



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudkyň JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové ve věci

žalobce: **J. D.**
zastoupen advokátem Mgr. Vítězslavem Musilem
sídlem Hilleho 1843/6, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2018, č. j. 4813/18/5300-21442-711315

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) zahájil dne 24. 2. 2014 u žalobce daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2012 až 4. čtvrtletí roku 2013. Na základě této kontroly dospěl správce daně k závěru, že žalobce

neprokázal, že zdanitelná plnění (materiály na stavbu provozovny) uvedená na daňových dokladech vystavených obchodní korporací PN STAVBY s. r. o., obchodní korporací PASIV SYSTEM s. r. o. a dodavatelem Z. V., ze kterých žalobce uplatňoval v uvedených zdaňovacích obdobích nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, byla skutečně dodána uvedenými dodavateli v deklarovaném rozsahu.

2. Dne 21. 12. 2016 proto správce daně vydal dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“):
 - č. j. 1797365/16/2913-00551-707207, za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2012, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 435 743 Kč a stanoveno penále ve výši 87 148 Kč,
 - č. j. 1797427/16/2913-00551-707207, za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2012, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 355 903 Kč a stanoveno penále ve výši 71 180 Kč,
 - č. j. 1797475/16/2913-00551-707207, za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 182 664 Kč a stanoveno penále ve výši 36 532 Kč,
 - č. j. 1797487/16/2913-00551-707207, za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 72 932 Kč a stanoveno penále ve výši 14 586 Kč,
 - č. j. 1797515/16/2913-00551-707207, za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2013, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 45 080 Kč a stanoveno penále ve výši 9016 Kč,
 - č. j. 1797529/16/2913-00551-707207, za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 20 244 Kč a stanoveno penále ve výši 4048 Kč,
 - č. j. 1797632/16/2913-00551-707207, za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2013, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 77 007 Kč a stanoveno penále ve výši 15 401 Kč,
 - č. j. 1797642/16/2913-00551-707207, za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 153 699 Kč a stanoveno penále ve výši 30 739 Kč.
3. Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podal žalobce dne 27. 1. 2017 odvolání, která žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správního orgánu I. stupně potvrdil.

II. Obsah žaloby

4. Žalobce v podané žalobě namítl, že od vzniku nároku na odpočet DPH uběhla dlouhá doba a je pro něj velmi obtížné unést důkazní břemeno. Veškeré tvrzené náklady byly žalobcem vynaloženy a k jejich prokázání žalobce navrhl důkazy.
5. Žalobce se postupem správce daně dostal do procesně bezvýchodné situace. Část podkladů se nacházela u zesnulého pana V. J. a žalobce je po jeho úmrtí nemohl získat a předložit správci daně. Správce daně se s touto skutečností nevypořádal. Odmítl provést bez přesvědčivého důvodu také žalobcem navržené důkazy, a to výsledky svědků Ing. J. Š. a Ing. J. H.
6. Je nepochybné, že žalobce na stavbu haly použil materiál v hodnotě, která odpovídá daňovým dokladům. Materiál získal od subjektů uvedených na daňových dokladech. Jiný logický závěr není možný. Závěry správce daně nejsou v souladu se závěry jiného správce daně, který nikterak nerozporoval výdaje žalobcových dodavatelů. Jeho dodavatelé za dodaná plnění DPH odvedli a dodání zboží nikterak nerozporují. Správce daně neunesl

důkazní břemeno ohledně vzniku pochybností. Doplnil, že daňová kontrola byla provedena nezákonně.

7. Z popsanych důvodů navrhl, aby soud napadené rozhodnutí jakož i dodatečné platební výměry zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že se v napadeném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi vznesenými námitkami žalobce a skutkový stav zjistil dostatečně.
9. K neprovedení navržených výsledků svědků uvedl, že vycházel z jejich prohlášení, jímž omlouvali svoji účast u svědecké výpovědi. Dospěl k závěru, že navržení svědci s předmětným zbožím nemanipulovali, nebyli zodpovědní za skladové zásoby a o předmětné věci neměli žádnou povědomost. Provedení navržených výsledků proto žalovaný považoval za nadbytečné.
10. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Ústní jednání

11. Při ústním jednání dne 25. 6. 2020 účastníci setrvali na svých stanoviscích obsažených v předchozích písemných podáních. Zástupce žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, ve věci *Stavitelství Melichar s. r. o.*, z něhož vyplývá, že nelze odepřít nárok na odpočet pouze z důvodu, že není zjevné, kdo dodal plnění. V daňovém řízení nedošlo k přesunu důkazního břemene na daňový subjekt. Hodnocení důkazů bylo selektivní, nebylo zdůvodněno neprovedení žalobcem navrhovaných důkazů. Žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí i správní spis a dodal, že provedení prací nebylo zpochybněno; přetrvávaly však pochybnosti ohledně provedení prací deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu.
12. Soud konstatoval obsah soudního a správního spisu. Dokazování listinami obsaženými ve správním spise soud neprováděl (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117). Návrhy žalobce na doplnění dokazování výsledkem Ing. H. a Ing. Š., znaleckým posudkem z oblasti ekonomie ohledně přiměřenosti fakturovaných cen, znaleckým posudkem z oblasti stavebnictví ohledně množství dodaného materiálu a provedením místního šetření, z něhož by vyplynul rozsah provedených prací a množství spotřebovaného materiálu, soud zamítl pro nadbytečnost. Z obdobných důvodů jako žalovaný, který odmítl provést výsledky zmíněných svědků i znalecký posudek v daňovém řízení, má soud za to, že by předmětné důkazy nemohly prokázat dodání plnění deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu (viz blíže část V. B. 2 rozsudku).
13. Soud neprováděl dokazování listinami přiloženými žalobcem k návrhu na přiznání odkladného účinku, neboť ty byly vyčerpány rozhodnutím soudu o tomto návrhu usnesením ze dne 18. 7. 2018, č. j. 30 Af 62/2018-42.

V. Posouzení věci soudem

14. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti

(*ex offio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.

15. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.
16. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí [bod V. A) rozsudku]. Poté se zabýval námitkou prokázání dodání plnění žalobcem, v rámci níž hodnotil otázku rozložení důkazního břemena v daňovém řízení, procesní pochybení spočívající v neprovedení navržených důkazů, resp. nezákonnost daňové kontroly [bod V. B) rozsudku].

V. A) Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

17. Žalobce v podané žalobě uplatnil mj. námitku nepřezkoumatelnosti, proto se soud nejprve zabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) by totiž byla vadou natolik závažnou, k níž je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti a pro kterou by muselo být rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušeno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35).
18. Žalobce spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí obecně v tom, že žalovaný nedostatečně vypořádal jeho odvolací námitky.
19. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nejprve shrnul skutkový stav a přdestřel právní základ případu, který následně na projednávanou věc aplikoval. Odvolacími námitkami se zabýval podrobně na str. 13 až 21 napadeného rozhodnutí. Vyjádřil se k výsledkům, které byly provedeny v průběhu daňového řízení. K neprovedeným výsledkům zaměstnanců obchodní korporace PASIV SYSTEM konstatoval, že žalobce správci daně nesdělil potřebné údaje, na výzvu správce daně nikterak nereagoval, proto se výsledky neuskutečnily. K navrženým výsledkům Ing. J. Š. a Ing. J. H. popsal, že navržené svědky předvolal k výsledku, avšak na základě obdržených písemností dospěl k závěru, že navržení svědci s materiálem nemanipulovali, nebyli zodpovědní za skladové zásoby a o předmětné věci dle svých prohlášení nemají žádnou povědomost; výsledky proto neprovedl. Rovněž se podrobně vyjádřil k navrženému znaleckému posudku (str. 17 napadeného rozhodnutí). Žalovaný se dále podrobně zabýval zjištěným skutkovým stavem a skutečností, že část dokladů se nacházela u zesnulého pana V. J. Uvedl, že ze spisového materiálu nevyplývají žádné souvislosti pana V. J. s deklarovanými dodávkami materiálu, ani jaké podklady by měli mít v držení jeho příbuzní.
20. Soud je přesvědčen, že z napadeného rozhodnutí je seznatelné, které skutečnosti vzal žalovaný za podklad svého rozhodnutí, jak se vypořádal s jednotlivými námitkami žalobce i s návrhy důkazů, podle které právní normy rozhodl i jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů.

21. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí tak není důvodná.

V. B) Námitka prokázání uskutečnění zdanitelných plnění

22. Žalobce namítl, že správní orgány nezjistily dostatečně skutkový stav, neunesly důkazní břemeno a bez přesvědčivého důvodu odmítly provést navržené výsledky svědků.

V. B. 1 Rozložení důkazního břemene

23. Obecně lze říci, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. 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.
24. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), podle něhož *„nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti“*, a z § 73 odst. 1 věty první zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého *„plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem“*. Žalobce byl tedy v daném případě, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a bylo použito pro jeho ekonomickou činnost.
25. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který potvrdil, že *„[d]ůkaz daňovým dokladem 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. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“* (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).
26. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 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. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno

přejde 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. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).

27. S ohledem na výše vyslovená východiska soud hodnotil, zda správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb ohledně faktického dodání plnění dle předmětných daňových dokladů.
28. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti.
29. Správce daně zahájil dne 24. 2. 2014 u žalobce daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2012 až 4. čtvrtletí roku 2013. Předmětem podnikatelské činnosti žalobce bylo zpracování dřeva. V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobce uplatňoval mj. nárok na odpočet DPH z 19 přijatých daňových dokladů vystavených PN STAVBY s. r. o., PASIV SYSTEM s. r. o. a dodavatelem Z. V. Jednalo se převážně o dodání stavebních dřevěných materiálů.
30. Na základě zjištěných skutečností vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti uplatňovaného nároku na odpočet daně. V průběhu prověřování proto vydal správce daně postupně několik výzev k prokázání skutečností (ze dne 25. 7. 2014, 25. 6. 2015 a 9. 12. 2015), ve kterých žalobci sdělil konkrétní pochybnosti týkající se přijatých zdanitelných plnění dle předmětných daňových dokladů. Konkrétně uvedl, že PASIV SYTEM s. r. o. podala za březen 2012 přiznání k DPH, přičemž ve svém přiznání deklarovala uskutečněná zdanitelná plnění ve výši 0 Kč, za květen 2012 deklarovala uskutečněná zdanitelná plnění ve výši 0 Kč a za měsíc červen 2012 uskutečněná zdanitelná plnění ve výši 480 000 Kč (viz výzva ze dne 25. 7. 2014, č. l. 5 správního spisu). Další konkrétní pochybnosti poté správce daně uvedl i ve výzvě ze dne 25. 6. 2015 (č. l. 23 správního spisu) a ve výzvě ze dne 9. 12. 2015 (č. l. 32 správního spisu). Konkrétně ve výzvách zmínil, že žalobce nebyl schopen specifikovat nákup materiálů, kde byly materiály nakoupeny a kdo je dovážel. Žalobce ve vyjádření neuvedl žádná jasná a konkrétní tvrzení, není specifikovaná dodávka, doklady nemají předepsané náležitosti, nebyla předložena skladová evidence atd. Uvedenými výzvami správce daně současně vyzval žalobce k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně uplatněného dle daňových dokladů. Žalobce rovněž vyzván k prokázání, že se zdanitelná plnění uskutečnila a že byla použita k uskutečňování jeho ekonomické činnosti.
31. Následně správce daně formuloval v pořadí čtvrtou výzvu k prokázání skutečností ze dne 27. 5. 2016, č. j. 1043254/16/2913-00560-702078 (č. l. 36 správního spisu), ve které požadoval prokázat, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z předmětných daňových dokladů v souladu s § 72 a 73 zákona o DPH oprávněně, resp. že přijatá plnění skutečně přijal tak, jak bylo na předmětných dokladech deklarováno, tj. od dodavatelů uvedených na předmětných daňových dokladech a v deklarovaném rozsahu. Správce daně ve výzvě uvedl konkrétní skutečnosti, které jej vedly k pochybnostem o uskutečnění předmětných plnění v souladu s předloženými daňovými doklady. Tyto pochybnosti vyplývaly zejména z rozporu v dokladech a účetnictví žalobce, personální propojenosti s dodavateli, v popření uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem Večerkou, v absenci účetnictví

dodavatele, v nekonkrétním popisu předmětu přijatých zdanitelných plnění, rozporu ohledně skladování a přepravy materiálu, v absenci skladové nebo jiné evidence nakoupeného, spotřebovaného nebo prodaného materiálu, v neprovedení nebo nedoložení veškerých úhrad za nakoupený materiál atd.

32. Žalobce v reakci na výzvy správce daně uvedl, že materiál dodaný v roce 2012 byl použit zčásti na rekonstrukci výrobní haly žalobce a zčásti byl zpracován k dalšímu prodeji. Materiál dodaný v roce 2013 byl použit na rekonstrukci výrobní haly žalobce. Doložil k některým daňovým dokladům dodací listy a vyjádřil se i k dalším zjištěním správce daně. Správci daně zaslal fotodokumentaci použitého materiálu na rekonstrukci a výstavbu hal pro jeho ekonomickou činnost v areálu v obci Vídeň a v obecné rovině popsal odhadované množství materiálu spotřebovaného pro stavbu hal, vyjádřil se ke skladování a úbytkům materiálu a také uvedl, že součástí dodávek od společnosti PN STAVBY byly i stavební práce.
33. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce svým vyjádřením ani předloženými důkazy neodstranil zásadní pochybnosti správce daně o přijetí předmětných zdanitelných plnění od dodavatelů deklarovaných na daňových dokladech v deklarovaném rozsahu. Pochybnosti správce daně spočívaly konkrétně ve skutečnosti, že žalobce u daňových dokladů vystavených dodavatelem PASIV SYSTEM uváděl v evidenci pro účely DPH pod stejnými čísly dokladu zcela jiné dodavatele, přičemž základy daně a výše daně byly totožné s daňovými doklady vystavenými dodavatelem PASIV SYSTEM. Další pochybnosti ohledně přijetí předmětných plnění od dodavatele PASIV SYSTEM byly způsobeny tím, že tento dodavatel podal za zdaňovací období březen a květen 2012 daňová přiznání k DPH s nulovými hodnotami uskutečněných zdanitelných plnění, za zdaňovací období červen 2012 podal daňové přiznání k DPH s nižšími hodnotami uskutečněných plnění, než byla hodnota údajně přijatých plnění žalobcem a za další zdaňovací období již daňová přiznání nepodal vůbec. Podstatná je rovněž skutečnost, že jednatelem dodavatele PASIV SYSTEM byl do června 2012 pan F. D., bratr žalobce, který řešil za žalobce administrativní záležitosti i vystavování daňových dokladů.
34. Pochybnosti ohledně přijetí zdanitelného plnění od dodavatele Z. V. správce daně založil na tom, že v době, kdy se mělo deklarované plnění uskutečnit, nebyl pan V. registrován jako plátce DPH. Pan V. při svědecké výpovědi popřel, že by předmětné plnění žalobci dodal a že by vystavil daňový doklad. Z jeho vyjádření vyplynulo, že v minulosti nikdy žalobci zboží nedodával, ale fakturoval vždy společnosti PASIV SYSTÉM; v předmětném období roku 2012 se nezabýval stavební činností, ale finančním poradenstvím (viz protokol ze dne 27. 4. 2015, č. j. 791229/15/3109-60563-802437, č. l. 20 správního spisu)
35. O přijetí zdanitelných plnění od společnosti PN STAVBY vznikly správci daně pochybnosti z důvodu, že tato společnost vznikla dne 7. 3. 2012, tj. krátce před zahájením obchodní spolupráce se žalobcem v červnu 2012, přitom jediným jednatelem a společníkem této společnosti je sám žalobce. Správce daně ověřil, že společnost PN STAVBY řádně zahrnuje všechny daňové doklady vystavené na žalobce do svých daňových přiznání, nicméně při jednání se žalobcem, jakožto jednatelem PN STAVBY, nebyl žalobce schopen specifikovat konkrétní materiál, který PN STAVBY dodala, ani od koho byly konkrétní materiály v konkrétních množstvích pořízeny. Nebyl také schopen říci, jakým způsobem a kým byl materiál převážen, kdo přepravu hradil apod. (viz protokol ze dne 18. 11. 2014, č. j. 406200/14/3006-60561-702369, č. l. 8 správního spisu).

36. Pochybnosti správce daně také vyplývaly ze samotných daňových dokladů předložených žalobcem. Na daňových dokladech je až na dvě výjimky předmět plnění uveden velmi obecně (např. „dodání dřevěných materiálů“, „dodání materiálu na stavbu Vaší provozovny ve Vídni“ apod.), není z něj patrné konkrétní množství, druh, specifikace materiálu a zboží, případně objem a druh poskytnutých služeb, ani jejich konkrétní obsah. Žalobce také uváděl rozporná nebo nejasná vyjádření ohledně skladování a přepravy zboží. Jako další pochybnosti správce daně shledal nejasné úhrady za dodané zboží a rozporná vyjádření žalobce o tom, zda předmětem plnění byly pouze dodávky materiálu nebo i poskytnutí stavebních prací.
37. Správce daně proto dospěl k závěru, že žalobce neodstranil jeho pochybnosti a neprokázal, že deklarovaná zdanitelná plnění přijal od dodavatelů PASIV SYSTEM, PN STAVBY a Z. V. a že je přijal v deklarovaném rozsahu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí doplnil dokazování a poté potvrdil závěry správce daně o tom, že žalobce důkazní břemeno neunesl.
38. K tomu soud uvádí, že z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno tím, že v průběhu daňové kontroly předložil prvotní daňové doklady, jež zaevidoval do evidence pro daňové účely. Splnil tak formální podmínku nároku na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Jak však vyplývá z výše citované judikatury (zejm. body 24-26 výše), ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v těchto dokladech deklarováno. Správce daně ve výzvách k prokázání skutečností (zejména ve výzvě ze dne 27. 5. 2016) dostatečně konkrétně specifikoval své pochybnosti ohledně faktického uskutečnění předmětných plnění, čímž přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce.
39. Poté bylo na žalobci, aby vyvrátil pochybnosti správce daně, resp. aby dalšími důkazy prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Ve shodě se žalovaným je soud přesvědčen, že žalobci se pochybnosti správce daně v daňovém řízení nepodařilo vyvrátit. Své důkazní břemeno plynoucí z § 92 odst. 3 daňového řádu žalobce neunesl, jelikož neprokázal, že deklarované plnění bylo pořízeno od dodavatelů uvedených na daňových dokladech a v deklarovaném rozsahu.
40. Soud nesouhlasí s argumentací, že nebyl-li prokázán podvod, nelze žalobci upřít právo na odpočet, jež má vyplývat z rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *Staviteľství Melichar*. Nesplnění hmotněprávních podmínek (neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, resp. v deklarovaném rozsahu) je podle soudu primárním důvodem nepřiznání nároku na odpočet daně. Není-li tato skutečnost daňovým subjektem řádně prokázána, nezkoumá správce daně účast na daňovém podvodu; ta přichází v úvahu pouze tehdy, je-li prokázáno splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Důkazní břemeno k prokázání přijetí zdanitelných plnění, tak jak bylo deklarováno na daňovém dokladu, tj. v tvrzené výši a od deklarovaného dodavatele, tedy nese daňový subjekt (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Uvedené plyne rovněž z judikatury SDEU, např. z rozsudku ze dne 15. 9. 2016, *Barlis* 06, C-516/14, bod 46, podle něhož „je na osobě povinné k dani, která žádá o odpočet DPH, aby prokázala, že splňuje podmínky stanovené pro jeho uplatnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, bod 37). Daňové orgány tak mohou od samotné osoby povinné k dani vyžadovat doklady, které považují za nezbytné pro posouzení otázky, zda je třeba přiznat

požadovaný daňový odpočet, či nikoliv (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Twob International, C-184/05, EU:C:2007:550, bod 35).“ Obdobný závěr SDEU vyslovil rovněž v rozsudku ze dne 21. 11. 2018, Vădan, C-664/16, bod 44, aj.

41. S ohledem na výše uvedené se soud ztotožňuje se žalovaným, že žalobce u sporných transakcí neprokázal přijetí zdanitelného plnění od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu. Pokud správce daně tvrdil, že nebylo zpochybněno faktické provedení prací, nelze pominout, že současně nebylo prokázáno jejich přijetí v tvrzeném rozsahu, případně panovaly pochybnosti o jejich dodání deklarovaným dodavatelem.
42. Námitka nesprávného posouzení otázky rozložení důkazního břemene tak není důvodná.

V. B. 2 Zamítnutí návrhů na provedení důkazů v daňovém řízení

43. Žalobce dále tvrdil, že správní orgány bez přesvědčivého důvodu odmítly provést navržené výsledky svědků a znalecký posudek v oboru stavebnictví.
44. Při posuzování, zda žalovaný odmítl provedení žalobcem navrhovaných důkazů v souladu se zákonem, je podstatné zohlednit, jakou důkazní hodnotu měly navrhované důkazní prostředky pro doposud zjištěný skutkový stav mít, jinými slovy, co jimi hodlal žalobce prokázat. Správce daně přistoupí k provedení důkazu, může-li tento důkaz sloužit k prokázání skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně není vázán všemi důkazními návrhy daňového subjektu, nicméně pokud k provedení navrhovaného důkazu nepřistoupí, musí být zřejmé, jaké důvody jej k odmítnutí dokazování s ohledem na již zjištěný skutkový stav vedly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008 č. j. 8 Afs 81/2007-42).
45. Neakceptování důkazního návrhu lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno (viz např. nález ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09).
46. Žalobce v průběhu daňového řízení navrhl výslech svědka P. K. staršího a P. K. mladšího, kteří pracovali pro společnost PN STAVBY a mohli prokázat provádění prací a dodání plnění tímto dodavatelem. Dále navrhl svědeckou výpověď Ing. J. Š. a Ing. J. H. Ing. Š. měl pořizovat fotodokumentaci staveb a materiálu přepravovaných dodavateli PN STAVBY. K potvrzení dodávek plnění společností PASIV SYSTEM žalobce navrhl zaměstnance této korporace A. C., M. P. a J. Z. Dále žalobce navrhl výslech Ing. F. D. (bratra žalobce). Žalovaný některé návrhy žalobce na doplnění dokazování akceptoval, a správci daně uložil doplnit dokazování v odvolacím řízení.
47. Správce daně provedl výslech svědka Ing. F. D., P. K. staršího a P. K. mladšího. Provedené výsledky nicméně žalovaný neosvědčil jako důkazy prokazující tvrzení žalobce, že materiál deklarovaný na fakturách vystavených obchodní korporací PN STAVBY a PASIV SYSTEM byl skutečně těmito korporacemi dodán a že byl dodán v deklarovaném rozsahu a že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně v souladu s § 72 a 73 zákona o DPH (viz str. 13-15 napadeného rozhodnutí). Výsledky zaměstnanců společnosti PASIV

SYSTEM A. C., M. P. a J. Z. správce daně neprovedl, neboť žalobce nesdělil potřebné údaje o těchto osobách.

48. K neprovedení navrženého znaleckého posudku v oboru stavebnictví žalovaný konstatoval, že správce daně v daňovém řízení nezpochybňoval množství spotřebovaného materiálu na stavbách, ale skutečnost zda byl fakturovaný materiál skutečně dodán dodavateli PN STAVBY, PASIV SYSTEM a Z. V. v deklarovaném rozsahu. Dle žalobce by proto znalecký posudek, kterým by mohly být stanoveny ceny a množství použitého materiálu, případně prací na stavbě, nepřispěl k objasnění skutkového stavu v posuzované věci, tedy toho, od koho, kolik a jaký druh materiálu žalobce konkrétně nakoupil dle jednotlivých daňových dokladů. Proto tomuto návrhu nevyhověl. Soud považuje odůvodnění žalovaného za příléhavé a dostatečné a plně se s ním ztotožnil.
49. Žalobce dále navrhl výsledky svědků Ing. J. Š. a Ing. J. H., které správce daně neprovedl pro nadbytečnost a neúčelnost. Soud se proto dále zabýval správností důvodů pro odmítnutí navržených výsledků.
50. Žalobce v návrhu výsledků ze dne 13. 10. 2016 uvedl, že navržení svědci pracovali pro společnost PN STAVBY. Pan Ing. Š. v minulosti pořizoval fotodokumentaci staveb a materiálů přepravovaných dodavateli PN STAVBY (viz vyjádření ke kontrolnímu zjištění ze dne 13. 10. 2016, č. l. 48 správního spisu).
51. Správce daně navržené svědky předvolal ke svědecké výpovědi. Ing. H. na uvedené předvolání reagoval písemností ze dne 11. 10. 2017, č. j. 1585728/7, ve které uvedl, že mu není nic známo k důležitým okolnostem týkajícím se PN STAVBY, z tohoto období si nic nepamatuje a nemá v držení žádné dokumenty kromě pracovní smlouvy a výpovědi; tato přílohy připojil k přípisu ze dne 11. 10. 2017. Z pracovní smlouvy a zrušení pracovního poměru vyplývá, že Ing. H. pracoval pro PN STAVBY tři měsíce v období 1. 12. 2012 do 28. 2. 2013 (viz doplňující spisový materiál ke stanovisku k odvolání, příloha č. 8).
52. Ing. Š. na uvedené předvolání reagoval písemností ze dne 13. 10. 2017, č. j. 1596318/17, ve které sdělil, že v uvedeném termínu se nemůže k výsledku dostavit z důvodu pracovní cesty a uvedl, že mu nejsou známy žádné skutečnosti k působení u PN STAVBY. Z přiložené pracovní smlouvy výpovědi z pracovního poměru vyplývá, že pan Š. pracoval pro PN STAVBY pět měsíců v období od 1. 12. 2012 do 30. 4. 2013 (doplňující spisový materiál ke stanovisku k odvolání, příloha č. 9).
53. Žalobce i poté setrval na návrhu výsledku svědků a uvedl, že pan Ing. H. prováděl pro dodavatele PN STAVBY rozsáhlou činnost a oba navržení svědci se na stavbě hal podíleli osobně. Doplnil, že výsledkem Ing. Š. lze prokázat, že žalobci byly dodány zbytkové materiály od dodavatele PASIV SYSTEM.
54. Soud se plně ztotožňuje se žalovaným o nadbytečnosti provádění navržených výsledků Ing. H. a Ing. Š. Oba navržení svědci uvedli, že pro dodavatele PN STAVBY pracovali krátce a žádné relevantní informace nejsou schopni poskytnout. Odkázat lze rovněž na výslech svědka Ing. D., který uvedl, že navržení svědci se podíleli na stavbě haly. Konkrétně uvedl, že navržení svědci „jezdili na několikadenní turnusy do pily Vídeň, kde přespávali ve Velkém Meziříčí – na Fajtově kopci asi Ski areál nebo SKI VM. Řeknu, co vím určité, podíleli se na zhotovení čelního a bočního přístřešku přístavby – čelního i bočního – stáli na lešení, dávali tam traverzy, rozměřovali je, dávali na ně úchyty, pokládali střešní krytinu, dávali trámy,

nedělali svařování – odborné práce. Určitě dělali opravu střešního pláště, přípravu na klempířské práce, pod přístřeškem dělali palubkovou podlahu pilnice, od terénních úprav přes zhotovení podkladu, přípravu konstrukčních profilu, následnou montáž a nátěry. Dále dělali, ale nevím v jakém rozsahu, část stěnových konstrukčních panelů na novou dílnu a přípravu konstrukčních panelů na novou dílnu, tj. hoblování, kapování atd.“ (viz protokol o výsledku ze dne 23. 10. 2017, č. j. 1611890/17/2913-00560-702078). Z přiložených pracovních smluv a písemností ukončujících pracovní poměr pana H. a Š. vyplývá, že tito pracovali pro PN STAVBY pouze několik měsíců na přelomu let 2012/2013. Většina uplatněných daňových dokladů se však týká období před či po dobu výkonu pracovní činnosti navržených svědků Ing. H. a Ing. Š. pro PN STAVBY. Navíc ve spojení s tím, že navrzení svědci se ani podle tvrzení žalobce neměli přímo podílet na evidenci dodávaného materiálu, jeho přepravě, evidenci či fakturaci, se soudu jeví jejich výsledek jako nadbytečný a neúčelný. Zřejmá není ani souvislost navrženého výsledku svědka Ing. Š. se společností PASIV SYSTEM, neboť žalobce ve svých dřívějších vyjádřeních tuto osobu se společností PASIV SYSTEM nikdy nespojoval, jak správně konstatoval žalovaný v bodě 50 napadeného rozhodnutí.

55. Námitka žalobce o porušení zásady bezprostřednosti tím, že žalovaný vycházel pouze z omluvy těchto osob a z předložených pracovních smluv, namísto jejich výsledku, je nepřipadná. Žalovaný v bodech 50 – 51 napadeného rozhodnutí vysvětlil, proč by výsledek těchto osob byl nadbytečný (s přihlédnutím k délce trvání jejich pracovního vztahu, ale rovněž s ohledem na žalobcovu argumentaci) a soud se s jeho závěrem ztotožnil.
56. Správní orgány v daňovém řízení dospěly k závěru, že žalobce neodstranil pochybnosti správce daně a neprokázal, že deklarovaná zdanitelná plnění přijal od dodavatelů PASIV SYSTEM, PN STAVBY a Z. V. a že je přijal v deklarovaném rozsahu. Jelikož navrzení svědci měli svědčit pouze ve vztahu k dodavateli PN STAVBY a současně uvedli, že k dodání materiálů tomuto dodavateli nemohou podat podrobnější informace, žalovaný oprávněně uzavřel, že výpověďmi navržených svědků by nedošlo k objasnění skutečností stran konkrétního dodavatele a konkrétního materiálu a to i z důvodu, že tito navrzení svědci pracovali na stavbě a nikoliv s evidencí materiálu či fakturací nebo prodejem zboží od dodavatele PN STAVBY či PASIV SYSTEM. Rozpory a nejasnosti plynoucí z předložených důkazů tak byly takového rozsahu, že i v případě, že by předvolaní svědci potvrdili provedení prací pro PN STAVBY, nebyly by tyto svědecké výpovědi ve světle dalších skutkových zjištění způsobilé prokázat, že sporné obchodní transakce byly uskutečněny tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Žalovaný proto nepochybil, pokud k opakovanému předvolání navržených svědků Ing. H. a Ing. Š. nepřistoupil.
57. Námitka neprovedení navržených důkazů v daňovém řízení tak není důvodná.

V. B. 3 Ostatní námitky

58. Soud se rovněž ztotožňuje se závěry žalovaného, resp. správce daně ohledně doplnění podkladů od zemřelého pana J. Ze správního spisu není zřejmý žádný vztah pana J. k deklarovaným dodávkám materiálu, ani to, které podklady rozhodné pro projednávanou věc by měli mít v držení jeho příbuzní. Skutečnost, že pan J. pro žalobce pracoval, potvrdil pouze bratr žalobce. Svědci P. K. starší a P. K. mladší ho neznali. Podle vyjádření samotného žalobce neměl žádné zaměstnance. Jaký vztah měl pan Jířů k dodávkám materiálu dle předmětných daňových dokladů, resp. k samotnému žalobci tak není

zřejmé. Z vyjádření žalobce dále vyplývá, že pan J. zemřel v roce 2012, nijak by tedy nemohl přispět k objasnění obchodních případů v pozdějších obdobích. Ani tato námitka tedy není důvodná.

59. Neobstojí rovněž argumentace o nedostatečném zjištění skutkového stavu. Jak bylo vysloveno výše, důkazní břemeno poté, co správce daně řádně vyjádřil své pochybnosti o oprávněnosti nárokových odpočtů DPH, spočívalo na žalobci. Jeho tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání, že plnění byla přijata od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu. Nebyl-li žalobce schopen věrohodnými důkazy uskutečnění zdanitelných plnění od předmětných dodavatelů prokázat, nelze vinu za penzum informací zjištěných v daňovém řízení svalovat na správce daně.
60. Žalobce závěrem namítal, že provedená daňová byla nezákonná. Soud k takto obecně formulované námitce pouze ve stručnosti uvádí (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, publikované pod č. 2162/2011 Sb.), že ze správního spisu nevyplývá, že by žalobce v průběhu daňového řízení vznesl jakékoliv výhrady ke způsobu provádění daňové kontroly. Ani soud ze spisového materiálu žádné vady v postupu oprávněných osob při provádění kontroly neshledal. Námitka proto není důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

61. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
62. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 25. června 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu