



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: X
sídlem X
zastoupen advokátem JUDr. Bc. Milanem Čmelíkem
sídlem Lidická 405/3, Jablonec nad Nisou

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 11. 2019, č. j. X

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 11. 2019, č. j. X, se pro vady řízení zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Bc. Milana Čmelíka.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno 11 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 7. 2018 na DPH, a to tak, že původně stanovené penále ve výši 20 % z částky každým platebním výměrem doměřené daně se ve všech případech mění na částku 0 Kč. Zmiňovanými dodatečnými platebními výměry správce daně žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za listopad a prosinec 2013, únor, duben, červen, červenec, srpen, říjen, listopad a prosinec 2014 a únor 2015. Konkrétně se jednalo o:
 - dodatečný platební výměr č. j. X, kterým byla za zdaňovací období listopadu 2013 doměřena DPH ve výši 40 971 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 8 194 Kč;
 - dodatečný platební výměr č. j. X, kterým byla za zdaňovací období prosinec 2013 doměřena DPH ve výši 42 105 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 8 421 Kč; X, kterým byla za zdaňovací období únor 2014 doměřena DPH ve výši 39 207 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 7 841 Kč;
 - dodatečný platební výměr č. j. X, kterým byla za zdaňovací období duben 2014 doměřena DPH ve výši 56 133 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 11 226 Kč;
 - dodatečný platební výměr č. j. X, kterým byla za zdaňovací období červen 2014 doměřena DPH ve výši 57 960 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 11 592 Kč;
 - dodatečný platební výměr č. j. X, kterým byla za zdaňovací období červenec 2014 doměřena DPH ve výši 45 528 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 9 105 Kč;
 - dodatečný platební výměr č. j. X, kterým byla za zdaňovací období srpen 2014 doměřena DPH ve výši 118 104 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 23 620 Kč;
 - dodatečný platební výměr č. j. X, kterým byla za zdaňovací období říjen 2014 doměřena DPH ve výši 56 070 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 11 214 Kč;
 - dodatečný platební výměr č. j. X, kterým byla za zdaňovací období listopadu 2014 doměřena DPH ve výši 41 496 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 8 299 Kč;
 - dodatečný platební výměr č. j. X, kterým byla za zdaňovací období prosinec 2014 doměřena DPH ve výši 45 696 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 9 139 Kč;

- dodatečný platební výměr č. j. X, kterým byla za zdaňovací období únor 2015 doměřena DPH ve výši 36 813 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 7 362 Kč.
2. Dne 19. 12. 2016 byla s žalobcem zahájena daňová kontrola týkající se DPH za shora uvedená zdaňovací období (a současně daně z příjmů právnických osob za roky 2013 až 2015), zaměřená na ověření přijatých zdanitelných plnění na základě dokladů vystavených dodavateli X a X. Žalobce uplatnil nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění od uvedených dodavatelů. Předmětem plnění bylo provedení projektových a konstrukčních prací (X resp. zhotovení předávací a výkresové dokumentace a výroba a dodání štítků pro potrubní rozvody (X)). Již před zahájením daňové kontroly správce daně od žalobce prostřednictvím telefonické a mailové komunikace, resp. osobním jednáním dne 26. 10. 2016 vyžádal doklady vztahující se k platbám uskutečněných žalobcem ve prospěch uvedených dodavatelů.
 3. V rámci daňové kontroly správce daně výzvou ze dne 16. 8. 2017, č. j. X 8, vyzval žalobce, aby prokázal, že nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění uplatnil v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Konkrétně měl žalobce prokázat, že plnění deklarovaná na identifikovaných daňových dokladech přijal od dodavatelů na nich uvedených. V odůvodnění výzvy správce daně popsal, že má k dispozici faktury k řešeným plněním a k některým z nich rovněž smlouvy o dílo, dále popsal dosavadní tvrzení žalobce týkající se předání předmětů fakturovaných plnění. Konstatoval, že předložené doklady a ničím nepodložená tvrzení žalobce neprokazují, že plnění deklarovaná na daňových dokladech byla přijata tak, jak je na dokladech uvedeno, a že nebyly předloženy podklady zajišťující věrohodnost daňových dokladů. Správci daně tak vznikla pochybnost o přijetí plnění od dodavatelů X. a X.
 4. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 16. 2. 2018. Žalobce s ním nesouhlasil a podrobně se k němu vyjádřil, správce daně však výsledek kontrolního zjištění nezměnil. Dne 29. 6. 2018 byla s žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole. Na základě jejích závěrů byly dne 9. 7. 2018 vydány shora popsané dodatečné platební výměry, které byly k odvoláním žalobce přezkoumány napadeným rozhodnutím žalovaného.
 5. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že předložením daňových dokladů žalobce unesl své primární důkazní břemeno a že správce daně unesl důkazní břemeno ohledně důvodnosti pochyb o tom, že k předmětným plněním došlo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. K tomu zrekapituloval, že pochybnosti vyplynuly zejména z toho, že dodavatel X. má virtuální sídlo, k předání plnění od dodavatele X došlo bez sepsání předávacích protokolů, což neodpovídá ujednání v předložených smlouvách o dílo, k předávání dokumentace a komunikaci žalobce s dodavateli mělo docházet prostřednictvím FTP serveru, což není dokladováno, žalobce disponuje dokumentací o plnění pouze ve vztahu k dodávkám směřujícím od něj k jeho odběratelům, nemá rovněž zřízení vratnici či jiný způsob kontroly příchozích, aby tak mohl doložit příchod dodavatele X.
 6. V důsledku vyjádření uvedených pochybností ve výzvě ze dne 16. 8. 2017 došlo dle žalovaného k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce. Ten navrhl svědeckou výpověď dodavatele X, jenž však odmítl vypovídat, což posiluje pochybnosti finančních orgánů, neboť pokud by se jednalo o standardní obchodní spolupráci, neměl by dodavatel důvod odpírat výpověď. Druhý dodavatel X je nekontaktní. Dodavatelé tedy tvrzení žalobce o přijetí předmětných plnění od těchto dodavatelů nepodpořili. Žalobce tak neprokázal

faktické přijetí plnění dle daňových dokladů od deklarovaných dodavatelů.

7. K dalším námitkám žalobce žalovaný uvedl, že existence podvodu na DPH nebyla v tomto případě vůbec zkoumána, když žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek uplatnění odpočtu. Závěr, že daňový subjekt je povinen prokázat mj. přijetí plnění od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu, vychází z ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu. Hodnota plnění na vstupu v řádu statisíců nemůže být považována za marginální, a to ani v porovnání s miliónovými plněními žalobce na výstupu. Samotné uskutečnění předmětných plnění zpochybňováno nebylo, zpochybněno naopak bylo obdržení těchto plnění žalobcem od deklarovaných dodavatelů. Skutečnosti shrnuté ve zprávě o daňové kontrole se nerozcházejí s provedeným dokazováním. Ani listiny přiložené k odvolání nemohly vyvrátit vznesené pochybnosti.
8. Ke změně dodatečných platebních výměrů přistoupil žalovaný proto, že správce daně si již před zahájením daňové kontroly vyžádal listiny, na jejichž základě bylo možno usuzovat na budoucí doměření daně. Proto měl být žalobce vyzván dle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání. K tomu nedošlo, a řízení tak bylo zatíženo vadou, která však neodůvodňovala zrušení dodatečných platebních výměrů. Žalovaný k tomu odkázal zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, a uzavřel, že zmíněná vada je bez vlivu na zákonnost závěru o doměření daně žalobci, nicméně žalobci nelze uložit povinnost k úhradě penále. Byla-li by totiž daň doměřována na základě dodatečného daňového přiznání, nevznikla by povinnost hradit penále z doměřované částky.

II. Žaloba

9. Žalobce v podané žalobě vyjádřil přesvědčení, že napadené rozhodnutí je nezákonné a že dokazování bylo provedeno vadně. Správce daně měl dle žalobce negativní zkušenost s dodavateli X a X, což stojí za žalobou napadeným rozhodnutím. Rovněž byl dán velký časový odstup mezi uskutečněním plnění a zahájením daňové kontroly. Správní orgány pominuly důkazy jako fotodokumentace plnění či samotný předmět žalobcem převzatého plnění, které žalobce ve svůj prospěch předložil. Žalobce popsal, v čem spočívaly jednotlivé obchodní případy, které byly předmětem zájmu správce daně. Jednalo se vždy o plnění nevyžadující specifickou kvalifikaci, které žalobce odebíral za účelem včasného předání žalobcových dodávek vůči jeho koncovým zákazníkům.
10. Žalobce namítl, že důkazy byly v daňovém řízení hodnoceny výlučně v jeho neprospěch, předložené dokumenty nebyly hodnoceny v kontextu celého právního řádu, jakýkoli nedostatek ve smlouvě byl přikládán k tíži žalobce, k důkazům svědčícím ve prospěch žalobce nebylo přihlédnuto. Jedná se o přepjatý formalismus, nesprávný je výklad, že došlo k abstraktnímu vydání peněz. Zásada volného hodnocení důkazů nesmí být zaměňována za libovůli, žalovaný neuvedl, o jaký právní předpis opírá svůj závěr, že bylo namístě požadovat po žalobci další důkazy nad rámec předložených. Žalobci nebylo možno vytýkat nedodržení podmínek sjednaných v písemné smlouvě, kterou lze kdykoli změnit, a to i ústně. K tomu žalobce poukázal na úpravu občanského zákoníku s tím, že v oblasti soukromého práva lze činit vše, co není zákonem zakázáno. Ustanovení smluv s dodavateli byla hodnocena v neprospěch žalobce, vyhotovení předávacího protokolu i úprava dalších otázek jsou čistě věcí smluvních stran. Daňový řád neobsahuje speciální úpravu závazkových vztahů.
11. Závěr žalovaného, že byly dány pochybnosti, které mohly vést k přenosu důkazního břemene, nemá oporu ve spisu. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen

prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Teprve poté je oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností i jinými prostředky než účetnictvím. Správce daně však postupoval v rozporu s daňovým řádem a judikaturou Nejvyššího správního soudu. Na základě žalobcem předložených důkazů nemohly být pochyby správce daně natolik vážné, aby mohly způsobit přenesení důkazního břemene na žalobce. I kdyby k přenesení došlo, žalobce důkazní břemeno předložením podkladů unesl. Žalobce má s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-66, za to, že prvotní důkazní břemeno unesl předložením účetních dokladů. Následně nebylo namístě, aby správce daně vyzýval žalobce k prokázání oprávněnosti uplatněného daňového výdaje, neboť důkazní břemeno přešlo na správce daně. Ten není oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, nýbrž pouze k prokázání skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání.

12. Žalobce poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2011, č. j. 5 Afs 5/2008, či ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014, z nichž dle něj plyne, že není důležité, zda plnění bylo poskytnuto subjektem uvedeným na daňovém dokladu, ale podstatná je skutečnost, zda byl náklad vynaložen. Dodavatelé navíc byli v souladu s § 2589 občanského zákoníku oprávněni provést plnění pomocí svých zaměstnanců, tedy osob odlišných od dodavatelů. Dle judikatury Ústavního soudu a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, pokud byl dodavatelem jiný subjekt, než uvedený na dokladech, je třeba daňovému subjektu umožnit prokázání skutečných výdajů jinými prostředky. Žalobce uskutečnění výdajů prokázal, což lze ověřit zejména svědeckými výpověďmi jednatelů a zaměstnanců žalobce, fotodokumentací a dalšími dokumenty. Žalovaný neuvádí, proč by činnosti dodavatelů měly být vykonávány na základě živnostenského či jiného oprávnění, nemá ani zákonnou povinnost ověřovat, zda má dodavatel dostatečné živnostenské oprávnění.
13. Je překvapivé, jak snadno přijal žalovaný oznámení svědka X, že nebude vypovídat. Dle žalobce souvisí důvod odepření výpovědi s řízeními vedenými správcem daně s tímto svědkem. Napadené rozhodnutí mělo obsahovat odůvodnění odepření výpovědi svědka. Výpověďí jednatele společnosti X se žalovaný nezabývá. Orgány finanční správy zcela vyloučily aplikaci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017, s čímž žalobce nesouhlasí. Správce daně pominul náklady, jež musely být objektivně vynaloženy. Nelze akceptovat pouze příjmy daňového subjektu a odhlížet od výdajů, které mají reálný základ. Pokud žalovaný své pochybnosti odvozuje od sídla dodavatelů na hromadné adrese a jejich nekontaktnosti v roce 2016, neuvádí, co za hromadnou adresu považuje, a nezabývá se tím, že jde o skutečnost aktuální v r. 2016, nikoli v letech 2013 až 2015. Tato pochybnost je neadekvátní, X je v likvidaci od září 2019, ke dni spolupráce žalobce s tímto dodavatelem nenasvědčovaly údaje zveřejněné v obchodním rejstříku, že společnost bude nekontaktní v r. 2016.
14. Žalobce ze shora uvedených důvodů navrhl, aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející prvostupňové platební výměry a aby daňové řízení, v jehož rámci bylo vydáno napadené rozhodnutí, zastavil.

III. Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný v písemném vyjádření uvedl, že správce daně vycházel z obsahu provedených důkazů i z obsahu vyjádření žalobce, přičemž žalovaným nebylo shledáno, že by se skutečnosti shrnuté ve zprávě o daňové kontrole rozcházeły s provedeným dokazováním či

spisovým materiálem. Žalobce zároveň neoznačil, které důkazy měl správce daně vyhodnotit v rozporu s jejich obsahem či selektivně posuzovat. Přenesením důkazního břemene se žalovaný v napadeném rozhodnutí obsáhle zabýval. Pochybnosti byly žalobci sděleny prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností č. j. X, čímž přešlo důkazní břemeno. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu správce daně nemusel prokázat, jak se daný účetní případ stal či nestal. Správce daně relevantním způsobem zpochybnil věrohodnost, správnost či průkaznost předložených účetních dokladů, přičemž po žalobci požadoval pouze prokázání toho, co sám žalobce tvrdil, tedy faktické uskutečnění a přijetí plnění od konkrétních dodavatelů. Dodání plnění odběratelům žalobce nebylo zpochybněno, sporné je, zda žalobce prokázal přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů.

16. Judikatura Nejvyššího správního soudu opakovaně lpí na obezřetnosti v obchodních vztazích. Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je přitom naprosto na jeho úvaze. Žalovaný nesporně výklad občanského práva uvedený žalobcem v žalobě ani neingeruje do soukromoprávních vztahů žalobce. Bylo však pouze na žalobci, jakým způsobem si zajistí svoji důkazní pozici. Správce daně či žalovaný se k podáním a podkladům předloženým žalobcem vyjadřovaly, důkazy, o nichž žalobce hovoří v žalobě, neměly takovou důkazní sílu, aby prokázaly přijetí faktických plnění od deklarovaných dodavatelů, když prokazovaly pouze existenci plnění, které bylo dodáno odběratelům žalobce. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně vyjmenovává důkazy, které jsou ve věci relevantní a které mají souvislost s osobami dodavatelů (faktury, smlouvy o dílo, objednávky a úhrady, výkaz zisku, ztrát a účtování v hlavní knize). Ostatní důkazy souvisely se vztahem žalobce a jeho odběratelů.
17. Žalovaný nerozporuje závěry žalobcem uvedených judikátů a připouští, že plnění je možno provést prostřednictvím subdodavatelů. Žalobce nepředložil žádný důkaz o tom, že by sporné obchodní transakce měly být provedeny prostřednictvím dalších subdodavatelů, což neuváděl ani v odvolání. Naopak se takové tvrzení nepřipustně objevuje poprvé až v žalobě. Žalobce však neuvedl jména subdodavatelů a nepředložil příslušné doklady, zůstává v rovině nepodložených tvrzení. Žalobcem uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou na žalovanou věc nepřiléhavé, neboť se netýkají daně z přidané hodnoty, ale daně z příjmů. Konstrukce a výběr těchto daní jsou naprosto odlišné. Výslech jednatele žalobce nebyl žalobcem nikdy navržen, tyto osoby navíc nemohou být v pozici svědka a současně statutárního orgánu. Neexistenci příslušných živnostenských oprávnění obou dodavatelů konstatoval správce daně pouze nad rámec zkoumaných poskytnutých plnění jako jeden z mnoha dílčích poznatků svědčících o tom, že přijatá plnění od uvedených dodavatelů neproběhla tak, jak tvrdil žalobce.
18. Správce daně byl povinen respektovat odepření výpovědi svědka X. Žalovaný k tomu poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2016, č. j. 1 Afs 206/2015-45. Výpověď svědka nebylo možno vynucovat ani pořádkovou pokutou. Pokud žalobce naznačil, že svědek X odepřel výpověď bezdůvodně, odkázal žalovaný na usnesení Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Libereckého kraje ze dne 2. 4. 2019, č. j. X, jímž bylo zahájeno trestní stíhání X pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku. K námitce, že se správce daně nezabýval náklady, které musely být objektivně vynaloženy, žalovaný uvedl, že zde řešená věc se týká DPH a judikatura ohledně objektivně vynaložených nákladů, resp. esenciálních výdajů se týká výhradně daně z příjmů. Žalovaný ani správce daně nebyl povinen zkoumat objektivně vynaložené neopominutelné náklady žalobce. Žalobcem zmiňovaná judikatura

je proto nepřiléhavá. Žalovaný nepřičítá k tíži žalobce nekontaktnost dodavatele X. Nekontaktnost dodavatele byla pouze jednou z důvodných pochybností o tom, že konkrétní dodavatel nemohl pro žalobce provést dodávky.

19. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítnul a žalobci nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

20. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.
21. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vzniká za podmínek stanovených v § 72 a § 73 zákona o DPH. Základem je, že musí jít o nárok na odpočet daně, tedy daně na vstupu, které musí naopak odpovídat daň na výstupu u jiné osoby. Podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona o DPH je daní na výstupu daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění podle § 13 až 20 nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění. Obdobně podle § 36 odst. 1 zákona o DPH základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátec za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění. Nárok na odpočet daně na vstupu je vázán na povinnost uplatnit daň na výstupu, která však obvykle vzniká pouze plátcí DPH.
22. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odstavce 5 písm. c) téhož ustanovení prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
23. Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se věnuje obsáhlá judikatura správních soudů. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, shrnul, že *„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). Daňový subjekt podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. 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 „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti,*

na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 AfS 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 AfS 39/2010 - 124, či čj. 2 AfS 24/2007 - 119)“ [rozhodnutí NSS dostupná na www.nssoud.cz].

24. V daném případě žalovaný konstatoval, že žalobce předložením daňových dokladů unesl své prvotní důkazní břemeno, měl však za to, že správce daně prokázal vážné a důvodné pochybnosti ohledně toho, zda byla předmětná plnění žalobcem přijata od dodavatelů uvedených na daňových dokladech. Tyto pochybnosti dle žalovaného správce daně popsal ve výzvě ze dne 16. 8. 2017, která byla žalobci doručena dne 21. 8. 2017. Se závěrem o unesení důkazního břemene správce daně stran vážných a důvodných pochybností se však krajský soud neztotožňuje.
25. Ucelený výčet pochybností, které měly v dané věci vzniknout, prezentoval žalovaný na str. 9 a 10 napadeného rozhodnutí. Krajský soud jednak některé ze zde uváděných pochybností vůbec nepovažuje za skutečnosti zpochybňující dodání plnění žalobci od dodavatelů uvedených na daňových dokladech, jednak je nucen konstatovat, že tvrzení žalovaného ohledně toho, že tyto skutečnosti byly popsány ve shora zmíněné výzvě, neobstojí.
26. Obsahem odůvodnění výzvy ze dne 16. 8. 2017, jejímž doručením mělo dle žalovaného dojít k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce, je výčet správcem daně obdržených faktur a dalších dokumentů, rekapitulace průběhu daňové kontroly včetně vyjádření žalobce k jednotlivým dodaným plněním, a nakonec závěr správce daně ohledně neprokázání uskutečnění plnění tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Takový závěr však předbíhá zákonem a judikaturou předpokládaný běh událostí, neboť jej nelze učinit před unesením důkazního břemene správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Správce daně již v této fázi daňové kontroly přistupoval k žalobci, jakoby žalobce tížilo důkazní břemeno ohledně uskutečnění plnění v souladu s obsahem předložených daňových dokladů. To vše v situaci, kdy skutečné pochybnosti, o něž by byl opřen závěr, že je třeba, aby žalobce uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady prokázal, nebyly vyjeveny, natož prokázány.
27. Teprve ve zprávě o daňové kontrole, resp. v jí předcházejícím seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění lze skutečnosti, které za pochybnosti označuje žalovaný, dohledat. I ve zprávě o daňové kontrole však správce daně na str. 15 a obdobně na str. 51 k otázce unesení svého důkazního břemene uzavírá, že: „*Správce daně prokázal existenci důvodných pochybností o souladu předložených dokladů se skutečností, neboť daňový subjekt věrohodným způsobem neprokázal, že skutečně od dodavatelů X a X přijal předměty fakturace.*“ Uvedený závěr představuje pokřivení koncepce důkazního břemene a jeho přenosu v daňovém řízení, neboť po daňovém subjektu je od počátku daňové kontroly vyžadováno, aby prokázal uskutečnění plnění od dodavatelů uvedených na daňových dokladech, a neprokáže-li je, jsou z toho dovozovány pochybnosti správce daně.
28. Popsaný přístup pak vede k tomu, že najdeme-li už alespoň ve zprávě o daňové kontrole, resp. v ucelenější podobě až v napadeném rozhodnutí, popis existujících pochybností, jsou mezi nimi i skutečnosti, které soud za pochybné nepovažuje a které v podstatě spočívají

v tom, že žalobce některé skutečnosti neprokázal. Žalobci však takové neprokázání nelze přičítat k tíži, dokud na něj nepřejde důkazní břemeno. Např. skutečnost, že žalobce nemá zřízení vrátnici, a nemůže tak prokázat, zda a kdy se k němu dodavatel X dostavil, naprosto žádným způsobem nezpochybňuje věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených faktur. Vrátnici jistě nemá řada podnikatelů a jejich obchodních závodů, na čemž soud neshledává cokoli podezřelého. Obdobně samotné dodání plnění, jehož povaha to umožňovala, elektronickou cestou prostřednictvím serveru je standardní, nikoli pochybné. Okolnosti seznámení žalobce s dodavatelem X označil za nepodstatné již žalovaný.

29. K nekontaktnosti dodavatele X lze dodat, že tento závěr je ve spise podepřen odpovědí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj na dožádání správce daně (dokument B 36), z něž však také plyne, že tento dodavatel naposledy podal daňové přiznání k DPH za září 2014. Všechny řešené obchodní případy ve vztahu k tomuto dodavateli nicméně září 2014 předcházejí, byly tedy realizovány v době, kdy dodavatel aktivitu vůči správci daně jevil. Z obsahu spisu není zřejmé, zda ten který dodavatel ve vztahu k předmětným plněním přiznal a zaplatil daň na výstupu, která by odpovídala dani na vstupu žalobce, neboť těmito skutečnostmi se správce daně nezabýval a své pochybnosti jimi neodůvodňoval. Žalobce také nikdy netvrdil, že dodavatelé provedli plnění s využitím vlastních zaměstnanců.
30. Měl-li žalobce dostatečně zdokladováno, že sám plnil svým odběratelům, ale takovou dokumentací nedisponoval ohledně přijetí plnění od dodavatelů, není tato skutečnost výrazně pochybná. Rozumný podnikatel jeví v soukromoprávních vztazích snahu mít zdokladováno především splnění vlastních povinností, tedy ve vztahu k odběratelům dodání zboží či služeb, jež jsou předmětem sjednaného plnění, ve vztahu k dodavatelům zaplacení fakturovaných plateb. V tomto smyslu žalobce podklady disponoval, a neměl-li více dokumentace ohledně přijetí plnění od dodavatelů, lze mu to v daňovém řízení přičítat k tíži tehdy, pokud na něj přejde důkazní břemeno.
31. Krajský soud netvrdí, že v daném případě neexistují žádné pochybnosti v řešeném směru, dílčí střípky v jejich mozaice, které žalovaný, resp. správce daně ve zprávě o daňové kontrole, popsal, však nedosahují dostatečné intenzity vážných a důvodných pochyb. Problém nastal i ve formě jejich vyjádření, kdy ve výzvě, na niž se žalovaný odkazuje, žalovaným uváděné pochybnosti ani nejsou zformulovány. To vše v situaci, kdy žalovaný v závěru napadeného rozhodnutí odůvodňuje změnový výrok tím, že správce daně měl již před zahájením daňové kontroly takové informace, na základě nichž mohl důvodně předpokládat, že dojde k doměření daně žalobci. Jinak řečeno dle žalovaného prakticky existovaly důvodné pochybnosti o přijetí plnění od předmětných dodavatelů již před zahájením daňové kontroly. V takovém případě by nemělo být problematické jejich řádné vyjádření a prokázání.
32. Soudu je z jeho činnosti známo, že dodavatelé X a X vystupují jako problematické subjekty také v dalších daňových řízeních. V daném případě má soud za to, že základ pochybností správce daně, jenž vedl k samotné iniciaci daňové kontroly, byl dán znalostí uvedených dodavatelů a jejich vystupováním v dalších řízeních. Pochybnosti plynoucí z tohoto směru však správce daně nedal nikdy najevo ani neprokázal. Přesto v průběhu daňové kontroly postupoval, jako kdyby měl vážné a důvodné pochybnosti prokázány. S takovým postupem nemůže krajský soud souhlasit, neboť ani existence plnění týkající se správce daně známých problematických dodavatelů nepředstavuje generální pardon pro nerespektování úpravy důkazního břemene v daňovém řádu a téměř automatické doměření

daně.

33. Z uvedených důvodů dospěl soud k závěru o neunesení důkazního břemene dle § 92 odst. 5 písm. c) správcem daně. Za takové situace bylo předčasné žalobci vytýkat neprokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů, neboť na žalobce důkazní břemeno v tomto směru nepřešlo. S ohledem na neunesení důkazního břemene správcem daně považuje soud za předčasné blíže se zabývat tím, jak by měla být situace posouzena, kdyby důkazní břemeno na žalobce přešlo, a námitkami k tomu vztaženými.
34. K dalším žalobním bodům soud uvádí, že v daném případě neuplynula lhůta pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu, a proto časový odstup mezi uskutečněním plnění a zahájením daňové kontroly nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí. Pokud žalobce argumentoval tím, že podstatná je skutečnost, zda byl náklad vynaložen, nikoli osoba dodavatele, k čemuž odkazoval na § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a související judikaturu týkající se daně z příjmů, nezbyvá soudu než konstatovat, že daň z příjmů je principiálně jinou daní, nežli daň z přidané hodnoty a argumentace žalobce se míjí s napadeným rozhodnutím, které se týká DPH. Ve vztahu k DPH pak z převažující judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že *„daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo jí ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (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)“* [srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34].
35. Rovněž využití závěrů žalobcem vzpomínané judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se tzv. esenciálních nákladů není namístě. Důvodem je opět skutečnost, že tato judikatura se týká výhradně daně z příjmů, nikoli DPH, která je předmětem napadeného rozhodnutí a s jejíž podstatou není tato judikatura kompatibilní. Akceptoval-li správce daně odepření výpovědi svědka X z důvodu dle § 96 odst. 2 daňového řádu, nespátňuje v tomto postupu krajský soud jakékoli pochybení. Součástí spisového materiálu žalovaného je i usnesení o zahájení trestního stíhání tohoto svědka pro daňovou trestnou činnost a další dokumenty k jeho trestnímu stíhání vztažené. Zástupce daňového subjektu byl oznámení svědka o odepření výpovědi přítomen a následně žádných námitek proti odepření výpovědi z důvodu nebezpečí trestního stíhání nevznášel. Dodavatel X se k věci nevyjádřil, neboť je nekontaktní, což žalobce rovněž nezpochyboval.

V. Závěr a náklady řízení

36. Vzhledem k tomu, že část žalobních námitek shledal soud důvodnou, zrušil postupem podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí žalovaného pro vady řízení a věc mu podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení, a to bez jednání v souladu s § 51 odst. 2 ve spojení s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Jestliže žalobce hovořil v podané žalobě také o požadavku na zastavení daňového řízení, vnímá jej soud jako vyjádření záměru, jehož chce žalobce prostřednictvím zrušení napadeného rozhodnutí dosáhnout. Vyhovění žalobě ze strany krajského soudu spočívá v souladu s § 78 odst. 1 s. ř. s. výhradně ve zrušení napadeného rozhodnutí.
37. V dalším řízení je žalovaný vysloveným právním názorem soudu vázán dle § 78 odst. 5 s. ř. s. Bude tedy vycházet ze shora odůvodněného závěru, že dosud nebylo uneseno důkazní břemeno správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když nebyly řádně sděleny a prokázány skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost

žalobcem předložených daňových dokladů.

38. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V souzeném případě byl žalobce úspěšný, proto mu soud proti žalovanému přiznal právo na náhradu nákladů řízení.
39. Ty byly tvořeny zaplaceným soudním poplatkem za žalobu dle příslušné položky sazebníku soudních poplatků ve výši 3 000 Kč, odměnou právního zástupce za 2 úkony právní služby v celkové výši 6 200 Kč [2 úkony právní služby po 3 100 Kč dle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu], náhradou hotových výdajů ve výši 600 Kč (2 x 300 Kč za 2 úkony právní služby dle § 13 odst. 1, odst. 3 advokátního tarifu) a 21 % DPH z odměny a náhrady advokáta ve výši 1 428 Kč. Celkem tak náhrada nákladů řízení činí 11 228 Kč.

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.

Liberec 22. září 2020

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu