



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., a JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., ve věci

žalobce: P. J.
zastoupený advokátkou Mgr. Hanou Krutilovou
sídlem Všetičkova 615/5, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 8. 2018, č. j. 36991/18/5300-22443-607102,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Výše označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vydaný Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 12. 4. 2017, č. j. 1836361/17/3004-52521-709636, kterým byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a podle § 147 a

§ 139 odst. 1 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a na základě výsledků daňové kontroly dle zprávy o daňové kontrole ze dne 27. 3. 2017, č. j. 954364/17/3004-60562-701102, vyměřena DPH za 1. čtvrtletí 2016 ve výši 202 847 Kč.

2. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že spornou otázkou v řešeném případě je, zda žalobce prokázal u jím uplatněného nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění splnění zákonem stanovených podmínek pro jeho uplatnění dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Dle odvolacího orgánu žalobce k prokázání přijetí předmětných zdanitelných plnění předložil po formální stránce bezvadné daňové doklady a pokladní doklady k úhradám těchto přijatých daňových dokladů, čímž unesl své prvotní důkazní břemeno. Správci daně však na základě přezkoumání předložených podkladů a vlastních zjištění vznikly pochybnosti o faktickém přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu od deklarovaných dodavatelů, proto žalobci zaslal výzvu k prokázání skutečností. Tím došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce. Žalobce k prokázání jím tvrzených skutečností předložil pouze pokladní doklady k úhradě faktur, skladovou evidenci, záznamní povinnost k DPH k řádku 1 daňového tvrzení, knihu jízd za 1. čtvrtletí 2016 a evidenci tržeb za prodané zboží, přičemž tyto důkazní prostředky podle odvolacího orgánu nelze osvědčit jako důkaz, že se předmětná zdanitelná plnění uskutečnila právě tak, jak je uvedeno v předložených přijatých dokladech, tj. deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu. Žalovaný uvedl, že žalobce byl v rámci postupu k odstranění pochybností i v rámci daňové kontroly seznámen s pochybnostmi správce daně o oprávněnosti uplatněného odpočtu, čímž došlo k přenesení důkazního břemene na žalobce. Žalobce však žádnými relevantními důkazními prostředky svá tvrzení ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu neprokázal a své důkazní břemeno tak neunesl. Žalobce neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť neprokázal, že předmětná zdanitelná plnění přijal od deklarovaných dodavatelů.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil a aby žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady řízení.
4. Předně žalobce namítal, že se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou, že žalobce nemohl zabránit daňovému úniku, neboť správcem daně doporučovaný postup úhrady daně za dodavatele nešlo v daném případě použít, jelikož šlo o platbu v hotovosti přímo dodavateli. Žalobce se v rámci daňové kontroly obrátil na správce daně se žádostí, jak má postupovat a co má v rámci prevence daňového úniku a prokázání daňového odpočtu udělat, pokud nakupuje fyzicky zboží na tržnici za hotové. Podle názoru žalobce neobstojí tvrzení, že daňový odpočet lze považovat za prokázaný např. za situace, že by žalobce sám za dodavatele uhradil DPH, neboť při platbě za hotové daňový subjekt platí kupní cenu v plné výši včetně DPH již dodavateli. Žalobce zdůraznil, že v okamžiku realizace zdanitelného plnění prověřil, že dodavatel existuje (je zapsán v obchodním rejstříku), je registrován jako plátce DPH a není evidován jako nespolehlivý plátce. To vše za situace, kdy zástupce dodavatele byl fyzicky přítomen a nebylo pochyb o tom, že je oprávněn za dodavatele jednat. Dle názoru žalobce mu nelze přičítat k tíži, že dodavatel následně nesplnil své zákonné povinnosti (nepodal kontrolní hlášení, neodvedl DPH). Žalobce má za to, že žalovaný se k této konkrétní otázce specifikované v odvolání vůbec nevyjádřil a omezil se na obecné poučení o zvýšené opatrnosti. Z tohoto důvodu považuje žalobce napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné a tudíž nezákonné.

5. Žalobce nezpochybnuje, že k prokázání nároku na odpočet daně nestačí daňový doklad, ale je třeba prokázat faktické přijetí zdanitelného plnění. Namítal však, že v souladu s těmito zákonnými premisami jednal a prokázal, že disponuje nejen daňovým dokladem, ale že současně i fakticky převzal zboží, neboť prokázal i následný pohyb zboží a z realizovaných obchodů odvedl daň. Za spornou otázkou žalobce považuje, co všechno lze požadovat za účelem prokázání zdanitelného plnění a zda lze žalobce „trestat“ za chování dodavatele, který si neplní své zákonné povinnosti. Žalobce namítal, že v průběhu řízení předložil důkazy, kterými prokázal, že předmětné zboží skutečně zakoupil. Ačkoli podle žalovaného žalobce nepředložil „žádné relevantní důkazní prostředky“, žalovaný neuvedl, co by za relevantní důkazní prostředky považoval. Podle názoru žalobce již jiné důkazní prostředky nelze nabídnout, protože tyto neexistují. Pokud je dodavatel nekontaktní pro správce daně, tak je nekontaktní i pro žalobce. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, publikovaný pod č. 1702/2008 Sb. NSS (všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), žalobce namítal, že se v daném případě jednalo o libovůli správce daně, což způsobuje nezákonnost rozhodnutí. Žalobce si je vědom své povinnosti tvrzení i povinnosti důkazní, ale tato povinnost má své meze, které byly ze strany správce daně překročeny.
6. Žalobce má za to, že splnil požadavek spočívající v prokázání, že došlo k uskutečnění plnění a že toto plnění uskutečnila osoba uvedená na daňovém dokladu. Plnění bylo přijato od plátců DPH, jelikož oba dodavatelé byli evidováni jako plátcí DPH, dokonce nebyli vedeni jako nespolehliví plátcí. Žalobce zaplatil kupní cenu včetně DPH a nemůže nést následky událostí, které nastaly až po uskutečnění zdanitelného plnění (dodavatelé si nesplnili své zákonné povinnosti). Namítal, že tím, že správce daně přenesl důkazní břemeno na žalobce, došlo k tomu, že žalobce byl povinen v zásadě zaplatit daň za tohoto dodavatele, tedy v důsledku zaplatit daň dvakrát.
7. Žalobce namítal, že učinil vše, co bylo možné učinit, zachoval náležitou míru obezřetnosti a zajistil všechny doklady. Má za to, že jeho nárok na odpočet je oprávněný a napadené rozhodnutí je nezákonné.
8. Pokud žalovaný uvedl, že žalobce měl věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům a dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů, jedná se v konečném důsledku o faktickou diskriminaci žalobce, o zásah do svobody podnikání, jelikož by nemohl vůbec nakupovat na tržnici mimo kamenné obchody.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě, replika žalobce a další vyjádření žalovaného

9. Ve vyjádření k žalobě žalovaný předně setrval na své argumentaci uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí. K namítanému nesprávnému právnímu posouzení uvedl, že žalobce neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť neprokázal, že si nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů Tiny group a HUMACO PRAHA uplatnil v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalobce neprokázal, že předmětná plnění přijal právě od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu. Na druhou stranu správce daně své důkazní břemeno unesl, neboť žalobci sdělil konkrétní pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně. Podle žalovaného nebyly na žalobce kladeny žádné nadměrné požadavky stran jeho důkazní povinnosti. Správce daně nepožadoval po žalobci prokázání skutečností, které jsou mimo sféru jeho vlivu, ale pouze prokázání konkrétních okolností daných obchodních případů. Zdůraznil, že žalobce nebyl trestán za nekontaktnost svých dodavatelů. Žalobce

neprokázal, že mu předmětné zboží bylo dodáno právě společnostmi Tiny group s.r.o. (dále jen „Tiny group“) a HUMACO PRAHA, s.r.o. (dále jen „HUMACO PRAHA“), tj. neprokázal naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce, že správce daně postupoval v rozporu se zákonem, nebo že se dopustil libovůle. Správce daně postupoval plně v souladu s právními předpisy a respektoval rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Skutečnost, že žalobce žádnými dalšími důkazními prostředky k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně nedisponoval, nelze klást k tíži správce daně. Žalovaný zdůraznil, že volba důkazních prostředků, kterými žalobce prokazuje svá tvrzení, je zcela na jeho úvaze, a není povinností správce daně žalobci sdělovat, jaké důkazní prostředky má předložit. Kontrolu existence dodavatelů v obchodním rejstříku nebo ověřování, že jsou dodavatelé plátcí DPH, žalovaný hodnotí kladně, nicméně k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně jako nedostačující. Žalovaný uvedl, že žalobci nebyla kladena k tíži nekontaktnost dodavatelů, správce daně však tuto skutečnost správně vyhodnotil jako jednu z okolností zakládajících pochybnosti správce daně. Vyhodnocení správce daně, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně, podle žalovaného nelze chápat jako zásah do svobody podnikání nebo diskriminaci žalobce. Pokud žalobce nakupoval na tržnici a za zboží platil v hotovosti a nepořídil si dostatek důkazních prostředků, kterými by prokázal, že zboží nakoupil právě od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu, jde to výlučně k jeho tíži. Žalovaný nepřisvědčil ani namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Pokud správce daně ve výzvě k odstranění pochybností uvedl, že žalobce má možnost uhradit daň za poskytovatele plnění podle § 109a zákona o DPH, toto doporučení se týká karuselových podvodů. V řešeném případě však existence podvodu na DPH vědomost žalobce o účasti na takovém podvodu nebyly zkoumány, neboť žalobce neunesl důkazní břemeno stran naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Odvolací námitka, která podle žalobce nebyla vypořádána, se týkala toho, zda si žalobce počínal dostatečně obezřetně, přičemž touto otázkou se žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval, kdy dospěl k závěru, že nikoli, neboť si ve svém zájmu neobstaral dostatečné důkazní prostředky k prokázání dodání zboží deklarovanými dodavateli. Námitku lze tedy považovat minimálně implicitně za vypořádanou. K námitce, že v důsledku postupu správce daně musel žalobce platit daň dvakrát, žalovaný uvedl, že neuznání nároku na odpočet daně z důvodu nesplnění podmínek pro jeho uznání není možné považovat za zdanění určitého plnění, k tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013-34.

10. Žalovaný má za to, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a že žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné. Proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.
11. V reakci na vyjádření žalovaného byla soudu doručena replika, v níž žalobce v zásadě setrval na argumentaci uvedené v žalobě. K tomu poukázal na časový sled událostí v řízení a uvedl, že v době realizace obchodů nemohl mít žádnou pochybnost o důvěryhodnosti svého dodavatele, neboť až v červnu a následně v srpnu 2018 bylo možné zjistit, že dodavatelé jsou uvedeni jako nespolehliví plátcí. Z obsahu spisu podle žalobce vyplývá, že liknavostí správce daně nebyly informace o daňové nespolehlivosti obou subjektů zpřístupněny již dříve. Pokud by se tak stalo, žalobce by vůbec do smluvního vztahu nevstupoval. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, podle něhož nedůsledný postup státu nelze přičítat k tíži žalobce. K tvrzení žalovaného o tzv. auditní stopě žalobce namítal, že

s ohledem na specifikum realizace zdanitelného plnění (nákup na tržnici, uzavření kupní smlouvy ústně na místě, atp.) předložil jemu objektivně dostupné a získatelné důkazy a vytvořil spolehlivou auditní stopu. Podle názoru žalobce je sporné, kde je hranice, kdy lze žalobce považovat za nedostatečně obezřetného, a kdy lze závěry správce daně již považovat za jdoucí nad rámec zákona, mimo zásady tzv. formální logiky. K tomu žalobce odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, publikovaný pod č. 3705/2018, ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34, a ze dne 18. 9. 2018, č. j. 7 Afs 267/2018-37, dle nichž po daňovém subjektu nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodu zákonných překážek nebo z důvodu faktického stavu věci, zjistit a ověřit. Žalobce trvá na tom, že nárok na odpočet prokázal všemi prostředky, které měl k dispozici a které mohl objektivně zajistit. Konečně žalobce namítal, že se žalovaným se rozchází i v tom, zda správce daně unesl své důkazní břemeno a prokázal, že existují vážné a důvodné pochyby o tvrzení žalobce. Uvedl, že pochybnosti správce daně byly během dokazování postupně v plném rozsahu odstraněny. Správce daně tedy neunesl důkazní břemeno.

12. Žalovaný v dalším vyjádření reagujícím na repliku žalobce uvedl, že žalobci nebylo kladeno k tíži, že dodavatelům žalobce byl přidělen status nespolehlivého plátce, ale to, že neprokázal, že předmětné zboží přijal v deklarovaném rozsahu a od deklarovaných dodavatelů. Žalovaný se v této souvislosti ztotožnil s názorem Krajského soudu v Hradci Králové-pobočka v Pardubicích vyjádřeným v rozsudku ze dne 6. 9. 2018, č. j. 52 Af 13/2018-48. Co se týče institutu nespolehlivého plátce, je podle žalovaného logické, že mezi porušením povinnosti plátce závažným způsobem, zahájením řízení a zveřejněním informace o přidělení statusu nespolehlivého plátce existuje určitá časová prodleva, tuto však nelze považovat za liknavý postup správce daně. K žalobcem citovaným rozsudkům Nejvyššího správního soudu žalovaný uvedl, že po žalobci nebylo požadováno prokázání skutečností, které jsou mimo sféru jeho vlivu, ani prokázání skutečností, které nemůže zjistit nebo ověřit, ale požadoval toliko prokázání okolností konkrétních obchodních případů, v nichž vystupoval jako odběratel. Žalovaný zdůraznil, že rozsudky ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34, se vztahují k podvodům na DPH a obezřetnosti daňových subjektů v tom smyslu, zda přijaly dostatečná opatření k tomu, aby zabránili své účasti na podvodu na DPH. Tyto otázky však nebyly v daném řízení zkoumány. V rozsudku ze dne 18. 9. 2018, č. j. 7 Afs 267/2018-37, poté šlo o zcela jinou skutkovou situaci. Žalovaný opětovně nesouhlasí s tvrzením, že žalobce s ohledem na specifikum realizace zdanitelného plnění předložil všechny objektivně dostupné důkazní prostředky. Uvedl, že nemůže obstát jakýsi dvojitý standard obezřetnosti pro obchodníky, kteří nakupují v hotovosti na tržnici na základě ústně uzavřené smlouvy, a pro ty, kteří takto nenakupují. K námitce, že správce daně neunesl důkazní břemeno, žalovaný uvedl, že tato námitka se objevuje poprvé v replice, tedy opožděně, a soud by se jí vůbec neměl zabývat. Žalovaný je přesvědčen, že správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností i daňové kontroly žalobci sdělil konkrétní pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně a své důkazní břemeno tak unesl. Přitom nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že pochybnosti správce daně byly odstraněny.

IV. Posouzení věci soudem

13. Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba není důvodná (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
14. Pro posouzení projednávané věci bylo rozhodné, zda žalobce splnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH, tedy zda prokázal faktické přijetí zdanitelného plnění deklarovaného na daňových dokladech vystavených společnostmi Tiny group a HUMACO PRAHA.
15. Obecně lze říct, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 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. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz nálezy ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.
16. Daňové řízení je v České republice 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 zákona o DPH, podle něhož má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 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 ekonomickou činnost.
17. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). 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 Nejvyššího správního soudu 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, dle kterého: důkaz 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; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>).

18. 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 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. 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).
19. Žalovaný v daném případě dospěl k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb o tom, zda zdanitelná plnění byla fakticky pro žalobce uskutečněná právě společnostmi Tiny group a HUMACO PRAHA. S tímto závěrem se ztotožnil i zdejší soud.
20. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno, když správci daně předložil daňové doklady vystavené dodavateli Tiny group a HUMACO PRAHA a příjmové pokladní doklady označené údaji o těchto dodavatelích. Tímto žalobce splnil formální podmínku nároku na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Jak však vyplývá z konstantní judikatury, 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 přezkoumáním údajů v daňovém přiznání a na základě vlastních šetření zjistil, že deklarovaní dodavatelé Tiny group a HUMACO PRAHA za předmětná zdaňovací období nepodali daňová přiznání a jsou nekontaktní. Proto vyzval žalobce k prokázání faktického přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu, jak bylo uvedeno na předložených daňových dokladech. Sdělením oprávněných pochybností žalobci přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce.
21. Jelikož správce daně své důkazní břemeno unesl, bylo na žalobci, aby vyvrátil pochybnosti správce daně, resp. aby prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Podstatná byla především otázka, zda žalobce přijal zdanitelná plnění od deklarovaného dodavatele a v uvedeném rozsahu.
22. Jak vyplývá ze správního spisu, žalobce kromě daňových dokladů předložil k prokázání jím tvrzených skutečností pokladní doklady k úhradě faktur, skladovou evidenci vybraných položek, záznamní povinnost k řádku 1. daňového tvrzení a knihu jízd za období 1. 1. až 31. 3. 2016. V odpovědi na výzvu k prokázání skutečností žalobce kromě toho jako důkazní prostředek uvedl tržby z prodeje nakoupeného zboží. Soud ve shodě se

správními orgány konstatuje, že na základě předložených důkazních prostředků lze mít za prokázané uskutečnění jízd dle knihy jízd, uskutečnění zdanitelných plnění uvedených na ř. 1 daňového přiznání k DPH a existenci prodaného zboží. Žalobce však relevantními důkazními prostředky neprokázal, že zdanitelná plnění byla uskutečněna právě plátcí uvedenými na daňových dokladech. Jak správně uvedl žalovaný, kniha jízd osvědčuje pouze skutečnost, že žalobce uskutečnil v rámci ekonomické činnosti jízdy služebním autem – kdy, odkud, kam a za jakým účelem jel. Obdobně skladová evidence prokazuje pouze pohyb zboží na skladě a jeho existenci, tj. příjem a výdej zboží a účetní stav zboží na skladě. Ani kniha jízd ani skladová evidence však v žádném případě nemá důkazní potenciál prokázat, kdo byl skutečným dodavatelem zboží. Přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů nemůže být prokázáno ani evidencí tržeb za prodané zboží, ani pokladními doklady k úhradám daňových dokladů. Tyto totiž mohou ze své podstaty osvědčit pouze transfer peněz za prodej zboží, nikoli reálnou povahu a rozsah zdanitelných plnění, resp. skutečnost, že zdanitelné plnění bylo přijato právě od deklarovaných dodavatelů.

23. Na základě provedeného dokazování dospěl soud stejně jako správní orgány obou stupňů k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť neprokázal, že si nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů Tiny group a HUMACO PRAHA uplatnil v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalobce totiž neprokázal, že předmětná zdanitelná plnění přijal právě od deklarovaných dodavatelů Tiny group a HUMACO PRAHA. Vzhledem k tomu, že žalobce neprokázal, že mu předmětné zboží bylo dodáno právě společnostmi Tiny group a HUMACO PRAHA, správce daně nepochybil, pokud žalobci nárok na odpočet DPH neuznal.
24. Soud je ve shodě se žalovaným toho názoru, že na žalobce nebyly ohledně jeho důkazní povinnosti kladeny nijak nadměrné požadavky. Žalobce v daňovém přiznání tvrdil, že přijal zdanitelná plnění v určitém rozsahu od deklarovaných dodavatelů a právě v tomto směru ho tížilo důkazní břemeno. Po žalobci nebylo požadováno prokázání skutečností, které jsou mimo sféru jeho vlivu, ale toliko prokázání správnosti údajů uvedených v jeho daňovém přiznání a souvisejících daňových dokladech, konkrétně prokázání okolností obchodních případů, v nichž on sám vystupoval jako odběratel. Pro existenci nároku na odpočet DPH musí být postaveno najisto, který subjekt poskytl zdanitelná plnění daňovému subjektu, jenž nárok na odpočet uplatňuje, jelikož až poté lze ověřit, zda poskytovatel zdanitelného plnění je plátcem DPH. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012-54). V daném případě však žalobce neprokázal, že mu předmětné zboží bylo dodáno právě společnostmi Tiny group a HUMACO PRAHA, tj. neprokázal naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH. Žalobci tedy nelze přisvědčit v tom, že prokázal uskutečnění plnění osobami uvedenými na daňových dokladech, ani že plnění bylo přijato od plátců DPH.
25. Se žalobcem nelze souhlasit v tom, že by byl „trestán“ za chování svých dodavatelů, kteří si neplní své zákonné povinnosti. Správce daně z toho, že dodavatelé žalobce nepodali daňová přiznání nebo jinak neplnili zákonné povinnosti, nedovožoval, že by se předmětná zdanitelná plnění neuskutečnila, ale tyto skutečnosti správně považoval za okolnosti vedoucí ke vzniku pochybností ohledně toho, že na daňových dokladech uvedení dodavatelé zdanitelné plnění žalobci skutečně poskytli a v jakém rozsahu.

26. Pokud žalobce na podporu svého tvrzení, že po daňovém subjektu nelze požadovat prokázání skutečností, které jsou mimo sféru jeho vlivu, nebo které nemůže zjistit nebo ověřit, odkazoval na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34, a ze dne 18. 9. 2018, sp. zn. 7 Afs 267/2018-37), je třeba konstatovat, že první tři rozsudky se vztahují k podvodům na DPH a k otázce přijetí dostatečných opatření k tomu, aby daňový subjekt zabránil své účasti na podvodu na DPH. V daném případě však žalobci nárok na odpočet DPH nebyl uznán z důvodu neprokázání, že bylo dodáno zboží deklarovanými dodavateli, nikoli z důvodu účasti na daňovém podvodu. V rozsudku ze dne 18. 9. 2018, č. j. 7 Afs 267/2018-37, se potom jednalo o skutkově zcela odlišnou situaci než v případě žalobce. Závěry vyslovené v citované judikatuře proto nelze bez dalšího aplikovat na projednávaný případ.
27. Soud nepřistoupil ani na argumentaci žalobce, že s ohledem na specifikum realizace obchodu (nákup na tržnici na základě ústní smlouvy, platby v hotovosti) předložil všechny jemu objektivně dostupné důkazní prostředky, resp. že učinil vše, co bylo možné v dané situaci učinit. Jak správně uvedl žalovaný, není možné připustit jakýsi dvojí standard obezřetnosti daňových subjektů, tedy odlišný (mírnější) standard obezřetnosti vyžadovaný po obchodnících, kteří nakupují na tržnici oproti ostatním obchodníkům. V požadavcích kladených na žalobce nelze spatřovat žádný zásah do svobody podnikání, resp. diskriminaci. Žalobce nemohl očekávat, že na něj správce daně bude klást nižší nároky jen proto, že zboží nakoupil na tržnici a zaplatil za něj v hotovosti.
28. I kdyby byla pravda, že žalobce žádnými dalšími důkazními prostředky k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně nedisponoval, tuto skutečnost nelze klást k tíži správce daně nebo snad v postupu správce daně spatřovat prvky libovůle. Správce daně postupoval zcela v souladu s právními předpisy a respektoval rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Ze zákonné důkazní povinnosti vyplývá, že žalobce si měl ve svém vlastním zájmu zajistit takové důkazy, kterými bude schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady v budoucnu prokázat. Jak správně uvedl správce daně ve zprávě o daňové kontrole, každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH. Je čistě věcí podnikatelského subjektu, aby v rámci podnikatelského rizika svou obchodní činnost uzpůsobil tak, aby byl schopen v budoucnu unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání. Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je přitom pouze na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, jakými důkazními prostředky by mohl soulad daňových dokladů se skutečností prokázat.
29. Pokud žalobce namítal, že v době realizace zdanitelného plnění prověřoval existenci dodavatelů v obchodním rejstříku a ověřoval, že tito dodavatelé nejsou evidováni jako nespolehliví plátcí DPH, tento jeho postup lze hodnotit kladně, avšak, jak správně uvedl žalovaný, k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH nepostačuje. Prověřením obchodních partnerů ve veřejných rejstřících se daňový subjekt nezabývá povinností prokázat přijetí zdanitelného plnění od deklarovaných dodavatelů a unesení důkazního břemene. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové-pobočka v Pardubicích ze dne 6. 9. 2018, č. j. 52 Af 13/2018-48, kde soud ve

skutkově i právně obdobném případě uvedl, že pro posouzení věci „*není ani podstatné a stěžejní [...] zda a jak byl označen zmíněný dodavatel, tj. zmíněná společnost v příslušné evidenci, tj. zda se jednalo o spolehlivého či nespolehlivého plátce DPH. I kdyby byla tato zmíněná společnost označena jako spolehlivý plátce, tak to ještě automaticky bez dalšího nezabavuje daňový subjekt zmíněné odpovědnosti týkající se prokázání uskutečnění zdanitelného plnění a unesení důkazního břemene, přičemž tyto povinnosti vyplývají přímo ex lege. Pokud by tomu tak nebylo, nemohl by správce daně vytýkat daňovému subjektu, že nedoložil uskutečnění zdanitelných plnění a nemohl by dospět k závěru o neunesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu v případě, když by v příslušné evidenci byl obsažen údaj o tom, že dodavatel daňového subjektu je spolehlivý plátce DPH. Taková informace přece nemůže automaticky bez dalšího prokázat to, zda zdanitelné plnění bylo skutečně přijato od deklarovaného dodavatele.*“

30. Institut nespolehlivého plátce je vymezen v § 106a zákona o DPH, dle něhož správce daně rozhodne o tom, že je plátce nespolehlivým plátcem, jestliže poruší závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně. Co se pro účely tohoto institutu považuje za závažné porušení plnění povinností plátce daně, je vymezeno v Informaci Generálního finančního ředitelství č. j. 101/13-121002-506729. Daňový subjekt tedy musí naplnit některou ze skutkových podstat pro to, aby vůbec mohlo být zahájeno řízení ve věci nespolehlivého plátce, proti rozhodnutí je navíc přípustné odvolání, které má odkladný účinek. Zveřejnit informaci o tom, že je plátce nespolehlivým plátcem, lze až po právní moci rozhodnutí o nespolehlivém plátcu. Z uvedeného je zjevné, že mezi porušením povinností plátce závažným způsobem a zveřejněním informace o přidělení statusu nespolehlivého plátce existuje určitá, někdy i značná časová prodleva, tuto prodlevu však nelze považovat za liknavý či nedůsledný postup správce daně, jak namítal žalobce. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, tedy soud nepovažuje za případný.
31. Důvodnou soud neshledal ani námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu nedostatečného vypořádání odvolací námitky. Soud připouští, že podle § 116 odst. 2 daňového řádu je odvolací orgán povinen vypořádat se v odůvodnění rozhodnutí se všemi námitkami odvolavatele, a že tento požadavek je předpokladem přezkoumatelnosti rozhodnutí o odvolání. Má-li být odvolatel přesvědčen o správnosti rozhodnutí o odvolání, musí mít možnost z něj zjistit, že se odvolací orgán zabýval všemi jeho námitkami, a jaké závěry o nich učinil. Z ustálené judikatury správních soudů (např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové-pobočka v Pardubicích ze dne 26. 2. 2014, č. j. 52 Af 42/2013-139) však vyplývá, že „*ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku, resp. argument (srov. kupř. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 a IV. ÚS 787/06, III. ÚS 961/09).* Na odvolací námitky lze reagovat i tak, že v rozhodnutí je prezentován od názoru žalobce odlišný názor, který je přesvědčivě zdůvodněn. Tím jsou námitky minimálně implicitně vypořádány.
32. V odvolací námitce, která měla zůstat nevypořádaná, žalobce namítal, že nemohl zabránit daňovému úniku, že správcem daně doporučovaný postup úhrady daně za dodavatele nebylo možné použít, a že správce daně neuvedl, jak měl žalobce postupovat v rámci prevence daňového úniku a prokázání daňového odpočtu. Z obsahu správního spisu je zjevné, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí na několika místech uvedl, že žalobce nepředložil takové důkazní prostředky, kterými by prokázal, že mu předmětné zboží bylo dodáno společnostmi Tiny group a HUMACO PRAHA, přičemž volba

důkazních prostředků byla zcela na jeho úvaze. Zdůraznil, že správce daně není povinen dávat žalobci jakékoliv rady či doporučení, jaké důkazní prostředky má předkládat, aby naplnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Soud má za to, že předmětnou námitku lze tímto považovat za dostatečně vypořádanou.

33. Vzhledem k tomu, že v řízení nebyla zkoumána vědomost žalobce na podvodu na DPH, ale nárok na odpočet DPH nebyl žalobce uznán z důvodu neprokázání dodání zdanitelného plnění deklarovanými dodavateli, argumentace žalobce týkající se daňových úniků, resp. postupu podle § 109a zákona o DPH nebyla pro posouzení věci relevantní. Soud připouští, že správce daně ve výzvě k odstranění pochybností o daňových únicích a o možnosti postupu podle § 109a zákona o DPH hovořil, toto doporučení však lze z pohledu ukončeného řízení považovat za zcela nemístné a nadbytečné. Jelikož se předmětné doporučení objevilo pouze ve výzvě k odstranění pochybností a v následujících písemnostech již nikoliv, nelze nicméně v postupu správce daně shledat takové pochybení, které by mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
34. Soud se neztotožnil ani s argumentací žalobce, že přenesením důkazního břemeno na žalobce došlo k tomu, že byl povinen v zásadě zaplatit daň dvakrát. Jak správně uvedl žalovaný, neuznání nároku na odpočet DPH z důvodu nesplnění podmínek pro jeho uznání podle § 72 a § 73 zákona o DPH nelze považovat za zdanění určitého plnění. Zákon jednoznačně stanoví, za jakých podmínek lze přiznat nárok na odpočet DPH a pokud tyto podmínky splněny nejsou, nárok na odpočet daně daňovému subjektu vůbec nevznikne. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013-34, dle něhož *„nárok na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 zákona o dani z přidané hodnoty se neuznává ani ex officio, ani po prostém splnění obligatorních náležitostí. Správce daně nárok na odpočet daně uzná až po splnění konkrétních podmínek, které musí být plátcem daně prokázány, přičemž případné pochybnosti je nutné odstranit. Neuznání nároku na odpočet daně z důvodu nesplnění podmínek pro jeho uznání pak není možné považovat za zdanění určitého plnění. Úvaha stěžovatele, že neuznání nároku na odpočet daně představuje dvojitý zdanění téhož plnění, ve svém důsledku znamená popření smyslu a účelu institutu nároku na odpočet daně. Každé neuznání nároku na odpočet daně by za takové situace mělo za následek dvojitý zdanění téhož plnění, což by vedlo k nutnosti uznat nárok na odpočet daně vždy, tedy i přesto, že by nedošlo ke splnění zákonných podmínek pro uplatnění tohoto nároku.“*
35. Konečně soud nepřisvědčil ani námitce, že správce daně neunesl své důkazní břemeno, jelikož všechny jeho pochybnosti byly během dokazování žalobcem odstraněny. Jak již bylo rozvedeno výše, žalobce předložením daňových dokladů a pokladních dokladů unesl své primární důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu, správce daně však následně žalobcem tvrzené skutečnosti ověřoval a zjistil, že společnost Tiny group a HUMACO PRAHA nepodávají daňová přiznání ani kontrolní hlášení. Správci daně tak vznikly pochybnosti o tom, že žalobce přijal zdanitelná plnění právě od deklarovaných dodavatelů. Soud nemá pochyb o tom, že pochybnosti vyjádřené správcem daně ve výzvě k prokázání pochybností a ve výzvě k prokázání skutečností byly vážnými a důvodnými pochybnostmi ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tedy že správce daně své důkazní břemeno unesl a toto přešlo zpět na žalobce. Žalobce sice v průběhu řízení předložil několik důkazních prostředků na podporu svých tvrzení (skladovou evidenci, záznamní povinnost k uskutečněním zdanitelným plněním, knihu jízd, tržby z prodeje), žádným z nich však nebylo prokázáno, že by plnění bylo žalobci dodáno právě

deklarovanými dodavateli Tiny group a HUMACO PRAHA. Nelze tak souhlasit s tím, že pochybnosti správce daně byly během dokazování odstraněny.

V. Závěr a náklady řízení

36. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
37. 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 nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 19. června 2020

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu