



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyň Mgr. Věry Jachurové a Mgr. et Mgr. Lenky Bahýľové, Ph. D., v právní věci

žalobce: **XY s.r.o.**, IČO:
se sídlem
zastoupený daňovým poradcem Rambousek a partner a.s.
se sídlem Praha 3, Křišťanova 4

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2016 č.j. 52004/16/53000-21444-711869

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 23. 4. 2015 č.j. 3195742/15/2001-52521-108408 (dále jen „rozhodnutí finančního úřadu“). Rozhodnutím finančního úřadu byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013 ve výši 854.955,- Kč.

2. V napadeném rozhodnutí žalovaný shrnul skutkový stav, odvolací důvody a právní základ předmětného případu. Konstatoval, že na základě posouzení skutečností vyplývajících ze spisového materiálu zaujal odlišný právní názor, než byl ten, k němuž dospěl prvostupňový správce daně. Uvedl, že v posuzovaném případě se nejednalo o záruku, ale o zdanitelné plnění, což vyplývá z několika skutečností. Tvrzení L. Č. (dále jen „L. Č.“) nelze posuzovat doslovně a bez kontextu s dalšími tvrzeními uvedenými v protokolu o ústním jednání ze dne 15. 10. 2014. Z kontextu celého ústního jednání ze dne 15. 10. 2014 vyplývá, že faktura za „zboží Brno“ měla nahrazovat fakturu za historická kola ve smyslu následného započtení a umoření dluhu na nájemném, nikoli ve smyslu zástavy, tedy zajištění dluhu na nájemném. Z údajů na předmětném daňovém dokladu včetně jeho přílohy, z vyjádření žalobce, společnosti K. Š. (dále jen „společnost K. Š.“) i svědků vyplývá, že se v dané věci jednalo o faktické dodání zboží za účelem jeho dalšího prodeje. Následně formou zápočtu faktury za toto zboží a faktur za dlužné nájemné došlo k uhrazení dluhu na nájemném. Je evidentní, že v případě vzájemného zápočtu se jednalo o způsob úhrady předmětné faktury za zboží. Tomu nasvědčuje i okolnost, že ve spisovém materiálu není uložena žádná písemná či ústní zástavní smlouva či jiná smlouva, ve které by žalobce a společnost K. Š. deklarovali vůli uzavřít dohodu o záruce uvedeným zbožím za dlužné nájemné.
3. Žalovaný dále konstatoval, že prvostupňovému správci daně vznikly pochybnosti stran přijetí zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno na předmětném daňovém dokladu, a jeho použití pro ekonomickou činnost. Na základě dožádání u místně příslušného správce daně prvostupňový správce daně mj. zjistil, že společnost K. Š. nepodala za předmětné zdaňovací období přiznání k DPH a její daňové povinnosti jsou předmětem exekuce. Správce daně proto vyzval žalobce k prokázání faktického přijetí zdanitelného plnění. Žalobce v rámci daňové kontroly předložil přílohu k daňovému dokladu č. 20130008 – položkový soupis zboží, kupní smlouvu ze dne 31.3.2013, dohodu o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků č. 13ZP0001 ze dne 31. 3. 2013, doklad o zaúčtování vzájemného zápočtu a fyzickou inventuru provozovny Brno ze dne 30. 3. až 31. 3. 2013. Současně navrhl provedení výslechů J. CH. (dále jen „J. CH.“) a L. Č.
4. Svědek J. CH., který byl do začátku měsíce března 2013 zaměstnán u společnosti K. Š. jako technik, a poté byl zaměstnán u žalobce opět jako technik, potvrdil obchodní spolupráci mezi žalobcem a společností K. Š., nicméně pouze uvedl, že došlo k dodání určitého objemu blíže nespecifikovaného zboží společností K. Š. z Berouna do provozovny v Brně. Ze svědecké výpovědi vyplynulo, že při převzetí zboží nebyla provedena jeho kontrola. Svědek nevěděl, o jaké konkrétní zboží se jedná a z jeho výpovědi není zřejmé, zda k předání zboží došlo na základě nějakého dokladu. K plnění přijatému od společnosti K. Š. svědek uvedl, že se mělo jednat o cyklo materiál, náhradní díly, oblečení a doplňky. Příslušný daňový doklad svědek nevystavil a neviděl jej. Svědek sice potvrdil provedení inventury ve dnech 30. a 31. 2013, avšak neuvedl žádné konkrétní informace k druhům zboží a jeho množství a vzhledem k tomu, že nevěděl, co je obsahem předmětného daňového dokladu, nemohl ani potvrdit, zda zboží uvedené na tomto dokladu bylo společností K. Š. žalobci skutečně dodáno.
5. S odkazem na obsah spisového materiálu žalovaný dále uvedl, že L. Č. byla v předmětném zdaňovacím období jednatelkou žalobce a rovněž zastávala funkci zplnomocněné

zástupkyně dodavatele žalobce, společnosti K. Š., pro kterou zpracovávala v předmětném období účetnictví. L. Č. v rámci ústního jednání uvedla, že zboží z Berouna převezl J. Š. (dále jen „J. Š.“) do Brna proto, aby jej zde mohl dále prodávat. Dále uvedla, že došlo k neshodě mezi ní a J. Š., společnost K. Š. byla vypovězena z nájmu, ale zboží již zůstalo v Brně. Žalovaný vyhodnotil tvrzení L. Č. jako rozporné s tvrzením J. Š., který v rámci své svědecké výpovědi dne 12. 9. 2016 uvedl, že společnost K. Š. ukončovala svoji činnost v provozovnách v Brně a Berouně a zboží z těchto provozoven nabídla žalobci za účelem úhrady vzniklého dluhu na nájemném. Žalovaný rovněž poukázal na rozpor mezi tvrzením obou zúčastněných stran ohledně dodání zboží z Berouna do Brna, neboť z uvedených tvrzení nelze určit, v jakém termínu mělo být zboží dopraveno do Brna. Svědci J. CH. a J. Š. shodně uvedli, že zboží dovezl osobně J. Š., svědek J. CH. uvedl, že k dodání zboží došlo začátkem března 2013, svědek J. Š. konkrétní termín dodání zboží neuvedl. Žalobce oproti tomu u ústního jednání uvedl, že dodání zboží do Brna proběhlo do dne 28. 2. 2013, a to automobilem Ford Tranzit a řidič se jmenoval J. K.. V rámci stejného jednání L. Č. jako zúčastněná třetí osoba uvedla, že zboží bylo v březnu 2013 již na provozovně v Brně a v březnu se již nic nepřeváželo.

6. Žalovaný poukázal na to, že v průběhu daňové kontroly ani v průběhu odvolacího řízení nebyly předloženy dodací listy, ačkoli ze svědecké výpovědi J. Š. vyplynulo, že k dodání zboží z provozovny v Berouně mělo dojít na základě dodacích listů. Z výpovědi J. CH. a J. Š. vyplynulo, že zboží při jeho převzetí nikdo nekontroloval. Není tedy možné určit, jaké druhy zboží a v jakém objemu byly na provozovnu v Brně společností K. Š. dodány.
7. Pokud svědek J. Š. uvedl, že neví, kým byl proveden soupis zboží a inventura, je tato okolnost dle žalovaného závažná a neobvyklá, neboť se mělo jednat o zboží v řádech milionů, přičemž dodavatel by se měl zajímat o to, jaké zboží a v jakém rozsahu je jeho odběrateli fakturováno a zda druhy a rozsah zboží uvedené v příloze předmětné faktury souhlasí se skutečně dodanými druhy a rozsahem zboží. Ze zjištěných skutečností tedy dle žalovaného vyplývá, že ze strany dodavatelské společnosti K. Š. nebyla provedena výstupní kontrola zboží na provozovně v Brně a před předáním tohoto zboží nebyl ověřen jeho faktický stav. Ze spisového materiálu není rovněž zřejmé, že by k předání zboží, které se nacházelo na provozovně v Brně, došlo na základě nějakého dokladu, a rovněž není jasné, jak a mezi kým fakticky k předání zboží došlo. J. Š. ve své výpovědi potvrdil dodání zboží v rozsahu uvedeném v příloze daňového dokladu. Dle žalovaného se toto tvrzení jeví jako účelové, protože J. Š. fakticky nemohl vědět, zda zboží uvedené v daňovém dokladu odpovídá skutečně dodanému zboží. Skutečnosti uvedené J. Š. mohou v teoretické rovině představovat potvrzení uskutečnění předmětného plnění, avšak při konkrétní analýze všech skutečností uvedených svědkem je zřejmé, že předmětnou svědeckou výpověď nebylo prokázáno dodání předmětného zboží dle deklarovaného předmětu a deklarovaného rozsahu.
8. Žalovaný dále poukázal na výpověď L. Č., která uvedla, že zboží bylo v době jeho převzetí již na provozovně v Brně, kde zboží přebírala a inventuru provedla ona, kdy vystupovala za žalobce, a J. CH., který jednal za společnost K. Š. Provozovnu v Brně dle výpovědi L. Č. provozovala do data provedení inventury, tj. do 31. 3. 2013 společnost K. Š. a od měsíce dubna roku 2013 byl již provozovatelem žalobce. Konkrétní datum změny provozovatele nebylo v rámci daňového řízení upřesněno výpovědí nájmu společnosti K. Š. v provozovně

v Brně, předávacím protokolem apod., a není tak zřejmé, od kdy tuto provozovnu fakticky provozoval žalobce.

9. Inventura provedená na provozovně v Brně ve dnech 30. a 31. 3. 2013 neposkytuje informaci o tom, jaké zboží a v jakém rozsahu bylo společností K. Š. žalobci fakticky dodáno. L. Č. v rámci své výpovědi uvedla, že daňový doklad za prodej „zboží Brno“ vystavila a zaúčtovala ona na základě provedené inventury, současně však uvedla, že při inventuře vystupovala za žalobce. Fakturu za předmětné zboží vystavila za společnost K. Š. Podle žalovaného je neobvyklé, pokud L. Č. v určitých fázích předmětného obchodního případu vystupovala současně za obě zúčastněné strany, a to i s ohledem na pasivitu jednatele dodavatele – společnosti K. Š., který neměl povědomí o tom, jakým způsobem byla provedena kontrola zboží, které se mělo nacházet na provozovně v Brně a mělo být dodáno společností K. Š. žalobci. Ze spisového materiálu rovněž nevyplývá, jak a kým došlo k předání předmětného zboží a na základě jakého dokladu, přičemž nelze konstatovat, že by tímto úkonem byla provedená inventura, neboť v případě inventury se jedná o administrativní úkon spočívající ve zjištění stavu zboží k určitému datu. Ze strany žalobce tak v řízení nebylo prokázáno, jaké zboží a v jakém rozsahu bylo společností K. Š. žalobci fakticky dodáno.
10. Žalovaný uzavřel, že v průběhu daňového řízení nebyly ze strany žalobce předloženy takové důkazní prostředky, které by prokázaly oprávněnost jím uplatněného nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), a žalobce tedy neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu.
11. V rámci vypořádání jednotlivých odvolacích námitek žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že nepovažoval za účelné zabývat se námitkou žalobce, že v případě prokázání záruky by se jednalo o zdanitelné plnění ve smyslu § 14 odst. 1 ZDPH, neboť uzavřel, že v daném případě se nejednalo o záruku. Současně zdůraznil, že správce daně není povinen prokázat, že obchodní transakce se neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Připomenul, že NSS ve vztahu k důkaznímu břemenu daňového subjektu judikoval, že pokud daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení daňového řádu upravující důkazní povinnost správce daně dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a že pokud tak neučinil, bylo jeho rozhodnutí vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (viz rozsudek NSS č.j. 5 Afs 188/2004-63).
12. K námitkám týkajícím se fyzické kontroly předmětného zboží, jejíž provedení měl žalobce v rámci daňové kontroly navrhopvat, žalovaný uvedl, že ze spisového materiálu žádné výzvy žalobce k fyzické kontrole zboží nevyplývají. Nadto by toto ověření nebylo v dané fázi daňového řízení účelné, neboť daňová kontrola byla zahájena téměř rok po deklarováném uskutečnění předmětného obchodního případu.
13. K namítané absenci vyhodnocení výpovědí J. CH. a L. Č. a účelovosti ze strany prvostupňového správce daně žalovaný uvedl, že ve zprávě o daňové kontrole prvostupňový správce daně hodnotil výpověď J. CH. na straně 14, přičemž dospěl

k závěru o pravděpodobné účelovosti této výpovědi, a proto ji neosvědčil jako důkaz. K výpovědi L. Č. se prvostupňový správce daně vyjádřil na straně 14 zprávy o daňové kontrole. Rozpory spatřované v obou výpovědích jsou potom popsány na straně 15 zprávy o daňové kontrole. Ze zprávy o daňové kontrole jasně vyplývají závěry prvostupňového správce daně, na základě kterých vyloučil žalobcem uplatněný nárok na odpočet DPH i skutečnosti, které v souladu s § 8 daňového řádu posuzoval. Rozhodnutí finančního úřadu proto není nepřezkoumatelné.

14. K namítanému pochybení týkajícímu se uvedení částky daně ve výši 34.267,- Kč na řádku č. 44 žalovaný uvedl, že vzhledem k analogii celého výpočtu, závěru prvostupňového správce daně uvedenému ve zprávě o daňové kontrole na straně 10 a odůvodnění rozhodnutí finančního úřadu, kde je tato částka již uvedena na řádku 43, se zjevně jedná o chybu v psaní, která na závěr správce daně ani na výši daně stanovené za rozhodné zdaňovací období nemá žádný vliv.
15. K požadavku žalobce na předložení daňových evidencí a daňových přiznání dodavatele žalobce žalovaný uvedl, že tomuto požadavku nelze vyhovět s ohledem na uloženou povinnost mlčenlivosti dle § 52 odst. 1 daňového řádu. Podotkl, že jednatelka žalobce L. Č. byla v předmětném zdaňovacím období rovněž zplnomocněnou zástupkyní společnosti K. Š. a pro tuto společnost také zpracovávala účetnictví. Měla tak jistě veškeré zmíněné podklady k dispozici a byla s nimi obeznámena. Žalovaný zdůraznil, že prioritní povinnost prokázat tvrzené skutečnosti je na straně daňového subjektu. Bylo tedy na žalobci, aby prokázal svá tvrzení, tzn. např. způsob, jakým provedl své obchody a jakým je dokumentoval, a uzpůsobil vše tomu, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které sám tvrdil v daňovém přiznání. Nadto žalovaný poznamenal, že tvrzení žalobce o ukončení plné moci L. Č. k zastupování společnosti K. Š. se nezakládá na pravdě, neboť prvostupňový správce daně ke dni 28. 7. 2016 nedisponoval žádným dokumentem deklarujícím ukončení předmětné plné moci. Vyjádření žalobce k ověření dodavatele společnosti K. Š. v registru plátců DPH a registru nespolehlivých plátců žalovaný považoval vzhledem k zastupování této společnosti jednatelkou žalobce za irrelevantní.
16. K postavení L. Č. v rámci její výpovědi dne 1. 9. 2014 žalovaný uvedl, že k zániku její funkce jednatelky žalobce došlo dle záznamu ve veřejném rejstříku dne 13. 1. 2014, k výmazu z veřejného rejstříku ke dni 12. 5. 2014. L. Č. byla v době provedení výpovědi již v pozici třetí osoby, za kterou se dle § 22 daňového řádu považuje osoba jiná než daňový subjekt. Jmenovaná tak byla správně vyslýchána jako svědek. Žalobcem zmíněný rozsudek NSS č.j. 5 Afs 6/2010-101 na posuzovanou situaci nedopadá, protože v něm byla řešena situace, kdy vyslýchaná osoba byla v postavení předsedy představenstva daňového subjektu, tedy byla osobou jednající za daňový subjekt. Nebyla tedy osobou odlišnou od daňového subjektu, jako v nyní řešeném případě.
17. K námitce úmyslného pomínutí důkazů svědčících ve prospěch žalobce žalovaný zdůraznil, že žalobce neuvedl, které konkrétní důkazy měly být opomenuty, a proto se k této námitce nelze konkrétně vyjádřit. Konstatoval dále, že žádné úmyslné nezohlednění důkazů při jejich hodnocení ze strany prvostupňového správce daně nezjistil.

18. K námitce nepoměru lhůty určené žalobci pro vyjádření se ke zjištěným skutečnostem a lhůty, ve které žalovaný rozhoduje, žalovaný uvedl, že lhůta v délce 10 dní pro vyjádření k seznámení byla žalobci stanovena v souladu s § 115 odst. 3 daňového řádu, kde je výslovně uvedeno, že lhůta nesmí být delší než 15 dnů. Délka této lhůty byla dostatečná i proto, že žalobce je přímým účastníkem řízení a se skutkovým stavem je dostatečně obeznámen. Pokud se žalobci zdála lhůta pro vyřízení odvolání nepřiměřená, mohl využít institutu ochrany před nečinností podle § 38 daňového řádu.
19. K námitce týkající se úmyslu žalovaného doměřit žalobci daň žalovaný uvedl, že není zřejmé, na základě jakých skutečností žalobce k tomuto dospěl. Z tohoto důvodu se žalovaný nemohl k této námitce konkrétně vyjádřit.
20. Výpověď J. Š. byla v rámci odvolacího řízení provedena za účelem ověření skutečností tvrzených žalobcem ohledně plnění, ze kterých si uplatnil nárok na odpočet DPH. Žalobce neuvedl, na základě čeho usoudil, že uvedená výpověď byla provedena pouze za účelem potvrzení doměřené daně, a proto se k tomu žalovaný nemohl vyjádřit. Konstatoval, že tento důkazní prostředek neosvědčil jako důkaz v posuzované věci, neboť svědek neuvedl téměř žádné konkrétní informace k dodání předmětného zboží (termín dodání na provozovnu v Brně, druh a rozsah dodaného zboží z Berouna do Brna ani druh a rozsah zboží, které mělo být předáno na provozovně v Brně, kým a v jakém termínu). Vzhledem k nekonkrétnosti svědecké výpovědi na ni bylo možné aplikovat rozsudek NSS č.j. 2 Afs 93/2007-85, kde je konstatováno, že: *„svědecká výpověď patří mezi důkazní prostředky (§ 31 odst. 4 daňového řádu) a jako důkaz jí lze použít vždy, pokud je konkrétní, věrohodná a pokud není v rozporu s ostatními zjištěními.“*
21. K posouzení nutnosti vystavovat a uchovávat dodací list žalovaný uvedl, že při dodání zboží mezi dvěma subjekty v rámci obchodního styku slouží dodací list k evidenci množství a druhu dodávaného zboží, dále jako doklad o předání a převzetí zboží, který slouží ke kontrole a potvrzení přebíraného zboží a zpravidla zboží doprovází při jeho dodání. Žalobce k deklarovanému přijetí zboží od svého dodavatele, společnosti K. Š., nepředložil žádný doklad, ze kterého by bylo patrné, jaké zboží, v jakém rozsahu a od koho převzal. K námitce ohledně nahrazení dodacího listu příslušnou fakturou žalovaný uvedl, že faktura v obchodním styku obecně slouží k vyúčtování dodaného zboží. Sama o sobě většinou neprokazuje skutečné dodání zboží. Aby mohla naplnit tuto funkci, musela by kromě náležitostí daňového a účetního dokladu obsahovat údaje popsané výše, včetně podpisů příslušných obchodních stran, jako potvrzení o tom, že zboží bylo skutečně předáno a převzato. To v posuzovaném případě naplněno nebylo. Pokud bude dodací list splňovat náležitosti daňového či účetního dokladu, pak má daňový subjekt povinnost uchovávat tento doklad po dobu uvedenou v zákoně. Bylo na žalobci, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, přizpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které sám tvrdí (viz např. rozsudek NSS č.j. 9 Afs 57/2013-37).
22. K odvolacím námitkám týkajícím se obsahu zaslání seznámení žalovaný odkázal na § 115 odst. 2 daňového řádu a uvedl, že v případě seznámení se nejedná o rozhodnutí odvolacího orgánu ve smyslu § 101 daňového řádu. Úkolem seznámení v rámci odvolacího řízení není provést hodnocení všech získaných důkazních prostředků a učinit komplexní

správní úvahu v posuzované věci. To odvolací orgán provede až v rámci odůvodnění následně vydaného konečného rozhodnutí.

23. V žalobě proti napadenému rozhodnutí žalobce předeslal, že pronajímal nebytové prostory společnosti K. Š. Touto společností byla jednatelka žalobce požádána, aby této společnosti pomohla s jednáním s žalobcem. Společnost K. Š. nespolupracovala podle představ jednatelky žalobce, a proto jednatelka žalobce zastupování vypověděla. Následně se společnost K. Š. dostala do platební neschopnosti, a tak započítala dlužné nájemné oproti dodaným bicyklům. Tím došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, což správce daně popírá s odkazem na vyjádření o stornování faktury. Ze stejného důvodu účelově hodnotí výpověď svědka J. CH.
24. V prvním žalobním bodě namítl, že žalovaný se na straně jedné neztotožnil s námitkami uplatněnými v rámci prvního odvolacího důvodu a považoval je za nedůvodné, na straně druhé konstatoval, že se neztotožňuje se závěrem správce daně, že v případě dodání předmětného zboží se jednalo o záruku za dluh na nájemném a nikoli o uskutečněné zdanitelné plnění ve smyslu § 2 odst. 2 ZDPH. Ve stejný den, kdy vydal napadené rozhodnutí, žalovaný vydal jiné rozhodnutí č.j. 52005/16/530021444-711869, v němž provedl změny prvoinstančního rozhodnutí, ale zároveň jasně uvedl: „*Odvolací orgán se s námitkou uplatněnou v rámci prvního odvolacího důvodu neztotožnil a považuje ji za nedůvodnou.*“ Dle žalobce není zřejmé, proč žalovaný opravoval prvoinstanční rozhodnutí, když s odvolacím důvodem nesouhlasí. Z napadeného rozhodnutí není zřejmé, zda žalovaný setrvává na názoru správce daně, čemuž by napovídalo tvrzení, že se neztotožňuje s prvním odvolacím důvodem, ale přitom výslovně uvádí, že s názorem prvoinstančního orgánu nesouhlasí.
25. Ve druhém žalobním bodě žalobce poukázal na to, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že žalobci vznikl nárok na odpočet na ř. 44 ve výši 34.267,- Kč. V upraveném daňovém přiznání však správce daně tento řádek neuvádí. Není tedy zřejmé, zda správce daně uplatnil postup podle § 104 ZDPH či nikoli. Nejasnost způsobuje zejména fakt, že v bodu A4 zprávy o daňové kontrole správce daně řádek 44 používá. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že se jedná o zjevnou chybu v psaní, neuvedl, zda tato částka měla být na řádku uvedena či nikoli, a rovněž neuvedl, zda uplatnil postup podle § 104 ZDPH. Rozhodnutí správního orgánu musí být přezkoumatelné. Tomu neodpovídá rozhodnutí, ve kterém žalovaný sice uvede, že se jedná o zjevnou chybu v psaní, ale neuvede již, jaká je správná varianta, resp. co chtěl vlastně napsat.
26. Ve třetím žalobním bodě žalobce namítl, že žalovaný v rámci hodnocení výpovědi svědků neuvedl, kde se odpovědi svědků rozcházejí, ač tento požadavek v odvolání zazněl. Není rovněž jasné, proč žalovaný, který výpověď svědků vedl, tyto rozpory se svědky nevyjasnil. Dále není zřejmé, jak žalovaný výpovědi hodnotil jednotlivě a jak v souvislostech, když pouze uvedl, že jako důkaz nebyla osvědčena výpověď svědka J. CH. Tímto způsobem by ovšem žalovaný mohl vyloučit z důkazu jakoukoli výpověď svědka, která se mu nehodí, když ji označí jako pravděpodobně účelovou, aniž by uvedl, kde konkrétně vidí rozpor ve výpovědích. Žalobce na tomto místě odkázal na judikaturu NSS, konkrétně na rozhodnutí ze dne 22. 10. 2015 č.j. 10 Afs 104/2014-61 a ze dne 26. 1. 2011

č.j. 5 Afs 6/2010-101. Dle jeho názoru není podstatné, že L. Č. již nezastávala funkci statutárního orgánu v době výsledku, když vypovídala o skutečnostech, které se jí samotné týkaly. Nemohla být proto slyšena jako svědek, a nelze tedy vyloučit výpověď jiného svědka z důvodů údajného, ničím neodůvodněného rozporu ve výsledku svědků. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, protože z jeho odůvodnění není zřejmé, v čem žalovaný spatřuje rozpory ve výpovědi (svědků), resp. jejich účelovost. Žalobce namítá též nedostatečně zjištěný skutkový stav, neboť žalovaný měl podle judikatury pokračovat v dokazování, avšak na tuto povinnost rezignoval.

27. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobce poukázal na to, že žalovaný neuvedl, jak lze technicky uložit do spisu ústní smlouvu, pokud v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že ve spisovém materiálu není uložena žádná písemná či ústní smlouva deklarující dohodu o záruce. Žalobce zdůraznil, že obě strany se podle svého tvrzení chovaly, obě strany žalovaný vyslyšel v pozici svědka a je to on, kdo vede daňové řízení. Měl tedy možnost se na tuto otázku všech zúčastněných osob zeptat. Žalovaný nezdůvodnil, proč tuto skutečnost nezjišťoval a pouze tím zpochybnil uskutečnění zdanitelného plnění.
28. V pátém žalobním bodě žalobce namítl, že žalovaný postupoval při zjišťování objektivního stavu neobjektivně a díky svému dvojedinému postavení zneužil svého vrchnostenského postavení. Žalobce nese důkazní břemeno, kdy prokazuje údaje, které uvedl. Po prvotním předložení důkazů však přechází důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 daňového řádu na žalovaného, který prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí. Důkazní břemeno tížilo žalovaného, neboť žádný předložený důkaz v podobě svědeckých výpovědí, inventur a dalších okolností nevyvrátil, že by okolnosti nastaly tak, jak žalobce tvrdí. Žalovaný musí věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost skutečně prokázat, přičemž „prokázání“ neznamená, že žalovaný (správce daně) sdělí, že má pochybnosti o předložených dokladech. V daňovém řízení byla předložena řada důkazů, některé navíc žalovaný ani neosvědčil a ke všem zaujal názor, že žádný z nich neprokázal, že zdanitelné plnění proběhlo tak, jak deklaroval žalobce. Žalovaný se domnívá, že přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce tím, že zjistil, že dodavatel nepodal za předmětná zdaňovací období přiznání k DPH. Tímto důkazem ale žalovaný nenaplnil žádnou z podmínek uvedených v § 92 odst. 5 daňového řádu. Jeho správní úvaha navíc neobsahuje odůvodnění toho, proč by měl být odběratel zodpovědný za plnění daňových povinností svého dodavatele. Žalobce zdůraznil, že žádný svědek nepopřel dodávku a tuto dodávku potvrdil. Pokud svědek nedokázal přesně specifikovat jednotlivé položky či přesné datum, tak to s odstupem času naopak dodává jeho výpovědi věrohodnosti, protože si podrobnosti nemůže přesně pamatovat. Pokud je rozpor ve výpovědích, je žalovaný povinen tyto rozpory odstranit, a nemůže postupovat tak, že jednu z výpovědí, která je pro něj nepříznivá, vyloučí jako důkaz, a tento rozpor označí jako důkaz naplňující podmínky § 92 odst. 5 daňového řádu. Fyzická inventura sice nemohla potvrdit, že na skladě bylo zboží z této dodávky, ale zároveň nevyloučila, např. menším množstvím, že by zboží na skladě nebylo. Správce daně se odmítnutím tohoto důkazu nevypořádal s argumentací, že pokud by fyzická inventura neobsahovala předmětnou dodávku, tak by na skladě bylo zboží, jehož původ by nebyl znám. Principiálně není možné předložit žádný důkaz, který by jednoznačně prokázal dodávku zboží, protože nic nebrání žalovanému, aby každý pro něj nevhodný důkaz nevyloučil tak, jak to učinil s výpovědí svědka J. CH.

29. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a další písemnosti obsažené ve správním spisu. Odmítl námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí s tím, že jeho odůvodnění splňuje veškeré požadavky uvedené v § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu ve shodě s požadavky na přezkoumatelnost správních rozhodnutí vyjádřenými v judikatuře správních soudů. Neztotožnil se s názorem žalobce, dle kterého lze nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí dovodit ze závěrů žalovaného, který se v rámci prvního odvolacího důvodu neidentifikoval s žalobcem a zároveň nesouhlasil s názorem prvostupňového správce daně. Tato zcela legitimní situace vznikla na základě doplnění odvolacího řízení, resp. změny právního názoru, s čímž byl žalobce řádně seznámen písemností č.j. 46433/16/5300 21444 711869.
30. Co se týče žalobcem namítané „zjevné chyby v psaní“, žalovaný odkázal na odst. 45 napadeného rozhodnutí. Skutečnost, že se jedná pouze o chybu v psaní, žalovaný zdůvodnil provedeným výpočtem ve zprávě o daňové kontrole uvedením správné částky v předmětném platebním výměru na řádku č. 43.
31. K námitce týkající se hodnocení svědeckých výpovědí žalovaný nejprve uvedl, že řízení při správě daní je mimo jiné ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů, což znamená, že neexistují žádná pevná pravidla, která by určovala míru důkazů potřebných k prokázání určité dokazované skutečnosti ani váhu či důkazní sílu jednotlivých důkazů. Hodnocení věrohodnosti a pravdivosti důkazů představuje konečnou syntézu, k níž dochází na základě předchozí analýzy poznatků o pramenech důkazů, o závažnosti skutečností z nich vyplývajících, o jejich souvislosti a návaznosti na jiné skutečnosti a důkazy a též souladu s poznatky praxe správce daně v jiných srovnatelných případech. Hodnocení důkazů je závěrečnou fází dokazování, která nastává poté, co byly provedeny všechny pro věc potřebné důkazy. Výsledkem hodnocení důkazů jsou skutková zjištění, na něž se použijí příslušné hmotněprávní a procesní normy. Provedené důkazy samy o sobě ještě netvoří skutková zjištění. Úplnost dokazování tvoří jen nezbytný předpoklad pro další myšlenkovou činnost správce daně záležející ve zhodnocení provedených důkazů. Je třeba každý z nich prověřit z hlediska jeho závažnosti, zákonnosti a pravdivosti, učinit závěr o úplnosti provedeného dokazování či potřebné dokazování doplnit, a teprve posléze jednotlivě a v souhrnu provedené důkazy zhodnotit. Žalovaný má za to, že při hodnocení důkazů nepochybil, přičemž nesouhlas žalobce se samotnými výsledky takového hodnocení není ekvivalentem pro závěr, že dokazování nebylo učiněno správně, nebo že žalovaný nevycházel ze skutečného stavu věci.
32. Žalovaný se hodnocením svědeckých výpovědí J. CH. a L. Č. zabýval, přičemž rozpory, které byly v obou výpovědích shledány, jsou uvedeny ve zprávě o daňové kontrole.
33. Správce daně i žalovaný vyvinuli maximální úsilí k tomu, aby byl skutkový stav zjištěn co nejúplněji. V podrobnostech žalovaný odkázal na obsah předmětného daňového spisu.
34. K argumentaci žalobce týkající se rozložení důkazního břemene žalovaný nejprve uvedl, že existenci nároku daňového subjektu na uplatnění odpočtu DPH dle § 72 ZDPH nelze odvozovat z pouhé skutečnosti, že daný subjekt má v držbě a správci daně předložit by

formálně bezvadné daňové doklady. Je totiž nezbytné, aby předmětným daňovým dokladem deklarovaný skutkový stav byl v souladu se stavem faktickým. Daňový subjekt tedy prokazuje, že bylo provedeno plnění deklarované daňovým dokladem, v deklarovaném rozsahu, uskutečnilo se nejdříve ve zdaňovacím období, v němž je uplatňován nárok na odpočet nebo, v němž byla přijata platba daňovým subjektem, poskytovatelem plnění byla osoba, jež daňový doklad vystavila, a jeho příjemcem byl ten, kdo nárok na odpočet uplatnil. Vzniknou-li však správci daně pochybnosti o tom, že k provedení zdanitelného plnění došlo způsobem, který je těmito doklady deklarován, a pokud zároveň správce daně tyto své pochybnosti kvalifikovaným způsobem vyjádří, je daňový subjekt k prokázání svých tvrzení povinen předkládat další důkazní prostředky. Správce daně není oprávněn důkazní povinnost na daňovém subjektu nijak vynucovat, důsledkem jejího nesplnění však může být neunesení důkazního břemene daňovým subjektem v tom smyslu, že daňový subjekt nepřesvědčí správní orgán o správnosti svých tvrzení. V daném případě vznikly správci daně pochybnosti ohledně přijetí zdanitelného plnění tak, jak je deklarováno na předmětném daňovém dokladu, a ohledně jeho použití pro ekonomickou činnost. Tyto pochybnosti byly podepřeny zjištěními správce daně, že obchodní společnost K. Š. nepodala za předmětné zdaňovací období přiznání k DPH a její daňové povinnosti jsou předmětem exekuce. S ohledem na důvodnost pochybností správce daně unesl své důkazní břemeno týkající se prokázání důvodných pochybností, čímž došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce. Na žalobci následně bylo, aby předložil takové důkazní prostředky, které by prokázaly, že se předmětné plnění fakticky uskutečnilo tak, jak je uvedeno na předloženém daňovém dokladu. Žalobce však nepředložil důkazní prostředky, na základě kterých by bylo možné prokázat, že došlo k faktickému uskutečnění předmětného plnění, a své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH tedy neunesl.

35. Při ústním jednání před soudem, které se konalo dne 16. 1. 2020, žalobce v zastoupení daňovým poradcem plně odkázal na podanou žalobu, přičemž zdůraznil, že stěžejní spor je mezi stranami o tom, zda se zdanitelné plnění uskutečnilo. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné z důvodů uvedených v jednotlivých žalobních námitkách. Správce daně nezdůvodnil, proč odmítl výpověď svědka J. CH., přičemž z judikatury, na níž žalobce v žalobě odkázal, jednoznačně plyne povinnost správce daně odstranit rozpory zjištěné při provádění dokazování výsledkem svědků. Podstatné pro posouzení věci je, zda došlo k přenosu důkazního břemene. K tomu žalobce odkázal na odborné články, jež k žalobě připojil. Žalovaný při jednání před soudem navrhl zamítnutí žaloby a v podrobnostech odkázal jak na písemně podané vyjádření k žalobě, tak na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Odmítl jako neopodstatněné žalobní námitky, v nichž žalobce tvrdil nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Konstatoval, že provedl korekci právního názoru prvostupňového správce daně v souladu s daňovým řádem. Rovněž dokazování bylo provedeno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Vzhledem k relevantním pochybnostem, které detekoval správce daně, došlo k přenosu důkazního břemene na žalobce.

36. V posuzované věci vyšel soud z následně uvedené právní úpravy:

37. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH v relevantním znění pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
38. Podle § 92 odst. 1 daňového řádu v relevantním znění dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně.
39. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu v relevantním znění správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrh daňových subjektů.
40. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu v relevantním znění daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
41. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu v relevantním znění správce daně prokazuje
- a) oznámení vlastních písemností,
 - b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce,
 - c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,
 - d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti,
 - e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.
42. Po provedeném řízení soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
43. Přisvědčit nelze námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro údajná protichůdná tvrzení správce daně (žalovaného). Žalovaný v odstavci 28 napadeného rozhodnutí přehledně a v dostatečně podrobné míře vyložil, proč zaujal právní názor odlišný od názoru prvostupňového správce daně ve vztahu k posouzení předmětného plnění jako záruky, resp. zajištění dluhu na nájemném. Žalovaný si nikterak neprotiřečí, pokud korigoval právní názor prvostupňového správce daně (pouze) v tom směru, že v předmětném zdaňovacím období se jednalo o zdanitelné plnění a nikoli o záruku. V kontextu nosných závěrů napadeného rozhodnutí je totiž dále zřejmé, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně uskutečnění zdanitelného plnění v intencích jím předložených daňových dokladů. Nutno zdůraznit, že i prvostupňový správce daně vyjádřil pochybnost o tom, zda se předmětné daňové plnění uskutečnilo tak, je uvedeno na daňovém dokladu, zda bylo použito pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobce, zda zboží „Brno“ bylo skutečně dodáno dodavatelem uvedeným na daňovém dokladu a zda uvedený daňový doklad vystavil plátce daně uvedený na daňovém dokladu. Žalovaný se sice neztotožnil s právním závěrem správce daně, že v případě dodání předmětného zboží se jednalo o záruku za dlužné nájemné, současně ale neakceptoval (viz odstavce 30 až 41 napadeného rozhodnutí), že se jedná o zdanitelné plnění, které se uskutečnilo způsobem deklarovaným v předmětném daňovém dokladu. Nemohl proto ani vyslovit, že souhlasí s odvolací námitkou, v níž žalobce mj. namítl, že prvostupňový správce daně nezdůvodnil a neprokázal svůj závěr, že se v daném případě nejednalo o nákup zboží. Pouze pro

úplnost soud dodává, že odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením správce daně (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009 č.j. 8 Afs 15/2007-75). V rozsudku ze dne 16. 11. 2016 č.j. 7 Afs 178/2016-18 NSS vyslovil, že: „*judikatura Nejvyššího správního soudu dokonce dovodila, že postup odvolacího orgánu, kdy přehodnotí důkazní prostředky a následně pak dovodí jiný právní názor, než byl závěr správce daně prvního stupně, není v rozporu se zákonem. V těchto případech, jelikož jde o řízení před vydáním konečného rozhodnutí ve věci, musí být daňový subjekt s odlišným právním posouzením seznámen, a má mu být dána možnost proti novému posouzení vznést argumenty či navrhnout důkazy tyto nové závěry vylučující (...)*“. Žalobce byl v nyní posuzovaném případě řádně seznámen s jiným právním názorem, který žalovaný v dané věci zaujal, a měl prostor zaujmout ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení i změně právního názoru své stanovisko.

44. Soud se neztotožňuje s námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí v části, v níž žalovaný konstatoval zjevnou chybu v psaní týkající se částky daně ve výši 34.267,- Kč na řádku č. 44. Žalovaný v napadeném rozhodnutí srozumitelně vyložil, že k uvedenému pochybení došlo tím, že ve zprávě o daňové kontrole byla částka daně uvedena na řádku č. 44, ač správně měla být uvedena na řádku č. 43, což vyplývá nejen ze zprávy o daňové kontrole na straně č. 10, ale především z rozhodnutí finančního úřadu, kde je tato daň již uvedena na správném řádku.
45. Důvodnou soud neshledal ani námitku, v níž je žalovanému vytýkáno, že se přezkoumatelným způsobem nevypořádal s hodnocením výpovědí svědků. Soud je naopak toho názoru, že žalovaný se obsahu jednotlivých svědeckých výpovědí i jejich vzájemné konfrontaci pečlivě věnoval, a to v odstavcích 30 až 37 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobce naproti tomu svou žalobní námitku ponechal toliko v rovině obecné proklamace, že žalovaný neuvedl, kde se výpovědi svědků rozcházejí a že není zřejmé, jak výpovědi hodnotil jednotlivě a v souvislostech. Měl-li žalobce za to, že hodnocení provedených důkazů je neúplné, nesrozumitelné, věcně či právně chybné, byl povinen promítnout takové úvahy do zcela konkrétních a ve vztahu k předmětným skutkovým okolnostem a dějům individualizovaných žalobních námitek, což však neučinil. Jestliže rezignoval na polemiku s věcným posouzením svědeckých výpovědí, které žalovaný provedl, může soud posoudit důvodnost jeho žalobní námítky jen v té míře obecnosti, v jaké byla formulována. Míra podrobnosti žalobních bodů totiž do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20.12.2005 č.j. 2 Azs 92/2005-58).
46. Tvrzení žalobce, že žalovaný pouze uvedl, že jako důkaz nebyla osvědčena výpověď svědka J. CH., nekoresponduje skutečnosti. Žalovaný se v odstavci 31 odůvodnění napadeného rozhodnutí zabýval hodnocením výpovědi tohoto svědka, přičemž uzavřel, že jeho výpověď neprokazuje dodání předmětného zboží, nikoli že jde o důkaz, k němuž pro jeho účelovost nelze přihlížet. Ostatně i prvostupňový správce daně výpověď svědka J. CH. hodnotil a konfrontoval ji s výpovědí svědkyně L. Č., jak konstatoval žalovaný v rámci vypořádání odvolací námítky (viz bod 44 napadeného rozhodnutí).

47. Soud nesdílí názor žalobce, že žalovaný nezjistil dostatečně skutkový stav věci, když nepokračoval v dokazování, aby odstranil rozpory ve výpovědích svědků. Nepříléhavý v tomto kontextu je odkaz žalobce na rozhodnutí NSS ze dne 22. 10. 2015 č.j. 10 Afs 104/2014-61. V tomto rozhodnutí totiž NSS posuzoval jiný skutkový základ, neboť se vyjadřoval k hodnocení svědeckých výpovědí, které byly dle náhledu správce daně vnitřně rozporné (ač svědci konstatovali určitou skutečnost, z jejich dalších odpovědí správce daně usoudil, že tuto skutečnost svědci fakticky popřeli). NSS pak uzavřel, že správce daně měl výslech svědků vést tak, aby svědci osvětlili svou výpověď v místech, kde jejich odpovědi na položené dotazy vyvolávaly nejasnosti ohledně svědky tvrzené (a pro daný případ významné) skutečnosti. V nyní projednávané věci však žalovaný (správce daně) neučinil závěr o vnitřní nekonzistentnosti jednotlivých svědeckých výpovědí, nýbrž o rozporech při jejich vzájemné konfrontaci. Na tomto místě je nutno připomenout, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005 č.j. 1 Afs 54/2004-125). Nutno dodat, že není ani zřejmé, jakým způsobem by správce daně měl odstraňovat rozpory mezi výpověďmi jednotlivých svědků, kteří vypovídali pod sankcí trestní odpovědnosti a ke změně jejich výpovědi neexistují konkrétní důvody. Přehlédnout nelze ani tu skutečnost, že žalobce byl přítomen u výslechu svědků a mohl jim klást otázky ke všem významným okolnostem. Žalobce se tak bez relevantních důvodů fakticky domáhá pro něj příznivějšího hodnocení důkazů. Jak již soud uvedl v bodu 47 tohoto rozsudku, žalobce byl s hodnocením důkazů ze strany prvostupňového správce daně i žalovaného seznámen. Bylo proto na žalobci, aby označil další důkazní prostředky, které by jeho daňové tvrzení podpořily, neboť důkazní břemeno v této situaci přešlo na žalobce (blíže viz vypořádání pátého žalobního bodu níže).
48. Pokud jde o námitku, že bývalá jednatelka žalobce L. Č. neměla být vyslechnuta jako svědek, neboť vypovídala o skutečnostech, které se jí samotné týkaly, soud se v obecné rovině s touto námitkou ztotožňuje. Výslech osoby k okolnostem, které tu byly v době, kdy tato osoba vykonávala funkci statutárního zástupce obchodní korporace, nelze vést v režimu výslechu svědka. Odkaz žalobce na rozhodnutí NSS ze dne 26. 1. 2011 č.j. 5 Afs 6/2010-101 je v tomto ohledu příléhavý. Soud však neshledal, že by tato okolnost (vada řízení) založila nezákonnost napadeného rozhodnutí (resp. rozhodnutí finančního úřadu), neboť správní orgány obou stupňů hodnotily faktický obsah výpovědi, tj. sdělení, která vyslychaná uvedla. Nadto L. Č. vypovídala též z pozice zúčastněné třetí osoby (tj. nikoli jako svědek) u ústního jednání dne 15. 10. 2014. Její tvrzení u tohoto jednání byla rovněž ze strany žalovaného podrobena kritickému hodnocení (viz odstavec 32 napadeného rozhodnutí) se závěrem, že tato tvrzení nekorespondují s tvrzením jednatele dodavatele žalobce J. Š.
49. Námitka, že žalovaný nezdůvodnil, proč nezjišťoval skutečnost týkající se ústní smlouvy deklarující dohodu o záruce, neobstojí. Předně je nutno zdůraznit, že žalobce v bodu II. žaloby vylíčil skutkový děj, aniž by do něj zahrnul dohodu o záruce jakožto relevantní skutkové tvrzení. Není tudíž zřejmé, jakou relevanci má mít ústní dohoda o záruce ve vztahu k posuzovanému daňovému tvrzení. Žalobce ani nekonkretizoval své tvrzení, že *obě strany se podle svého tvrzení chovaly*, a nelze tak posoudit důvodnost takové námitky, tj. zda se žalovaný vypořádal se všemi pro daňové tvrzení významnými skutečnostmi, resp. zda měl u vyslychaných osob zjišťovat další okolnosti.

50. Nelze vejít ani na námitku, že žalovaný během daňového řízení neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených důkazních prostředků v podobě svědeckých výpovědí, inventur a dalších okolností. Těžištěm sporu v nyní posuzované věci je otázka, zda žalobce naplnil hmotněprávní podmínky zakotvené v § 72 a 73 ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně. Prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou (viz např. rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008 č.j. 9 Afs 30/2008-86), současně však platí, že zákon nestojí na formálním vykazání zdanitelného plnění, nýbrž na existenci zdanitelného plnění ve smyslu § 1 ZDPH (viz rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006 č.j. 2 Afs 7/2006-107). Též v rozsudku ze dne 16. 3. 2010 č.j. 1 Afs 10/2010-71 NSS konstatoval, že: *„Daňový doklad proto per se není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně; aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění“*. Správce daně je ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zatížen důkazním břemenem ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu. K unesení důkazního břemene musí správce daně prokázat, že tu jsou vážné a důvodné pochyby o existenci zdanitelného plnění. Správce daně však není povinen prokazovat, jak se obchodní transakce uskutečnila, či že se neuskutečnila způsobem, který ve svém daňovém tvrzení uvádí daňový subjekt (srov. zejména rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2005 č.j. 1 Afs 54/2004-125). V nyní posuzované věci správce daně zjistil, že dodavatel žalobce, společnost K. Š., nepodal za předmětné zdaňovací období přiznání k DPH. Tato skutečnost nebyla sporná. Jedná se o indicii, která může dle názoru soudu vyvolat legitimní pochybnost o tom, zda se zdanitelné plnění deklarované daňovým subjektem uskutečnilo, neboť absence korespondující daňové aktivity dodavatele daňového subjektu v linii předmětného plnění může indikovat neexistenci tohoto zdanitelného plnění. Není tím řečeno, že žalobce je odpovědný za plnění daňových povinností svého dodavatele, jak žalobce namítl; jde pouze o okolnost, která zpochybňuje existenci zdanitelného plnění, resp. to, zda se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak jeho uskutečnění vyplývá z daňového dokladu. Postup správce daně, který žalobce vyzval k prokázání faktického přijetí zdanitelného plnění a jeho použití pro ekonomickou činnost včetně prokázání, že zboží „Brno“ bylo skutečně dodáno dodavatelem uvedeným na daňovém dokladu a že uvedený daňový doklad vystavil plátce daně uvedený na daňovém dokladu (výzva ze dne 24.7.2014 č.j. 3299975/14/2104-05402-204652), je plně v souladu s ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu. Pokud žalobce namítl, že jím předložené a označené důkazní prostředky, zejména svědecké výpovědi a provedená inventura, nevyvrátily, že by okolnosti nenastaly tak, jak tvrdil, je třeba zdůraznit, že tato námitka není opřena o konkrétní věcnou argumentaci, která by soudu umožnila se touto námitkou blíže (*in concreto*) zabývat. Soud již v bodu 48 tohoto rozsudku konstatoval, že žalovaný rozpory ve výpovědích svědků, které nepodporují tvrzení žalobce, podrobně rozvedl. Poukázal přitom především na ty části výpovědí, v nichž svědci vypovídali nekonzistentně, případně natolik nekonkrétně o okolnostech týkajících se předmětu zdanitelného plnění, že nebylo možné učinit jednoznačný závěr zejména o druhu a rozsahu zboží, které mělo být žalobci dodáno. Z ustálené judikatury NSS vyplývá, že je v zájmu daňového subjektu, aby si zajistil důkazy, kterými je schopen uskutečnění zdanitelného plnění prokázat. NSS v tomto směru v rozsudku ze dne 15. 5. 2007 č.j. 2 Afs 177/2006-61 uvedl, že: *„Je třeba mít na zřeteli, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si*

potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně (...)“ Z rozhodnutí NSS ze dne 11. 8. 2009 č.j. 9 Afs 57/2013-37 dále plyne, že není povinností správce daně sdělovat daňovému subjektu, kterými důkazními prostředky může soulad daňových dokladů se skutečností prokázat. Volba těchto prostředků je zcela na úvaze daňového subjektu, který si způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, má uzpůsobit tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně relevantních skutečností, které v daňovém přiznání tvrdí (viz rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014 č.j. 9 Afs 57/2013-37). Nepřípadný je proto poukaz žalobce na důsledky toho, že svědci se vzhledem k časovému odstupu nemohli vyjádřit konkrétněji. Jakkoli je možné v obecné rovině žalobci přisvědčit, že věrohodnost svědecké výpovědi by mohla být (naopak) oslabena, pokud by si svědek vzpomínal „podezřele“ dobře na detaily týkající se zjišťovaných skutečností, nemění tato skutečnost nic na tom, že důkazní hodnota provedených svědeckých výpovědí nedosáhla vzhledem k jejich vzájemným rozporům takové úrovně, aby pochybnosti správce daně vyvrátila.

51. Soud znovu opakuje, že žalobce měl možnost navrhnout (jakékoliv) jiné důkazní prostředky, jimiž by uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovým dokladem prokázal. Tímto důkazem ovšem nemohla být fyzická inventura zboží. Žalobce sám připouští, že inventurní soupis zboží nemohl potvrdit, že na skladě bylo zboží právě z předmětné dodávky. Pokud nyní žalobce namítl, že inventura zcela nevyloučila, že zboží z dodávky na skladě nebylo, tj. že se mohlo jednat např. o jeho menší množství, nepředložil k takovému tvrzení žádný relevantní důkaz. Nadto je třeba zdůraznit, že žalobce byl povinen prokázat soulad údajů deklarovaných na předloženém daňovém dokladu se skutečností, tedy mj. i to, že zdanitelné plnění se uskutečnilo v uvedeném rozsahu a že je přijal od plátce deklarovaného na daňovém dokladu. Bylo na žalobci, aby předložil či označil takové důkazy, které by jeho daňové tvrzení bez pochybností prokázaly. V tomto ohledu se lze pouze pozastavit nad tím, proč žalobce v řízení nepředložil např. dodací listy k předmětnému zdanitelnému plnění, když dle výpovědi jednatele dodavatele svědka J. Š. mělo k dodání zboží dojít na základě dodacích listů.
52. Uplatněné žalobní námitky, které soud neshledal opodstatněnými, nejsou způsobílé zpochybnit klíčový závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem. Soud proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.
53. Akcesorický výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 16. ledna 2020

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu