



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D. v právní věci

žalobce: **P. V.**
zastoupen Michalem Faustem, daňovým poradcem,
se sídlem Ke Klenči 2469, 413 01 Roudnice nad Labem,

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

v řízení proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2020, č.j. 9036/20/5300-21443-712875,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhal u zdejšího soudu přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeny dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor až listopad roku 2014, č.j. 1620444/19/2804-50522-604170, č.j. 1620834/19/2804-50522-604170, č.j. 1621632/19/2804-50522-604170, č.j. 1621636/19/2804-50522-604170, č.j. 1621641/19/2804-50522-604170, č.j. 1621647/19/2804-50522-604170, č.j. 1621655/19/2804-50522-604170, č.j. 1621662/19/2804-50522-604170, 1621666/19/2804-50522-604170. Svou žalobu odůvodnil následujícím způsobem.
2. Žalobce daňovým orgánům v první řadě vytýká, že v rozporu s judikaturou Ústavního soudu požadovaly po žalobci unesení důkazního břemene, což nebylo pro žalobce objektivně možné. V projednávaném případě totiž uskutečněná plnění nepotvrdil dodavatel žalobce a žalobce tak musel deklarovaná plnění prokázat jinak. Nicméně s ohledem na dlouhou časovou prodlevu mezi deklarovanými plněními a výzvou k jejich prokázání (4 roky), ve spojení s charakterem plnění spočívající v distribuci letáků, je pro žalobce nereálné tyto plnění prokázat tak, jak požadují daňové orgány. K této nereálnosti přispěl sám správní orgán I. stupně (dále také jen jako „správce daně“), který výzvu k prokázání skutečností zaslal žalobci až 2 roky po zahájení daňové kontroly. Navíc správce daně nevyzval ke svědeckým výpovědím osoby, které potvrdily realizaci sporných služeb svým čestným prohlášením. K tomu je navíc potřeba přihlídnout k té skutečnosti, že vzhledem k činnosti žalobce je realizace letákových kampaní esenciální pro provádění ekonomické činnosti, tudíž musely být logicky vynaloženy a nelze je tak opominout ani zpochybnit na základě argumentace k jednotlivým dodavatelům. K tomu žalobce odkázal na judikaturu NSS, sp.zn. 5 Afs 65/2013, nebo SDEU, sp.zn. C-446/15.
3. Dále žalobce napadl v žalobě srozumitelnost výzvy správce daně ze dne 28. 3. 2019. Žalobce uvádí, že výzva správce daně musí být v první řadě jasná, určitá, srozumitelná a konkrétní tím způsobem, aby daňový subjekt mohl na výzvu adekvátně zareagovat a nemusel si domýšlet, čeho se pochybnosti správce daně týkají. Ve výzvě správce daně se postupně vyskytují tvrzení, ze kterých nevyplývá, co přesně tedy má žalobce prokázat. Správce daně v závěru výzvy ani nenabádá žalobce ke konkrétním důkazům, které by doporučil použít. Žalovaný navíc bagatelizuje tuto situaci, uvádí, že žalobce nesdělil správci daně, že by výzvě nerozuměl, což je v rozporu s průběhem daňové kontroly, jelikož žalobce správci daně opakovaně ve Vyjádření k výsledku kontrolního zjištění uváděl opak.
4. Závěrem žaloby žalobce opět vytýká daňovým orgánům nesplnitelnost samotné Výzvy, a to opět s odkazem na dlouhou časovou prodlevu mezi uskutečněnými plněními a jejich prokazováním, s ohledem na charakter plnění spočívající v distribuci letáků. Na základě všeho výše uvedeného žalobce navrhl, aby zdejší soud žalované rozhodnutí zrušil, zároveň zrušil též uvedené platební výměry a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Pro případ úspěchu ve věci uplatnil žalobce nárok na náhradu nákladů řízení.
5. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění žalovaného rozhodnutí, na svých závěrech setrval a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
6. Krajský soud přezkoumal žalované rozhodnutí dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, platném znění (dále jen jako s.ř.s.), přičemž dospěl k následujícím právním a skutkovým zjištěním.

7. Za správního spisu vyplývá a mezi stranami ani není sporné, že správní orgán I. stupně dne 1. 2. 2017 zahájil u žalobce daňovou kontrolu mj. na daň z přidané hodnoty za období 1. – 12. měsíce roku 2014 (dále jen jako „daňová kontrola“). Daňová kontrola byla vymezena na přijatá zdanitelná plnění od společnosti Autobox BMC s.r.o., DIČ CZ63219204 (dále jen jako „Autobox“), a dále od podnikající fyzické osoby p. L. L. – F. Č. r. p., DIČ X (dále jen jako „p. L.“). Správce daně zaslal žalobci Výzvu k prokázání skutečností ze dne 28. 3. 2019, na kterou žalobce reagoval svým podáním ze dne 22. 4. 2019. Následně zaslal správce daně žalobci dne 18. 6. 2019 Výsledek kontrolního zjištění, ke kterému se žalobce vyjádřil až po stanovené lhůtě dne 24. 9. 2019. Dne 30. 9. 2019 byla sepsána, s žalobcem projednána a podepsána Zpráva o daňové kontrole, na základě čehož byly vydány již výše uvedené platební výměry za období únor až listopad 2014. Proti těmto platebním výměrům podal žalobce včasné odvolání, ve kterém uvedl v jádru totožné námitky, které uvádí v žalobě. Žalobcovo odvolání bylo následně žalovaným zamítnuto, platební výměry potvrzeny, proti čemuž žalobce brojí již výše popsanou žalobou.
8. Předně soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).
9. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).
10. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).
11. A nyní již k samotnému přezkumu.
12. Krajský soud se jako prvním zabýval žalobcem tvrzenou nesrozumitelností Výzvy k prokázání skutečností ze dne 28. 3. 2019 (dále již jen jako „Výzva“) dle § 92 odst. 4

zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále také jako „d.ř.“ nebo „daňový řád“). Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Na toto ustanovení navazuje § 92 odst. 4 daňového řádu, dle kterého, 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. Daňový řád tak ve svém ust. § 92 odst. 4 dává správci daně nástroj k tomu, aby v rámci své činnosti vyzval daňový subjekt k unesení svého důkazního břemene. Zmíněných výzev může správce daně vydat libovolné množství dle okolností a průběhu daňové kontroly, stejně tak jako nemusí výzvu vydat žádnou. Náležitosti této obecné výzvy k unesení důkazního břemene tak zákon výslovně nestanovuje. Důležité tak především zůstává, aby byly v rámci dokazování při daňové kontrole dodrženy všechny zákonem předepsané mantinely, pravidla o rozložení důkazního břemene a stejně tak obecné zásady správy daní. S tímto pohledem tak lze na výzvu dle § 92 odst. 4 daňového řádu klást obecné nároky, jaké jsou v obecné rovině kladeny na všechnu činnost správce daně. Výzva dle § 92 odst. 4 daňového řádu tak z tohoto pohledu musí být odůvodněná, srozumitelná a nesmí vybočovat z mantinelů nastavených zákonem. Jako příklad vybočení ze zákonných mantinelů lze uvést vybočení mimo předmět zahájené daňové kontroly, vyzvání k prokázání informací, které lze získat z vlastní úřední evidence nebo které daňový subjekt netvrdil. Ve světle výše uvedeného přezkoumal krajský soud Výzvu k prokázání skutečností ze dne 28. 3. 2019, přičemž neshledal žádným žalobcem tvrzené pochybení správce daně.

13. Výzva k prokázání skutečností ze dne 28. 3. 2019 obsahuje veškeré náležitosti, na základě kterých má daňový subjekt (žalobce) možnost seznat, čeho se výzva týká, která daňová plnění má správce daně za sporné i z jakých důvodů. Správce daně ve své výzvě označil daňové doklady žalobce, žalobcovi dodavatele i předměty zdanitelného plnění, u kterých mu vznikly důvodné pochybnosti. V další pasáži správce daně konkrétně popsal, jaké důvodné pochybnosti mu vznikly a na základě jakých mu známých skutečností tyto pochybnosti vznikly. Závěrem správce daně vyzval žalobce i s odkazem na ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále také jako „ZDPH“), aby prokázal skutečnosti specifikované ve výzvě. Takto učiněná výzva je plně přezkoumatelná a srozumitelná.
14. Žalobcem v žalobě citovaná tvrzení správce daně, která jsou obsažena ve výzvě („pochybnosti o tom, zda DS zdanitelná plnění deklarovaná na předmětných dokladech skutečně přijal“, „další pochybnosti SD vznikly o tom, zda DS použil předmětná zdanitelná plnění k uskutečňování svých ekonomických činností“, „má však správce daně pochybnosti, zda se předmětná plnění vůbec uskutečnila, nebo že se uskutečnila tak, jak je na dokladech uvedeno“), jistě nevedou k závěru, že sám správce daně neví, v čem pochybnost tkví, jak se domnívá žalobce, ale vedou pouze k závěru, že správci daně vzniklo pochybností více, a je tedy na žalobci, aby odstranil veškeré vzniklé pochybnosti. Skutečnost, že správce daně uvedl ve výzvě více vzniklých pochybností, jistě není pochybením správce daně, ale naopak dodržením jeho povinností vést řádně daňové řízení a seznámit daňový subjekt se všemi vzniklými pochybnostmi, aby měl daňový subjekt možnost se ke všem takovým pochybnostem vyjádřit. Tvrzení žalobce o tom, že správce daně opakovaně upozorňoval na nesrozumitelnost Výzvy (opakovaně toto uváděl v Reakci k výsledku kontrolního

zjištění), není pro hodnocení srozumitelnosti Výzvy relevantní, jelikož jak již uvedl krajský soud výše, Výzva byla dostatečně srozumitelná a jednoznačná, navíc v prvotní reakci žalobce na Výzvu, tedy v Reakci na výzvu ze dne 22. 4. 2019, žalobce nesrozumitelnost netvrdí a hlavně reaguje věcně na pochybnosti správce daně konkretizované ve Výzvě, což svědčí o žalobcově porozumění Výzvě. Následná závěrečná výtka žalobce, že Výzva neobsahuje nabádání ke konkrétním důkazům, nemá na zákonnost výzvy žádný vliv, jelikož správce daně není povinen daňovému subjektu navrhopvat, jaké důkazy má daňový subjekt navrhnout nebo předložit. Je to především sám daňový subjekt, který má nejlepší znalosti o svých evidencích a okolnostech uskutečněných daňových plnění a měl by tak být sám efektivně schopen navrhnout důkazy k prokázání vlastních tvrzení. Námitku žalobce co do nesrozumitelnosti výzvy tak hodnotí krajský soud jako nedůvodnou.

15. K tomu je navíc třeba zdůraznit, že i za situace, kdy by krajský soud ohledně srozumitelnosti Výzvy ze dne 28. 3. 2019 dospěl k opačnému závěru, tak ani za této situace by nemuselo automaticky dojít ke zrušení žalovaného rozhodnutí. V soudním řízení správním není novinkou, že *„[n]e každé procesní pochybení správního orgánu je totiž důvodem ke zrušení jeho rozhodnutí, ale takovým důvodem je pouze podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (viz např. rozsudky ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Afs 102/2005 - 65, ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102, nebo ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 - 45).“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2018, č. j. 1 As 186/2017 - 46, www.nssoud.cz). Ke zrušení žalovaného rozhodnutí by tak mohlo dojít pouze v té situaci, že by nesrozumitelnost výzvy dle § 92 odst. 4 daňového řádu měla ve spojení s následným chováním daňových orgánů vliv na správné a úplné zjištění skutkového stavu a na správné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, což by mělo za následek nesprávné rozhodnutí ve věci. Nesrozumitelnost výzvy a její následky lze totiž v řízení odstranit, např. vydáním výzvy nové, postupem dle § 88 odst. 3 daňového řádu nebo v rámci odvolacího řízení.
16. Žalobcem následně tvrzená nesplnitelnost výzvy je úzce spojena s rozložením důkazního břemene v daňovém řízení a je tedy na místě hodnotit tyto dvě otázky ve vzájemné souvislosti. V první řadě má tak soud za vhodné se zmínit o důkazním břemenu v daňovém řízení.
17. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Nejvyšší správní soud již přitom vyslovil, že se při dokazování podle daňového řádu neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č.j. Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). K tomu rovněž důvodová zpráva k § 92 odst. 2 daňového řádu: *„Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím*

činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98 daňového řádu).“

18. V uvedeném ustanovení § 92 daňového řádu, jsou tak vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (srov. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008). Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: *„Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“*
19. Naproti tomu správce daně musel ke zpochybnění žalobcových povinných evidencí podle § 92 odst. 5 daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů a důkazních prostředků uplatněných žalobcem. V případě, že správce daně prokáže skutečnosti odůvodňující jeho pochybnosti o řádnosti uplatněných tvrzení daňového subjektu, pak se vrací důkazní břemeno na stranu daňového subjektu. Daňový subjekt prokazuje svoje výdaje a příjmy primárně účetními doklady. To, že nemusí jít nutně o důkaz dokladem založeným v účetnictví, nýbrž je přípustný jiný důkaz získaný nikoliv v rozporu s obecným právním předpisem vyslovil Ústavní soud v nálezu sp. zn. II ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006 (následně rovněž sp. zn. IV ÚS 48/05 ze dne 6. 12. 2006): *„Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy. I za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na dokladech, je ve smyslu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky. Opačným postupem správce daně i soudů, kterým nebyla respektována práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, došlo k porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod a v konečném důsledku by mohlo dojít i k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod.“*
20. U rozložení důkazního břemene panuje dlouholetý judikatorní soulad, lze např. zmínit také rozsudek NSS již ze dne 12. 1. 2012, č.j. 9 Afs 43/2011-57 v němž je uvedeno: *„Prokáže-li správce daně v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků (pozn. předcházející právní úprava) důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými*

dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen v intencích § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily.“

21. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).
22. Ve zde projednávaném věci uplatnil žalobce v období od února do listopadu roku 2014 nárok na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 a § 73 ZDPH. Aby daňovému subjektu vznikl nárok na odpočet DPH dle § 72 odst. 1 ZDPH musí existovat zdanitelné plnění, které daňový subjekt v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování činností dle písm. a) až e) zmíněného ustanovení. Žalobce uplatnil odpočet DPH v již zmíněném období u zdanitelných plnění od společnosti Autobox a p. L., přičemž předmětem těchto plnění byly grafické služby, tisk a roznáška reklamních letáků. Žalobce správci daně předložil formálně správné daňové doklady, o čemž ani není mezi stranami sporu. Nicméně jak správně uvedl i žalovaný ve svém rozhodnutí, „[p]rokazování uskutečnění daňově uznatelného výdaje je tedy primárně záležitostí dokladovou. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou 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 prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srovnej nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, všechna zde uvedená rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, čj. 9 Afs 12/2013 - 30, www.nssoud.cz).
23. Z žalovaného rozhodnutí a ze Zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně, poté co žalobce splnil formální podmínku pro vznik nároku na odpočet DPH předložením daňových dokladů, přistoupil k prověření splnění materiální podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH, a to zda se zdanitelná plnění uskutečnila a zda se uskutečnila tak, jak je deklarováno. K ověření splnění materiální podmínky zdanitelných plnění u společnosti Autobox provedl správce daně výslech jednatelky společnosti Autobox BMC, p. H. K., která byla dle veřejného rejstříku v roce 2014 oprávněna jednat za společnost Autobox (viz protokol o výslechu ze dne 30. 8. 2018). Z této svědecké výpovědi mají daňové orgány za stěžejní, že p. K. vypověděla, že s žalobcem společnost Autobox nespolupracovala, faktury,

které předložil žalobce, sice vypadají jako jejich, ale na takové částky faktury na žalobce nevystavily, navíc pod čísly předložených faktur eviduje společnost Autobox jiné zákazníky, svědkyně neví, komu patří podpisy na fakturách, a ani žalobce nenevidují v databázi odběratelů.

24. Dále k ověření splnění materiální podmínky zdanitelných plnění u p. L. L. provedl správce daně výslech p. L. (viz protokol o výsledku ze dne 30. 8. 2019). Z provedeného výsledku vzali daňové orgány za stěžejní, že svědek neneviduje žalobce ve svém informačním systému ani ve vydaných fakturách, žalobcem předložené faktury p. L. nevystavil, osoba uvedena jako osoba vyřizující zakázku u p. L. nepracuje již od roku 2009, svědek žádnou zakázku pro žalobce neprováděl.
25. Na základě těchto skutečností se krajský soud plně ztotožňuje s názorem daňových orgánů o vzniku důvodných pochybností o faktickém uskutečnění žalobcem deklarovaných zdanitelných plnění. Výše zmíněné skutečnosti jasně svědčí o pochybnostech vzniku nároku na odpočet DPH dle § 72 a 73 ZDPH, když ani jeden ze svědků nebyl schopen potvrdit spolupráci s žalobcem, dokonce spolupráci s žalobcem popřeli. Žalobce měl možnost se provedených výsledků zúčastnit, avšak i přes řádné vyrozumění se nedostavil, tudíž se sám vzdal možnosti rozptýlit pochybnosti správce daně hned v počátku. Správci daně tímto vznikly důvodné pochybnosti o daňovém tvrzení žalobce, čímž se v souladu se zákonem a výše uvedenou judikaturou přesunulo důkazní břemeno zpět na žalobce.
26. O vzniku důvodných pochybností správce daně žalobce vyrozuměl v rámci Výzvy k prokázání skutečností ze dne 28. 3. 2019, tato výzva byla dostatečně srozumitelná, obsahovala vyličení důvodných pochybností i výčet plnění, kterých se pochybností týkají (viz argumentace soudu výše). Tímto správce daně dostal své povinnosti dle § 92 odst. 5 daňového řádu a bylo tedy opět na žalobci, aby unesl své důkazní břemeno a prokázal všechny skutečnosti, které je povinen uvést ve svém daňovém tvrzení. K tomuto účelu zaslal žalobce správci daně dne 22. 4. 2019 reakci na Výzvu k prokázání skutečností, ve které uvedl, že ve vztahu k společnosti Autobox spolupracoval s obchodním zástupcem p. M., se kterým probíhala veškerá komunikace. Obchody fungovaly bezproblémově, a tak neměl důvod p. M. hlouběji prověřovat. Bohužel v dnešní době je již p. M. nekontaktní. Obdobně vypověděl i ke spolupráci s p. L., opět uvedl, že spolupráce fungovala skrze p. M. Dle hodnocení krajského soudu, které je shodné s hodnocením daňových orgánů, neměla zmíněná reakce žalobce šanci rozptýlit pochybnosti vzniklé správci daně. K žalobcem zmiňovanému p. M. se vyjádřili také svědci při výsledku, přičemž paní K., jednatelka společnosti Autobox k osobě p. M. uvedla, že toho pána nezná, a svědek p. L. k tomu uvedl, že p. M. nezná a že nikdy obchodního zástupce neměl. Žalobce správci daně nedokázal k p. M. sdělit další identifikátory, aby mohl být případně p. M. vyslechnut, tudíž skutečnosti uvedené žalobcem opět zůstaly v rovině tvrzení. Za situace, kdy svědci p. M. neznají a spolupráci s ním popřeli, ve spojení s nemožností p. M. vyslechnout či jinak kontaktovat, bylo opět na žalobci navrhnout nebo předložit další důkazy, které by jeho tvrzení dokazovaly, což bohužel žalobce nedokázal.
27. Žalobce sice ve svém opožděném podání, Reakce na výsledek kontrolního zjištění, ze dne 24. 9. 2019, se ještě pokusil své tvrzení prokázat a přiložil 3 čestná prohlášení od osob, kterým měl leták žalobce přijít do schránky, pokusil se ještě polemizovat se zjištěnými skutečnostmi, ale ani toto podání nemělo tu schopnost pochybnosti daňových orgánů

rozptýlit, s čímž krajský soud plně souhlasí. Žalovaný se se zmíněnou Reakcí žalobce zabýval na str. 13 -16 žalovaného rozhodnutí, přičemž s jeho hodnocením se krajský soud ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje. Svědecké výpovědi, tak jak byly v řízení učiněny, jsou dostatečně relevantní a důvěryhodné, přičemž při řízení nevyšly najevo skutečnosti, které by jejich věrohodnost snižovaly. Žalobcem předložená čestná prohlášení mohou dokládat, že k nějaké kampani došlo, ale bohužel nemohou prokázat množství, kvalitu ani opakování takové reklamní kampaně, a již určitě nemohou prokázat objem objednávek, osobu, která objednávku zpracovala, ani cenu takové objednávky, tudíž nedokážou prokázat základní náležitosti potřebné pro uznání nároku na odpočet DPH. A ze stejného důvodu by bylo nadbytečné osoby, které podaly čestná prohlášení, předvolávat k podání svědecké výpovědi, jelikož jejich výpověď by objektivně neměla možnost tvrzení žalobce prokázat.

28. Krajský soud si je vědom, že unesení důkazního břemene u některých druhů plnění, obzvláště pak po delší časové prodlevě, může být složité, nicméně nelze tuto skutečnost klást k tíži daňových orgánů. Daňový subjekt, který vstupuje do určitého obchodního vztahu, by si měl být vědom úskalí, které jednotlivé druhy obchodů mohou skýtat, a podle toho je na místě také přizpůsobit způsob evidence dokumentace nebo prověřování jednotlivých plnění. Krajský soud nesouhlasí s tvrzením žalobce, že daňové orgány po žalobci žádaly nesplnitelné při unesení důkazního břemene. Daňové orgány pouze požadovaly, aby žalobce prokázal faktické uskutečnění zdanitelných plnění, přičemž žádné nároky mimo zákonné mantinely nevznikly. Pravdivost žalobcem předložených faktur byla zpochybněna výpověďmi svědků, tudíž bylo na žalobci, aby své tvrzení prokázal jinak. Žalobce však nebyl schopen předložit jakýkoliv důkaz, který by prokázal jeho tvrzení, tudíž správci daně nezbylo, než rozhodnout jak rozhodl.
29. Za této skutkové situace musí krajský soud souhlasit s hodnocením žalovaného a před ním správce daně, že byt žalobce naplnil formální podmínku pro vznik nároku na odpočet DPH, tak nicméně se žalobci nepodařilo prokázat faktické uskutečnění deklarovaných plnění, a tudíž nelze u deklarovaných plnění přiznat nárok na odpočet DPH pro nesplnění materiální podmínky vyplývající z § 72 a § 73 ZDPH.
30. Závěrem se krajský soud vyjádří k žalobcem zmíněné esenciální povaze uskutečnění plnění. Esenciální povaha některých výdajů je hojně diskutována na poli daně z příjmů, kde na jedné straně subjekt prokazatelně dosáhl příjmů, které daní, ale panují neshody ohledně výdajů vynaložených na dosažení zajištění a udržení příjmů. V takovém případě je posuzována otázka, jaká je výše esenciálních výdajů, které musely být minimálně vynaloženy, aby subjekt dokázal dosáhnout na tvrzený daněný zisk. U daně z přidané hodnoty však nelze takto pohlížet na problematiku esenciálních výdajů. Jak správně uvedl žalovaný v bodě [43] žalovaného rozhodnutí, při nároku na odpočet DPH je důležité, aby byl znám řetězec plátců DPH, tedy aby bylo známo, kdo DPH státu odvede. Je tedy důležité, aby při odpočtu DPH bylo prokázáno, komu bylo plněno, jaké plnění a v jaké výši má být daň přiznána. Bez těchto zjištění nevzniká daňovému subjektu nárok na odpočet DPH, bez ohledu na esenciální povahu výdajů. Žalobcem zmíněná judikatura NSS, rozsudek ke sp.zn. 5 Afs 65/2013, není relevantní k „přiznání esenciálních výdajů“ v řízení o nároku na odpočet DPH. Zmíněný rozsudek se do hloubky zabývá povinností zjistit skutkový stav, o kterém by nepanovaly pochybnosti, a o povinnosti soudů se řádně

vypořádat s žalobní argumentací. Není zde pojednáváno o možnosti uznat esenciální část výdajů a z nich uznat odpočet DPH, jak požaduje žalobce. Obdobně nerelevantní je žalobcem zmíněné rozhodnutí SDEU, sp.zn. C-446/15, jelikož toto rozhodnutí pojednává o ochraně daňového subjektu a jeho nároku na odpočet daně v případě, že tento subjekt nevěděl a ani vědět nemohl, že je součástí řetězce zatíženého daňovým podvodem.

31. Krajský soud tímto přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž na základě všeho výše uvedeného shledal žalobní argumentaci žalobce nedůvodnou.
32. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
33. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s.ř.s., přičemž neúspěšný žalobce právo na náhradu nákladů řízení neměl a úspěšnému žalovanému náklady dle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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.

Pardubice 22. září 2020

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje

