



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudců JUDr. Marie Trnkové a Mgr. et. Mgr. Bc. Petra Jiříka ve věci

žalobce: **1. Písecká lesní a dřevařská, a. s.**
IČO: 25198611, se sídlem Drhovle – Brloh 12, Písek
zastoupen Ing. L. V., daňovým poradcem
se sídlem

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2019, č. j. 7273/19/5300-21443-712603,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se náhrada nákladů řízení nepřiznává.**

Odůvodnění:

Vymezení žaloby a skutkového stavu

1. Žalobce se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) domáhá přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného,

kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“), a to:

dodatečný platební výměr ze dne 31. 1. 2018, č. j. 189259/18/2208-50522-306436, kterým byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 147 ve spojení s § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období prosinec roku 2013 ve výši 537 288 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 107 457 Kč,

dodatečný platební výměr ze dne 31. 1. 2018, č. j. 193870/18/2208-50522-306436, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden roku 2014 ve výši 1 207 909 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 241 581 Kč,

dodatečný platební výměr ze dne 31. 1. 2018, č. j. 194079/18/2208-50522-306436, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor roku 2014 ve výši 812 165 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 162 433 Kč,

dodatečný platební výměr ze dne 31. 1. 2018, č. j. 194134/18/2208-50522-306436, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen roku 2014 ve výši 954 832 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 190 966 Kč,

dodatečný platební výměr ze dne 31. 1. 2018, č. j. 194161/18/2208-50522-306436, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben roku 2014 ve výši 274 512 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 54 902 Kč,

dodatečný platební výměr ze dne 31. 1. 2018, č. j. 194198/18/2208-50522-306436, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen roku 2014 ve výši 519 770 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 103 954 Kč,

dodatečný platební výměr ze dne 31. 1. 2018, č. j. 194225/18/2208-50522-306436, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec roku 2014 ve výši 2 507 280 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 501 456 Kč,

dodatečný platební výměr ze dne 31. 1. 2018, č. j. 194251/18/2208-50522-306436, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen roku 2014 ve výši 268 588 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 53 717 Kč,

dodatečný platební výměr ze dne 31. 1. 2018, č. j. 194429/18/2208-50522-306436, kterým byl žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen roku 2014 ve výši 1 579 103 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 315 820 Kč,

dodatečný platební výměr ze dne 31. 1. 2018, č. j. 195030/18/2208-50522-306436, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad roku 2014 ve výši 1 770 997 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 354 199 Kč,

dodatečný platební výměr ze dne 31. 1. 2018, č. j. 195094/18/2208-50522-306436, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden roku 2014 ve výši 0 Kč a

platební výměr ze dne 31. 1. 2018, č. j. 194393/18/2208-50522-306436, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 139 odst. 1 a § 90 daňového řádu vyměřen nadměrný odpočet za zdaňovací období září roku 2014 ve výši 4 106 630 Kč.

2. Výzvou ze dne 18. 11. 2014, doručenou žalobci dne 19. 11. 2014, č. j. 2003981/14/2208-50522-306436 byl žalobce vyzván k odstranění pochybností, jež správci daně vznikly v souvislosti s předloženými daňovými doklady od dodavatele, společnosti Transmovement s. r. o., IČO: 24167983 (pozn. soudu: společnost Transmovement zanikla ke dni 24. 9. 2019 a je vymazána z obchodního rejstříku). Na základě zjištění správce daně, který vycházel ze všech vysvětlení, předložených listin a ostatních důkazních prostředků, nebyl žalobci uznán nárok na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období dle § 72 a § 73 zákona o DPH v případě plnění přijatého od společnosti Transmovement. Dále dle zjištění správce daně žalobce neprokázal oprávněnost osvobození od daně u uskutečněných plnění při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o DPH. Jednalo se o dodání na Slovensko pro deklarovaného odběratele, společnost E.M.F., s. r. o., DIČ: SK2020038218 (dále jen „E.M.F.“) a dodání do Německa pro deklarovaného odběratele, společnost Dr. Q. E., DIČ: DE27548221 (dále jen „Dr. E.“).
3. Uvedené dodatečné platební výměry, a platební výměr, byly vydány na základě výsledků daňové kontroly na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za předmětná zdaňovací období, zahájené dne 10. 12. 2014 protokolem č. j. 2084320/14/2208-60563-301162, rozšířené protokolem ze dne 5. 3. 2015, č. j. 544977/15/2208-60563-301162 a ukončené Zprávou o daňové kontrole č. j. 120782/18/2208-60563-301162 (dále též „Zpráva“). Výsledkem kontrolních zjištění na DPH za předmětná zdaňovací období bylo neunesení důkazního břemene žalobcem ve vztahu k pořízení a přijetí fakturovaného řeziva od společnosti Transmovement a nedůvodnost nároku na odpočet daně uplatněného žalobcem na základě dokladů, kde jako dodavatel působila společnost Transmovement. Žalobce nedoložil a neprokázal, že uvedená plnění přijal od tohoto dodavatele a že je použil pro uskutečňování vlastní ekonomické činnosti v souladu s § 72 zákona o DPH.
4. Žalobce především nesouhlasí údajným zapojením do řetězce firem obchodujících s řezivem. Žalobce se měl pohybovat někde uprostřed řetězce a ze zjištění správce daně je zřejmé, že byl jediným subjektem řetězce, který zboží skutečně pořizoval, platil, dodával zboží dál a inkasoval přes bankovní účty platby. Choval se tedy v dobré víře v daný obchod. Žalobce dále konstatuje, že společnost Transmovement prověřil dle dostupných

zdrojů tak, jak je to judikaturou vyžadováno. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně na rozsudky č. j. 2 Afs 55/2016 – 38, 5 Afs 60/2017 – 59 a 8 Afs 59/2013 – 33 žalobce uvádí, že v případě jeho nevědomosti o záměru zkrácení daňové povinnosti jiným článkem řetězce, má žalobce nárok na odpočet DPH z přijatých plnění i v případě, že jiná transakce v řetězci obchodních vztahů byla uskutečněna se záměrem spočívajícím ve zkrácení daňové povinnosti. Jak uvádí Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí č. j. 7 Afs 66/2013 – 78, nelze si vybrat některý článek řetězce jen proto, aby správce daně vybral daňový výnos, aniž by bylo postaveno najisto, že zatížený článek řetězce skutečně stíhá daňová povinnost.

5. Žalobce nesouhlasí ani se závěrem správce daně, který opíral doměření daně o jednání dodavatelů/odběratelů žalobce. Dle žalobce nelze jeho jednání hodnotit na základě jednání jeho dodavatelů nebo odběratelů, což ostatně plyne i z rozsudku Evropského soudního dvora C-354/03, C-355/03, C-484/03 ve spojení s rozsudky NSS č. j. 5 Afs 129/2006 – 142 a 5 Afs 252/2017 – 31.
6. Další žalobní námitka se vztahuje k prokázání plnění, přičemž žalobce trvá na svých tvrzeních, že dostatečně prokázal pořízení řeziva od společnosti Transmovement a jeho následné dodání odběratelům E.M.F. a Dr. E. do jiných členských států. Dle žalobce žalovaný nesprávně interpretoval jednotlivé skutečnosti, které prokazují tvrzení žalobce. Jde zejména o dodání podkladů (faktura přijatá, dodací list, faktura vystavená, dodací list, prohlášení o dodání zboží, CMR), které tvoří auditní stopu. Nalezené nesrovnalosti (např. razítko firmy TRANS HIGHWAY, které údajně nepatřilo této společnosti) se vždy týkaly jiné společnosti a žalobce je tudíž nemohl ovlivnit.
7. Další nesprávnosti spatřuje žalobce ve vyhodnocení svědeckých výpovědí. Ohledně výsledku Z. R. žalobce namítá, že po jejím výsledku a po výsledku M. M. došlo k záměně jejich jmen, což způsobilo rozpory ve výpovědích. Vždy bylo jednáno s M. M., která zastupovala společnost Transmovement a fakticky řídila činnost této společnosti. M. M. potvrdila existenci řeziva, nákupy od dodavatelů, prodej řeziva žalobci a zajištění přepravy. K výsledku Ing. R. S. žalobce uvádí, že jako externí účetní společnosti Transmovement účtoval vystavené faktury na žalobce v řádech desítek milionů za dřevo a všechny faktury byly v záznamní evidenci DPH. K výsledku V. H. žalobce namítá bagatelizování její výpovědi ze strany žalovaného. Dle žalobce není neobvyklé, že si s časovým odstupem 1,5 roku již nepamatuje přesný název dodavatele, když uvedla Transformen namísto Transmovement. Ohledně množství dodávek shledal žalobce také pochybení a chybnou interpretaci žalovaným. Svědkyně vypověděla, že dodávek bylo v každém roce 5 – 10, přičemž v jedné dodávce jelo cca 10 kamionů. Šlo tedy o rozmezí 50 až 100 kamionů, což je v souladu s údajem v účetnictví o 84 kamionech. Z pohledu prodejce šlo o řezivo, tudíž svědkyni nelze klást k tíži, že nezmínila spárovky a lamely. Výslech této svědkyně dle žalobce prokázal existenci řeziva a jeho pořízení od společnosti Transmovement.
8. Žalobce odkázal na rozsudek SDEU pod sp. zn. C-277/14 PPUH Stehcemp, z něhož dle žalobce plyne, že obsahuje-li faktura příslušné náležitosti a vystavila ji existující společnost, představuje pak důkaz o přijetí plnění uvedeného na faktuře. V případě žalobce však existují kompletní dokumenty jednotlivých dodávek. Dle žalobce je česká judikatura, popírající závěry SDEU, v příkrém rozporu s unijní judikaturou. Pokud šel žalovaný cestou neprokázání dodání zboží deklarovaným dodavatelem, byl povinen prokázat úmyslné zapojení žalobce do řetězce podvodu na DPH. Žalovaný a správce daně však žádný úmysl žalobce o vědomé účasti na podvodném řetězci neprokázali.

9. Žalobce závěrem namítá neprovedení výsledku svědka, odběratele Dr. E., který měl být vyslechnut v rámci mezinárodního dožádání. Tento svědek měl potvrdit, že přijal všechny deklarované faktury a že přijal řezivo uvedené na deklarovaných fakturách. Přes dohodnutý termín s uvedeným svědkem, který byl sjednán žalobcem, správce daně odmítl výsledek provést. Dle žalobce tak správní orgán zatížil řízení vadou, která mohla mít za následek nesprávné rozhodnutí ve věci.

Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí, neboť uplatněné námitky neshledal důvodné. Námitky uplatněné v žalobě jsou dle žalovaného téměř totožné s námitkami v odvolání, proto žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a na správní spis. Dle žalovaného musí daňový subjekt uplatňující osvobození od daně prokázat, že jsou splněny podmínky pro její uplatnění. Napadené rozhodnutí vychází ze skutečnosti, že v dané věci nedošlo ke splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně, nikoliv z důvodu existence podvodu na DPH. Žalobce předložil formálně správné doklady, ale faktické pořízení předmětného řeziva tak, jak bylo deklarováno doklady, již prokázáno nebylo, stejně tak nebyla prokázána přeprava řeziva. Správcem daně zmiňovaný řetězec společností měl napomoci ke zjištění původu řeziva, a také vedl ke zjištění, že žalobcem deklarované přijaté zboží nemohlo být vyrobeno nikým z dodavatelů, neboť ti nedisponovali technickým vybavením pro jeho výrobu. Z daňových dokladů a listinných důkazů nebylo prokázáno pořízení řeziva, ani jeho přeprava mezi žalobcem a dodavatelem Transmovement (viz body [47] a [70] napadeného rozhodnutí). Žalovaný dále uvádí, že odkaz na zprávu o daňové kontrole coby odůvodnění dodatečných platebních výměrů, je v souladu se zákonem, konkrétně s § 147 daňového řádu, proto tento postup nelze klást daňovým orgánům k tíži. Nárok na odpočet daně nebyl přiznán, neboť nebylo prokázáno přijetí předmětného řeziva tak, jak bylo deklarováno žalobcem. Žalovaný odkázal na § 92 daňového řádu, který pojednává o rozložení důkazního břemene. Vznikly-li správci daně pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, které mají zachycovat údaje na daňovém dokladu, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokázat jinak. Žalobce však plnění deklarované daňovými doklady neprokázal.
11. Žalovaný odmítl tvrzení žalobce o záměně jmen u svědeckých výpovědí Z. R. a M. M.. K výsledkům všech svědků se žalovaný vyjádřil v bodech [72] až [76] napadeného rozhodnutí. Protokoly o výsledcích byly hlasitě diktovány a bez výhrad podepsány svědkyněmi i zástupcem žalobce. Námitku ohledně chybné interpretace svědeckých výpovědí tak považuje žalovaný za nedůvodnou. M. M. vypověděla, že jednala za společnost Transmovement na základě plné moci udělené jí Z. R.. M. zajišťovala nákup řeziva, přičemž jediným odběratelem řeziva byl žalobce. Některé přepravy řeziva zajišťovala sama a z 80 % je objednávala a platila u společnosti Fevang Company s. r. o. Svědkyně nedokázala přesně určit, odkud bylo řezivo přepravováno. Správci daně vzniklo v souvislosti s výsledkem několik rozporů, a to ohledně počtu uskutečněných dodávek, neboť 9 dodávek s řezivem zůstalo nedohledatelných. Nebyl předložen žádný důkazní prostředek prokazující úhrady přepravy vůči společnosti Fevang Company. Svědecké výpovědi tak v kontextu ostatních důkazů prohloubily pochybnosti o existenci řeziva a jeho přepravy vůči žalobci. Žalovaný považuje za nekonkrétní rovněž odpovědi v rámci svědecké výpovědi V. H., která byla zaměstnankyní žalobce a měla kontrolovat dodané řezivo.

12. Ohledně neprovedení opakovaného výsledku odběratele Dr. Q. E. žalovaný odkázal na Zprávu a napadené rozhodnutí, z nichž plyne, že svědek nebyl opakovaně vyslechnut z důvodu, že veškeré potřebné skutečnosti stran obchodního plnění mezi žalobcem a tímto odběratelem již zjištěny byly.

Právní názor soudu

13. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud rozhodl bez jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť účastníci projevíli s takovým postupem souhlas.
14. Žaloba není důvodná.
15. Žalobce shledává zkrácení svých práv a předně vznáší námitku ohledně jeho zapojení do řetězce firem obchodujících s řezivem. Dle žalobce měl žalovaný a správce daně odůvodnit mapování řetězce k prokázání podvodného jednání, nikoliv k odůvodnění neuznání nároku na odpočet daně. S touto námitkou však krajský soud nemůže souhlasit. Žalovaný konstatoval, že po zhodnocení provedeného dokazování neměl hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet daně plynoucí z § 72 a § 73 zákona o DPH za splněné, neboť transakce uskutečněné mezi žalobcem a společností Transmovement nebyly prokázány v podobě, jak byly deklarovány daňovými doklady.
16. Krajský soud při rozhodování ve věci vycházel zejména ze skutečnosti, že uplatnění nároku na odpočet DPH se opírá o příslušná ustanovení daňového práva hmotného. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 9 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5. Podle § 72 odst. 2 téhož zákona daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona a) na zboží, které plátcovi bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta, b) na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země, nebo c) v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b). Podle § 72 odst. 5 zákona o DPH plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.*
17. Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad, b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem, c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad, d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil*

v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.

18. Citovaná ustanovení vymezují pro plátce daně hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které je následně využito či použito v rámci jeho ekonomické činnosti a zároveň povinnost předložit daňový doklad splňující formální náležitosti. Současně dle § 8 odst. 1 daňového řádu *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*
19. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, a dále má povinnost toto tvrzení doložit, tedy má i břemeno důkazní. Ohledně důkazního břemene a jeho rozložení mezi daňový subjekt a správce daně je potřeba poukázat na skutečnost, že daňový subjekt podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a dalších předložených podkladů a důkazních prostředků a dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu je důkazní břemeno ohledně prokázání pochyb na straně správce daně. Jinými slovy správce daně musí prokázat existenci skutečností důvodně zpochybňujících soulad předložených dokladů se skutečností a musí poukázat na konkrétní nesrovnalosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví a doklady jako nesprávné či nevěrohodné. Unese-li správce daně své důkazní břemeno ohledně nesouladu předložené evidence se zjištěnými skutečnostmi, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. V této fázi je tedy daňový subjekt povinen prokázat soulad účetnictví s tvrzenými skutečnostmi a doložit, že se účetní případy udály tak, jak o nich bylo účtováno. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119 „[Z] hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatek spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímou (celkovou nevěrohodnost účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby 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. Důkazní prostředky zde budou pravděpodobně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.“

20. V jiném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že nárokuje-li si daňový subjekt nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně správnými doklady, ale o faktickém průběhu obchodní transakce panují pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění (viz rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107, veškerá rozhodnutí jsou publikována na www.nssoud.cz). „[A]ni doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.“, jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84. Obdobné závěry lze nalézt rovněž v usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07: „[D]ůkaz daňovým dokladem (ve smyslu § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty), je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu.“
21. Správce daně provedl ve Zprávě podrobnou analýzu dodavatelsko-odběratelských vztahů a dospěl k závěru, že předloženými důkazními prostředky nebyla prokázána existence předmětného řeziva. Správce daně za účelem nalezení původu řeziva zjistil nekontaktní společnosti, které nedisponovaly materiálním vybavením pro vlastní výrobu předmětného řeziva. Správce daně v této souvislosti prověřoval dodavatele společnosti Transmovement. Největším dodavatelem byla společnost JA-KO Praha s. r. o. (dále jen „JA-KO“). Dne 26. 1. 2015 byla této společnosti doručena výzva k vydání nabývacích dokladů k řezivu za období od ledna do října 2014. Společnost JA-KO zaslala správci daně dne 1. 4. 2015 (tedy až 3 měsíce po výzvě) 79 faktur včetně dodacích listů, na nichž je dodavatelem společnost Violet Aqualo s. r. o. Na dalších 79 fakturách byla jako dodavatel označena společnost JA-KO a odběratelem byla společnost Transmovement. Žalobci však bylo fakturováno společností Transmovement z plnění od JA-KO pouze 70 faktur. Další pochybnosti vznikly správci daně v souvislosti s platbami společnosti JA-KO, které odcházely ve prospěch DCA. Z výpisů Oberbank AG se podává, že platby ve prospěch společnosti JA-KO byly zaslány z účtu společnosti Transmovement, odchází platby byly však vždy směřovány na účet DCA a žádná platba nebyla poukázána ve prospěch společnosti Violet Aqualo, která měla být dodavatelem společnosti JA-KO. V rámci místního šetření na adrese sídla společnosti Violet Aqualo bylo zjištěno, že na adrese sídlí několik set firem a společnost Violet Aqualo neměla v sídle žádného zástupce, ani označen zvonek. Na výzvu správce daně k předložení veškerých dokladů prokazujících dodání řeziva tato společnost dodala jen faktury, které se shodují s fakturami předloženými společností JA-KO. Navíc z daňových přiznání společnosti Violet Aqualo, které byly podány se značným zpožděním až poté, kdy správce daně vyzval k předložení důkazních prostředků společnost JA-KO, bylo zjištěno, že společnost Violet Aqualo vykázala pouze prodej řeziva a nikoliv jeho nákup. Přitom v případě plnění v řádu několika milionů korun by měl být prodávající plátcem DPH. Violet Aqualo však svou daňovou povinnost plynoucí z daňových přiznání neuhradila a vznikl jí nedoplatek na DPH. Za zmínku stojí rovněž skutečnost, že ve zdaňovacích obdobích leden až prosinec 2014 společnost Violet Aqualo nevlastnila žádnou nemovitost,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

dopravní prostředek a nedisponovala ani zaměstnanci či provozovnou. Z uvedeného lze tudíž vyvodit, že tato společnost nemohla předmětné řezivo sama zpracovat. Z výpisu z bankovního účtu bylo dále zjištěno, že Violet Aqualo v období 1. 11. 2013 až 30. 3. 2015 neodvedla žádný finanční obnos, který by odpovídal nákupu řeziva a dokonce v tomto období společnost nepřijala ani žádný finanční obnos odpovídající prodeji řeziva. Dle faktur přitom řezivo mělo být prodáno společnosti JA-KO. Společnost Violet Aqualo byla pro správce daně nekontaktní a její údajný odběratel, společnost JA-KO, činil úhrady společnosti DCA, přičemž měl dle faktur hradit částky společnosti Violet Aqualo. Tyto skutečnosti nasvědčují účelovosti daňových dokladů předložených správci daně ze strany JA-KO. Tato společnost navíc neumožnila správci daně zahájit daňovou kontrolu a na způsob stanovení daně v rádech několika milionů Kč nereagovala.

22. Správce daně na základě uvedeného šetření vyhodnotil důkazní prostředky předložené společností JA-KO za nevěrohodné se závěrem, že původ řeziva a jeho samotnou existenci nebylo možné věrohodně zjistit.
23. Dalším dodavatelem společnosti Transmovement měla být společnost Nordbel s. r. o. Ta na výzvu správce daně označila za svého dodavatele řeziva společnost DEVARENTOL Group s. r. o. (dále jen „DEVARENTOL“). Společnost Nordbel zaslala správci daně 6 faktur přijatých od DEVARENTOL s datem uskutečnění zdanitelného plnění od 14. 1. 2014 do 28. 4. 2014, 6 dodacích listů, 6 faktur vystavených pro společnost Transmovement se shodným datem uskutečnění zdanitelného plnění, 6 objednávek na řezivo vystavených objednatelem Nordbel a soupis úhrad. Dle soupisu úhrad mělo být společnosti DEVARENTOL uhrazeno 7 plateb a dle výpisu z účtu Oberbank AG byly částky poukázány na účet majitele Realitní kancelář realitydne.cz, s. r. o., nyní Real Estate, s. r. o., jejímž jediným společníkem je DCA. Z uvedeného se podává, že platby za údajné dodávky řeziva nebyly poukazovány objednatelem Nordbel na účet údajného dodavatele DEVARENTOL, ale zcela jiným subjektům. Nadto společnost DEVARENTOL byla pro správce daně nekontaktní a na uvedené adrese sídla se nevyskytoval zvonek. Neumožnila správci daně zahájit daňovou kontrolu a na vyrozumění o způsobu stanovení daně v částce převyšující 1 milion Kč nereagovala. Tento průběh transakcí opět zpochybňuje průběh obchodních transakcí, jako tomu bylo v předchozím řetězci.
24. Obdobné schéma řetězce bylo zjištěno i s posledním dodavatelem řeziva společností Transmovement, a to se společností IT-Mans s. r. o. Na výzvu k vydání důkazních prostředků reagovala společnost IT-Mans až po 11 měsících od jejího doručení. Správci daně zaslala 7 faktur přijatých a 7 dodacích listů, za svého dodavatele označila společnost DRIVER-com business s. r. o. (dále jen „DRIVER“). Na dožádání zaslala GE Money Bank správci daně výpisy z účtů majitele IT-Mans, na kterých bylo v období od 22. 12. 2014 do 31. 3. 2015 zaznamenáno 6 plateb přijatých od společností Transmovement a obdobná částka byla v rámci odchozích plateb hrazena firmě DCA. Odchozí platby společnosti IT-Mans nebyly hrazeny tvrzenému dodavateli, společnosti DRIVER, ale firmě DCA. Společnost DRIVER na výzvy správce daně nereagovala. Společnost IT-Mans neumožnila správci daně zahájit daňovou kontrolu a nereagovala na vyrozumění o způsobu stanovení daně. Předložené důkazní prostředky dodané správci daně společností IT-Mans rovněž působí nevěrohodně a v kontextu zjištěných okolností neumožnily správci daně zjistit původ předmětného řeziva i jeho samotnou existenci.
25. Z uvedeného získal správce daně indicie ohledně dodavatelsko-odběratelských vztahů, které vykazovaly řadu nestandardností. Jednotlivé společnosti byly nekontaktní, sídlily na

adresách určených pro další desítky až stovky obchodních společností, pročež nemohly disponovat výrobním zařízením pro výrobu a dodávky řeziva a nehradily svou daňovou povinnost. Dodavatelé řeziva, kteří měli dřevo dodávat společnosti Transmovement, následně nehradili dodávky řeziva svým deklarovaným dodavatelům. Ze zjištění učiněných správcem daně tak vyplynulo, že v řetězcích figurovali toliko prodejci řeziva, nikoliv však jeho výrobci. Vystaly tak pochybnosti o samotné existenci zboží a o existenci plnění tak, jak bylo žalobcem deklarováno.

26. Další okolnosti, které vnesly pochybnosti do žalobcem tvrzených obchodních transakcí, vyplynuly z výpovědí svědků, které vyslechl správce daně. Z výpovědi Z. R., která působila jako jednatelka společnosti Transmovement, správce daně učinil závěr, že tato svědkyně neměla žádné vědomosti o řízení, předmětu podnikání, financích, odběratelích, dodavatelích a celkové činnosti společnosti Transmovement a její působení v této společnosti budí dojem nekompetentnosti, proto lze pochybovat i o snaze žalobce jednat s péčí řádného hospodáře a snaze vynaložit minimální míru obezřetnosti při výběru obchodního partnera.
27. Správce daně shledal i několik nesrovnalostí ve výpovědi svědkyně M. M., která společnost Transmovement fakticky řídila na základě plné moci udělené jí jednatelkou Z. R.. Nesrovnalosti se týkaly termínů proběhlých dodávek, dále tvrzení, že žalobce je jediným odběratelem řeziva od společnosti Transmovement, přičemž ale 9 dodávek dle předložených dokladů nebylo žalobci dodáno. Další nesrovnalost se týkala plateb pro údajného přepravce Fevang Company, přičemž nebyla zaznamenána žádná platba v období od listopadu 2013 do března 2015 směrem k tomuto přepravci. Nepravdivým bylo rovněž tvrzení vyslechnuté svědkyně, že předmětem dodávek pro žalobce byla buková spárovka, která však nebyla uvedena na žádné z 86 faktur vystavených společností Transmovement pro žalobce. Pochybnosti správce daně o faktickém uskutečnění předmětných plnění umocnila i výpověď V. H., která byla označena za osobu kontrolující kvalitu zboží. Svědkyně při výslechu uvedla, že kontrolovala kvalitu a objem dodávek od firmy „Transformen“, přičemž se jednalo o 5, 6 nebo 10 dodávek dubového truhlářského řeziva, vždy 1 kamion. Svědkyně nevěděla, zda byl příjem dodávek na sklad zaevidován, ani kdo má u žalobce na starost evidenci skladu. Rovněž jí nebyla známá osoba, která prováděla nakládku řeziva při expedici pro odběratele nebo na ni dohlížela. Správce daně vyhodnotil svědeckou výpověď jako nekonzistentní a nepravdivou.
28. Krajský soud výše popsal správcem daně zjištěné skutečnosti, na jejichž základě vznikly pochybnosti o existenci zdanitelného plnění v podobě, v jaké o nich předložil žalobce podklady. Žalobce předložil daňové doklady, které měla vystavit společnost Transmovement a žalobce měl podle nich přijmout zdanitelná plnění v podobě dodání dubového, javorového a jasanového řeziva, dubových lamel a borové spárovky a měl uplatnit nárok na odpočet daně. Žalobce následně předložil správci daně faktury vystavené pro odběratele, které měly představovat důkazní prostředek k prokázání přijetí plnění od společnosti Transmovement. Žalobcem deklarovaní odběratelé byly společnosti E.M.F. a Dr. E. Správce daně prostřednictvím žádosti o výměnu informací se dotázal slovenského správce daně na okolnosti obchodních transakcí mezi žalobcem jako dodavatelem a společností E.M.F. jako odběratelem předmětného řeziva. V odpovědi slovenský správce daně uvedl, že společnost E.M.F. za prosinec 2013 až duben 2014 vykázala pořízení zboží z jiného členského státu EU, nedalo se však ověřit, zda toto zboží bylo fakturováno žalobcem, zda bylo přepraveno z tuzemska a zda jej odběratel skutečně přijal. Společnost

E.M.F. byla pro správce daně nekontaktní, od června 2014 podala nulová přiznání a od roku 2015 přiznání k DPH nepodávala. Nebylo tak možné získat důkazní prostředky prokazující tvrzení žalobce o prodeji řeziva do jiného členského státu. Zjištěné skutečnosti neobjasnily ani přijetí řeziva od společnosti Transmovement. Správce daně zjištěnými skutečnostmi zpochybnil i samotnou přepravu, neboť z přepravních listů identifikoval jednoho z přepravců, J. B., RUBRAtrans, Bratislava. Zároveň správce daně zjistil, že J. B. dodatek RUBRAtrans používal do 17. 8. 2006. Na mezinárodních nákladních listech (CMR) je však pokaždé uvedeno razítko RUBRAtrans, čímž došlo ze strany správce daně ke zpochybnění samotného dodání zboží společnosti E.M.F. Posledním bodem, který podpořil pochybnosti správce daně, bylo neuhrazení závazku odběratele E.M.F. vůči žalobci. Na základě uvedeného správce daně nemohl vyhodnotit předložené faktury jako důkaz prokazující pořízení předmětného řeziva od společnosti Transmovement ve smyslu shora citovaných judikátů.

29. Druhým deklarovaným odběratelem žalobce byl německý subjekt Dr. E., pro jehož firmu žalobce správci daně předložil 44 vystavených faktur, které měly prokázat dodávku řeziva. Z předložených 44 faktur však nebylo potvrzeno přijetí celkem 14 faktur v celkové hodnotě 349 020,45 €. Nesrovnalosti byly dále v počtu deklarovaných dodávek do sídla společnosti Dr. E., v zajištění spediční společnosti, neboť dle informací zjištěných v rámci výměny informací byla spediční firma vždy pověřena žalobcem, ten však tuto skutečnost správci daně nikdy nesdělil. Naopak vždy tvrdil, že výběr spediční firmy byl vždy v kompetenci odběratele. Nadto bylo správcem daně v souvislosti s CMR č. CZ 0606687 z 26. 6. 2014 zjištěno, že společnosti Dr. E. nebylo přepraveno řezivo tvrzené žalobcem, a to kvalitní fošny z dubu, javoru a jasanu, dřevěné palubky, dřevěná „dlažba“ a dřevěné lamely, ale palivové dřevo. Opět se jedná o rozpor mezi tím, co tvrdil žalobce a správcem daně zjištěnými skutečnostmi. Nesrovnalosti jsou zřejmé rovněž z prověřených plateb z účtu odběratele Dr. E., neboť ve prospěch žalobce bylo uskutečněno celkem 46 plateb ve výši 1 010 734,48 €, fakturace však činila celkem 1 315 340,86 €, což vykazuje rozdíl v částce 304 606,38 €. Navíc bylo zjištěno, že společnosti Dr. E. poukázala platby i společnost JA-KO, správci daně tudíž nebyl znám důvod, na základě kterého společnost JA-KO nedodala zboží napřímo odběrateli Dr. E. a dodávky uskutečnila prostřednictvím dalších dvou subjektů, společnosti Transmovement a žalobce. V rámci další žádosti o výměnu informací správce daně zjistil, že odběratel společnosti Dr. E., společnost Laszedi Kft., podal za období červen až září 2014 hlášení na nulovou daň, za říjen 2014 až červen 2015 nepředložil přiznání k DPH ani souhrnné hlášení a dne 4. 8. 2015 bylo odběrateli zrušeno daňové číslo. Na základě provedené kontroly u údajného odběratele nebylo prokázáno pořízení řeziva od společnosti Dr. E. Druhý označený odběratel, společnost Hader Ttansz Kft., byl dne 11. 11. 2014 označen jako „missing trader“. Přepravníkem předmětného řeziva od společnosti Dr. E. do Maďarska měla být dle CMR společnost ALFA-TRANZ Kft., která na základě žádosti o výměnu informací provozovala tuzemskou osobní přepravu, nikoliv přepravu zboží. Tato společnost uvedla, že mezi ní a společnostmi Dr. E., Hader Transz a Laszedi neexistovaly žádné obchodní vztahy a razítko použité na CMR neodpovídá razítku, jež firma používá. Další pochybnosti vyplynuly při prověřování přepravy zboží směrem do společnosti Dr. E. Správce daně prověřil dopravce JA-KO Praha, TOP TRANS HYGHWAY, Dr. E. a DŘEVO-PALETY-VLK. V případě prvně zmíněného dopravce bylo zjištěno, že SPZ x náleží osobnímu automobilu, jehož majitelem je fyzická osoba a je technicky nemožné přepravit tímto dopravním prostředkem náklad o objemu cca 30 m³. Druhý dopravce

potvrdil, že neeviduje CMR č. CZ 0851804 s datem 28. 8. 2014 a přepravu dle tohoto CMR neprovedl. Další dopravci rovněž nedoložili deklarovanou přepravu řeziva. Z uvedeného učinil správce daně závěr, že uskutečnění přepravy bylo zpochybněno a nebylo prokázáno dodání zboží společnosti Dr. E.

30. Na základě výše uvedených okolností správce daně nabyt důvodných pochybností ohledně žalobcem předestřených dodávek řeziva. Důkazní prostředky předložené žalobcem ohledně dodání řeziva firmě Dr. E. jsou nedostatečné a nedůvěryhodné. Kromě řetězce dodavatelů a odběratelů správce daně zmapoval i tok finančních prostředků, jak již bylo popsáno shora, který vykazoval rovněž řadu nesrovnalostí. Nebylo prokázáno dodání řeziva společností Dr. E. do jiných členských států, dále nebylo prokázáno ani dodání řeziva žalobcem společnosti Dr. E. a konečně tedy nebylo postaveno najisto ani dodání řeziva žalobci ze strany společnosti Transmovement. Správce daně shledal velké množství nesrovnalostí, účastníci obchodních vztahů, kteří figurovali na jeho počátku i na konci, byli nekontaktní a neplnili své daňové povinnosti. Neodpovídají ani údaje o přepravcích řeziva, neboť deklarovaní dopravci jsou buďto nekontaktní, nebo neexistuje souvislost mezi jejich předmětem činnosti a žalobcem označenou přepravou řeziva. V případě tvrzení ohledně dopravců by mohlo jít o podvodné jednání při zhotovování dokladu CMR. Veškerá zjištění zachycuje Zpráva o daňové kontrole, podle které žalobce nepředložil takové důkazní prostředky, jimiž by prokázal přijetí zdanitelných plnění od společnosti Transmovement, vykázaných na předložených dokladech, na jejichž základě si žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za období prosinec 2013 až listopad 2014. Žalobce správci daně doložil daňové doklady, na nichž jako dodavatel figurovala společnost Transmovement, dále doklady vystavené pro odběratele žalobce včetně dokladů o přepravě. Žalobce však neprokázal a důkazními prostředky nedoložil faktické přijetí plnění od společnosti Transmovement a realizaci plnění tak, jak žalobce prostřednictvím předložených dokladů tvrdil. Správce daně ve věci shledal takové nesrovnalosti, že nelze mít za prokázané přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, následně dodání plnění do jiného členského státu, ani vlastní existenci nakupovaného a prodávaného řeziva.
31. Po zhodnocení všech shora uvedených skutečností krajský soud neshledal první žalobní námitku týkající se zapojení žalobce do řetězce podvodných jednání a vyhodnocení tohoto řetězce v neprospěch žalobcem uplatněného nároku na odpočet DPH za důvodnou. Správce daně podrobně zmapoval veškeré dodavatelsko-odběratelské vztahy, v nichž figurovala společnost Transmovement jako dodavatel řeziva pro žalobce, přičemž zjistil výše rozepsané nesrovnalosti. Zapojení žalobce do řetězce a jeho tvrzení o nevědomosti jeho zapojení do řetězce je v tomto ohledu irelevantní, neboť správce daně nekonstatoval podvodné jednání, nýbrž nesplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Správce daně učinil jednoznačný závěr o tom, že žalobce přes doložení formálně uznatelných daňových dokladů neprokázal, že k uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění došlo tak, jak je uváděno v předložených dokladech. Žalobce nesplnil obě kumulativní podmínky nároku na odpočet DPH, tedy podmínku formální i materiální. Jak konstatoval správce daně v žalobou napadeném rozhodnutí, řetězec společností zahrnutých do obchodních vztahů byl zmapován v souvislosti se snahou najít původ předmětného řeziva a jeho faktickou existenci. Rozsudky Nejvyššího správního soudu (č. j. 2 Afs 55/2016 – 38, 5 Afs 60/2017 – 60 a 8 Afs 59/2013 – 33), na které žalobce odkazuje, se týkají jiných skutkových okolností. V případě prvního rozsudku žalovaný správní orgán nerozporoval existenci zboží, ani jeho skutečné dodání stěžovatelce a dokonce ani jeho prodej odběrateli stěžovatelky. Pochybnosti se týkaly

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

dodání zboží od deklarovaného dodavatele, přičemž ale správce daně na základě pochybností nekonkretizoval důkazy, které měla stěžovatelka předložit, neboť dle NSS správce daně požadoval po stěžovateli doložení okolností, které se během řetězových obchodů reálně neuskutečňují. Druhý rozsudek se týká zapojení stěžovatele v podvodném řetězci a jeho možnostech prověřování věrohodnosti obchodních partnerů, tedy tzv. vědomostního testu. Konečně pak třetí rozhodnutí směřuje na nedostatečné zjištění skutkového stavu a nedostatečně provedené dokazování. Podle krajského soudu tak ani jedno odkazované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu není na nyní řešenou věc přílehlavé.

32. Obdobně lze konstatovat nepřiléhavost rozsudků SDEU C-254/03, C-355/03, C-484/03 ve spojení s rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 129/2006 – 142 a 5 Afs 252/2017 - 31, neboť tyto pojednávají o daňovém podvodu a vědomosti daňového subjektu o jeho účasti na tomto podvodu. Ve všech uvedených případech proto správce daně analyzoval chování dodavatelů a odběratelů v rámci celého obchodního řetězce se závěrem, že daňové subjekty, které přijmou veškerá rozumně vyžadovaná opatření vylučující povědomost o potenciální existenci podvodu na DPH, musí mít možnost důvěřovat zákonnosti uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet na DPH. Pokud tedy na základě všech zjišťovaných objektivních okolností vyjde najevo, že daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet na DPH vzhledem k těmto okolnostem o zatížení daňovým podvodem věděl nebo alespoň vědět měl, nelze mu takový nárok na odpočet uznat. Břemeno k prokázání povědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu tíží daňové orgány, neboť samotná existence daňového podvodu neumožňuje bez dalšího daňovým orgánům odepřít nárok na odpočet daně. Naopak zásady daňové neutrality nebo právní jistoty se nemůže dovolávat osoba, která se na daňovém úniku vědomě podílela. Znakem podvodu na DPH je skutečnost, že jeden z účastníků zdanitelného plnění daň neodvede a další si daň odečte, čímž dojde k narušení daňové neutrality. Takové získání zvýhodnění je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné jednání neodpovídá běžným obchodním podmínkám (k tomu lze odkázat na rozsudky SDEU ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, *Halifax plc a další*; ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd (dále jen „Optigen“)*; ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid*).
33. V nyní posuzované věci však správci daně vyvstaly důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví žalobce, které ve vztahu k uplatnění nároku na odpočet DPH vedly k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce. Na žalobce nebyly ohledně jeho důkazní povinnosti kladeny nadměrné či nepřiměřené nároky. Žalobce v daňovém přiznání konstatoval přijetí zdanitelného plnění v určitém rozsahu od dodavatele Transmovement a právě v tomto rozsahu jej tížilo důkazní břemeno. Daňové orgány po žalobci nepožadovaly prokázání skutečností mimo sféru jeho možností, nýbrž toliko prokázání správnosti a úplnosti údajů uvedených v předložených daňových dokladech. Pro uznání nároku na odpočet DPH musí být postaveno najisto, že došlo k plnění způsobem, který je doklady deklarován a že plnění poskytl subjekt, který je daňovým subjektem jako dodavatel označován. Krajský soud proto považuje postup správce daně, směřující k prověřování dodavatelů a odběratelů žalobce, za zcela adekvátní a zákonný, neboť jím byly dostatečným způsobem zdůvodněny pochybnosti správce daně a oprávněnost přenosu důkazního břemene zpět na žalobce. Kdyby správce daně takový

postup nezvolil a dodavatelsko-odběratelské vztahy neproověřil, jen stěží by odůvodnil přenos důkazního břemene zpět na žalobce. Krajský soud proto uzavírá, že postup správce daně prověřující jednání dodavatelů a odběratelů žalobce byl v souladu s právní úpravou i s ustálenou judikaturou správních soudů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).

34. Krajský soud nepokládá za důvodný ani druhý okruh žalobních námitek, kterými se žalobce snaží odůvodnit prokázání uskutečnění zdanitelného plnění v rozsahu, jakým bylo plnění deklarováno předloženými daňovými doklady a jinými důkazy. Dodavatelsko-odběratelské vztahy a okolnosti pochybností stran věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti žalobcem předložených dokladů již byly popsány ve vypořádání první odvolací námítky, není proto důvod tam učiněné závěry opakovat (viz body 21 – 30 tohoto rozsudku).
35. Žalobce v žalobě setrval na tom, že prokázal odběr předmětného řeziva od společnosti Transmovement také prostřednictvím vyslechnutých svědků. Ve vztahu k provedenému dokazování a namítaným nesrovnalostem ve svědeckých výpovědích uvádí krajský soud následující.
36. Žalovaný se výslechy svědků zabýval v žalobou napadeném rozhodnutí v bodech [41 - 50]. Nelze přistoupit na tvrzení žalobce ohledně údajné záměny svědkyň M. M. a Z. R.. Již ze Zprávy se podává, že zástupce žalobce jednal s M. M., neboť se domníval, že právě tato osoba je jednatelkou společnosti Transmovement. Z. R., byť formálně jednatelka Transmovement, neměla povědomost o obchodní činnosti této společnosti, dokonce si ani nepamatovala, od koho dostala nabídku na odkup obchodního podílu této společnosti a částku, za kterou obchodní podíl nabyla. Ve své výpovědi uvedla, že pomáhala své dceři, M. M., která měla firmy, jež nechtěla slučovat. Z. R. nejednala osobně s odběrateli a dodavateli, tudíž nevěděla s čím Transmovement obchodovala. Nelze přistoupit na argumentaci žalobce, že s paní R. nikdy nikdo nejednal a vždy bylo jednání s M. M.. Přitom však Z. R. vždy podepsala, co bylo potřeba, i když nevěděla, o jaké listiny se jedná. Takový lhostejný, ba až laxní přístup nemůže být v běžných obchodních stycích přijatelný. Každý subjekt obchodních vztahů musí střežit svá práva a počínat si s péčí řádného hospodáře. Tato povinnost ostatně plyne jak z občanského zákoníku, tak i ze zákona o obchodních korporacích. Od žalobce se předpokládá, že si v rámci obchodní činnosti bude počínat obezřetně. Žalobce nejednal s péčí řádného hospodáře, když dodavatele Transmovement řádně neproověřil a nejednal s osobou zastupující tohoto dodavatele. Z vyjádření žalobce nevyplývá, že by mu M. M. předložila plnou moc či jiné oprávnění k zastupování společnosti Transmovement, nadto smlouva mezi žalobcem a Transmovement je podepsána Z. R., což rovněž poukazovalo na skutečnost, že žalobce fakticky nejednal s osobou oprávněnou jednat za Transmovement, když jednal s M. M..
37. Není pravdou, že by daňové orgány svědeckou výpověď M. M. bagatelizovaly. Správce daně její výpověď vyhodnotil na str. 65 Zprávy, když na tomto místě poukázal na řadu nesrovnalostí přesto, že tato svědkyně byla předem vyrozuměna o konkrétním období, kterého se její výpověď měla týkat. Správce daně prověřoval dodávky řeziva v období prosince 2013 až září 2014. Správci daně vyvstaly pochybnosti především na základě zjištění, že společnost JA-KO společnosti Transmovement jako odběrateli vystavila ještě v říjnu 2014 sedm faktur na velké finanční částky, přitom předmět této fakturace společně s dalšími dvěma fakturami ze srpna 2014 nebyl adresován žalobci. Dle sdělení M. byl však právě žalobce jediným odběratelem Transmovementu. Další pochybnosti ohledně

samotného dodání zboží vyvstaly ohledně přepravy řeziva, neboť M. M. tvrdila, že objednávala přepravu u přepravce Fevang Company s. r. o. Provedeným místním šetřením však zůstal označený přepravce nedohledatelným. Byť se skutečně jedná o platby a vyřizování zboží společností Transmovement, nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že zjištěné nesrovnalosti jsou identifikovány uvnitř společnosti Transmovement a nemohou být využity jako argumenty pro zamítnutí odvolání. Jak již bylo uvedeno výše v tomto rozsudku, pro uznání nároku pro odpočet na DPH je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 – 117). Nestačí pouze předložení formálně správných dokladů, ale je potřeba osvědčit i fakticitu deklarovaného zdanitelného plnění.

38. Vzhledem k tomu, že daňové orgány unesly své důkazní břemeno stran nesplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, bylo na žalobci, aby prokázal, že jeho doklady jsou bezvadné a jednoznačně prokazují uskutečnění obchodů tak, jak se o nich pojednávalo v předložených účetních dokladech. Krajský soud ve shodě s daňovými orgány konstatuje, že na základě předložených důkazních prostředků žalobce neprokázal, že zdanitelná plnění byla uskutečněna způsobem uvedeným v daňových dokladech. Svědecké výpovědi Z. R. a M. M., bez ohledu na jejich postavení ve společnosti Transmovement, pochybnosti neodklidily. Stejně tak tomu bylo v případě svědeckých výpovědí V. H. a Ing. R. S., neboť jejich výpovědi byly nekonkrétní a neprokázaly dodání zboží žalobci společností Transmovement.
39. Krajský soud nepovažuje za příléhavý odkaz žalobce na rozsudek SDEU sp. zn. C-277/14 PPUH Stehcomp. Tento rozsudek pojednává o situaci, kdy nelze nepřiznat nárok na odpočet DPH pouze na základě skutečnosti, že daňový doklad nesplňuje všechny předepsané formální náležitosti, pakliže jsou splněny věcné hmotněprávní podmínky týkající se uplatnění práva na odpočet. V nyní řešené věci žalobce sice předložil formálně správné doklady, nikoliv však již důkazy, které by prokázaly samotnou fakticitu přijatého zdanitelného plnění od společnosti Transmovement v rozsahu, v jakém o plnění pojednávaly daňové doklady. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 5. 2018, č. j. 5 Afs 175/2017 – 38: „[J]e nezbytné důsledně rozlišovat mezi případy, kdy nárok na odpočet daně plátcí vůbec nevznikne, neboť nejsou naplněny hmotněprávní podmínky od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikne, avšak plátcí jej nelze přiznat, respektive je nutné mu jej odeprít (typicky např. v případě participace na daňových podvodech či v případě zneužití práva – viz např. rozsudky SDEU ve věcech C-354/03, Optigen, C-355/03, Fulcrum, C-484/03, Bond House, C-439/04 Kittel či ve věci C-440/04 Recolta a rozsudek C-255/02 Halifax). V projednávané věci však stěžovateli nebyl přiznán odpočet nikoliv z důvodu jeho možné účasti na daňovém podvodu či povědomosti o něm, k čemuž směřuje stěžovatel nepřipadně svoji argumentaci ohledně všech „obezřetných“ úkonů, které učinil, ale z důvodu, že nebylo prokázáno již samotné naplnění hmotněprávních podmínek.“
40. V posledním žalobním bodě žalobce namítá, že v rámci mezinárodního dožádání nebyl vyslechnut svědek, odběratel Dr. E. Totožná námitka byla uplatněna i v rámci odvolání a žalovaný se jí zabýval v bodě [78] napadeného rozhodnutí, kde odkázal na odůvodnění Zprávy. Podrobně je hodnocení odpovědi zaslané německým správcem daně popsáno na stranách 29 – 33 Zprávy. Primárním účelem svědecké výpovědi je získání informací o skutečnostech, které svědek vnímal, a kterým byl přítomen. Dle daňových orgánů by svědecká výpověď mohla toliko potvrdit dodávky dřeva od žalobce, nikoliv však pořízení tohoto dřeva od společnosti Transmovement. Krajský soud nepochybnuje, že by svědecká

výpověď Dr. E. osvětlila přijetí deklarovaných faktur a řeziva deklarovaného na těchto fakturách od žalobce. Nicméně tyto skutečnosti nebyly předmětem prověřování daňových orgánů. Daňové orgány prověřovaly fakticitu dodání řeziva žalobci společností Transmovement, tudíž je nepravděpodobné, že by se odběratel žalobce, Dr. E., účastnil obchodních kontraktů a předávek zboží mezi žalobcem a jeho dodavatelem. Svědecká výpověď Dr. E. by tudíž nemohla přinést spolehlivou informaci o tom, že bylo zboží žalobcem skutečně nakoupeno od společnosti Transmovement.

41. Krajský soud má za to, že neprovedení svědecké výpovědi Dr. E. nemělo za následek vadu řízení, neboť v posuzovaném případě šlo především o prověření přijetí zdanitelného plnění žalobcem od společnosti Transmovement. Svědecká výpověď Dr. E., který byl odběratelem žalobce, by nemohla osvětlit okolnosti přijetí takového zdanitelného plnění.

Závěr a náklady řízení

42. V rámci soudního přezkumu byla posouzena zákonnost a věcná správnost žalobou napadeného rozhodnutí z hlediska uplatněných žalobních bodů. Krajský soud uzavírá, že žalovaný uceleně a jednoznačně uvedl, které okolnosti považuje za rozhodující pro svoje závěry. Úvahy žalovaného jsou podložena dostatečnými skutkovými zjištěními.
43. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
44. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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). Připadne-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.

České Budějovice 12. listopadu 2020

Mgr. Helena Nutilová v. r.
předsedkyně senátu