



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci

žalobce: J. S., se sídlem M. L.,
zastoupen JUDr. Michalem Zsemletem, advokátem se sídlem Kardinála Berana 967/8, 301 25 Plzeň

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno,
v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2019, č. j. 35930/19/5300-21442-712715,

takto:

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

1. Žalobce se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2019, č. j. 35930/19/5300-21442-712715 (dále též jen: *napadené rozhodnutí*), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 23. 1. 2018, č. j. 34683/18/2405-50523-400825 (dále též jen: *rozhodnutí správního orgánu I. stupně*), jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2016

ve výši 47 876 Kč a stanoveno penále ve výši 9 575 Kč, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Rozhodnutí správního orgánu I. stupně bylo vydáno na základě výsledku provedené daňové kontroly, podle nichž žalobce neprokázal, že zdanitelné plnění spočívající v dodání OPB desek a Parabit fólií bylo uskutečněno jím deklarovaným dodavatelem, společností KARIS-TAN s.r.o.

II. Žaloba

2. Žalobce nejprve obecně uvedl, že je nesprávný závěr žalovaného, podle něhož bylo na žalobci, aby si kromě daňových dokladů opatřil i další důkazy prokazující, že přijal zdanitelná plnění tak, jak deklaroval svými doklady, aby prokázal, že zdanitelné plnění, ze kterého uplatnil nárok na odpočet daně, bylo uskutečněno deklarovaným dodavatelem tak, jak je uvedeno na jím předloženém daňovém dokladu.
3. Dále žalobce uvedl, že v daňovém řízení poskytl správci daně procesní, materiální i formální součinnost k prokázání svých tvrzení a je toho názoru, že správce daně rozhodl nejen v rozporu se skutkovými zjištěními, ale i v rozporu s platnými právními předpisy. Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů jsou dle žalobce založena jen a pouze na neodůvodněném a formalistickém výkladu daňových předpisů. Žalobce předložil správci daně veškeré dokumenty, aby prokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též jen *zákon o DPH*) a unesl tedy svou důkazní povinnost, potažmo pak unesl své důkazní břemeno, když svá tvrzení relevantně prokázal.
4. Žalobce rovněž uvedl, že z výsledku kontrolního zjištění a ze zprávy o daňové kontrole a z celého řízení je zřejmé, že prokázal reálnou existenci předmětu zdanitelných plnění, u kterého uplatňuje nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Správce daně však vyjádřil v rámci daňového řízení pochybnosti o tom, zda předmět zdanitelných plnění byl skutečně dodán obchodní společností KARIS-TAN s.r.o. Důvodem tohoto závěru je skutečnost, že tato společnost je nekontaktní a žalobce údajně nepředložil dostatečné důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení.
5. V odůvodnění rozhodnutí žalovaného je uvedeno, že správci daně vznikly důvodné pochybnosti ohledně uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem, jelikož společnost KARIS-TAN s.r.o. nepodala za předmětné zdaňovací období daňové přiznání ani kontrolní hlášení a pro správce daně byla nekontaktní, neboť správce daně neneviduje její doručovací adresu, provozovnu, ani skutečné sídlo, společnost nemá zřízenou datovou schránku a nemá zveřejněné číslo bankovního účtu, tudíž nešlo ověřit, zda zdanitelné plnění uskutečnil právě tento dodavatel. Další pochybnosti správci daně vznikly ohledně podpisů jednatelky společnosti a v deklarovaném předmětu plnění, přičemž se jednalo o stavební materiál, a přitom byly správcem daně v rámci vyhledávací činnosti zajištěny daňové doklady vystavené společností KARIS-TAN s.r.o., na kterých je uveden jako předmět plnění provedení lesních prací a pomocných zámečnických prací, tedy zcela jiných činností, než byl předmět plnění dodaný žalobci. Některé z těchto daňových dokladů navíc obsahují jiné razítko a jsou vystaveny na jiném formátu faktury než daňové doklady předložené žalobcem, a to i přesto, že byly vystaveny ve stejný den jako žalobcem předložené daňové doklady.

6. Dále pak pochybnost u správce daně vyvolal způsob, jakým mělo dojít k domluvě spolupráce mezi žalobce a společností KARIS-TAN. Správním orgánem, potažmo pak žalovaným, je žalobci vytýkána nesrovnalost v tom, že podpis jednatelky obchodní společnosti KARIS-TAN s.r.o. v písemnosti „čestné prohlášení a podpisový vzor“ zveřejněné na webových stránkách obchodního rejstříku nesouhlasí s podpisy uváděnými na vystavené faktuře č. 36/2016 ze dne 31. 10. 2016, pokladním dokladu č. 36/2016 ze dne 31.10.2016 a obou plných mocí ze dne 1. 10. 2016. Je-li žalobci vytýkáno správcem daně, že neprovedl kontrolu pravosti podpisu jednatelky společnosti KARIS-TAN s.r.o. na dokladech uvedených výše s čestným prohlášením a podpisovým vzorem uloženým ve sbírce listin, pak pomine-li žalobce, že mezi uvedenými podpisy provedenými v azbuce, kterou tento neovládá, nejsou na prvním pohled zřetelné rozdíly, pak nelze opomenout ani skutečnost, že taková kontrola není v běžném obchodním styku prováděna a neprováděl ji tedy ani žalobce, ale zejména není žalobce takovou kontrolu vůbec povinen provést. Požadavek správce daně na kontrolu pravosti podpisu třetích osob, jak je vytýkáno správcem daně, je požadavek, který není v běžném obchodním styku standardní, není právními předpisy vyžadován a neodpovídá ani běžné obchodní praxi aplikované mezi podnikateli v ČR. Právní předpisy obecně závazné v ČR jsou navíc založeny na zcela opačných zásadách, a to konkrétně na zásadě bezformálnosti právních jednání a zásadě jednání v dobré víře, při kterém je účastník takového jednání jednající v dobré víře právními předpisy chráněn, a propos dle ustanovení § 7 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník se dobrá víra při jednání předpokládá, pokud není prokázán opak. Žalobce tedy není povinen porovnávat autenticitu podpisu provedeného v azbuce, když přitom i z naskenovaného a rozmazaného podpisového vzoru založeného ve sbírce listin nevyplývá zjevný rozpor. Rovněž pak jiná podoba daňových dokladů vystavených společností KARIS-TAN pro její jiné odběratele a jiné razítko nemůže jít nikterak k tíži žalobce. Není žádnou jeho povinností, aby si vyhledával či jinak zajišťoval doklady vystavené jiným odběratelům. Je třeba zdůraznit, že pokud zákon neukládá občanovi nebo daňovému subjektu nějakou povinnost, nelze mu takovou povinnost klást k tíži nebo ji dokonce rozhodnutím správních orgánů státu vytvářet. Takový postup by byl zcela jednoznačně protiústavní.
7. Lze tedy shrnout, že žalobce jednal v souvislosti se shora uvedeným vždy v dobré víře nejen ve stav zapsaný na webových stránkách Ministerstva financí, ale současně i pečlivě, opatrně a v dobré víře v rámci zavedené obchodní praxe v ČR, z čehož plyne, že žalobce jednal v souladu s obecně závaznými právními předpisy, kterými je ve svém jednání a jeho důsledcích chráněn, a tedy postup správce daně, který mu takové právní jednání vytýká, je přinejmenším zarážející, pokud jej nelze označit přímo za protiprávní. Ustanovení § 7 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ale i celý právní řád ČR vychází ze zásady presumpce dobré víry při právních jednáních a postoj správce daně a žalovaného vyplývající z napadeného závěru uvedeného ve výsledku kontrolního zjištění směřuje zcela proti této zásadní zásadě soukromého práva.
8. Žalovaným je žalobci dále predestiráno, že způsob uzavření obchodní transakce se mu jeví jako nestandardní a že pochybnosti přetrvávají rovněž ve vztahu k předmětu uskutečnění zdanitelného plnění, kdy se jednalo o koupi stavebního materiálu, ačkoliv na jiných daňových dokladech vystavených společností KARIS-TAN pro jiné odběratele je jiný předmět plnění, než jaký byl předmět plnění dodaný žalobci. A dále pak má žalovaný nejasnosti ohledně možnosti prodeje stavebního materiálu společností KARIS-TAN, jelikož místně příslušný správce daně této společnosti neneviduje skutečné sídlo společnosti, ani provozovnu, tudíž není jasné, kde by společnost mohla stavební materiál skladovat.

Žalobce hodnotí tuto část odůvodnění rozhodnutí žalovaného za pouhou snůšku domněnek, bez jakékoliv relevance. Způsob, jakým došlo k uzavření obchodní transakce, ač se žalovanému jeví nestandardní, však není nikterak protizákonný a je jen a pouze na svobodné vůli stran, jakým způsobem si budoucí obchodní transakci sjednají. To, že na jiných dokladech vystavených společností KARIS-TAN jsou jiné předměty plnění, než předmět plnění dodaný žalobci taktéž není žádným konkrétním důkazem, jen pouhým konstatováním. Společnost KARIS-TAN má jako předmět podnikání uvedeno výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1-3 živnostenského zákona a je tedy evidentní, že má možnost velmi širokého pole své podnikatelské působnosti. Ohledně neevidence sídla či provozovny společnosti KARIS-TAN už žalobce pouze uvádí, že tato společnost může mít např. uzavřené nájemní smlouvy na skladovací prostory a zde může mít své zboží uložené. I zde se opět jedná jen o pouhé domněnky žalovaného, které nic neprokazují. Navíc od uskutečnění obchodu do šetření správce daně uplynula značná doba a tvrzení žalovaného o skutečném sídle a provozovně proto nemají žádnou relevanci.

9. Žalobce dále opět zopakoval, že poskytl příslušnému správci daně veškeré informace a veškeré podklady, které měl a má k dispozici, čímž splnil povinnost tvrzení stanovenou mu ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu. Vyhodnocení správce daně, potvrzené žalovaným, je založeno nikoliv na konkrétních zjištěních správce daně, která by vyvracela tvrzení žalobce, ale pouze na údajných pochybnostech správce daně ve vztahu k žalobcem tvrzenému a uplatňovanému nároku na odpočet daně z faktury přijaté od společnosti KARIS-TAN s.r.o., což pak následně přejímá i žalovaný. Pokud správce daně, potažmo pak žalovaný vyjadřuje pochybnost o souladu skutkového stavu se stavem formálním, a tedy pochybnosti o naplnění materiálních podmínek uplatněného nároku na odpočet daně z faktury přijaté od společnosti KARIS-TAN s.r.o., pak tyto jsou založeny ryze na formalistickém nahlížení na prokázaný skutkový stav věci, který zcela abstrahuje nejen od skutečností, důkazů a v některých případech i od zákonné právní úpravy dokládající a prokazující tvrzení žalobce, ale i od běžné zavedené podnikatelské praxe, když se snaží předmětný případ napasovat na jakýsi ideální stav, kterého však v realitě nelze objektivně dosáhnout, aniž by došlo k popření samotného základu podnikatelských vztahů v rámci reálného podnikatelského prostředí.
10. Žalobce shrnul, že je toho názoru, že prokázal splnění podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně podle ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH, tedy že unesl své břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní, když předložil všechny jemu dostupné listinné důkazy, zodpověděl všechny dotazy, které mu správce daně položil a vše srozumitelně a jasně vysvětlil. Žalobce řádně převzal zboží a za toto zboží rovněž zaplatil částku uvedenou na daňovém dokladu a na příjmovém pokladním dokladu a důvodně měl a má za to, že tato obchodní transakce je od počátku, tedy od objednávky zboží až po jeho dodávku a úhradu za něj, řádně a v souladu se zákonem provedena, když neměl a nemá žádných pochyb o tom, že by mohlo být něco v nepořádku, neboť ani stát nesignalizoval jakoukoli daňovou nespolehlivost dodavatele. (Údaj o nespolehlivosti společnosti KARIS-TAN s.r.o. byl zveřejněn až 27. 8. 2017). Pokud tedy správce daně a žalovaný tvrdí, že jeho pochybnosti jsou založeny na skutečnosti, že tvrzení žalobce nelze u obchodní společnosti KARIS-TAN s.r.o. ověřit, protože je tato nekontaktní a považuje důkazy předložené žalobcem za nedostatečné, protože dle správce daně a žalovaného neprokazují skutečnost, že dodání zboží, potažmo pak zdanitelné plnění uskutečnila obchodní společnost KARIS-TAN s.r.o., nabízí se žalobci oprávněná a důvodná otázka, proč správce daně, který věděl, že obchodní společnost KARIS-TAN s.r.o. již od konce 3. čtvrtletí 2014 nepodává daňová přiznání k

dani z přidané hodnoty ani kontrolní hlášení k DPH, nezhájil ihned po těchto zjištěních u této obchodní společnosti daňovou kontrolu a současně nezveřejnil tuto skutečnost na webových stránkách Ministerstva financí jako nespolehlivého plátce DPH, ale naopak více než dva roky otálel a pak po zjištění, že není schopen dlužnou daň z této společnosti získat, přenáší odpovědnost za zaplacení daně na žalobce, který ve vztahu k plnění svých daňových povinností jednal vždy řádně a v souladu platnými právními předpisy. Je evidentní, že žalobce nebyl schopen ani při vynaložení veškeré odborné péče zjistit, že společnost KARIS-TAN s.r.o. nepodává daňová přiznání k dani z přidané hodnoty, ani kontrolní hlášení k DPH, když tato společnost byla ještě téměř celý rok po uskutečněním obchodu evidována jako spolehlivý plátce daně. Jestliže správce daně nezveřejnil o společnosti KARIS-TAN s.r.o. údaj o její daňové nespolehlivosti, ale naopak jej za spolehlivého plátce evidoval, nemůže své pochybení přenášet na žalobce, který nemá žádnou povinnost jinak prověřovat, zda jeho dodavatel plní a splní daňové povinnosti, když je přitom i státem označován jako spolehlivý plátce. O tomto nesprávném postupu správce daně bylo již opakovaně judikováno NSS a tato praxe byla správci daně opakovaně vytýkána. Přesto i v tomto případě přenáší správce daně své pochybení a neschopnost vybrat DPH z povinného na žalobce, který přitom všechny své povinnosti splnil.

11. Závěrem považoval žalobce za vhodné uvést, že nemůže jít k jeho tíži skutečnost, že obchodní společnost KARIS-TAN s.r.o. neplní své zákonem stanovené daňové povinnosti, což sám nemůže ovlivnit. Žalobce prokázal splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně a doložil všechny důkazy, jež se v běžném obchodním styku vytvářejí, a nemůže nést odpovědnost za to, že je společnost KARIS-TAN s.r.o. po několika měsících od realizování obchodního případu nekontaktní a že neodvedla daň. To však opět není důkaz, že v době uskutečnění obchodu nebyla tato společnost aktivní a kontaktní.

III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve svém vyjádření nejprve stručně shrnul průběh správního řízení a poté se zabýval jednotlivými žalobními námitkami, které shledal obsahově stejnými, jaké byly žalobcem uplatněny již ve správním řízení.
13. Námitku, že žalobce unesl nejen břemeno tvrzení, ale i břemeno důkazní, žalovaný odmítá. Žalovaný připouští, že žalobce poskytl žalovanému součinnost a předložil dokumenty k prokázání a uplatnění nároku na odpočet v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, nicméně tyto důkazní prostředky podle žalovaného neprokazují, že předmětné zdanitelné plnění bylo poskytnuto deklarovaným dodavatelem tak, jak uvádí žalobce. Žalobce unesl předložením dokumentů své primární důkazní břemeno. Správce daně ovšem specifikoval své důvodné pochybnosti týkající se zdanitelného plnění, které vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 30. 3. 2017. Tímto naplnil správce daně podmínky § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a došlo v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce, který tak byl povinen prokázat pravdivost svých tvrzení o přijetí zdanitelného plnění. Byť odvolatel na výzvu reagoval, nikterak nevysvětlil a nevyvrátil pochybnosti správce daně. Žalovaný nezpochybňuje faktickou existenci předmětu plnění, žalobce však neprokázal, že předmětné plnění přijal od deklarovaného dodavatele. Žalovaný tak nemůže souhlasit s žalobcem, že jím byla splněna povinnost § 92 odst. 3 daňového řádu.

14. Žalovaný má na paměti § 7 občanského zákoníku a princip dobré víry, nicméně nesouhlasí s žalobcem, že jednal v souladu s právními předpisy. Sám žalobce uvádí, že preferuje ve svých obchodních vztazích platbu v hotovosti. Měl by si tedy být vědom obsahu § 4 odst. 1 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti. Jako poskytovatel platby, jejíž výše překračovala částku 270 000 Kč (konkrétně 275 856 Kč) byl povinen provést úhradu bezhotovostně. Kvůli porušení této povinnosti se podle § 6 zákona o omezení plateb v hotovosti žalobce dopustil správního deliktu. Tato skutečnost spolu s neobvyklou, byť nikoli protizákonnou, formou navázání obchodního vztahu a s informacemi, které mohl žalobce získat z veřejně dostupného obchodního rejstříku (informace o případných jednatelech dodavatele, účetní závěrky), živnostenského rejstříku (adresa provozovny) či z Daňového portálu (číslo bankovního účtu), na kterém dle svého vyjádření žalobce kontroloval údaj o nespolehlivém plátcí, měla v žalobci vyvolat důvodné pochybnosti o deklarovaném dodavateli předmětného zdanitelného plnění.
15. Žalovaný připouští, že není povinností daňového subjektu podpis na daňových dokladech ověřovat. K podpisu jednatelky dodavatele na daňových dokladech a objednavce žalovaný uvádí, že tento podpis, na všech dokumentech totožný, se žalovanému na rozdíl od správce daně nejvíce neodborným pohledem odlišný než na podpisovém vzoru v obchodním rejstříku. Pochybnosti však vyvolává skutečnost, že sám žalobce vypověděl, že tento podpis na objednavce (podle prvotního vyjádření žalobce před ním řidič podepsal rovněž fakturu a příjmový doklad - viz protokol o jeho výsledku ze dne 13. 2. 2017) v azbuce spolu s razítkem před žalobcem vyhotovil řidič (muž), který předmětné zboží žalobci přivezl - tedy nejednalo se o vlastnoruční podpis samotné jednatelky dodavatele, což vyvolává pochybnost o pravosti podpisu a věrohodnosti předložených daňových dokladů (a tedy i dalších dokumentů). Žalovaný souhlasí s žalobcem v tom, že odběratel není povinen si zajišťovat daňové doklady dodavatele vystavené jiným odběratelům. Správcem daně však v rámci jeho vyhledávací činnosti byly takové daňové doklady vystavené dodavatelem zajištěny. Ačkoli byly doklady vystaveny ve stejné době jako doklady předložené žalobcem, některé se s nimi neshodují ve vzhledu razítka, formátu faktury či podobě podpisu. U vystavených faktur také nekoresponduje číselná řada. Předmětem fakturace u jiných odběratelů jsou uvedeny vyjma stavebního materiálu i další různorodé práce - lesní práce, pomocné zámečnické práce. Žalovaný uznává, že je věcí dodavatele, co je oborem jeho podnikatelské činnosti. Žalovanému se však jeví rozsah oborů, v nichž žalobce podniká, v rámci obecné obchodní praxe nestandardním.
16. Pochybnosti vyvolávají i plné moci ve prospěch p. V. O. a p. I. K., které žalobce předložil v reakci na výše zmíněnou výzvu k prokázání skutečností. Na základě plných mocí ze dne 1. 10. 2016 byly tyto osoby zmocněny k zastupování dodavatele při jednání s obchodními partnery, uzavírání smluv s obchodními partnery, zabezpečení a kontrole plnění těchto smluv, přijímání jejich plnění včetně plateb v hotovosti. Žalobce tyto zmocněnce označil jako osoby, se kterými vyjednával obchodní transakci. Plné moci ovšem neobsahují ověřovací doložku k ověření totožnosti podepsaných osob. Podle sdělení České správy sociálního zabezpečení také není žalobce evidován jako zaměstnavatel. Dále není žalovanému jasné, že měl-li řidič přivázející žalobci stavební materiál - pravděpodobně p. O. - v rozhodné době plnou moc k zastupování dodavatele, proč podepisoval objednávku jménem jednatelky.
17. Na základě výše uvedeného tak má žalovaný za to, že žalobce splnil břemeno tvrzení, nicméně poté, co správce daně prokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a

důvodné pochyby, bylo břemeno důkazní opětovně přeneseno na žalobce. Toto důkazní břemeno ovšem žalobce neunesl a pochybnosti správce daně nevyvrátil. Žalobcem nebylo prokázáno, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak žalobce tvrdí.

18. K správcem daně nezveřejněnému údaji o nespolehlivém plátcí žalovaný uvádí, že správce daně nepřenáší své domnělé pochybení na žalobce. Žalobce není odpovědný za neplnění povinností dodavatele. Skutečnost, že správce daně nerozhodl o dodavateli jako o nespolehlivém plátcí dříve, ačkoli to již bylo důvodné, nemění nic na faktu, že žalobce se ve svých obchodních vztazích měl chovat s náležitou mírou obezřetnosti. Žalobce nezajistil dostatek důkazních prostředků, aby mohl být v dobré víře, že unese břemeno důkazní a prokáže oprávněnost uplatněného nároku na odpočet.

IV. Posouzení věci krajským soudem

19. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání, neboť oba účastníci řízení s tímto postupem souhlasili a soud neshledal důvody pro jeho nařízení (§ 51 s.ř.s.).
20. Krajský soud při přezkoumávání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, kterými bylo rozhodnutí správního orgánu řádně a včas napadeno (§ 75 odst. 1 a 2 s.ř.s.).
21. Žaloba není důvodná.
22. Při rozhodování věci vycházel soud ze správního spisu, z něhož vyplývá, že žalobce uplatnil ve zdaňovacím období říjen 2016 nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 47 875,80 Kč na základě předložených daňových dokladů z přijatého zdanitelného plnění v podobě nákupu OSB desek a Parabit folií od společnosti KARIS-TAN s.r.o. Správci daně však vznikly ohledně uskutečnění tohoto zdanitelného plnění společností KARIS-TAN s.r.o. pochybnosti. Ty správce daně dovodil z řady zjištění (společnost KARIS-TAN nepodala za předmětné zdaňovací období daňové přiznání ani kontrolní hlášení a pro správce daně byla nekontaktní, uvedené předložené daňové doklady byly podepsány jménem jednatelky společnosti KARIS-TAN T. K., ačkoliv dle vyjádření žalobce tyto doklady podepisoval na místě pán, který předmětné zboží přivezl [nejspíše se pan O.], který tedy pravděpodobně předmětné daňové doklady podepsal cizím jménem; další pochybnosti byly vyvolány deklarovaným předmětem plnění, tedy stavebním materiálem, přičemž byly správcem daně v rámci vyhledávací činnosti zajištěny daňové doklady vystavené společností KARIS-TAN, na kterých je uveden jako předmět plnění provedení lesních prací a pomocných zámečnických prací, tedy zcela jiných činností, než byl předmět plnění dodaný odvolateli, některé z těchto daňových dokladů navíc obsahují jiné razítko a jsou vystaveny na jiném formátu faktury než daňové doklady předložené odvolatelem, a to i přesto, že byly vystaveny ve stejný den jako odvolatelem předložené daňové doklady; pochybnosti správce daně vyvolal také způsob, jakým mělo dojít k domluvě spolupráce mezi odvolatelem a společností KARIS-TAN a také ve způsobu, jakým došlo k samotnému uskutečnění zdanitelného plnění).
23. Dne 30. 1. 2017 proto správce daně u žalobce zahájil daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty ve zdaňovacím období října 2016 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od společnosti KARIS-TAN s.r.o. Během jednání uskutečněného dne 13. 2. 2017 uvedl žalobce, že k navázání obchodní spolupráce s touto společností došlo,

když pracoval na zakázce opravy divadla v Kladně, kam k němu přijel zástupce společnosti KARIS-TAN, jehož jméno si již nevybavil, a nabídl mu ke koupi stavební materiál a žalobce mu sdělil své telefonní číslo. Poté mu zavolał muž, který se představil jako pan K., s nímž žalobce dojednal podmínky obchodu. Zboží žalobci přivezl k jeho provozovně řidič, který žalobci předal připravenou fakturu a příjmový pokladní doklad od společnosti KARIS-TAN. Následně řidič orazítkoval razítkem společnosti KARIS-TAN a podepsal objednávku, kterou mu žalobce předložil. Dle správce daně se jednalo o neobvyklou formu navázání spolupráce, protože žalobce nebyl schopen určit, zda skutečně jedná s osobou oprávněnou jednat za společnost KARIS-TAN. Poté bylo zboží ze strany odvolatele zapláceno a to v hotovosti, ačkoliv částka, kterou platil, překročila limit pro platby v hotovost stanovený v § 4 odst. 1 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti. Ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 30. 3. 2017 správce daně shrnul své pochybnosti a vyzval žalobce, aby prokázal svá tvrzení, respektive uplatněný nárok na odpočet daně uplatněný z přijatého zdanitelného plnění od společnosti KARIS-TAN s.r.o.

24. Žalobce v rámci jednání konaného dne 5. 5. 2017 předložil dva originály plných mocí datovaných 1. 10. 2016 vystavených společností KARIS-TAN k zastupování této společnosti při jednání s obchodními partnery, k uzavírání smluv, k zabezpečování a kontrole plnění těchto smluv a k přijímání plnění z těchto smluv pro V. O. a I. K.. Dle žalobce se jednalo o osoby, se kterými vyjednával obchodní transakci, respektive pan O. odvolateli předmětné zboží přivezl a převzal platbu.
25. Správci daně však i po předložení těchto důkazů zůstaly pochybnosti, které jsou zachyceny a odůvodněny ve zprávě o daňové kontrole projednané se žalobcem dne 4. 1. 2018. Správce daně konstatoval, že zdrojem jeho pochybností o tom, zda plnění bylo uskutečněno deklarovaným dodavatelem, je zejména nemožnost ověřit uskutečnění zdanitelného plnění u společnosti KARIS-TAN, protože ta je pro správce daně nekontaktní a sama nepřiznala daň z plnění, které měla pro žalobce uskutečnit; je zde rovněž nesoulad mezi kontrolními hlášeními. Správce daně rovněž konstatoval: *„Tyto pochybnosti byly dále prohloubeny informacemi, které jsou veřejně dostupné nejen správci daně, ale i veřejnosti na základě veřejných rejstříků a veřejně dostupných internetových stránek, tedy informace o tom, že společnost KARIS-TAN má zapsané své sídlo na adrese bytového domu, nemá zřízenou datovou schránku, nemá určený žádný bankovní účet ke zveřejnění, nezveřejňuje účetní závěrky a nemá funkční webové stránky, na kterých by informovala o svých ekonomických aktivitách. Řádné zveřejnění těchto informací, v tomto případě například účetní závěrky (účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví, tak, aby účetní závěrka byla sestavena srozumitelně a na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky) je jedním ze základních atributů péče řádného hospodáře, zároveň představuje splnění právních povinností a zlepšuje reputaci společnosti, v neposlední řadě je základním komponentem transparentnosti společnosti pro její vlastníky, zaměstnance, obchodní partnery a další oprávněné zainteresované strany. V případě nezveřejnění těchto informací zákonem stanoveným způsobem tak není dosaženo jejího cíle. Daňový subjekt ani v rámci protokolovaných jednání ani na základě jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nesdělil, zda proběhla nějaká jednání s jednatelem společnosti KARIS-TAN paní T. K.. Správci daně bylo daňovým subjektem sděleno, že v rámci předmětné obchodní transakce jednal s obchodním zástupcem společnosti KARIS-TAN. Jaký měla tato osoba vztah ke společnosti KARIS-TAN a na základě jakého oprávnění směla za tuto společnost jednat, daňový subjekt nesdělil. Správci daně byly předloženy dvě totožné plné moci společnosti KARIS-TAN, jedna na zmocněnce pana I. K. a druhá na pana V. O.. Na obou těchto zplnomocněních je uvedeno razítko společnosti KARIS-*

TAN (v použitém razítku společnosti KARIS-TAN na předložených dokladech daňového subjektu a dokladech získaných od jiných odběratelů této společnosti je rovněž zřejmý nesoulad) a podpis jednatele této společnosti paní T. K. (v azbuce), který dle laického posouzení správce daně není totožný s podpisem uváděným v písemnosti „Čestné prohlášení a podpisový vzor“ ve Sbírce listin obchodního rejstříku (www.justice.cz). Tento podpis je uveden také na všech daňovém subjektu předložených dokladech vztahujících se k předmětné transakci, tj. na přijaté faktuře č. 36/2016, příjmovém pokladním dokladu společnosti KARIS-TAN č. 36/2016 a na objednávce daňového subjektu č. 16. Doklady jsou podepsané stejnou osobou (dle předložených plných mocí se jedná o jednatelku společnosti KARIS-TAN), která však v době předání zboží daňovému subjektu nebyla přítomna. Dle sdělení daňového subjektu tyto doklady byly podepsány řidičem, který dovezl objednané zboží. Daňový subjekt dále ve vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění sdělil, že v této době byla předána i plná moc na zplnomocnění pana V. O., z čehož vyplývá, že dokumenty jako je příjmový pokladní doklad společnosti KARIS-TAN č. 36/2016 a objednávku č. 16, případně i fakturu č. 36/2016 měl tedy podepisovat tento zmocněnec, jehož podpis je na plné moci rovněž uveden a tento je zcela odlišný od podpisů uváděných na příjmovém pokladním dokladu i na objednávce č. 16. Je tedy zřejmé, že řidič, který zboží dovezl, pravděpodobně pan V. O., tyto doklady podepisoval identitou jednatele společnosti KARIS-TAN. K nesrovnalostem předložené plné moci se správce daně již vyjadřoval v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění v oddílu „Vyhodnocení“, ve kterém uvedl, že plná moc neprokazuje, že byla sepsána osobou oprávněnou jednat za dodavatelskou společnost KARIS-TAN, jelikož neobsahuje ověřovací doložku a podpis na ní uvedený nekoresponduje s podpisem jednatele společnosti KARIS-TAN zveřejněným v písemnosti „Čestné prohlášení a podpisový vzor“ na internetových stránkách obchodního rejstříku. Zákon sice vždy neukládá povinnost ověřovat tuto listinu, v tomto případě se však ve vztahu s ověřením mohlo jednat o důkazní prostředek, který by prokazoval skutečný úkon od skutečné osoby oprávněné jednat za společnost KARIS-TAN.“ Pochybnosti správce daně nebyly rozptýleny ani vyjádřením podaným žalobcem po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Správce daně proto shrnul, že po daňové kontrole bude žalobci stanovena daňová povinnost daně z přidané hodnoty za zdaňovací období října 2016 ve výši 47 860 Kč.

26. Rozhodnutím správního orgánu I. stupně byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2016 ve výši 47 876 Kč a stanoveno penále ve výši 9 575 Kč. Žalobce proti němu brojil odvoláním, ve kterém namítl, že neporušil žádné své zákonné povinnosti a splnil i svou povinnost tvrzení i důkazní ve vztahu k prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve zdaňovacím období října 2016. Správce daně nesprávně posoudil skutkový stav a zaujal formalistický výklad příslušných ustanovení zákona o DPH a daňového řádu. Žalovaný však napadeným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl a rozhodnutí správního orgánu I. stupně potvrdil.
27. Žaloba není důvodná.
28. S jednotlivými žalobními námitkami se soud vypořádal následujícím způsobem.
29. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu: „Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“
30. Dle § 92 odst. 4 daňového řádu: „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.“

31. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu: „*Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*“
32. Dle § 72 odst. 1 zákona o DPH: „*Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.*“
33. Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH: „*Pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad, b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem, c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad, d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.*“
34. Žalobce v žalobě uplatnil prakticky totožné námitky, které již zahrnul do svého odvolání proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Žalobce tedy v podstatě napadá dílčí skutkové závěry, ke kterým správní orgány dospěly a o něž se opírá celkový závěr správních orgánů o jejich důvodných pochybnostech o žalobcem uplatněném nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v měsíci říjnu 2016 z přijatého zdanitelného plnění od společnosti KARIS-TAN, jehož předmětem byl prodej stavebního materiálu. Kromě toho žalobce uvedl, že správní orgány rozhodly v rozporu s právními předpisy.
35. Obecně je nutno konstatovat, že daňové řízení je vybudováno na zásadě spolupráce daňových subjektů se správcem daně, jak stanoví § 6 odst. 2 daňového řádu. Tato zásada se prolíná do úpravy celého daňového řádu a v rámci dokazování je provedena ustanovením § 92 daňového řádu coby úpravou důkazních břemen. Zatímco § 92 odst. 3 daňového řádu stanoví, které skutečnosti je povinen prokazovat daňový subjekt, když říká: „*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“, ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu stanoví okruh skutečností, které je povinen prokazovat správce daně. Jelikož z podstaty správy daní vyplývá, že některé informace správce daně ani k dispozici mít nemůže, vnáší ustanovení § 92 odst. 5 písm. c), jež zní: „*Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*“, do procesu dokazování dynamický prvek v podobě přenosu důkazního břemene. K tomuto institutu (nejen) daňového práva procesního existuje bohatá a ustálená judikatura, která se shoduje v tom, že není věcí správce daně, aby prokazoval opak tvrzení daňového subjektu, resp. že není jeho povinností vyšetřit i ty skutečnosti, které má prokazovat daňový subjekt,

ale postačí, když vyvrátí věrohodnost tvrzení daňového subjektu. Tím vznikne daňovému subjektu povinnost, má-li v úmyslu prokázat svá tvrzení, doplnit svá tvrzení a popřípadě předložit nové důkazy. Právě vzniku této povinnosti se říká přenos důkazního břemene. Jinak řečeno, pokud daňový subjekt dostatečně nevyvrátí důvodně vyvozené pochybnosti správce daně o průkaznosti, správnosti či úplnosti jeho tvrzení, ponese z toho plynoucí negativní právní důsledky, neboť neunesl své důkazní břemeno.

36. Prizmatem této právní úpravy je nutno přistupovat k žalobním námitkám uplatněným v tomto řízení, neboť žalobce se jejich prostřednictvím snaží prokázat, že pochybnosti správce daně jsou vyvrácené, popřípadě nedůvodné, když jimi napadá každé jednotlivé dílčí skutkové zjištění, o které správní orgány své pochybnosti opírají.
37. Ke konkrétním námitkám žalobce je možno uvést následující.
38. Žalobci není správními orgány vytýkáno, že by neposkytl „procesní, materiální i formální součinnost k prokázání svých tvrzení“. Rozhodnutí správních orgánů je založeno na neunesení důkazního břemene. To může nepochybně být následkem nespolupráce daňového subjektu se správcem daně; není však rozhodně vyloučeno – a došlo k tomu i v právě projednávaném případě – že ačkoliv daňový subjekt nezanedbává svou procesní aktivitu a popřípadě i zcela vyčerpá jemu dostupné důkazní prostředky, určité tvrzení se mu jejich prostřednictvím prokázat ani tak nepodaří. Za takové situace je pak nutno zodpovědět otázku, koho v otázce prokázání daného tvrzení tížilo důkazní břemeno a v souladu s tím rozhodnout. Jinými slovy řečeno, v dané věci správní orgány provedly důkazy, které žalobce navrhl, přesto uzavřely, že jejich pochybnosti nebyly rozptýleny.
39. Je třeba vzít v úvahu, že daňový řád není vybudován na legální teorii průvodní (důkazní), ale na zásadě volného hodnocení důkazů, jak stanoví § 8 daňového řádu, podle něhož: „*Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*“ To znamená, že pro prokázání určitých tvrzení není stanovena přesná míra důkazu, nebo dokonce stanoven určitý důkazní prostředek, při jehož předložení se má konkrétní tvrzení automaticky za prokázané. Proto samotná skutečnost, že žalobce doložil veškeré dokumenty pro prokázání tvrzeného nároku na odpočet DPH, jimiž disponoval, ještě bez dalšího neznamena, že tento nárok také prokázal. V tomto směru tedy nelze přisvědčit žalobci, když konstatuje, že „*unesl tedy svou důkazní povinnost.*“
40. Tvrdí-li žalobce, že „*z obsahu výsledku kontrolního zjištění a potažmo ze zprávy o daňové kontrole a z celého řízení je zřejmé, že prokázal reálnou existenci předmětu zdanitelných plnění*“, nelze s tím souhlasit. Především je nutno zdůraznit, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů je opřeno o existenci pochybností o tom, zda se plnění žalobci dostalo právě od společnosti KARIS-TAN s.r.o., tedy nikoli o reálnosti samotného předmětu plnění, jak uvádí žalobce. Tyto pochybnosti plynou z celé řady dílčích skutkových zjištění, jež jsou shrnuta v 18. odstavci napadeného rozhodnutí a bylo by nadbytečné je na tomto místě opakovat, a to i proto, že je žalobce jako takové fakticky nijak nerozporuje, vymezuje se však vůči nim s tím, že mu z různých, shora zmíněných důvodů, nemohou být přičítána k tíži, respektive že plynou z jakýchsi zidealizovaných představ správce daně o způsobu podnikatelské kontraktace v reálném světě. Přitom je nutno uvést, že tato dílčí skutková zjištění nejsou žádnými výtkami správních orgánů směřujícími vůči žalobci, jak se opakovaně uvádí v žalobě, ale právě a jen skutkovými zjištěními, z nichž správci daně

vyvozují své pochybnosti, tedy jimiž unášejí své důkazní břemeno o důvodnosti svých pochybností, jak jim ve shora konstatovaném smyslu ukládá § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

41. Žalobce na tato zjištění mohl reagovat v zásadě třemi způsoby, aby byl ve věci úspěšný. Mohl buď vyvrátit jejich správnost, nebo mohl prokázat, že tato zjištění nezakládají důvodné pochybnosti, popřípadě mohl doplnit svá skutková tvrzení a důkazní návrhy, aby jejich prostřednictvím pochybnosti správců daně překlenul. Žalobce však podstatnou část své argumentace pojal jako odmítnutí toho, že by mu měla být jednotlivá dílčí skutková zjištění kladena k tíži, aniž by zohlednil, že se jedná právě jen o dílčí skutková zjištění, která tedy nejsou nijak vykládána k jeho tíži, pouze jimi správní orgány prokazují důvodnost svých pochybností.
42. Soud tedy uvádí, že ačkoliv zákon skutečně neukládá žalobci, aby ověřoval pravost podpisu uvedeného na faktuře od svého dodavatele, ani mu neukládá kontrolovat podobu jednotlivých dokladů tímto odběratelem vystavených a popřípadě zjišťovat důvody, proč jsou jemu předané doklady jiné než doklady předané jiným odběratelům téhož dne, jedná se současně o relevantní skutečnosti, které mohou v konkrétním případě odůvodnit pochybnosti správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Jde-li o podpis na faktuře, nutno na podkladě obsahu protokolu o žalobcově výpovědi ze dne 13. 2. 2017 přisvědčit žalovanému, že žalobce sám uvedl, že před ním fakturu podepsal řidič při předání zboží dne 31. 10. 2016. Sotva se tedy žalobce mohl domnívat, že jde ve skutečnosti o podpis jednatelky společnosti KARIS-TAN s.r.o. Soud sdílí i pochybnost ohledně předložených plných mocí udělených společností KARIS-TAN s.r.o. ze dne 1. 10. 2016 pro pana V. O. a I. K. Za situace, kdy jsou tyto osoby zmocněny, aby jednaly s obchodními partnery, uzavíraly s nimi smlouvy, zabezpečovaly a kontrolovaly jejich plnění a přijímaly plnění z nich, je skutečně obtížně vysvětlitelné, proč by při kterékoli z těchto činností napodobovaly podpis jednatelky, místo aby se na příslušné dokumenty coby zmocněnci podepsaly samy.
43. Ani žalobcův odkaz na zásadu presumpce dobré víry vyjádřenou v § 7 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku není v projednávané věci případný. Předně je třeba uvést, že presumpci poctivosti a dobré víry zakotvenou v § 7 občanského zákoníku nelze oddělovat od povinnosti jednat v právním styku poctivě stanovenou v § 6 odst. 1 občanského zákoníku, s níž tvoří jeden funkční celek plnící specifickou roli v rámci celé řady institutů soukromého práva. Občanský zákoník specificky pro podnikatele a další osoby, které se v právním styku hlásí k odbornému výkonu určité činnosti, zavádí i povinnost odborné péče; činí tak obecně prostřednictvím § 5 odst. 1, který zní: *„Kdo se veřejně nebo ve styku s jinou osobou přihlásí k odbornému výkonu jako příslušník určitého povolání nebo stavu, dává tím najevo, že je schopen jednat se znalostí a pečlivostí, která je s jeho povoláním nebo stavem spojena. Jedná-li bez této odborné péče, jde to k jeho tíži.“* Nelze však přehlížet, že zakotvení těchto zásad v občanském zákoníku se dle § 1 odst. 2 občanského zákoníku vztahuje výlučně na oblast soukromého práva, jehož uplatňování je dle tohoto ustanovení nezávislé na uplatňování práva veřejného. Soud tím neříká, že by snad v rámci veřejného práva platila presumpce zlé víry, nicméně mechanické uplatňování obecných zásad soukromého práva hmotného v prostředí tak specifického pododvětví práva veřejného, jakým je daňové právo procesní, není jednoduše bez dalšího možné.
44. V poměrech projednávaného případu mají nicméně tyto úvahy jen velmi omezenou relevanci, neboť správní orgány žalobci nevytkly, že by jednal ve styku se společností

KARIS-TAN s.r.o. nepoctivě či ve zlé víře. Podstata projednávané věci tkví v tom, že správní orgány nabyly pochybnosti, zda dodávka stavebního materiálu realizovaná dle předložené faktury dne 31. 10. 2016 od společnosti KARIS-TAN s.r.o. byla skutečně touto společností realizována. Na podporu této pochybnosti shromáždily správní orgány řadu skutkových zjištění, na která se žalobci ve správním řízení nepodařilo reagovat tak, aby tyto pochybnosti rozptýlil.

45. Totéž, co bylo uvedeno výše, by bylo nutno zopakovat i ve vztahu k žalobním tvrzením týkajícím se způsobu uzavření obchodní transakce se společností KARIS-TAN s.r.o. a předmětu uskutečněného zdanitelného plnění. Žalobcovo tvrzení, že „*je jen a pouze na svobodné vůli stran, jakým způsobem si budoucí obchodní transakci sjednají*“ nelze obecně zpochybnit, konkrétní podoba sjednání obchodní transakce však může i tak být důvodem pro vznik pochybností správce daně, tím spíše ve spojení s dalšími dílčími skutkovými zjištěními. Rovněž je pravdou, že společnost KARIS-TAN s.r.o. má širokou možnost působení ve své podnikatelské činnosti a že může mít uzavřené nájemní smlouvy na skladovací prostory a zde mít uskladněno své zboží. To, že žalobce se skutkovými zjištěními správních orgánů polemizuje nebo je relativizuje, však samo o sobě nestačí k vyvrácení jejich pochybností či oslabení jejich důvodnosti. Žalobce měl na pochybnosti správce daně reagovat doplněním svých skutkových tvrzení či důkazních návrhů, což však neučinil.
46. Přisvědčit nelze námitce žalobce, podle níž pochybnosti správních orgánů ohledně sídla společnosti KARIS-TAN s.r.o. postrádají relevanci z důvodu uplynutí značného času. K předmětné dodávce zboží mělo dojít dne 31. 10. 2016, jak o tom svědčí faktura č. 36/2016, k místnímu šetření na adrese sídla společnosti KARIS-TAN s.r.o. došlo 21. 2. 2017, tedy necelé čtyři měsíce po tvrzené dodávce. Ze správního spisu přitom vyplývá, že se místní šetření uskutečnilo na adrese (i tehdy) evidované v obchodním rejstříku, tedy Národní obrany 935/13, Praha 6-Bubeneč, což je totožná adresa, jaká je uvedena na otisku razítka této společnosti na citované faktuře. Ani v tomto směru tedy správní orgány nepochybily.
47. Soud se neztotožňuje ani s tvrzením, že dílčí skutková zjištění, k nimž dospěly správní orgány, jsou pouhými „*domněnkami, které nic neprokazují*“. Jak už bylo shora uvedeno, je dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu povinností správce daně, aby prokazoval důvodnost svých pochybností. To v daném případě žalovaný a správní orgán I. stupně učinily. Není úkolem správců daně v tomto typu řízení, aby vlastním šetřením zjistily a prokázaly, jak se věci ve skutečnosti sebehly, v konkrétním případě tedy aby postavily na jisto, od koho žalobce zdanitelné plnění v podobě stavebního materiálu obdržel. Rozložení důkazního břemena je stanoveno zákonem a správním orgánům postačí prokázat důvodnost svých pochybností. Podle názoru soudu pak v projednávaném případě správní orgány této své povinnosti dostály a žalobcem uplatněný nárok na odpočet DPH skutečně vážně zpochybněn soustavou dílčích skutkových zjištění.
48. Pokud žalobce uvádí, že již dalšími důkazy nedisponuje, jde to k jeho tíži. Je jeho povinností svůj nárok na odpočet DPH relevantním způsobem prokázat, jak stanoví § 92 odst. 3 daňového řádu. Právě z tohoto ustanovení ve spojení se shora citovaným § 92 odst. 4 daňového řádu plyne důvodnost výzvy správních orgánů, aby žalobce doplnil svá skutková tvrzení a ta příslušným způsobem doložil. Vyzval-li proto správce daně žalobce výzvou z 30. 3. 2017 k prokázání dalších skutečností na základě svých pochybností,

nejednalo se o povinnost ukládanou žalobci nad rámec zákona či dokonce v rozporu s ústavním pořádkem.

49. Žalobce se nemůže v projednávané věci úspěšně dovolávat ani toho, že údaj o tom, že společnost KARIS-TAN s.r.o. je nespolehlivým plátcem, byla zveřejněna až 27. 8. 2017, tedy zhruba až deset měsíců po transakci, od které se odvíjí předmět tohoto řízení.
50. Institut nespolehlivého plátce je upraven § 106a odst. 1 zákona o DPH takto: *„Poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.“* Konsekvence rozhodnutí o tom, že určitý plátce DPH je nespolehlivým, jsou obecně sankční a preventivní. Sankčním následkem takového označení je difamující účinek na pověst plátce DPH a omezení volby délky zdaňovacího období dle § 99a odst. 4 zákona o DPH, podle něhož: *„Stane-li se plátce, jehož zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí, nespolehlivým plátcem, je od následujícího kalendářního čtvrtletí po tom, kdy se stal nespolehlivým plátcem, jeho zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc.“* Preventivním následkem je pak vznik daňového ručení podle § 109 odst. 4 zákona o DPH. Toto ustanovení zní: *„Příjemce zdanitelného plnění, které spočívá v dodání pohonných hmot distributorem pohonných hmot podle zákona upravujícího pohonné hmoty, ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty na něj není o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je registrován jako distributor pohonných hmot podle zákona upravujícího pohonné hmoty.“*
51. Z uvedeného je zřejmé, že argumentace žalobce o tom, že správce daně opožděně rozhodl o tom, že společnost KARIS-TAN s.r.o. je nespolehlivým plátcem, resp. že u něj nezačal daňovou kontrolu, se míjí s předmětem řízení. Po žalobci není vyžadováno plnění z titulu zákonného ručení příjemce zdanitelného plnění. Není tedy pravdou, že je na žalobce přenášena odpovědnost za zaplacení daně uvedenou společností, protože z ní orgány finanční správy nejsou schopny dlužnou daň vymoci.
52. V projednávané věci jde o prokázání důvodnosti žalobcem uplatněného nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona o DPH, respektive o vyvrácení pochybností, které o tomto nároku správce daně nabyly. Mezi tímto nárokem, který žalobce vznesl, a rozhodnutím o tom, že společnost KARIS-TAN s.r.o. je nespolehlivým plátcem, tedy není přímá vazba. Žalobce si byl povinen obstarat důkazy o faktické realizaci dodávky, aby svůj nárok na odpočet DPH prokázal, a to bez ohledu na to, zda společnost KARIS-TAN s.r.o. byla nebo nebyla označena za nespolehlivého plátce. Nedisponuje-li takovými důkazy, neunesse své důkazní břemeno, které na něj správní orgány řádně a v souladu se zákonnou úpravou přenesly.
53. Uvedené lze shrnout tak, že žalobě nelze přisvědčit ani v jedné žalobní námitce, protože žalobce nevyvrátil pochybnosti správce daně o uplatněném nároku na odpočet DPH za zdaňovací období říjen 2016. Proto žalobu v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

V. Náklady řízení

54. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla. Žalovanému správnímu orgánu však žádné náklady řízení nad

rámec úřední činnosti nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 30. dubna 2020

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu