



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyň JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové v právní věci

žalobce: **SVĚT SKLA s.r.o.** IČ 24842231
sídlem náměstí 14. října 1307/2, Praha 5 – Smíchov,
zastoupený Mgr. Janem Baladou, advokátem
sídlem Palackého 740/1, Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4.12.2015 č.j. 42151/15/5300-22442-707666,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4.12.2015 č.j. 42151/15/5300-22442-707666 se zrušuje a věc vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení v částce 15.342,- Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobce Mgr. Jana Balady, advokáta.

Odůvodnění:

- I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného uvedeného v záhlaví tohoto rozsudku, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 31. 10. 2014, č.j. 6123001/14/2005-24907-11122, kterým byla žalobci na dani z přidané hodnoty vyměřena vlastní daňová povinnost za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2013 ve výši 81 230 Kč oproti podanému daňovému přiznání k dani z přidané hodnoty ze dne 25. 4. 2013.
2. Platební výměr byl správcem daně vydán po ověření daňové povinnosti při postupu k odstranění pochybností a daňové kontrole, neboť správce daně dospěl k názoru, že žalobce nepořídil zboží od dodavatele, který je deklarovaný na předložených daňových dokladech, konkrétně od společnosti CLABOAN s.r.o., a proto žalobci nebyl uznán nárok na odpočet daně z přijatých plnění o této společnosti. K návrhu žalobce na pokračování v dokazování po postupu k odstranění pochybností byla dne 15. 10. 2013 zahájena daňová kontrola předmětné daně, z níž vzešel kontrolní závěr se zjištěním, že žalobcem vykázaný nadměrný odpočet není oprávněný, neboť žalobce neprokázal nárok na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty na vstupu.
3. Předmětem sporu v daňovém řízení byla otázka, zda žalobce prokázal přijetí zboží od deklarovaného dodavatele – společnosti CLABOAN s.r.o.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

4. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyšel z právní úpravy, týkající se nároku na odpočet daně z přidané kontroly (dále také DPH) a z judikatury Nejvyššího správního soudu (č.j. 9 Af 30/2008-86, č.j. 9 Afs 57/2013-37, 5 Afs 188/2004-63), který již v ustálené judikatuře vyložil zásadu, že prioritně tíží důkazní břemeno daňový subjekt, kdy každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (nese břemeno tvrzení) a současně daňovou povinnost prokázat (nese břemeno důkazní) a následně vyložil rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. V této souvislosti uvedl, že prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je prvotně záležitostí dokladovou při zásadě souladu skutečného stavu se stavem formálně právním, kdy nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Žalovaný vyšel z právní úpravy, že povinnost tvrzení a povinnost důkazní pro daňový subjekt jsou zakotveny v ustanovení § 72 odst. 1 a 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH). Břemeno tvrzení a břemeno důkazní, které tíží daňový subjekt je zakotveno v ustanovení § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád), dle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení a v dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Oproti tomu správce daně tíží důkazní břemeno dle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle kterého prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí účetních záznamů a jiných záznamů listin a dalších důkazních prostředků. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 14/2012-61, č.j. 9 Afs 12/2013-30). Pokud správce daně unesl své důkazní břemeno ve vztahu

k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu, dochází k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt a je na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal, že zdanitelné plnění se uskutečnilo tak, jak tvrdí. Podle uvedených zásad, totiž doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže vzniknou pochybnosti o tom, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno.

5. Z uvedené zákonné úpravy a judikatury Nejvyššího správního soudu, ale i Ústavního soudu (nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95) vyplývá, že daňový subjekt musí prokázat nejen to, že k uskutečnění plnění opravdu došlo, ale také to, že toto plnění uskutečnila osoba, která je jako poskytovatel plnění uvedena na dokladu, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení předkládá. V tomto směru žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu v rozsudku č.j. 1 Afs 102/2012-54, podle kterého pro existenci nároku na odpočet DPH je zásadní, aby bylo postaveno na jisto, který subjekt poskytl zdanitelná plnění subjektu, jenž nárok na odpočet uplatňuje. Odpočet DPH lze totiž s úspěchem nárokovat jen tehdy, bylo-li plnění přijato plátcem DPH od jiného plátce DPH (viz také rozsudek č.j. 9 Afs 47/2014-74).
6. Žalovaný dále uvedl, že důkazního břemene se daňový subjekt nemůže zbavit ani s odkazem na vyhledávací povinnost správce daně zakotvenou v ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu (rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 12/2013-30). Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Ze zákonné důkazní povinnosti daňového subjektu tak vyplývá, že ve svém zájmu by si měl zajistit důkazy, kterými je schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat. Na náležitou míru obezřetnosti v uvedeném směru poukázal Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 2 Afs 177/2006-61. Povinnost daňového subjektu zajistit si důkazní prostředky o souladu faktického stavu se stavem deklarovaným na daňovém dokladu vyplývá také z ustanovení § 23 zákona o DPH. Volba důkazních prostředků je na daňovém subjektu a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat (rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 63/2009-102, 9 Afs 57/2013-37).
7. K aplikaci uvedených zásad dokazování na skutkový stav v dané věci žalovaný uvedl, že podstatou daného sporu bylo zkoumání, zda žalobce přijal zboží od společnosti CLABOAN s.r.o. uvedené na přijatých dokladech jako dodavatel, na základě kterých nárokoval odpočet daně z přidané hodnoty. Šlo o 9 přijatých faktur vystavených za měsíce leden až duben 2013, na kterých je uveden předmět plnění nákup 16 tabulí skla DESAG ARTISTA ZD za cenu 280 800 Kč s daní ve výši 58 968 Kč.
8. Žalovaný vyšel ze zjištění, že prvostupňový správce daně ani po postupu k odstranění pochybností, v rámci něhož vydal dvě výzvy ze dne 23. 5. 2013 a ze dne 3. 7. 2013 k odstranění pochybností o správnosti vykázaného nároku na odpočet daně, nevzal za prokázané jinými důkazními prostředky, že žalobce přijal předmětná zdanitelná plnění dle předložených faktur od společnosti CLABOAN s.r.o. Žalobce následně využil svého práva a podal 17. 9. 2013 návrh na pokračování dokazování, ve kterém navrhl provedení svědecké výpovědi jednatele společnosti CLABOAN s.r.o. pana P. L., který jako jediný společník a jednatel společnosti CLABOAN s.r.o. mohl podat potřebné informace o dodání předmětného materiálu žalobci. Dále navrhl grafologický posudek podpisu P. L. na daňových dokladech srovnáním s podpisem na smlouvě o převodu obchodního podílu ve

společnosti CLABOAN s.r.o. Jako poslední důkazní prostředek navrhl svědeckou výpověď J. R., který byl řidičem dodávky, kterou byl materiál převezen od dodavatele k žalobci. Správce daně na to v rámci zahájené daňové kontroly předvolal ke svědecké výpovědi pana P. L. a pana J. R. P. L. se ani po opakovaných předvoláních bez omluvy nedostavil a bylo zjištěno, že adresa, kterou uvedl, je adresou městského úřadu. Nebylo tedy možné požádat ani o předvedení tohoto svědka Policií České republiky. J. R. ve svědecké výpovědi ze dne 23. 10. 2013, již byl přítomen i žalobce, uvedl, že ke společnosti CLABOAN s.r.o. v podstatě žádný vztah nemá. Na dohodu rozvážel zboží pro tuto společnost, jezdil pro zboží do průmyslové zóny u Vídně, přebíral ho ve skladu pokaždé od někoho jiného, následně vozil zboží do Brna, kde se přebíralo na parkovišti u TESCO v určené dny. Jednalo se o skleněné tabule cca 2x2,5 metru. Při jednom setkání bylo předáno 15 nebo 16 tabulí. Zboží pokaždé přebíral pan H. – jednatel společnosti žalobce. Svědek přebíral i hotovostní úhrady za zboží, neboť měl trezor. Následně peníze předával panu L. na různých místech Brna, nejčastěji na parkovišti u TESCO. V současné době svědek neměl na P. L. žádný kontakt. Uvedl, že úkolován byl pouze P. L. telefonicky i osobně. V sídle společnosti CLABOAN s.r.o. nikdy nebyl. Vozidlo, jímž zboží převážel, bylo půjčené od jednoho kamaráda. Hotovost za zboží přebíral svědek od pana H. a svědek mu předával fakturu s dodacím listem a pokladní doklady. Tyto doklady vždy obdržel před jízdou od P. L.

9. Žalovaný z uvedené výpovědi dovodil, že tato výpověď nemůže osvědčit, že žalobci bylo dodáno zboží přímo společností CLABOAN s.r.o., neboť oproti výpovědi svědka nebylo v řízení před prvostupňovým správcem daně prověřením v databázi intrakomunitárních plnění zjištěno, že by tato společnost v období I. čtvrtletí 2013 nějaké zboží pořídila a nadto správce daně v rámci vyhledávací činnosti našel na webových stránkách informace o provázanosti jednatele žalobce pana H. a svědka J. R., kteří se prokazatelně znali již z dřívější doby, minimálně od podzimu roku 2009, neboť oba působili jako protagonisté určité hudební kapely a na sociální síti je spojuje status přátel. Žalovaný považoval za nedostatečné, že svědek J. R. rovněž nesdělil přesné místo, kde se uskutečnilo dodání zboží a žalobce ani nepředložil správci daně dodací listy, které měl svědek předávat panu H., a to i přes výzvu správce daně ze dne 3. 7. 2013. Z uvedených důvodů považoval žalovaný svědeckou výpověď J. R. za nevěrohodnou, neosvědčující a neprokazující, že deklarovaná přijatá plnění byla uskutečněna právě společností CLABOAN s.r.o.
10. K návrhu důkazu grafologickým posudkem žalovaný uvedl, že není možné zkoumat totožnost podpisu pana L. na dokladech s podpisem na předložené smlouvě, jelikož žádný podpis na předložených daňových dokladech ani na příjmových dokladech není dostatečně čitelný. Na každém dokladu je přes podpis umístěno razítko společnosti CLABOAN s.r.o. Ta však nepodala za I. čtvrtletí 2013 daňové přiznání a její statutární zástupce je osoba bez domova, proto provedení grafologického posudku je nadbytečné a z tohoto důvodu nebyl tento důkaz proveden.
11. Žalovaný uvedl, že správce daně v řízení vyhodnotil i objektivní kritéria svědčící o absenci dobré víry odvolatele a uvedl, že žalobce své podnikatelské riziko neminimalizoval, nezajistil si dostatek důkazních prostředků a ocitl se v důkazní nouzi.
12. Žalovaný dále k odvolacím důvodům, že správce daně účelově vyhodnotil získané důkazní prostředky, uvedl, že správce daně posoudil důkazní prostředky jednotlivě i ve vzájemné souvislosti se zjištěními o společnosti CLABOAN s.r.o., vyhodnotil, že samotné doklady nelze hodnotit jako důkazy prokazující přijetí zdanitelného plnění. Vypořádal se i

s navrženými důkazy ohledně výpovědi svědků J. R. a P. L. a s návrhem na provedení grafologického posudku. Jelikož ani po provedení žalobcem navrhované svědecké výpovědi J. R. nebyly pochybnosti správce daně odstraněny (bylo zjištěno, že společnost CLABOAN s.r.o. nepořídila v I. čtvrtletí 2013 žádná plnění z Rakouska), nebylo možné uznat žalobci nárok na odpočet daně. Přestože byly žalobcem předloženy formálně bezvadné daňové doklady – předmětné faktury a jejich úhrady – pokladní doklady, nemohlo být tímto považováno za prokázané faktické přijetí zdanitelného plnění žalobce od deklarovaného plátce. Navíc za situace, kdy dodavatel deklarovaný na předmětných dokladech nevykazoval žádná skutečně zdanitelná plnění a jednatele společnosti nebylo možné vyslechnout jako svědka a zdanitelné plnění u něj ověřit.

13. Z uvedených důvodů žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

III. Žaloba

14. Žalobce v podané žalobě namítal nesprávnou aplikaci relevantní judikatury vztahující se k nárokům na odpočet DPH a k důkaznímu břemeni daňových subjektů žalovaným. Uvedl, že žalovaný mylně interpretoval důkazní povinnost ve směru bezbřehé důkazní povinnosti žalobce, odmítl veškeré důkazy navržené žalobcem k prokázání nároku na odpočet daně a zásadně překročil meze správního uvážení a volného hodnocení důkazů v daňovém řízení. V rozporu se zásadou vyhledávací a požadavkem na objektivně správné zjištění daňové povinnosti neprováděl jakékoli vlastní šetření. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že podle názoru žalovaného má žalobce v zásadě neomezené důkazní břemeno v případě, že správce daně vyjádřil pochybnosti o správnosti daňového tvrzení a unesl důkazní břemeno o reálném základu svých pochybností. V předmětné věci jedinou skutečností, o kterou se opírají pochybnosti prvostupňového správce daně a žalovaného je to, že společnost CLABOAN s.r.o. jako dodavatel žalobce nepodala v rozhodném období přiznání k DPH. Oproti tomu žalobce svůj nárok na odpočet DPH ze zdanitelných plnění přijatých od společnosti CLABOAN s.r.o. prokázal přijatými daňovými doklady, potvrzeními o úhradě kupní ceny a dále svědeckou výpovědí J. R., který z pověření společnosti CLABOAN s.r.o. předmětné zboží žalobci předal společně se související účetní dokumentací. Přesto žalovaný důkazy odmítl a nadále po žalobci požadoval prokázání nároku na odpočet předmětné DPH jinými důkazy. Uvedeným postupem tak došlo k obejití důkazního břemene správce daně upraveného v ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu, když namísto toho, aby správce daně nabídl důkazy na podporu trvání svých pochybností o správnosti daňového tvrzení poté, kdy žalobce svůj nárok ve smyslu výše uvedeného prokázal, důkazy předložené žalobcem bezdůvodně odmítl jako nevěrohodné.
15. Žalobce je přesvědčen, že v rámci důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu bylo povinností správce daně nabídnout další důkazy co do trvání jeho pochybností o správnosti daňových tvrzení poté, kdy již žalobce nabídl relevantní důkazy k rozptýlení těchto pochybností. Jinými slovy, v době, kdy již bylo provedeno dokazování na základě listin a svědeckých výpovědí, nelze nadále stavět pochybnosti o správnosti daňového tvrzení na základě pouze té skutečnosti, že společnost CLABOAN s.r.o. jako dodavatel žalobce v rozhodném období nepodala přiznání k DPH.

16. Žalobce následně konkrétně uvedl, že v rámci svého důkazního břemene podle § 92 odst. 3 daňového řádu předložil správci daně daňové doklady a potvrzení o úhradě ceny za předmětné zdanitelné plnění a na jeho návrh byl rovněž proveden výslech pana R., který pro společnost CLABOAN s.r.o. zajišťoval realizaci dodávky předmětného zdanitelného plnění žalobci a tuto dodávku žalobci fyzicky předával. Nevěrohodnost těchto důkazů opřel žalovaný jedinečně o fakt, že statutární orgán žalobce osobně znal svědka J. R., což hrubě vybihá z mezí volného hodnocení důkazů, jak je upravuje § 8 odst. 1 daňového řádu a ze zásad daňového řízení upravených v § 5 odst. 1, 2 a 3 a § 6 odst. 4 daňového řádu.
17. Co se týká důkazní situace, napadené rozhodnutí tedy stojí pouze na dvou skutečnostech, a to, že společnost CLABOAN s.r.o. v rozhodném období nepodala daňové přiznání k DPH a statutární orgán žalobce se znal se závozníkem společnosti CLABOAN s.r.o.
18. Důkazy předložené žalobcem, resp. provedené na jeho návrh jsou ve vzájemném souladu, když listinné důkazy přesně odpovídají svědecké výpovědi J. R.. Z této svědecké výpovědi jednoznačně vyplývá, že J. R. z pověření společnosti CLABOAN s.r.o. předal předmětné zdanitelné plnění žalobci společně se souvisejícími účetními, resp. daňovými doklady, a od žalobce přijal cenu za toto plnění. Pouhé zjištění, že jiný daňový subjekt neplní řádné své daňové povinnosti není způsobilá vyvrátit důkazy, kterými daňový subjekt prokazoval správnost svého daňového tvrzení. Jediná skutečnost, že společnost CLABOAN s.r.o. v rozhodné době nedeklarovala daňovou povinnost odpovídající zdanitelnému plnění dodanému žalobci, bez dalších okolností, nemůže být přičítána k tíži žalobce. Na místo toho, aby se správce daně a žalovaný snažili zajistit vyměření a vymožení takto zjištěné daňové povinnosti od společnosti CLABOAN s.r.o., tuto povinnost přenášejí formou neuznaného nároku na odpočet DPH na žalobce. Žalobce se domnívá, že je-li společnost CLABOAN s.r.o. nekontaktní, právě z toho důvodu žalovaný účelově hodnotí důkazy předložené žalobcem jako nevěrohodné, protože žalobce naopak kontaktní je a žalovaný tak má lepší vyhlídky na úspěch při vymáhání daně u žalobce, byť tento takovou povinnost nemá. Je zřejmé, že takový postup je v příkrém rozporu s výše uvedenými zásadami daňového řízení.
19. Žalobce tak namítá tendenční vyhodnocení svědecké výpovědi pana R., ve které se žalovaný snaží hledat naprosto irelevantní nedostatky, které sám mohl jednoduše při splnění své vyhledávací povinnosti odstranit. Žalovaný se nesmyslně pozastavuje nad tím, že svědek neuvedl, u které pobočky TESCO mělo dojít k předání zboží žalobci., aniž by se však od svědka tuto informaci vůbec pokusil zjistit, když už ji považuje za stěžejní pro hodnocení svědecké výpovědi. Žalovaný se dále snaží konstruovat nedůvěryhodnost svědecké výpovědi pana R. na tom, že tento měl žalobci předat dodací listy, které žalobce v řízení neuplatnil. Je sice pravdou, že žalobce dodací listy k důkazu nepředkládal, avšak tyto listinné důkazy jsou k prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění stejně irelevantní. Jak jednoznačně vyplývá z ostatní argumentace žalovaného, tyto dodací listy by stejně jako pouhý listinný důkaz, stejně tak jako veškeré ostatní listiny, odmítl. V tomto ohledu je nepochybné, že svědecká výpověď je k prokázání faktického plnění výrazně vhodnější, než listinný důkaz. Žalobce poukazuje na fakt, že pro žalobce jako pro odběratele není dodací list až tolik důležitý, slouží dodavateli k prokázání toho, že splnil svoji povinnost dodat. Pro žalobce je stěžejní, že zboží obdržel. Jednalo se o obchod "z ruky do ruky", a tedy pro žalobce spíše než dokumentace k dodání bylo podstatné, že má ve svém držení zboží a zároveň má doklad o zaplacení ceny.

20. Za nepřesvědčivý důvod pro odmítnutí výpovědi J. R. jako nedůvěryhodné, je pak nutné hodnotit argument o osobních stycích mezi žalobcem a J. R.. Žalovaný nenabízí jakýkoli další podpůrný důkaz, který by nasvědčoval jeho domněnce, že by svědek porušil svoji zákonnou povinnost vypovídat po pravdě. Vzhledem k tomu, že žalovaný vyhodnotil osobu J. R. jako nedůvěryhodného svědka právě jen s ohledem na osobní vazbu na žalobce, došlo tím k porušení zásady rovných procesních práv osob zúčastněných na správě daní podle § 6 odst. 1 daňového řádu a k zásadnímu vybočení z mezí správního uvážení při hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu, čímž správce daně postupoval v rozporu s ustanovením § 1 odst. 2 daňového řádu, podle kterého má postupovat tak, aby došlo ke správnému zjištění daně.
21. Ve světle uvedeného žalobce namítá, že i argumentaci žalovaného o povinnosti žalobce minimalizovat své podnikatelské riziko, je třeba vyhodnotit jako účelovou. Žalovaný neuvádí, že by společnost CLABOAN s.r.o. byla vedena v registru nespolehlivých plátců. To je jediný veřejně dostupný zdroj informací o tom, zda je třeba ve vztahu k obchodnímu partnerovi postupovat z vyšší, než běžnou obezřetností. Protože společnost CLABOAN s.r.o. není vedena jako nespolehlivý plátec, nebyl na straně žalobce důvod pochybovat o tom, že řádně plní své daňové povinnosti a tedy že řádně přizná svou daňovou povinnost související se zdanitelným plněním dodaným žalobci. V tomto směru je ostatně nezpochybnitelným faktem, že žalobce nemá jakýkoli právní nástroj, jak svého obchodního partnera donutit k tomu, aby plnil své daňové povinnosti, a nemá ani možnost, nad rámec registru nespolehlivých plátců, ověřit, že své povinnosti plní.
22. Žalobce uvádí, že předmětné zdanitelné plnění bylo i v soukromoprávní rovině vypořádáno na místě při jeho převzetí žalobcem, a tedy neexistovalo žádné podnikatelské riziko, které by žalobce měl minimalizovat. Při převzetí zboží zaplatil jeho cenu a oproti tomu dostal související daňové a účetní doklady. Žalobce je přesvědčen o tom, že nic dalšího po něm jako po daňovém subjektu v rámci plnění jeho povinností na poli správy daní nelze spravedlivě požadovat. Žalovaný pomíjí fakt, že uskutečnění faktické dodávky předmětného zdanitelného plnění bylo prokázáno svědecky, a to osobou, která přímo fyzicky zdanitelné plnění předávala žalobci, podle instrukce společnosti CLABOAN s.r.o. jako dodavatele předmětného zdanitelného plnění. Žalobce uskutečnění zdanitelného plnění prokázal nejen listinnými důkazy, ale prokázal i faktickou realizaci dodávky svědeckou výpovědí osoby, od které ji z pověření dodavatele převzal.
23. Napadené rozhodnutí dále stojí na nesprávném názoru, že správce daně nemá povinnost pomáhat daňovému subjektu s unesením jeho důkazního břemene. Daňový řád stojí v první řadě na zásadě, že postup správce daně má směřovat ke správnému zjištění daňové povinnosti (ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu). Na tuto základní premisu pak jsou navázány další zásady a povinnosti správce daně, zejména pak povinnost vyhledávat důkazy ve smyslu § 78 odst. 1 daňového řádu, tyto důkazy pak vyhledávat komplexně, tedy jak k tíži, tak ve prospěch daňového subjektu, jak to upravuje ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu. V rámci své činnosti pak má správce daně povinnost šetřit práva osob zúčastněných na správě daní, tedy i žalobce, ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu a vycházet jim vstříc podle § 6 odst. 4 daňového řádu a poskytovat jim poučení o jejich právech ve smyslu § 6 odst. 3 daňového řádu.
24. V předmětné věci však správce daně vyhledával důkazy výlučně k tíži žalobce, některé z důkazů navržených žalobcem neprovedl vůbec (například grafologický posudek) a hodnocení důkazů prováděl tendenčně pouze k tíži žalobce. Tímto postupem tak došlo k

porušení výše uvedených zásad daňového řízení, které vedlo k nesprávnosti napadeného rozhodnutí. Dle žalobce žalovaný dospěl k nesprávnému závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno o tom, že mezi ním a společností CLABOAN s.r.o. došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Jak prvostupňový správce daně, tak žalovaný na základě toho nesprávného zjištění chybně zjistili daňovou povinnost žalobce a tedy vydali chybná rozhodnutí.

25. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správního orgánu 1. stupně zrušil.

I. Vyjádření žalovaného

26. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě s právními názory žalobce uvedenými v žalobě nesouhlasí a odkazuje na podrobné odůvodnění skutkového stavu a právního hodnocení v napadeném rozhodnutí, jakožto i na celý spisový materiál. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí pokusil přehledně systematizovat své úvahy tak, aby byly naplněny předpoklady stanovené Soudním dvorem Evropské unie a Nejvyšším správním soudem (dále i „NSS“) ve věcech přenášení důkazního břemene a prokazování uskutečnění zdanitelného plnění. V dalším znění vyjádření pak na zásady dokazování stanovené v zákoně i vyložené v konkrétní judikatuře odkazuje.
27. V návaznosti na výklad důkazního břemene žalovaný uvádí, že je otázkou, zda správce daně má povinnost prokazovat, jak se ve skutečnosti odehrál účetní případ, o jehož souladu s předloženými daňovými doklady vyslovil důvodné pochybnosti. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí konstatuje, že pokud správce daně (žalovaný) vyslovil důvodné pochybnosti o tom, jak se daný účetní případ udál, je to právě daňový subjekt (žalobce), koho tíží břemeno důkazní. Nejde tedy o přenesení neomezeného důkazního břemene na žalobce, ale toliko o prokázání toho, že účetní případ se odehrál tak, jak tvrdil žalobce či toho, že se odehrál jinak. Žalobcovo důkazní břemeno pak vyvěrá ze skutečnosti, že je to právě on (daňový subjekt/žalobce), kdo tvrdí, že má nárok na daňový odpočet a musí tedy prokázat, že naplnil zákonné podmínky tohoto odpočtu. Danou žalobní námitkou se žalovaný zabýval již na stranách 6-9 napadeného rozhodnutí. Žalovaný má tedy za to, že v daném případě postupoval v souladu s dikcí zákona a žalobní bod žalobce je třeba shledat nedůvodným.
28. K dalšímu žalobnímu tvrzení o nevěrohodnosti svědecké výpovědi svědka J. R. žalovaný uvedl řadu objektivních okolností svědčících o neobezřetnosti žalobce při obchodování s obchodní společností CLABOAN s.r.o. a znevěrohodnil, dle žalobce klíčovou, výpověď svědka R. (blíže především strana 7 napadeného rozhodnutí). Žalovaný se dále na stranách 8 a 9 vyjádřil k neprovedení ostatních navržených důkazních prostředků, kdy odkázal i na zprávu o daňové kontrole, která se předmětným zabývá na straně 8. Ke svědecké výpovědi svědka J. R. žalovaný připomíná, že se jedná o svědka, který osobně zná žalobce, ve své svědecké výpovědi uvedl, že deklarované daňové plnění obchodní společnost pořídila z Rakouska, což nebylo žalovaným po ověření potvrzeno. Ve svědecké výpovědi se nacházejí další nesrovnalosti jako to, že svědek tvrdil, že žalobci předal dodací listy, které žalobce v rámci postupu k odstranění pochybností ani následné daňové kontroly žalovanému nepředložil. Další okolností svědčící o nevěrohodnosti svědecké výpovědi je

fakt, že žalobce v rámci daňové kontroly navrhoval předvolání osoby účastné na předávání deklarovaného zboží, což je v rozporu se svědeckou výpovědí svědka J. R., který uvedl, že zboží bylo předáváno mezi žalobcem a jím. Žalovaný na okraj poznamenává, že zdanitelným plněním měly být skleněné tabule o velikosti 2 x 2,5 m. S tabulemi této velikosti je jakákoliv manipulace velice riziková a náročná, natož překládka za účasti pouhých dvou lidí na parkovišti u nákupního střediska. Žalovaný upozorňuje na existenci objektivních okolností nasvědčujících tomu, že žalobce si v rámci obchodního vztahu s obchodní společností CLABOAN s.r.o. nepočínal v souladu s nutnou mírou obezřetnosti ohledně zajištění si dostatečných podkladů pro uplatnění nároku na odpočet DPH (srovnej rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009). Tyto objektivní okolnosti byly také relevantní pro vznik pochybností ohledně žalobcem deklarovaného daňového odpočtu, resp. uskutečnění daňového případu tak, jak jej žalobce deklaroval. Těmito objektivními okolnostmi dle žalovaného mezi jinými jsou:

- žalobce nedoložil prakticky žádnou auditní stopu vážící se ke zdanitelnému plnění,
- zdanitelné plnění zajišťoval svědek J. R., se kterým se daňový subjekt znal, a který nebyl zaměstnancem obchodního partnera,
- úhrada zdanitelného plnění probíhala v hotovosti, a to v částce, která se blížila, avšak nepřekračovala, nejvyšší možnou částku, kterou lze běžně uhradit hotovostní platbou, ve smyslu zákona č. 254/2004 Sb., zákon o omezení plateb v hotovosti, ve znění předpisu účinných v rozhodném období. Žalobce uskutečnil zdanitelná plnění v částce 2 527 200 Kč s obchodním partnerem, se kterým dříve neobchodoval, bez uzavření písemné smlouvy, návštěvy sídla obchodního partnera či jakéhokoliv bližšího kontaktu s jednatelem. Jednatel obchodního partnera měl již v době uskutečnění zdanitelných plnění místo trvalého pobytu hlášeno na městském úřadě. Obchodní partner v předmětné době sídlil na hromadné adrese.

29. Výše uvedené objektivní okolnosti byly pak indiciemi pro žalobce k tomu, aby si zajistil v rámci obchodu uskutečněného za výše popsanych okolností důkazní prostředky, kterým i by hodnověrně prokázal uskutečnění zdanitelného plnění (naplnění podmínek odpočtu daně) tak, jak jej deklaroval. Žalovaný shrnuje, že žalobce neprokázal uskutečnění deklarovaného plnění, kdy neunesl důkazní břemeno a má tedy za to, že tento žalobní bod je nedůvodný.

30. K žalobnímu bodu ohledně zásady vyhledávací a námitek, že správce daně vyhledával jen důkazy v neprospěch žalobce, žalovaný uvedl, že žalovaný např. v rámci ověřování svědecké výpovědi svědka R. sám aktivně provedl zjištění o tom, zda byl předmět zdanitelných plnění přivezen z Rakouska či nikoliv. Výsledek této aktivity žalovaného pak nejde hodnotit jako provádění či vyhledávání důkazních prostředků v neprospěch žalobce. V případě, že by žalovaný zjistil, že zboží bylo dovezeno z Rakouska, jednalo by se o důkaz svědčící ve prospěch žalobce a věrohodnosti části svědecké výpovědi. V předmětné věci byly provedeny všechny relevantní důkazní prostředky. V dané věci se jednalo o prokázání zdanitelného plnění od jednoho deklarovaného dodavatele. Žalovaný se pokusil vyslechnout všechny relevantní svědky a pro upřesnění svědecké výpovědi J. R. se u tohoto svědka pokoušel i o opakovanou svědeckou výpověď. Na závěr žalovaný odůvodnil, proč neprovedl navrhované důkazní prostředky. Žalovaný má tedy za to, že v nastalé situaci postupoval v souladu se zákonem.

31. K námitkám odůvodnění provedeného dokazování v napadeném rozhodnutí, žalovaný uvedl, že neuznání daňového odpočtu s ohledem na neunesení důkazního břemene ze strany žalobce není odůvodněno toliko tím, že žalobcem předložené listinné důkazy nemohou samy o sobě prokázat faktické dodání zdanitelného plnění. Žalobce na tomto místě, jakož i na jiných vytrhává z kontextu pasáže povětšinou dokonce parafrázované z citovaných rozhodnutí NSS. Tento postup je nutné shledat za hrubě porušující logiku svázanosti vět do větných celků nesoucích určitý význam. Žalobce pouze odkazuje na pasáže či úseky napadeného rozhodnutí, načež dovozuje svébytnou interpretaci významu odlišný od významu nadaných jím žalovaným. V daném případě byla provedena svědecká výpověď J. R., která však byla shledána nevěrohodnou. Žalobce k prokázání svého tvrzení o deklarovaném dodavateli dále navrhl provést grafologický posudek a výslech jednatele obchodního partnera. Žalovaný se neúspěšně pokoušel o svědecký výslech jednatele obchodního partnera žalobce. Návrh na provedení grafologického posudku byl žalovaným v napadeném rozhodnutí shledán nadbytečným. Žalobce si pak měl, vědom si okolností případu, počínat s dobrou vírou a s náležitou obezřetností ohledně údajných zdanitelných plnění. Výše uvedené však žalobce nedodržel a v konečném důsledku pak neunesl důkazní břemeno ohledně jím deklarované daňové povinnosti.

II. Jednání před soudem

32. Při jednání před soudem zástupci účastníků řízení setrvali na svých stanoviscích, k dotazu soudu jen upřesňovali svá tvrzení v žalobě a v napadeném rozhodnutí. Zástupce žalobce uvedl, že jde především o posouzení právní otázky důkazního břemene v daňovém řízení. Zástupkyně žalovaného neměla poznatky k tomu, zda byl svědek P. L. obeslán k výslechu i do sídla společnosti Claboan, s.r.o.

III. Posouzení věci městským soudem

33. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen s.ř.s.).
34. Žaloba je důvodná.
35. V dané věci spor mezi účastníky řízení o doměření DPH spočívá v posouzení oprávněnosti nároku žalobce na odpočet DPH za předmětné zdaňovací období 1. čtvrtletí r. 2013.
36. Aby bylo možné učinit závěr o existenci nároku na odpočet daně na základě dodání zboží či služeb, je nezbytné dle platné právní úpravy ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl, tj. zda dodání zboží či služeb bylo opravdu uskutečněno, a pokud tomu tak bylo, zda dané zboží či služby byly žalobcem užity pro účely jeho zdanitelných plnění. Dle rozsudku SDEU, např. ve věcech C-285/11, C-273/11 *Bonik EOOD*) je na soudech členských států, aby provedly v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva celkové posouzení všech skutečností a skutkových okolností a aby na základě tohoto posouzení zhodnotily, zda bylo opravdu uskutečněno dodání zboží nebo služby, kterým je nárok na odpočet odůvodňován. Právě pravidla dokazování vnitrostátního práva, v dané věci dodání zboží žalobci, jsou předmětem sporu, jakkoliv jsou oběma účastníky v jejich znění respektována.

37. Soud vyšel z následující vnitrostátní právní úpravy a pravidel dokazování nároku na odpočet DPH.

Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném pro rok 2013 plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění.

Podle ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném pro rok 2013 mezi podmínky nároku na odpočet daně náleží povinnost daňového subjektu mít daňový doklad.

38. Posouzení nároku žalobce na nadměrný odpočet DPH se odvíjí od způsobu prokazování skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, tedy i ověření správnosti žalobcem uváděných údajů v daňovém přiznání a oprávněnosti vystavení předmětných daňových dokladů. Prokazování nároku v daňovém řízení se řídí zásadami důkazního břemene, vymezenými v ust. § 92 násl. zákona č. 280 /2009 Sb., daňového řádu.

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.

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.

39. Podle ustanovení § 8 písm. c) daňového řádu správce daně při vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.

40. Uvedená pravidla dokazování nároku na odpočet daně už judikatura správních soudů dlouhodobě a ustáleně vykládá tak, že důkazní břemeno ohledně prokazování skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět v daňovém tvrzení, leží prioritně na daňovém subjektu. Důkazní břemeno ležící na správci daně je potom omezeno pouze na prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Po správci daně nelze požadovat, aby sám prokazoval průběh obchodních případů daňového subjektu, v daném případě dodávky skel od společnosti CLABOAN s.r.o. žalobci. Pouze vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti daňového přiznání, stíhá jej zásadní povinnost vymezená v ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle které správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. I v tomto případě zůstává důkazní břemeno (břemeno průkazu tvrzení v daňovém tvrzení - přiznání) daňového subjektu stále zachováno, pouze v rozsahu skutečností, které vyvolávají pochybnosti správce daně o správnosti účetnictví žalobce, z něhož vzchází údaje daňového přiznání, se v mezidobí přenáší důkazní břemeno na správce daně. V tomto rozsahu je na správci daně, aby prokázal skutečnosti v této fázi řízení „vyvracející“ (nikoliv ty, které by na základě provedení dokazování a šetření již „vyvrátily“) věrohodnost průkaznost a správnost účetnictví či jiných evidencí a záznamů daňového subjektu. To však neznamená, že i skutečnosti vyvracející správnost údajů daňového subjektu mohou vzejít z libovolných tvrzení finančních orgánů, nýbrž musí mít oporu v opodstatněných zjištěních zdokumentovaných v daňovém spise.

41. V souzené věci soud shledal existenci opodstatněných pochybností správce daně již z výzvy ze dne 23.5.2013, již byl zahájen postup k odstranění pochybností z důvodu sdělenému žalobci, že v předmětném zdaňovacím období došlo k významné změně daňové povinnosti žalobce, kdy žalobce za rok 2012 žalobce vykazoval vyšší uskutečněná zdanitelná plnění než plnění přijatá (vykázal nadměrný odpočet), dále z výzvy ze dne 3.7.2013 k prokázání zdanitelného plnění, opřené o prohloubení pochybností vyjádřených v 1. Výzvě, a to s ohledem na vyhledávací činnost správce daně u dodavatele žalobce – společnosti CLABOAN s.r.o. S uvedenými pochybnostmi a jejich neodstraněním ze strany žalobce formálními doklady byl ukončen postup k odstranění pochybností a prověřování daňové povinnosti žalobce přešlo do daňové kontroly. Ze zprávy o daňové kontrole a zejména z protokolu o ústním jednání ve věci seznámení s výsledky kontrolních zjištění ze dne 16. 7. 2014 vyplynulo, že při prověření v dostupné bázi intrakomunitárních plnění, bylo zjištěno, že společnost CLABOAN s.r.o. nevykázala za 1. čtvrtletí roku 2013 pořízení zboží z jiného členského státu, ačkoliv ze svědecké výpovědi J. R. ze dne 23.10.2013, provedené v rámci daňové kontroly, vyplynulo, že svědek pro zboží společnosti CLABOAN s.r.o. dodávané žalobci jezdil do průmyslové zóny u Vídně. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývají opodstatněné pochybnosti správce daně odůvodněné okolnostmi nasvědčujícími o nestandardnosti obchodní transakce mezi žalobcem a jeho dodavatelem (virtuální sídlo žalobce, nekontaktnost dodavatele, neodvedení daně dodavatelem, nepořízení zboží dodavatelem v jiném členském státě, nevyvíjení podnikatelské činnosti dodavatelem, spřízněnost jednatele žalobce a svědka J. R. a rizikový způsob obchodu způsob navázání kontaktu, převzetí zboží, platby, nepředložení dodacích listů.....). Uvedené okolnosti, sdělené žalobci, které nejsou postaveny toliko na daňových poměrech dodavatele a jeho vztahu k jeho správci daně a na spřízněnosti Jana R. s jednatelem žalobce, jak žalobce namítá. Jsou založeny také na předchozích daňových poměrech žalobce, dalších okolnostech a způsobu obchodní transakce žalobce s dodavatelem, a proto svědčily o existenci opodstatněných pochybností správce daně o daňovém tvrzení žalobce a opravňovaly správce daně k hlubšímu prověřování daňové povinnosti žalobce a k vyžadování dalších důkazů k prokázání reálného přijetí předmětného plnění tak, jak je deklarováno na předmětných fakturách. Správce daně tak unesl důkazní břemeno prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
42. Nicméně při prokázání pochybností, které vyplývají z jiných okolností provázejících uskutečnění zdanitelného plnění, správcem daně se přenáší důkazní břemeno zpět na žalobce jako na daňový subjekt a je na něm, aby vyvrátil pochybnosti správce daně a věrohodnost daňového tvrzení prokázal dalšími důkazy. Není důvodná námitka žalobce, že jej v dané věci tížilo bezbřehé důkazní břemeno a neomezená důkazní povinnost. Na žalobci není, aby prokazoval skutečnosti týkající se poměru svých dodavatelů, ale určitě je tím, kdo zná skutečnosti, týkající se jeho osoby, jím přijatého zboží a obchodování s konkrétním dodavatelem, kdy může disponovat důkazy o navázání spolupráce, uzavírání smluv a přebírání dodávek ověřovat a náležitě zdokladovat. To při vědomí, že z uvedené obchodní transakce bude uplatňovat nárok na odpočet daně. Bylo proto na žalobci, aby svá tvrzení prokázal skutečnostmi, které se přímo váží k jeho vlastní činnosti, neboť žalobce (nikoliv správce daně) je tím, kdo zná konkrétní okolnosti dodávky zboží. V dalším stádiu přenosu důkazního břemene zpět na žalobce, k němuž ostatně a zejména směřují stěžejní žalobní body, bylo posoudit, zda se žalobci (a nikoliv správci daně, který svou důkazní

povinnost splnil), předloženými důkazy, vztahujícími se k dodání zboží a návrhy důkazů podařilo prokázat skutečné přijetí zdanitelného plnění od společnosti CLABOAN, s.r.o. a tím i nárok na odpočet daně. V tomto stádiu přenosu důkazního břemene daňový subjekt svá tvrzení zpravidla prokazuje jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.

43. Z daňového spisu vyplývá a je nesporné, že žalobce k výzvě správce daně předložil požadované faktury, příjmové pokladní doklady, záznamní povinnost k DPH za období 1-3.2013, umožnil místní šetření dne 6. 6. 2013, kdy vysvětlil způsob přebírání zboží a kontakty na jednatele společnosti CLABOAN s.r.o. – P. L., dále místní šetření k materiálu dne 12. 6. 2013 a předložil soupis skladového materiálu. Pro další průběh prověřování daňové povinnosti po ukončení postupu k odstranění pochybností žalobce skutečně navrhl pokračování v dokazování jinými důkazy, a to svědeckou výpovědí jednatele společnosti CLABOAN s.r.o. P. L., svědeckou výpovědí J. R., který byl řidičem dodávky dopravující zboží od dodavatele žalobci, a grafologickým posudkem podpisu P. L. na daňových dokladech dle podpisu na smlouvě o převodu obchodního podílu, která je založena ve sbírce listin v obchodním rejstříku. Za absentující soud považuje nepředložení dodacích listů s argumentací, že by je stejně správce daně shodně jako ostatní listinné doklady odmítl a že dodací listy nejsou pro žalobce významné. Jde sice rovněž o listinné důkazy, ty však mohly být hodnoceny v souvislosti s výpovědí J. R. a P. L. a jejich nepředložení zesiluje pochybnosti správce daně. Otázka, zda jsou ve smyslu uzavření obchodu pro žalobce potřebné či nikoliv, případně skutečnost, že v soukromoprávní rovině došlo k vypořádání obchodu s dodavatelem převzetím zboží, je věcí žalobce z hlediska momentální realizace obchodu a důvěry v dodavatele, na doklady o tomto plnění však nelze rezignovat ve vztahu k daňovým povinnostem žalobce. I v náhledu na význam dodacích listů žalobce neprojevuje náležitou míru obezřetnosti, minimálně pro uplatnění nároku na odpočet daně, jak ji judikoval Nejvyšší správní soud (č.j. 2 Afs 177/2006-61). Nelze vejít na žalobní námitku, že dodací listy jsou pro prokázání faktického uskutečnění plnění zcela irelevantní, neboť mohou být vzaty v úvahu v rámci celkového hodnocení důkazů.
44. V posuzované věci správce daně ani žalovaný nezpochybnili, že žalobce formální podmínky k uplatnění nároku na odpočet podle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, splnil. Nezpochybnili také, že předmětné zboží použil k další své ekonomické činnosti. Nárok na odpočet daně na vstupu z titulu přijatých zdanitelných plnění však žalobci odepřeli právě s poukazem na pochybnosti, zda vystavené formální doklady jsou podloženy reálným plnění právě od společnosti CLABOAN s.r.o., neboť žalobce netvrdil a nedokazoval, že by předmětné sklo přijal od jiného dodavatele.
45. K uvedené otázce soud považuje za nadnesené a případu neodpovídající tvrzení žalobce, že správce daně i žalovaný bezdůvodně odmítli důkazy navržené žalobcem jako nevěrohodné. A neprovedli žádná vlastní šetření. Předně žalobce, jehož povinností bylo prokázat, s jakou osobou obchodoval, neposkytl správci daně na jednatele dodavatele P. L. takové kontaktní údaje, které by umožnily tohoto svědka zkontaktovat a předvolat, ačkoliv při výši obrátu zdanitelných plnění, které, dle zjištění správce daně s obchodním partnerem učinil, bylo možné předpokládat, že žalobce svého dodavatele dostatečně zná. Správce daně se však o předvolání P. L. pokusil, avšak bezvýsledně se zjištěním, že žalobcem sdělená adresa je místem sídla městského úřadu, a tedy nebylo možné ani předvedení svědka. V případě návrhu svědka J. R. byl tento svědek vyslechnut a jeho výpověď byla hodnocena nikoliv účelově, k tíži žalobce, ale jako rozporuplná či spíše nedostatečná s ohledem na ostatní

okolnosti případu a pochybnosti správce daně (tvrzení o dovozu zboží z Rakouska, který nebyl u dodavatele zjištěn, spřízněnost s jednatelem žalobce, nepředložení dodacích dokladů, které měl svědek převzít a dodat žalobci). Ze správního spisu a z napadeného rozhodnutí také vyplývá odůvodnění, proč správce daně a žalovaný nepřisvědčili provedení důkazu grafologickým posudkem, totiž z důvodu překrytí podpisu P. L. razítkem na daňových dokladech, a tedy jeho nečitelnosti. I když soud toto nevidí jako relevantní důvod pro neprovedení důkazu, neboť podpis je přesto v porovnání s podpisem na smlouvě seznatelný, nepřisvědčuje relevanci a účelnosti tohoto důkazu. V řízení nebylo zpochybněno, že P. L. jako jednatel dodavatele podepsal předmětné faktury, nýbrž bylo zpochybněno, zda dodal skelný materiál, zda uskutečnil dodávku, zda je podepsaná fakturace podložena reálným plnění. Takovou skutečnost nemohl grafologický posudek osvědčit.

46. Uvedené skutečnosti tedy nesvědčí o oprávněnosti žalobních námitek, jimiž žalobce vytýká správním orgánům odmítnutí a účelové hodnocení těchto důkazů. Žalobce se mylí v podstatě svých tvrzení, že u správce daně nemohly přetrvávat pochybnosti, pokud přijetí zdanitelného plnění doložil účetnictvím a daňovými doklady a pokud navrhl výslechy svědků. Uvedená aktivita žalobce vedla k provedení dokazování, přičemž výpovědní hodnota navrženého dokazování je otázkou jinou. Svědectví J. R. lze hodnotit za spíše doprovodný důkaz, který by nabyl svého významu při provedení výslechu svědka P. L., neboť okolnosti, jichž byli oba přítomni, by bylo možné konfrontovat a zhodnotit. Za zásadní a rozhodující v dané věci soud považuje svědectví P. L., neboť P. L. byl jediným jednatelem dodavatele - společnosti CLABOAN s.r.o. a jeho výpověď by objasnila okolnosti sporné dodávky včetně obchodování se žalobcem a rozporů ve výpovědi J. R. I při vědomí toho, že prioritně by měl dosažitelnost tohoto svědka pro účely svědecké výpovědi před správcem daně zajistit právě žalobce jako navrhovatel důkazu a nositel důkazního břemene v daňovém řízení a i při pochopení překážky předvolání tohoto svědka správcem daně (uvedení toliko adresy svědka na ohlašovně na městském úřadu), soud považuje výslech tohoto svědka za rozhodující a nezbytný. Zároveň jej považuje i za dosažitelný, neboť soud zjistil, že P. L. byl v té době jednatelem společnosti CLABOAN s.r.o., která sídlila na adrese v Brně, Mariánské náměstí. Oproti tomu ze správního spisu není patrné, že by na tuto společnost mířila předvolání P. L. či dotazy správce daně na jeho místo bydliště či přítomnost v dodavatelské společnosti a že by se nepodařilo zkontaktovat pana L. v sídle této společnosti, aby výslech mohl být proveden. Pouhý argument, že jmenovaného nebylo možné předvést z důvodu jeho adresy v místě ohlašovny ve Frýdku-Místku, při rozhodující roli jeho svědectví, nepostačuje. Soud neshledal důvody, pro které by nebylo v té době možné nalézt místo, kde se svědek zdržoval. V současné době o jeho existenci svědčí údaj z obchodního rejstříku, podle kterého je na osobu P. L. vedena exekuce postižením obchodního podílu společnosti CLABOAN s.r.o., stále na adrese sídla Mariánské náměstí 617/1, Komárov, Brno, přičemž existují jiné prostředky zjišťování bydliště hledaných osob. Soud přestože nepřisvědčuje žalobci v jeho námitkách ohledně nesprávného a účelového hodnocení důkazů, přisvědčuje mu v jediné námitce – neprovedení důkazu výsledkem jednatele společnosti, která žalobci měla dodat zboží, neboť z tohoto důvodu jej považuje za klíčový důkaz. Jestliže se správce daně a potažmo žalovaný při svých závěrech o neprokázání dodávky od tvrzeného dodavatele žalobce již dále více nezabývaly možností vyslechnout pana P. L., což bylo v možnostech vyhledávací činnosti správce daně, nebyl žalobci dán úplný prostor prokázat přijaté plnění navrženým důkazem a nelze učinit závěr, že žalobce neunesl své důkazní břemeno vyvrácení

pochybností správce daně. Žalovaný tak jen v tomto rozsahu nepostupoval v souladu s daňovým řádem tak, aby zjistil veškeré skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně.

VII. Závěr

47. Z uvedeného důvodu Městský soud v Praze zrušil napadené rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s.ř.s. pro vady řízení spočívající v tom, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí vyžaduje zásadní doplnění výsledkem svědka. (§ 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s.) a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Při novém projednání věci je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
48. Žalobce se sice domáhal zrušení i rozhodnutí prvního stupně, ale soud takový postup neshledal nezbytným, neboť v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty (§ 115 daňového řádu). Je tedy na žalovaném, aby s ohledem na časové i věcné okolnosti i zvolil nejvhodnější procesní postup.
49. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobci, který měl ve věci úspěch, vznikly s tímto řízením náklady zaplacením soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a dále v souvislosti s právním zastoupením, a to za 3 úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí věci, podání žaloby, účast u ústního jednání) a 3 x režijní paušál po 300 Kč (§ 6 odst. 1, § 7, § 9 odst. 1, § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, v platném znění). Náhrada právního zastoupení tak činí 10 200 Kč. Tato částka byla v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s. zvýšena o částku 2 142 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je advokát povinen odvést podle zvláštního právního předpisu, a to na 12 342 Kč. Celková náhrada nákladů řízení poté činí 15 342 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 5. června 2019

JUDr. Naděžda Řeháková, v. r.
předsedkyně senátu