



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **Lesy Chalupa s.r.o.**, IČO 27720411
sídlem Olší nad Oslavou 8, 594 01 Velké Meziříčí
zastoupený daňovým poradcem Rambousek a partner a.s., IČO 64829391
sídlem Křišťanova 4, 130 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2017, č. j. 28999/17/5300-21444-706361,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

- 1. Výše označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále též „správní orgán prvního

stupně“, „správce daně“) ze dne 14. 7. 2016, č. j. 1292680/16/2913-00551-706130, č. j. 1292904/16/2913-00551-706130, č. j. 1292918/16/2913-00551-706130, č. j. 1292925/16/2913-00551-706130, č. j. 1292955/16/2913-00551-706130, č. j. 1292963/16/2913-00551-706130, č. j. 1293034/16/2913-00551-706130, č. j. 1293041/16/2913-00551-706130, č. j. 1293044/16/2913-00551-706130, č. j. 1293049/16/2913-00551-706130, č. j. 1293052/16/2913-00551-706130, č. j. 1293057/16/2913-00551-706130, č. j. 1293061/16/2913-00551-706130, č. j. 1293065/16/2913-00551-706130, č. j. 1293067/16/2913-00551-706130, č. j. 1293070/16/2913-00551-706130, č. j. 1293072/16/2913-00551-706130, č. j. 1293075/16/2913-00551-706130, č. j. 1293101/16/2913-00551-706130, č. j. 1293126/16/2913-00551-706130, č. j. 1293136/16/2913-00551-706130, č. j. 1293143/16/2913-00551-706130, č. j. 1293145/16/2913-00551-706130, č. j. 1293154/16/2913-00551-706130, č. j. 1293172/16/2913-00551-706130, č. j. 1293186/16/2913-00551-706130, č. j. 1293192/16/2913-00551-706130, č. j. 1293199/16/2913-00551-706130, č. j. 1293206/16/2913-00551-706130, č. j. 1293214/16/2913-00551-706130, č. j. 1293217/16/2913-00551-706130, č. j. 1293229/16/2913-00551-706130, č. j. 1293234/16/2913-00551-706130, a ze dne 26. 7. 2016, č. j. 1358362/16/2913-00551-706130, kterými byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a dle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřena daň z přidané hodnoty za období leden 2011 – prosinec 2013, a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále.

2. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že důvodem neuznání uplatněných nároků na odpočet DPH byla v daném případě skutečnost, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona o DPH, když neprokázal, že zdanitelná plnění (dodání dřevní hmoty), která měl přijmout od dodavatelů Z. Š., Transglob Develop s.r.o. (dále jen „Transglob“), LOS – obchodní servis, s.r.o. (dále jen „LOS“), LES KOMPLEX, s.r.o. (dále jen „LES KOMPLEX“), LESY Sláma s.r.o. (dále jen „LESY Sláma“), WOOD-Steel a.s., v likvidaci (dále jen „WOOD-steel“), LANCELOT, s.r.o. (dále jen „LANCELOT“) a Mulium group s.r.o. (dále jen „Mulium group“) byla těmito subjekty fakticky dodána tak, jak bylo deklarováno na předložených dokladech. Dalším důvodem doměření DPH bylo, že si žalobce uplatnil 2x tentýž odpočet DPH od dodavatele EKO REAL EKONOM s.r.o., a rovněž zjištění, že žalobce neodvedl DPH na výstupu u uskutečněného zdanitelného plnění pro odběratele Forwest a.s. Uvedl, že správce daně po zjištění skutečností od dožádaných správců daně pojal pochybnosti o nákupu zboží – dřevní hmoty, a na základě toho vyzval žalobce k prokázání skutečností, kde tyto své pochybnosti výstižně popsal, a přenesl tak na žalobce důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Bylo tedy na žalobci, aby tvrzené skutečnosti prokázal. Odvolací orgán hodnotil svědecké výpovědi provedené na návrh žalobce, přičemž dospěl k závěru, že tyto svědecké výpovědi jsou neprůkazné a neosvědčují, že došlo k uskutečnění deklarovaného plnění. Žalobce neprokázal, že mu u předmětných zdanitelných plnění vznikl nárok na odpočet daně, neboť neprokázal, že se zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak je deklarováno na předložených daňových dokladech. Žalovaný se vypořádal s odvolacími námitkami, které shledal jako nerelevantní a neschopné změnit rozhodnutí prvostupňového správce daně.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil a aby žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady řízení.
4. Žalobce předně uvedl, že si je vědom povinnosti unést důkazní břemeno, předložil tedy důkazy, které správce daně musel ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu vyhodnotit jednotlivě a v souvislostech. Žalovaný však podle jeho názoru této povinnosti nedostál a z rozhodnutí nelze seznat, jak byly předložené důkazy hodnoceny. Žalobce předložil důkazy, které měl správce daně jinými důkazy vyvrátit, což se ovšem nestalo.
5. Správce daně hodnotil podle názoru žalobce svědecké výpovědi účelově, když např. uvádí, že svědek V. si nepamatuje přesně okolnosti obchodních případů. Podle žalobce je podstatné, že svědek potvrdil rozhodné skutečnosti, tj. že nákupy dřevní hmoty probíhaly tak, jak tvrdil žalobce. Žalobce má za to, že doložil doklady skutečnost, že se nákup dřevní hmoty od předmětných dodavatelů uskutečnil, čímž přešlo důkazní břemeno na žalovaného. Pokud tedy svědci neuvedli, že nákup neprobíhal způsobem, který popsal žalobce, tak zůstalo důkazní břemeno na žalovaném. S odkazem na článek dostupný na www.eupsi.cz/assets/landgráf---dokazování-v-daňovém-právu.pdf žalobce namítal, že nelze přičítat k tíži daňového subjektu, že si jeho dodavatelé nepamatují, navíc s odstupem, přesně okolnosti, nebo že jsou nekontaktní.
6. Žalobce uvedl, že žalovaný nerozporoval, že zdanitelné plnění proběhlo, a že žalobce nakoupené zboží prodal a vykázal jako zdanitelné plnění na výstupu. Žalovaný má tedy pochybnosti, že plnění poskytli právě uvedení dodavatelé. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78 (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), ze kterého vyplývá, že i v případě, že není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet věděla, nebo musela vědět. Postup žalovaného je podle názoru žalobce v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a s judikaturou Soudního dvora EU, ze které citovaný rozsudek vychází.
7. Z hlediska hmotněprávního posouzení žalobce uvedl, že k prokázání svých tvrzení navrhl mimo rámec účetnictví výpovědi svědků, a to Z. Š., P. L., Z. K., R. B., J. V. Předně žalobce namítal (s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 51/2013-41), že výpovědi těchto osob neměly být hodnoceny jako výpovědi svědka, ale jako výpovědi účastníka řízení, jelikož tyto osoby vypovídaly o okolnostech, které se jich konkrétně týkaly. Žalovaný měl podle žalobce zohlednit zainteresovanost a vlastní zájmy vyslychaných osob (jedna osoba zatajovala příjmy, jiná osoba je trestně stíhaná a daňovému subjektu dluží peníze). Z napadeného rozhodnutí nevyplývá, jak žalovaný hodnotil zásadní vliv těchto okolností při posuzování svědeckých výpovědí, čímž učinil rozhodnutí nepřezkoumatelné.
8. Žalobce namítal, že svědek Z. Š. potvrdil zdanitelná plnění, a že žalovaný se nevypořádal s tím, že jeho výpověď koresponduje s předloženými doklady. Svědek R. B. nevyvrátil uskutečněné obchody, takže tuto výpověď nemůže žalovaný použít jako důkaz ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu. Výpověď J. V. se žalovaný ani nepokusil konkrétně rozporovat.
9. Žalobce dále namítal, že žalovaný se dovolával rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007-85, ale citovanou větu vytrhl z kontextu. Zejména

nebylo zohledněno, že v projednávaném případě tížilo důkazní břemeno žalovaného. Rozsudek je navíc překonán judikaturou Soudního dvora EU.

10. Pochybení žalobce spatřuje i v tom, že navrženého svědka P. L. správce daně nevyslechl a spokojil se pouze s jeho písemným vyjádřením. Z. K. žalovaný nevyslechl a omezil se na konstatování, že dotyčný má místo trvalého pobytu hlášeno na obecním úřadě, poštu nepřebírá, jeho současný pobyt není známý. Žalovaný však nezdůvodnil, proč se svědka nepokusil předvést Policií ČR. Přesto, že vyslechnutí svědci potvrdili uskutečnění zdanitelných plnění, správce daně rezignoval na svoji povinnost danou mu v § 92 odst. 5 daňového řádu.
11. Pro případ, že by se soud neztotožnil s námitkami uvedenými v žalobě, požádal žalobce, aby soud podle čl. 267 Smlouvy o EU a Smlouvy o fungování EU, přerušil řízení a požádal Soudní dvůr EU o rozhodnutí o předběžné otázce ve znění: *„Je možné odmítnout nárok na odpočet za situace, kdy svědci si přesně nepamatují okolnosti obchodních případů, aniž by ovšem tyto obchodní případy popřely? To vše za okolnosti, kdy se správce daně ani nepokusil prokázat, že se jednalo o podvodný řetězec, ve kterém se ztratila daň, a daňový subjekt o tomto měl nebo musel vědět.“*
12. Žalobce má za to, že žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav, tím, že účelově hodnotil svědecké výpovědi osob, které ani svědkem být nemohly, učinil svoje rozhodnutí nepřezkoumatelné, a neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

13. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, když předložil prvotní daňové doklady, které zaevidoval do evidence pro účely DPH. Tímto přešlo důkazní břemeno na správce daně. Správce daně vyzval žalobce k prokázání skutečného přijetí plnění od prověřovaných dodavatelů, kdy ve výzvách specifikoval své důvodné pochybnosti ohledně předložených dokladů (získaných na základě odpovědí k dožadáním). Specifikací důvodných pochybností správce daně prokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Tímto se důkazní břemeno přeneslo zpět na žalobce, který svými dalšími tvrzeními a předloženými důkazy důvodné pochybnosti správce daně nevyvrátil a neprokázal, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je deklarováno v dokladech. Zásadní žalobní námitku proto žalovaný považuje za nedůvodnou. Žalovaný nebyl povinen doklady předložené žalobcem vyvracet jinými důkazy, pro přechod důkazního břemene byla rozhodující žalobci sdělená existence vážných a důvodných pochybností o souladu daňových dokladů se skutečností. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou, že by z napadeného rozhodnutí nebylo možné seznat, jak žalovaný hodnotil předložené důkazy jednotlivě a v souvislostech, ani s námitkou účelově hodnocených svědeckých výpovědí. Žalovaný zdůraznil, že žalobci nebylo kladeno k tíži, že si jeho dodavatelé nepamatují přesné okolnosti obchodních případů, ale důvodem neuznání nároku na odpočet daně bylo výhradně neunesení důkazního břemene. Bylo na žalobci, aby k prokázání uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady navrhl takové důkazy, které by rozhodné skutečnosti osvědčily.
14. K rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, žalovaný uvedl, že tento rozsudek vychází z odlišných skutkových okolností a jeho závěry nelze bez dalšího převzít pro nyní projednávanou věc. Závěry vyplývající z tohoto rozsudku jsou navíc ojedinělé a v rozporu s dosavadní judikatorní praxí Nejvyššího správního

soudu. Nejvyšší správní soud opakovaně rozhodoval, že daňový subjekt je povinen při uplatnění nároku na odpočet správci daně prokázat nejen přijetí zdanitelného plnění jako takového, ale též že předmětné plnění opravdu přijal právě od tohoto dodavatele, který je tvrzen na daňovém dokladu. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou, že provedené výpovědi měly být hodnoceny jako výpovědi účastníků řízení. Za důvodnou nepovažuje žalovaný ani námitku, že z rozhodnutí nelze seznat, jak žalovaný při posuzování svědeckých výpovědí hodnotil vliv zásadních okolností. Svědecké výpovědi byly hodnoceny jako neprůkazné a neosvědčující tvrzení žalobce, za této situace tedy nemohlo zjištění, že jeden ze svědků zatajoval příjmy a jiný je trestně stíhaný a žalobci dluží peníze, nijak ovlivnit závěry správce daně. K námitkám směřujícím proti hodnocení svědeckých výpovědí žalovaný uvedl, že žalobce pouze v obecné rovině namítá, že vyslechnutí svědci potvrdili uskutečnění zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu a množství. K takto obecné námitce žalovaný rovněž pouze v obecné rovině konstatuje, že svědecké výpovědi obsahují řadu nesrovnalostí, jsou obecné, nekonkrétní, nepřesvědčivé a neprokázaly, že došlo k uskutečnění deklarovaných plnění v souladu s daňovými doklady. K návrhu, aby soud požádal Soudní dvůr EU o rozhodnutí o předběžné otázce, žalovaný uvedl, že pro takový postup neshledal žádný důvod.

15. S ohledem na všechny uvedené skutečnosti má žalovaný za to, že napadené rozhodnutí netrpí nezákonností, a proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
16. V reakci na vyjádření žalovaného byla soudu doručena replika žalobce, v níž žalobce v zásadě setrval na argumentaci vyjádřené v žalobě. Nad rámec uvedeného namítal, že za situace, kdy z rozhodnutí nelze seznat, jak byly hodnoceny důkazy, nelze souhlasit s tvrzením, že žalobce neunesl důkazní břemeno. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, namítal, že správce daně musí umožnit daňovému subjektu prokázat svá tvrzení, a to obsahem výzev, kde mu sdělí, co konkrétně by postačovalo k prokázání tvrzených skutečností. S poukazem na další judikaturu žalobce namítal, že zákon neobsahuje výčet důkazních prostředků, které musí stačit správci daně pro uznání odpočtu DPH, Nejvyšší správní soud však určitý výčet nepřímou uvedl. Žalobce má za to, že z reálného hlediska pro unesení důkazního břemene učinil vše, co učinit mohl, a nekontaktnost dodavatelů či účelové výpovědi svědků mu nemohou být přičítány k tíži.

IV. Ústní jednání

17. Při ústním jednání konaném dne 12. 11. 2019 žalobce odkázal na žalobu. Zároveň dodal, že daňová kontrola, která u něj proběhla, zahrnuje prověřování 60 % jeho dodavatelů, přičemž u těch, kteří odvedli daně, si správce daně vystačil s kontrolou faktur. U zbývajících, kde byly potíže s jejich daňovou morálkou, došlo k vyústění věci až v nynější soudní spor. Žalobce však za daňovou morálku svých dodavatelů nemůže. Sám žalovaný v bodě 24. vyjádření k žalobě uvádí, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno tím, že předložil doklady. Důkazní břemeno tak přešlo na správce daně. Přitom žalovaný uvádí, že jízdy, které žalobce uskutečnil, byly označeny pouze tím, kterého daňového subjektu se týkaly, nebyly však přiřazeny k jednotlivým daňovým dokladům, protože nemohl správce daně konstatovat, které doklady jsou relevantním důkazem. Tím žalovaný dle názoru žalobce ukazuje svou odtrženost od praxe. V té se nikdy do knihy jízd nepíše čísla faktur, které se týkají jednotlivých jízd. Zároveň by to byl příliš velký požadavek na řidiče, se kterými bývají problémy, a u nichž může být jejich zaměstnavatel rád, pokud jsou stavu řádně provést samotnou dopravu. Proto se žalobce domnívá, že žalovaný či

správce daně neunesli své důkazní břemeno. To, že si svědci po několika letech nevzpomínají na podrobnosti, je v běžném životě zcela normální; přitom však svědci předmětná zdanitelná plnění v zásadě potvrzují. Zároveň je třeba vzít v potaz, jakých zdaňovacích obdobích se věc týká a jak se vyvíjel důkazní standard v průběhu let. Dříve bylo zcela běžné, že se obchodní případy realizovaly bez bližších dokladů, zboží se přebralo na jednom místě, dále se odvezlo nákladním vozem a prodalo na dalším, když zároveň platby probíhaly v hotovosti a „do dokladů“ se dal jeden daňový doklad; nezjišťovalo se, kdo byl skladník, kdo zboží předal, zda dodavatelé plní své daňové povinnosti apod. Až postupem doby správci daně zpříšňovali své požadavky. Žalobce se tak táže, co vše tedy má dělat, aby prokázal veškeré skutečnosti, které jsou po něm vyžadovány. Žalobce nemůže nést komplexní odpovědnost za činnost svých dodavatelů. Zároveň se nikdo nezabýval tím, že když žalobce někde dřevní hmotu prodal, musel ji také někde nabýt.

18. Žalovaný odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a písemné vyjádření k žalobě. Zdůraznil, že žalobce neprokázal, že zpochybněná zdanitelná plnění skutečně proběhla. Výzvy k prokázání skutečností byly ze strany správce daně dostatečně konkrétní, žalobce však oprávněné pochybnosti správce daně nevyvrátil.

V. Posouzení věci soudem

19. Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba není důvodná (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
20. Spornou otázkou mezi žalobcem a žalovaným je, zda žalobce prokázal faktické přijetí zdanitelného plnění (dodání dřevní hmoty) deklarovaného na daňových dokladech vystavených dodavateli Z. Š. a společnostmi Transglob, LOS, LES KOMPLEX, LESY Sláma, WOOD-Steel, LANCELOT a Mulium group, tudíž zda splnil podmínky pro uplatnění a přiznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH.
21. Obecně lze říct, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz nález ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.
22. Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož „nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti“, a z § 73 odst. 1 věty první zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého „plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem“. Žalobce byl tedy v daném případě, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH,

povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a že poskytnuté plnění bylo provedeno právě deklarovaným plátcem DPH.

23. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který uvedl, že *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“* (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).
24. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či již opakovaně vzpomenutý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).
25. Žalovaný v daném případě dospěl k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb o souladu se skutečností. S tímto závěrem se ztotožnil i zdejší soud.
26. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno, když v průběhu daňové kontroly předložil prvotní daňové doklady, jež zaevidoval do evidence pro daňové účely. Tímto žalobce splnil formální podmínky nároky na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Jak však vyplývá z konstantní judikatury, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v těchto dokladech deklarováno. Správce daně ve výzvách k prokázání skutečného přijetí

plnění od deklarovaných dodavatelů zaslaných žalobci specifikoval své důvodné pochybnosti ohledně žalobcem předložených dokladů (získaných zejména na základě dožádání jiných správců daně – dodavatel plnění nepřiznal, dodavatel je nekontaktní, vstoupil do likvidace, je v insolventi, nemá doklad apod.), což jsou dle judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že „sdělení dožádaných správců daně, že poskytovatelé plnění nejsou kontaktní, nepodávají daňová přiznání, ba dokonce jsou jejich společníci vyšetřováni orgány činnými v trestním řízení na základě podezření ze spáchání trestného činu krádeží daně, jsou dostatečným důvodem pro vznik pochybností o věrohodnosti účetnictví stěžovatelky.“) relevantní pochybnosti o věrohodnosti předložených dokladů. Specifikací důvodných pochybností správce daně prokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Tímto se důkazní břemeno přeneslo zpět na žalobce. Jelikož správce daně své důkazní břemeno unesl, bylo na žalobci, aby vyvrátil pochybnosti správce daně, resp. aby prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, včetně deklarovaných dodavatelů. Krajský soud má přitom na základě provedeného dokazování stejně jako žalovaný za to, že žalobce své důkazní břemeno neunesl, jelikož neprokázal přijetí zdanitelného plnění (neprokázal, že fakticky přijal zdanitelné plnění, a to v takovém rozsahu a od těch subjektů, jak bylo deklarováno na daňových dokladech).

27. Na základě uvedeného soud považuje zásadní žalobní námitku týkající se důkazního břemene za nedůvodnou. Soud se neztotožnil s názorem žalobce, že správce daně byl povinen doklady či jiné důkazy předložené žalobcem vyvracet jinými důkazy a že důkazní břemeno tížilo správce daně. Důkazní břemeno přešlo v daném případě ze správce daně na žalobce sdělením existence vážných a důvodných pochybností správce daně o souladu daňových dokladů se skutečností.
28. Soud zdůrazňuje, že správce daně nemá povinnost prokazovat, jak se ve skutečnosti odehrály účetní případy, o jejichž souladu s předloženými daňovými doklady má pochybnosti, tuto povinnost má výhradně daňový subjekt. Ze zákonné důkazní povinnosti daňového subjektu vyplývá, že tento by si měl ve svém zájmu zajistit takové důkazy, kterými je schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61). Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je pouze na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat. Jak vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37), je na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání.
29. Soud neshledal důvodnou ani námitku, že z napadeného rozhodnutí nelze seznat, jak žalovaný hodnotil předložené důkazy jednotlivě a ve vzájemných souvislostech. Jak ze zprávy o daňové kontrole, která se považuje za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně, tak z odůvodnění napadeného rozhodnutí, je zřejmé, jak byly předložené důkazy hodnoceny jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, a podrobně bylo zdůvodněno, jaké důkazy správní orgány považovaly za neprůkazné a z jakých důvodů.

30. Pokud žalobce namítal, že správce daně hodnotil svědecké výpovědi (např. výpověď svědka V.) účelově, když podstatné bylo, že svědek potvrdil rozhodné skutečnosti, ani této argumentaci soud nepřisvědčil. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný podrobně uvedl, proč výpověď svědka V. hodnotil tak, že není schopná potvrdit, že žalobce přijal zdanitelné plnění v množství a částce od deklarovaného dodavatele uvedeného na předložených daňových dokladech. Svědecká výpověď byla hodnocena jako neprůkazná a jako výpověď, která neosvědčila, že došlo k uskutečnění deklarovaného plnění, jak je uvedeno v daňových dokladech. Žalovaný uvedl, že výpověď obsahuje řadu nesrovnalostí a je natolik obecná, nekonkrétní a nepřesvědčivá, že nemůže prokázat tvrzení žalobce o tom, že předmětná zdanitelná plnění byla skutečně poskytnuta právě deklarovaným dodavatelem a v uvedeném rozsahu. Nelze tedy souhlasit s tvrzením žalobce, že svědek „potvrdil rozhodné skutečnosti“. Toto tvrzení je navíc formulováno zcela obecně, aniž by žalobce reagoval na konkrétní argumenty žalovaného. Nelze souhlasit ani s argumentací žalobce, že pokud svědek neuvedl, že nákup neprobíhal způsobem, který popsal žalobce, tak zůstalo důkazní břemeno na žalovaném. Jak již bylo uvedeno výše, důkazní břemeno tížilo žalobce, nikoli žalovaného. Skutečnost, že svědek neuvedl, že nákup neprobíhal žalobcem popsaným způsobem, je proto pro posouzení věci zcela nepodstatná.
31. Za irelevantní lze považovat i námitku, že žalobci nelze klást k tíži, že si jeho dodavatelé nepamatují přesné okolnosti obchodních případů. Z obsahu napadeného rozhodnutí je zřejmé, že správce daně ani žalovaný uvedené skutečnosti žalobci k tíži nekladli. Důvodem neuznání nároku na odpočet DPH bylo výhradně neunesení důkazního břemene žalobcem. Jak již bylo uvedeno, bylo v zájmu žalobce, aby si zajistil takové důkazy, kterými bude schopen uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady prokázat; bylo přitom jen na něm, jaké konkrétní důkazní prostředky k prokázání určitých skutečností navrhne. V daném případě žalobce navrhl provedení svědeckých výpovědí, tyto však neosvědčily, že došlo k uskutečnění deklarovaných plnění.
32. Soud si je vědom toho, že požadavky správců daně v tomto směru bývají dosti přísné a náročné na splnění, na druhou stranu nelze opomenout, že je to právě daňový subjekt, který v takovém případě žádá o plnění ze strany státu, pročez na něj lze jistě nároky klást. To se týká i případného požadavku na dokladování věci tak, aby jednotlivé daňové doklady svědčily o uskutečnění konkrétního zdanitelného plnění (zde „spárování“ konkrétních plnění s jednotlivými jízdami); z hlediska doby, kdy tato zdanitelná plnění probíhala, byla již judikatura poměrně ustálena na relativně přísném důkazním standardu, proto nebylo možné vycházet z toho, že by daný požadavek správce daně byla nějak výrazně nestandardní či excesivní.
33. Pokud žalobce odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, soudu je tento rozsudek znám, nicméně je třeba zdůraznit, že zde obsažené názory jsou v judikatuře správních soudů ojedinělé a jsou v rozporu s ustálenou judikатурní praxí.
34. V usnesení ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35, kterým byla postoupena věc rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu (první senát se zde hodlá odchýlit právě od závěrů v žalobcem citovaném rozsudku čtvrtého senátu Nejvyššího správního soudu), první senát Nejvyššího správního soudu zdůraznil, že „*převažující rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu vychází z toho, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je prokázání toho, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce daně (srov. rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63; ze dne 16. 3.*

2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71; ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012 - 26; ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49; ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 - 26; ze dne 8. 10. 2015, č. j. 4 Afs 186/2015 - 34; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17; ze dne 13. 4. 2016, č. j. 10 Afs 160/2015 - 32; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28; ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 - 45; ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 109/2015 - 35; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016 - 33 či ze dne 20. 7. 2017 č. j. 1 Afs 10/2017 - 39). [...] V rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, Nejvyšší soud k identifikaci dodavatele zboží či poskytovatele služeb uzavřel, že „[d]aňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo jí ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu.“ V citovaných rozsudcích se promítá podmínka toho, že žadatel o odpočet daně musí prokázat, že „od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění [...] a že tyto věci použil při podnikání.“ Zdejší soud má stejně jako předkládající senát za to, že pro odepření nároku na odpočet daně postačí, není-li prokázáno, kdo zdanitelné plnění poskytl či dodal, a nelze tak určit, že to byla osoba povinná k dani. Jedná se o jednu z hmotněprávních podmínek, kterou nelze zúžit či podmínit, jak to učinil čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu. Rozsudek ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, tak není aplikovatelný na nyní projednávanou věc.

35. Pochybení správních orgánů žalobce spatřuje i v tom, že provedené výpovědi neměly být hodnoceny jako výpovědi svědků, ale jako výpovědi účastníků řízení, neboť osoby vypovídaly o okolnostech, které se jich konkrétně dotýkaly. Ani této námitce soud nepřisvědčil. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 51/2013-41, na který žalobce odkazoval, se soud vyjadřoval k otázce pochybení správce daně při hodnocení výpovědi statutárního orgánu jako výpovědi svědka. V nyní projednávané věci však žádná z vyslychaných osob (Z. Š., R. B., J. V.) nebyla v postavení statutárního orgánu žalobce, výpovědi těchto osob tak byly správně hodnoceny jako výpovědi svědků.
36. Soud nepřisvědčil ani namítané nepřezkoumatelnosti, která měla spočívat v tom, že z napadeného rozhodnutí nevyplývá úvaha, jak žalovaný hodnotil zainteresovanost a vlastní zájmy vyslychaných osob. Jak vyplývá již ze zprávy o daňové kontrole i z napadeného rozhodnutí, svědecké výpovědi byly hodnoceny jako neprůkazné a neosvědčující tvrzení žalobce. Za této situace nemohlo zjištění, že jeden ze svědků zatajoval své příjmy a jiný je trestně stíhaný a žalobci dluží peníze, nijak ovlivnit závěry správce daně o hodnocení svědeckých výpovědí jako neprůkazných a neosvědčujících tvrzení žalobce. Absence hodnocení zatajování příjmů svědka, resp. trestního stíhání svědka, tak nezpůsobují nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
37. Jako nedůvodnou soud považuje i námitku, že se žalovaný nevypořádal s tím, že Z. Š. ve své výpovědi potvrdil zdanitelná plnění a tato výpověď koresponduje s předloženými doklady. Žalovaný se k výpovědi Z. Š. vyjádřil v bodu 82 napadeného rozhodnutí, kde relativně podrobně zdůvodnil, proč výpověď není schopná potvrdit, že žalobce přijal zdanitelné plnění v množství a částce od deklarovaného dodavatele uvedeného na předložených daňových dokladech. Namítal-li žalobce, že výpověď R. B. nemohla být

použita jako důkaz ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu, soud konstatuje, že tato výpověď jako důkaz ve smyslu citovaného ustanovení nebyla správcem daně použita, neboť důkazní břemeno bylo přeneseno na žalobce sdělením důvodných pochybností ohledně předložených dokladů. Soud se neztotožnil ani s námitkou, že žalovaný nezdůvodnil, proč se nepokusil předvést svědka Z. K. K této otázce se žalovaný vyjádřil v bodu 80 napadeného rozhodnutí. K návrhu žalobce na výslech svědka P. L. žalovaný v témže bodě napadeného rozhodnutí zdůvodnil, proč považoval jeho výslech za bezpředmětný. Žalobce ostatně v žalobě neuvedl, které konkrétní skutečnosti mohly být výslechem navrženého svědka prokázány.

38. Z obsahu žaloby vyplývá, že žalobce se neztotožňuje s hodnocením svědeckých výpovědí správcem daně a žalovaným, omezuje se však pouze na obecné konstatování, že výslechnutí svědci potvrdili uskutečnění zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu a množství. K takto obecně formulované námitce lze stejně obecně konstatovat, že svědecké výpovědi obsahují řadu nesrovnalostí, jsou nekonkrétní, nepřesvědčivé, a proto jimi nebylo prokázáno, že došlo k uskutečnění deklarovaných plnění tak, jak je uvedeno na daňových dokladech.
39. Co se týče návrhu žalobce na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie, soud k tomuto postupu neshledal důvod.
40. Podle čl. 267 Smlouvy o fungování EU má Soudní dvůr EU pravomoc rozhodovat o předběžných otázkách týkajících se: a) výkladu Smluv, b) platnosti a výkladu aktů přijatých orgány, institucemi nebo jinými subjekty Unie. Vystane-li taková otázka před soudem členského státu, může tento soud, považuje-li rozhodnutí o této otázce za nezbytné k vynesení svého rozsudku, požádat Soudní dvůr EU o rozhodnutí o této otázce. Pokud taková otázka vystane při jednání před soudem členského státu, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, je tento soud povinen obrátit se na Soudní dvůr.
41. Z citovaného ustanovení vyplývá, že povinnost položit předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU nemá ve smyslu čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie krajský soud jako soud první instance, ale naopak soud poslední instance, tj. v systému správního soudnictví Nejvyšší správní soud, a to pouze za předpokladu, že vzniknou výkladové nejasnosti ohledně některého ustanovení unijního práva. Krajský soud v Brně tedy není soudem, který by byl povinen předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU pokládat.
42. Především je však třeba zdůraznit, že žalobce sice navrhl znění předběžné otázky, která má být Soudnímu dvoru EU položena, ale neuvedl, výkladu kterého ustanovení unijního předpisu se má tato týkat. Není přitom úkolem soudu, aby za žalobce toto domýšlel. K návrhu žalobce na předložení předběžné otázky tedy lze v obecné rovině uvést, že v projednávané věci nevyvstala žádná sporná otázka výkladu Smluv či platnosti a výkladu aktů přijatých Uníí, a proto soud neshledal důvod se obracet s předběžnou otázkou na Soudní dvůr EU.

VI. Závěr a náklady řízení

43. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
44. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch

neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročez mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

Brno 12. listopadu 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu