny podmínky uvedené v § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Dle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce povinen předložit daňový doklad se zákonem stanovenými náležitostmi, aby mu mohl být přiznán nárok na odpočet daně.
22. Znamená to tedy, že daňový subjekt je povinen tvrdit, chce-li uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem daně z přidané hodnoty, přijal plnění zákonem charakterizované jako zdanitelné plnění a použil je pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Daňový subjekt proto musí v daňovém řízení

prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem daně z přidané hodnoty, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

23. Právní úprava daně z přidané hodnoty tedy rozlišuje jednak hmotněprávní a jednak formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet, přičemž pokud tyto byly naplněny, zásadně pak již odpočet nelze odmítnout. Odpočet daně z přidané hodnoty je totiž nedílnou součástí mechanismu této daně a jako takový nemůže být v zásadě omezen (k tomu blíže např. rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. července 1995, BP Supergaz, C 62/93, Recueil, s. I 1883, bod 18, a ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C 110/98 až C 147/98, Recueil, s. I 1577, bod 43).
24. Prokazování přijetí zdanitelného plnění je samozřejmě prvotně záležitostí dokladovou (formální), současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (splnění hmotněprávních podmínek). To znamená, že ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi a evidence jako taková nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění obchodního případu v něm deklarovaného, pokud není prokázáno, že k jeho uskutečnění fakticky došlo. Jestliže tedy není prokázáno, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. jako N 73/22 SbNU 131, rozsudek 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).
25. Stejný přístup k naplnění této podmínky zastává též Soudní dvůr Evropské unie. Ten v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, které dělí na podmínky formální a podmínky (věcné) hmotněprávní. Princip, na kterém je daň z přidané hodnoty vystavěna, v podobě zásady daňové neutrality pak vyžaduje, aby byl odpočet daně z přidané hodnoty přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (blíže rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věci Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, bod 63; Uszodaépítő, C-392/09, bod 39; Nidera Handelscompagnie, C-385/09, body 42 a 43, jakož i Idexx Laboratories Italia, C-590/13, bod 38; EMS-Bulgaria Transport, bod 62; či Salomie a Oltean, C-183/14, body 58 a 59).
26. V bodě 28 rozsudku ze dne 15. 9. 2016, ve věci Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord, C-518/14, Soudní dvůr Evropské unie vymezil hmotněprávní podmínky jako podmínky uvedené v čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“), která nahradila tzv. šestou směrnici (Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně).
27. Článek 168 písm. a) směrnice stanoví: *„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky: a) DPH, která je splatná*

nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani“.

28. Výklad tohoto ustanovení poskytl Soudní dvůr Evropské unie již vícekrát, vždy se stejným výsledkem. Soudní dvůr v rozsudku ve věci *Senatex* zdůraznil, že „[p]roto, aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedené směrnice a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura).“ Obdobně se Soudní dvůr EU vyslovil i v rozsudcích ve věci *Centralan Property*, C-63/04, bod 52; *Tóth*, C-324/11, bod 26; *Bonik*, C-285/11, bod 29; *Barlis 06*, bod 40; či usnesení ve věci *Jagiełło*, C-33/13, bod 27).
29. Z ustálené judikatury Soudního dvora EU tedy vyplývá, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty náleží i to, že zboží musí být dodáno či služba poskytnuta osobou povinnou k dani.
30. Případná neúčast na daňovém podvodu je sekundární podmínkou nároku na odpočet daně. Pokud je plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu (věděla či vědět mohla, že plnění je zasaženo daňovým podvodem), nenáleží jí nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006, ve věci *Axel Kittel*, C-439/04, či ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech *Optigen* a ostatní, C-354/03). K posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, bod 52 an.; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, bod 38; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17, bod 22; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32 či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35, bod 13).
31. Jestliže ovšem shledá správce daně, že nejsou naplněny již primární hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, je tato skutečnost postačující k odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a je tudíž bezpředmětné se zabývat otázkou případné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu (respektive tím, zda o své účasti na daňovém podvodu daňový subjekt věděl).
32. Žalobce ve svém žalobním návrhu argumentoval především tím, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
33. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zrekapituloval vzniklé pochybnosti v průběhu daňového řízení, které se týkaly společnosti *JOHAL TRANS s.r.o.*, ceny zboží, množství zboží, výsledku L. M. a dokumentace obchodních transakcí. Dané pochybnosti byly správcem daně vyjádřeny ve výzvách k prokázání skutečností, přičemž s ohledem na změnu právního názoru, k níž žalovaný dospěl, byly shrnuty v seznámení se změnou právního názoru ze dne 6. 2. 2019, č. j. 5296/19/5300-22444-711887.
34. Konkrétně se jednalo o následující skutečnosti. Žalobce od společnosti *BAVAPA TRADE s.r.o.* nakoupil smrkovou kulatinu v celkovém množství 154,37 m³ za cenu 285 469 Kč (daň z přidané hodnoty činila částku 59 949 Kč), kterou převzal v Jablůnce. Následně svému odběrateli *WOOD & PAPER a.s.* prodal 170,73 m³ této kulatiny za cenu 324 973 Kč (daň z přidané hodnoty činila 68 244 Kč). Společnost *BAVAPA TRADE s.r.o.* měla

dané zboží (označené jako jehličnatá kulatina) od společnosti JOHAL TRANS s.r.o., přičemž jí bylo dodáno v množství 132,76 m³ za cenu 272 158 Kč (bez daně z přidané hodnoty), datum uskutečnění zdanitelného plnění se shodovalo s daty na daňových dokladech vystavených společností BAVAPA TRADE s.r.o. pro žalobce. Společnost JOHAL TRANS s.r.o. přitom ve svém kontrolním hlášení původně toto plnění pro BAVAPA TRADE s.r.o. neuvedla, údaje v jejím daňovém přiznání se neshodovaly s údaji v podaném kontrolním hlášení a daná společnost byla nekontaktní. Ke dni 14. 11. 2017 byla navíc zrušena s likvidací. Ostatně ani společnost BAVAPA TRADE s.r.o. původně své kontrolní hlášení nepodala a učinila tak dva dny poté (14. 4. 2016), co se žalobce dozvěděl, že tato společnost kontrolní hlášení nepodala. Navíc v daném kontrolním hlášení nevykázala konkrétně toto plnění pro žalobce. Konečně toto kontrolní hlášení podala L. M., avšak v té době již nebyla jednatelkou této společnosti (tou byla do 8. 3. 2016), neměla tak přístup k datové schránce této společnosti.

35. Na základě zjištěných cen žalovaný argumentoval jednotkovou cenou. Společnost BAVAPA TRADE s.r.o. nakoupila za jednotkovou cenu 2 050 Kč na m³, zatímco jednotková cena, za kterou nakoupil žalobce od BAVAPA TRADE s.r.o., byla mezi 1 800 až 1 900 Kč na m³; průměrná jednotková cena pro odběratele WOOD & PAPER a.s. byla přibližně 1 900 Kč na m³. Jednalo se tak o vyšší jednotkovou cenu, a to navzdory tvrzení o třídění předmětného zboží dle kvality, které dle vlastních slov prováděl až žalobce. Nadto po třídění by mělo být dřevní hmoty méně, přesto žalobce dle dokladů dodal společnosti WOOD & PAPER a.s. více, než přijal od společnosti BAVAPA TRADE s.r.o.
36. Ve vztahu k osobě L. M., jednatelky společnosti BAVAPA TRADE s.r.o. v období, v němž se měly předmětné transakce uskutečnit, lze uvést, že tato ve svědecké výpovědi potvrdila faktické uskutečnění deklarovaných transakcí, nicméně k těmto transakcím a ke spolupráci se žalobcem neuvedla mnoho podrobností. Daná svědecká výpověď přitom byla provedena pouze 4 měsíce po realizaci předmětných transakcí, přičemž v tomto časovém intervalu by si relevantní skutečnosti ještě mohla pamatovat. Součástí ceny od JOHAL TRANS s.r.o. měla být dle této svědkyně i přeprava, tato však nevyplývala z předložených dokladů. Naopak bylo z daných dokladů zřejmé, že celková cena byla určena dle jednotkové ceny. Rozpor lze spatřovat i v jejím tvrzení, že již nemá přístup do účetnictví, neboť současně uvedla, že může některé doklady naskenovat a poslat.
37. K dokumentaci obchodních transakcí lze poukázat na zjištěný doklad od BAVAPA TRADE s.r.o., který nebyl zahrnut do evidence pro účely daně z přidané hodnoty. Navíc všechna zdanitelná plnění přijatá v únoru 2016 žalobce hradil v hotovosti, zatímco pouze prověřované transakce v hotovosti. K těmto transakcím neměl uzavřenou písemnou smlouvu, a to ani s majitelem pozemku, na němž mělo být v Jablůnce zboží skladováno, zatímco v případě spolupráce se společností WOOD & PAPER a.s. měl příslušné doklady uschovány.
38. Ve svém souhrnu se jedná o skutečnosti, které založily pochybnosti správce daně ohledně realizace dodávky předmětného zboží od deklarovaného dodavatele BAVAPA TRADE s.r.o. Lze především poukázat na rozdíl v množství dodávaného zboží, které se v tvrzeném řetězci JOHAL TRANS s.r.o. – BAVAPA TRADE s.r.o. – žalobce – WOOD & PAPER a.s. navyšuje, zatímco logické by bylo jeho snižování (s ohledem na žalobcem tvrzené třídění zboží vedoucí k určité ztrátě na jeho celkovém množství). Stejně tak dochází k nelogickému zjištění stran ceny zboží v daném řetězci. Průběh obchodů se společností WOOD & PAPER a.s. byl ze strany žalobce řádně zdokumentován – daňové doklady

obsahovaly přesnou identifikaci zboží, žalobce disponoval protokoly o přejímce dříví, předložil bankovní výpisy či doklady o přepravě zboží, zatímco v případě spolupráce se společností BAVAPA TRADE s.r.o. obdobná „kvalita“ podkladů chyběla.

39. Soud má na základě rekapitulovaných pochybností za to, že správní orgány v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu žalobce seznámily s důvodnými pochybnostmi o správnosti údajů uvedených v předložených daňových dokladech a evidencích, a tedy relevantním způsobem zpochybnilly tvrzení žalobce i jím předložené doklady. Tímto tedy ve smyslu výše uvedených judikатурních závěrů přenesly na žalobce důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu ve věci prokázání jím tvrzených skutečností, přičemž krajský soud se ztotožňuje s právním závěrem žalovaného (i správce daně), že žalobce toto důkazní břemeno neunesl a tedy nevyvrátil pochybnosti správce daně.
40. Nelze přisvědčit žalobci v tvrzení, že by správní orgány založily své pochybnosti pouze na jediném faktu, a to nákupu zboží ze strany společnosti BAVAPA TRADE s.r.o. od společnosti JOHAL TRANS s.r.o., která řádně nepřiznala tato plnění ve svém kontrolním hlášení. Z výše uvedených pochybností, které správním orgánům vznikly, je zřejmé, že se nejedná o jediný fakt, na jehož základě by byly založeny pochybnosti správních orgánů.
41. Soud se neztotožnil s hodnocením svědecké výpovědi paní M., jak jej žalobce uvádí v žalobním návrhu. Správní orgány této svědkyni pokládaly otázky týkající se předmětného zboží, tato svědkyně však na ně odpověděla toliko obecně a neuvedla bližší podrobnosti týkající se předmětných obchodů. Naopak má soud za to, že po čtyřech měsících od realizace předmětné spolupráce by si daná svědkyně měla být schopna pamatovat bližší podrobnosti, než uvedla ve své výpovědi. Soud nemá za to, že by žalovaný danou svědeckou výpověď zcela zpochybnil, nicméně na základě ní mu vznikly oprávněné pochybnosti stran skutečného dodání předmětného zboží.
42. Se žalobcem lze souhlasit v tom, že se obchodů mezi JOHAL TRANS s.r.o. a BAVAPA TRADE s.r.o. neúčastnil, nicméně tyto obchody předcházely obchodům mezi žalobcem a společností BAVAPA TRADE s.r.o., přičemž tento dodavatel žalobce měl zboží, které žalobci dodal, získat v rámci obchodů s JOHAL TRANS s.r.o. Je proto logické, že se správní orgány zabývaly také otázkou těchto předcházejících obchodů, tj. otázkou, zda společnost BAVAPA TRADE s.r.o. vůbec mohla disponovat zbožím, které následně žalobci dodávala a které bylo předmětem daného daňového řízení.
43. Krajský soud nesouhlasí s argumentací žalobce, že není rozhodné, kolik dřevní hmoty nakoupila společnost BAVAPA TRADE s.r.o., ale je rozhodné, kolik nakoupil žalobce od BAVAPA TRADE s.r.o. Jak již bylo uvedeno, společnost BAVAPA TRADE s.r.o. měla žalobci dodávané zboží nakoupit od společnosti JOHAL TRANS s.r.o., je proto důležité zabývat se i otázkou množství dřevní hmoty dodávané společností BAVAPA TRADE, s.r.o. Žalobce nepokládá za nijak mimořádný ani zjištěný rozdíl 16 m³, nicméně v daném řetězci dodávek dřevní hmoty došlo k navyšování jeho množství, což s ohledem na tvrzení žalobce o třídění dřeva vyvolává oprávněné pochybnosti o tom, zda k uskutečnění daných transakcí skutečně došlo.
44. V případě bodu 45 napadeného rozhodnutí soud souhlasí s tvrzením žalobce o záměně přijatých plnění a uskutečněných plnění, nicméně z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že se jedná o chybu v psaní, neboť žalovaný v rámci svého odůvodnění pracoval s tím, že společnost BAVAPA TRADE, s.r.o. neuvedla přijatá plnění od společnosti JOHAL TRANS, s.r.o.

45. K námitce neunesení důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu tak soud uzavírá, že tuto námitku shledal nedůvodnou. Žalobce dodání předmětné dřevní hmoty od svého dodavatele BAVAPA TRADE, s.r.o. neprokázal ani listinnými důkazy a kontrolním hlášením této společnosti, ani na základě svědecké výpovědi bývalé jednatelky této společnosti paní M., čímž své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání svého dodavatele předmětného plnění neunesl.
46. Nedůvodnou je rovněž námitka nedostatečně zjištěného skutkového stavu rozhodného pro správné stanovení daně. Na podkladě skutečností vyplývajících ze správního spisu má soud za to, že žalovaný dostatečně zjistil skutkový stav věci. Při zjištění skutkového stavu vycházel nejenom z písemných podkladů, ale také za tímto účelem provedl předmětnou svědeckou výpověď.
47. Žalobce ve svém návrhu rozsáhle argumentoval tím, že při prokázání faktické existence určitého plnění a neprokázání dodavatele nebo přesného rozsahu zdanitelného plnění je nezbytné zkoumat, zda nedošlo u předmětného plnění k podvodu na dani, resp. zda toto plnění není podvodem zasaženo, a zda o tom žalobce věděl nebo vědět mohl. Nepostačí tak pouze tvrzení, že nebyla prokázána realizace plnění tvrzeným dodavatelem. Tuto svou argumentaci podpořil odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU, zejména rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78.
48. Ani s touto argumentací se však krajský soud neztotožnil. Žalobcem citované závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, nedopadají na nyní projednávanou věc, jelikož jeho závěry jsou založeny na výkladu rozsudku Soudního dvora EU ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, *PPUH Stehcamp* (dále též „rozsudek ve věci *PPUH Stehcamp*“). Tento rozsudek totiž vycházel ze situace diametrálně odlišné nyní projednávanému případu, kdy Soudní dvůr EU nebyl postaven před otázku, zda je pro přiznání nároku na odpočet daně nutné identifikovat dodavatele zboží či poskytovatele služby, ale před otázku posouzení zásahu do postavení osoby povinné k dani vnitrostátní úpravou, která odňala dodavateli uvedenému na daňovém dokladu možnost dodat zboží či poskytnout službu v postavení osoby povinné k dani dle Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“), neboť ho ex lege považovala za neexistující subjekt, čímž bylo společnosti PPUH Stehcamp upřeno nárokovat si odpočet. Naopak k otázce, zda je nutné určit totožnost dodavatele, Soudní dvůr EU v bodu 40 rozsudku uvedl, že *„případné nesplnění povinnosti oznámit zahájení zdanitelné činnosti dodavatelem zboží nemůže zpochybnit nárok na odpočet daně příjemce dodaného zboží, pokud jde o DPH zaplacenou za toto zboží. Uvedený příjemce má tudíž nárok na odpočet daně, i když je dodavatel zboží osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH, pokud faktury týkající se dodaného zboží obsahují veškeré údaje požadované čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice, především pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedené faktury vystavila, a druhu uvedeného zboží.“* (v tomto smyslu viz rozsudky ve věci *Dankowski*, C-438/09, a ve věci *Tóth*, C-324/11). V rozsudku se navíc přímo stanoví, že určení toho, zda dodavatel je osobou povinnou k dani, je nejenom podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet, ale také podmínkou pro jeho přiznání, tedy hmotněprávní podmínkou. Uvedený závěr tak plně koresponduje s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu, dle níž je nezbytné rozlišovat dva důvody pro nepřiznání nároku na odpočet daně. Primárním důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet daně je nesplnění jedné z hmotněprávních podmínek stanovených směrnici, resp. zákonem o dani z přidané

hodnoty. Prokázání dodavatele zboží (poskytovatele služby) je přitom jednou z hmotněprávních podmínek, při jejímž nedodržení dochází k narušení neutrality daně z přidané hodnoty. Je tomu tak, neboť právě identifikací konkrétní osoby povinné k dani dochází k potvrzení toho, že konkrétní zboží dodala či službu poskytla osoba, která je součástí systému daně z přidané hodnoty. Daň na výstupu osoby povinné k dani se „páruje“ s daní na vstupu jiné osoby povinné k dani. V opačném případě by osobě povinné k dani postačilo tvrdit, že za dané zboží či službu zaplatila, použila ho k deklarovanému účelu a sama je osobou povinnou k dani, přičemž by zdanitelné plnění mohla nabýt od neplátce, čímž by došlo k narušení neutrality daně z přidané hodnoty – nebyla by odvedena část daně z přidané hodnoty na výstupu, ačkoliv by tato byla později uplatněna v rámci odpočtu daně uplatněna na vstupu. Neodvedení určité částky daně osobou povinnou k dani, ačkoliv byla získána jako daň z přidané hodnoty, je daňovým podvodem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55 a tam citovanou judikaturu). Právě případná neúčast na daňovém podvodu je sekundární podmínkou nároku na odpočet daně. Pokud je plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu (věděla či vědět mohla, že plnění je zasaženo daňovým podvodem), nenáleží ji nárok na odpočet daně. K posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně, jak Nejvyšší správní soud konstatoval např. v rozsudku ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30.

49. Krajský soud proto ve shodě s touto judikaturou uzavírá, že pro odepření nároku na odpočet daně stačí, není-li prokázáno, kdo zdanitelné plnění poskytl či dodal, a nelze tak určit, že to byla osoba povinná k dani, jak tomu bylo v nyní projednávaném případě žalobce. Jedná se o jednu z hmotněprávních podmínek, kterou nelze zúžit či podmínit. Žalobcem prezentovaná argumentace a do jisté míry i dílčí závěry přijaté v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 58/2017-78 naopak výše uvedené důvody pro nepřiznání nároku na odpočet daně nepřipustně směšuje.

VI. Shrnutí a náklady řízení

50. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného, kterým byl platební výměr potvrzen a odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
51. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 30. listopadu 2020

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu