



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a Mgr. Ing. Petra Šuránka v právní věci

žalobce: **M. V.**
se sídlem X
zastoupen advokátem JUDr. Petrem Vaňkem
se sídlem Na Poříčí 12, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2016, č. j. 43650/16/5300-22441-701848, o doměření daně z přidané hodnoty,

takto:

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2016, č. j. 43650/16/5300-22441-701848 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím rozhodl žalovaný o odvolání žalobce proti platebním výměrům Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 30. 6. 2015, č. j. 3059645/15/2109-50523-202246 a č. j. 3059700/15/2109-50523-202246, kterými finanční úřad doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2011 ve výši 128968 Kč spolu s 20 % penále z doměřené daně ve výši 25793 Kč a za zdaňovací období prosinec 2011 ve výši 121198 Kč spolu s 20 % penále z doměřené daně ve výši 24239 Kč.

Žalovaný odvolání žalobce napadeným rozhodnutím zamítl a platební výměry potvrdil.

2. Žalobce namítl, že finanční úřad nespécifikoval ve výzvách dle § 92 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění do 31. 3. 2019, daňového řádu (dále jen „DŘ“) své pochybnosti o údajích v daňovém přiznání k DPH za listopad a prosinec 2011. Tvrdil, že „přeplnil“ svou důkazní povinnost, když postupně doložil, že společnost K. R. s. r. o. (dále jen „společnost K.“) provedla pro žalobce službu v souvislosti s odvozem materiálu z obalovny S. a lomu Z., kterou nedokázal zajišťovat vlastními vozidly; že pro společnost K. zajišťovala dopravu dodavatelsky firma A. – V. K. (dále jen „dopravce A.“), což potvrdil V. K. ve výpovědi i faktury vydané tímto dopravcem společností K.; že vozidla skutečně jezdila přes obalovnu S. a lom Z., což potvrdily sestavy odběrů materiálu a svědek F. H., šéf obalovny S.. Skutečnost, že pro společnost K. zajišťoval dopravu dopravce A.L, neznamená, že dopravcem není společnost K.. Svědek potvrdil spolupráci mezi žalobcem a jeho subdodavatelem a také, že žalobce zajišťoval dodávky pro společnost S. a.s. (dále jen „společnost S.“). Důkazy prokazují, že zdanitelné plnění přijal žalobce od společnosti K.. V napadeném rozhodnutí zazněly poprvé argumenty žalovaného, s nimiž se žalobce nemohl dříve vypořádat. Podle nich se tvrzení, že předmětem fakturace byla doprava sypkých materiálů na různé akce z obaloven S. a V., ocitlo v rozporu s tvrzením jednatele společnosti K. i dopravce A., která shodně potvrzují, že prováděli odvoz frézovaného materiálu, betonu, recykláže a odpadu, výkopků a hlíny na obalovnu S.. Ze sestav obalovny S. je u dopravce A. zjevné, že tento dodavatel skutečně vozil tyto materiály na obalovnu S..
3. K tomu, že neprokázal použití přijatého zdanitelného plnění pro svou ekonomickou činnost, žalobce uvedl, že frézovaný materiál, recykláž a odpad jsou „sypké materiály“, takže se nejedná o rozpor mezi jeho tvrzením a tvrzeními dodavatele K. a jeho subdodavatele A.. K tomu navrhl k důkazu nabídku M. P. k prodeji sypkých materiálů.
4. Žalobce dále uvedl, že společnost K. pomocí dopravce A. pro něj zajišťovala dopravu z obalovny. Na sestavách se však tento odvoz projevil jako odvoz přímo žalobcem, proto nejsou odvozy uvedeny ani jako odvozy společností K., ani dopravcem A.. O tom svědčí i výpověď svědka F. H.. Pokud pochybnosti přetrvávaly, měl žalovaný přistoupit k žalobcem navržené doplňkové výpovědi svědka L. K., což žalovaný označil jako nadbytečné.
5. Dále žalobce uvedl, že finančnímu úřadu předložil faktury vystavené společností S., přičemž svědek F. H. potvrdil, že žalobce vykonával autodopravu právě pro tohoto odběratele. Přetrvávaly-li pochybnosti žalovaného, bylo možné kontaktovat přímo společnost S.. Avšak před vydáním napadeného rozhodnutí tato pochybnost nebyla zmíněna. Tím došlo k významnému porušení povinnosti při dokazování, neboť tím se měl primárně zabývat finanční úřad a žalovaný měl odlišný názor uvést při seznámení se skutečnostmi, které vyšly najevo v odvolacím řízení. Tím, že argumenty žalovaného byly uvedeny až v napadeném rozhodnutí, žalobce své důkazní břemeno unesl a splnil svou důkazní povinnost. Pokud chtěli finanční úřad nebo žalovaný vyvrátit důkazy předložené žalobcem, musela by nastoupit jeho důkazní povinnost upravená podle § 92 odst. 5 písm. c) a d) DŘ. Důkazní břemeno však finanční úřad, ani žalovaný neunesli. Místo toho požadovali po žalobci, aby prokazoval něco, co již prokázal a co již nemůže více prokázat. Tím žalovaný porušil konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu

(dále jen NSS; č. j. 2 Afs 60/20011-100) a Ústavního soudu (I. ÚS 664/01 a II. ÚS 2095/07).

6. Správce daně i žalovaný porušili podle názoru žalobce ustanovení § 92 odst. 1, 2, 3 a 5 DŘ, § 115 odst. 1, 2 DŘ a ustanovení § 72 odst. 1 písm. a) a § 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 47/2011 Sb. (dále jen zákon o „DPH“). Žalobce proto navrhl, aby soud napadená rozhodnutí žalovaného (zde má žalobce patrně na mysli „napadené rozhodnutí“ pozn. soudu) zrušil a přiznal mu právo na náhradu nákladů řízení.
7. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že žalobní body se částečně kryjí s odvolacími námitkami, na které reagoval v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Odkázal proto na spisový materiál a podrobné odůvodnění napadeného rozhodnutí.
8. K námitce žalobce ohledně specifikace výzev dle § 92 odst. 4 DŘ žalovaný uvedl, že finanční úřad ve výzvách k prokázání skutečností uvedl své pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku z přijatých plnění od společnosti K., jejichž předmětem byla dle předložených daňových dokladů doprava bez bližší specifikace a odkazu na podklady pro fakturaci. Výzvy k prokázání skutečností byly vydány zcela v souladu s ustanovením § 86 odst. 3 písm. c) a ustanovením § 92 odst. 4 DŘ. Žalobce svá tvrzení prokazuje primárně daňovými doklady. Finančnímu úřadu však vznikly důvodné pochybnosti o souladu těchto dokladů s faktickým stavem. V okamžiku seznámení s pochybnostmi a výzvy k prokázání, že deklarované plnění proběhlo tak, jak žalobce tvrdí, přešlo na něj důkazní břemeno. Žalobce se odvolává na „konstantní judikaturu“, kterou však blíže nespecifikoval.
9. Žalovaný uvedl, že nesouhlasí s tím, že žalobce „přeplnil“ svou důkazní povinnost. Žalobce sice další důkazní prostředky navrhnul, nicméně finanční úřad po jejich provedení neshledal, že prokazují žalobcem tvrzené skutečnosti (výpovědi L. K., V. K. a F. H., faktury od společnosti K., dodavatelské faktury, sestavy odběru materiálu), nebo k jejich provedení vůbec nepřistoupil, neboť jejich provedení nemůže vést k prokázání skutečností, které daňový subjekt tvrdí (doplnění výpovědi L. K.).
10. Žalovaný dále nesouhlasí, že byla žalobci odejmuta možnost vypořádat se s jeho argumenty. Žalobce byl seznámen s výsledkem daňové kontroly zprávou o daňové kontrole, která s ním byla projednána, o zjištěních byl informován. Závěry uvedené ve zprávě o daňové kontrole byly předmětem přezkoumání v odvolacím řízení. Protože bylo třeba zjištění doplnit, byla provedena svědecká výpověď pana F. H., který však neposkytl takové svědectví, které by žalobci pomohlo unést důkazní břemeno. Svědecká výpověď byla vyhodnocena a s hodnocením žalovaného se žalobce seznámil. Žalobce mohl odvolání doplňovat a předkládat důkazní prostředky až do vydání rozhodnutí. K další výpovědi L. K. nebyl důvod a její neprovedení bylo odůvodněno.
11. Žalovaný dále uvedl, že důkazní břemeno ve smyslu prokázání tvrzených skutečností spočívá na daňovém subjektu. K prokázání nároku na uplatnění odpočtu daně stačí předložení formálně perfektních daňových dokladů. Správci daně však vznikly pochybnosti o tom, že k provedení zdanitelného plnění došlo deklarovaným způsobem a tyto pochybnosti kvalifikovaným způsobem vyjádřil ve výzvách k prokázání skutečností. Bylo na žalobci, aby předložil další důkazní prostředky. Žalobce nesouhlasí s výsledkem provedení dokazování, nesouhlasí se závěry finančního úřadu a žalovaného, že neunesl důkazní břemeno, když neprokázal, že zdanitelná

plnění byla uskutečněna společností K. tak, jak je deklarováno na těchto dokladech, a že tato přijatá plnění použil v rámci své ekonomické činnosti pro účely podle § 72 odst. 1 zákona o DPH, neboť je není schopen přiřadit k žádným konkrétním uskutečněným plněním. Žalobce však v průběhu daňového řízení neodstranil pochybnosti správců daně obou stupňů, zda plnění skutečně proběhla tak, jak bylo deklarováno daňovými doklady. Žalovaný uvedl, že nesouhlasí s názorem žalobce, že správce daně i žalovaný požadovali po žalobci prokázat něco, co již prokázal, a tím porušili konstantní judikaturu. Byl to žalobce, kdo neunesl důkazní břemeno. Žalovaný proto navrhl zamítnutí žaloby.

12. Žalobce v replice uvedl, že již v prvoinstančním řízení prokázal, že použil přijaté zdanitelné plnění na svou ekonomickou činnost, a finanční úřad ani žalovaný to vůbec v řízení nepopírali. I když finanční úřad ani žalovaný průkazně nespecifikovali, v čem spočívají jejich přetrvávající pochybnosti o údajích v jeho daňovém přiznání, další důkazní prostředky předkládal a ty byly až na jeden provedeny a měly být v řízení osvědčeny jako důkazy. Žalovaný neodůvodnil, proč provedení důkazních prostředků navržených žalobcem nemůže vést k prokázání tvrzených skutečností.
13. Žalobce dále namítl, že žalovaný neodůvodnil, proč mu podle něj svědectví F. H. nepomohlo unést důkazní břemeno. Žalovaný vůbec neodůvodnil v napadeném rozhodnutí použitou frázi: *„Tento svědek však neposkytl svědectví takové kvality, které by žalobci pomohlo unést důkazní břemeno ohledně prokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele uvedeného na daňových dokladech (nic na tom nemění ani tvrzení žalobce ohledně převážného materiálu).“* Tento svědek specifikoval dodavatele zboží na obalovnu pro žalobce (mimo jiné i společnost K.) a předložil i sestavu dodávek. Pochybnosti o údajích uvedených v daňovém přiznání nikdy nebyly finančním úřadem ani žalovaným kvalifikovaně vyjádřeny a navíc žalobce dalšími důkazy pochybnosti vyvrátil. Finanční úřad, ani žalovaný nerespektovali závěry provedeního dokazování. Pokud chtěl finanční úřad nebo žalovaný vyvrátit důkazní prostředky (důkazy) předložené žalobcem, musela by nastoupit jejich důkazní povinnost podle § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu. Ti však důkazní břemeno neunesli. Pochybnosti coby volní kategorii nebylo možné odstranit, když nebyly respektovány závěry provedeního dokazování, a v případě přetrvávání pochybností správní orgány dále dokazování odmítali doplnit. Svou repliku žalobce zakončil s tím, že předložil bezvadné daňové doklady, doložil, že dodavatel potvrzuje, že službu pro žalobce poskytl, což potvrdil také subdodavatel a pracovník předmětné obalovny, doložil, že přijatá zdanitelná plnění svému dodavateli zaplatil a že použil přijaté zdanitelné plnění na svou ekonomickou činnost.
14. U jednání soudu účastníci setrvali na svých návrzích.
15. Soud po zjištění, že žaloba je včasná, podána osobou oprávněnou a že jsou splněny i další podmínky jejího věcného projednání, napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů přezkoumal, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného.
16. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobce dne 22. 12. 2011 podal přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2011 s nadměrným odpočtem ve výši 312400 Kč a dne 25. 1. 2012 podal přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací

období prosinec 2011 s nadměrným odpočtem ve výši 468518 Kč. Dne 25. 4. 2014 zahájil finanční úřad za tato zdaňovací období daňovou kontrolu na DPH.

17. Výzvami ze dne 24. 10. 2014 (č. j. 3921309/14/2109-05400-200648) a 2. 2. 2015 (č. j. 370194/15/2109-60563-200648) finanční úřad vyzval žalobce k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně.
18. V rámci daňové kontroly vznikly finančnímu úřadu pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet DPH v případě plnění za dopravu od společnosti K. ve výši 128 968 Kč v období listopad 2011 a 121 198 Kč v období prosinec 2011 (zpráva o daňové kontrole č. j. 3001257/15/2109-60563-200648, projednaná dne 29. 6. 2015). Dodatečnými platebními výměry finančního úřadu ze dne 30. 6. 2015, č. j. 3059645/15/2109-50523-202246 a č. j. 3059700/15/2109-50523-202246, finanční úřad doměřil žalobci DPH za zdaňovací období listopad 2011 ve výši 128 968 Kč spolu s 20 % penále z doměřené daně ve výši 25 793 Kč a za zdaňovací období prosinec 2011 ve výši 121 198 Kč spolu s 20 % penále z doměřené daně ve výši 24 239 Kč. Proti každému platebnímu výměru podal žalobce dne 21. 7. 2015 odvolání, která doplnil podáními učiněnými dne 14. 8. 2015, 1. 9. 2018 a 7. 9. 2018. Žalovaný o odvoláních žalobce rozhodl společně napadeným rozhodnutím, a to tak, že je zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.
19. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný uvedl, že v rámci odvolacího řízení provedl výslech svědka H., s hodnocením výsledku seznámil žalobce a konstatoval, že výpověď svědka neprokázala tvrzení žalobce, že doprava z obalovny S. byla zajišťována společností K. prostřednictvím firmy A.. Svědek pouze uvedl, že do obalovny jezdil dodavatel K. i A., ale na období, kdy jezdili, si nepamatuje. K námitce, že v řízení byl porušen § 8 odst. 1 a 3 DŘ žalovaný uvedl, že námitka není konkrétní. Skutečnost, že předložené důkazy neprokázaly tvrzení žalobce, nelze klást za vinu správci daně. Tuto námitku žalovaný neshledal důvodnou. Dále žalovaný konstatoval, že žalobce neprokázal, že zdanitelná plnění uvedená na dokladech od společnosti K. z listopadu a prosince 2011 byla uskutečněna tak, jak je na nich deklarováno, neboť neprokázal, že zdanitelná plnění byla uskutečněna právě tou osobou, která je na předložených dokladech uvedena. Nárok na odpočet daně tedy žalobci nevznikl. Žalobce neprokázal, že přijal plnění od dodavatele K.. Pochybnosti správce daně vznikly na základě zjištění, že dodavatel K. nevlastnil v prověřovaném období žádná vozidla a nevykazoval žádnou ekonomickou činnost. Neprokázal, že deklarovaná zdanitelná plnění byla uskutečněna společností K.. Dopravce K. svými záznamy o době řízení vozidla deklaroval, že jezdil ne z obalovny, ale naopak tam dovážel na skládku odpadní materiál. Žalobce také nedoložil žádné relevantní SPZ. Z výpovědí svědků K. a K. vyplývá, že zajišťovali dopravu do obalovny S., kdežto podle žalobcova tvrzení společnost K. pro něj zajišťovala odvoz materiálu z obalovny S. a lomu Z.. Sestavy odběru materiálu z obalovny S. deklarují odběr vozidly různých SPZ, ale jediné v řízení zjištěné SPZ vozidel dopravce A. deklarují jízdy do S. s různým odpadním materiálem. Ze strany žalobce nebyly doloženy žádné SPZ na porovnání údajů. Kromě toho žalobce neprokázal, že přijatá plnění použil ke své ekonomické činnosti, neboť není schopen je přiřadit ke konkrétním zdanitelným plněním. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce nesplnil dvě podmínky stanovené v § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH, přičemž pro odmítnutí nároku na odpočet daně stačí nesplnění jedné z nich.

20. Soud považuje s ohledem na obsah žalobních bodů za nezbytné nejprve stručně shrnout rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Rozsah dokazovaných skutečností rozhodných pro nárok na odpočet DPH na vstupu je vymezen v § 72 odst. 1, větě první zákona o DPH, podle níž má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a v § 73 odst. 1 zákona o DPH, dle které plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Znamená to tedy, že žalobce byl v tomto konkrétním případě povinen tvrdit a prokázat, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době uskutečnění zdanitelného plnění byla plátcem DPH, přijal zboží či služby zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění. Nebylo-li prokázáno, kdo zdanitelné plnění žalobci poskytl, nelze verifikovat, že dodavatel je plátcem DPH, a tedy že žalobci vznikl nárok na odpočet DPH.
21. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností rozhodných pro aplikaci § 72 odst. 1 zákona o DPH nese dle § 92 odst. 3 DŘ daňový subjekt (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 – 70). Z bohaté judikatury NSS pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, část V a), nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86].
22. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných evidencí či účetních záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. *„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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. (...) Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“* [rozsudek NSS č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, část V a)].
23. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, nebo aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím [viz rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100, část IV/e a) a rozsudek ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 – 79]. Z § 92 odst. 5 písm. d) DŘ nelze dovodit, že by správce daně byl povinen prokázat, jak se transakce, jejímž předmětem je vynaložený náklad (přijaté zdanitelné plnění), odehrála. Správce daně tíží důkazní břemeno pouze ve vztahu k existenci pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti účetních záznamů.
24. Soud předně nesouhlasí s námitkou žalobce, že finanční úřad nedostatečně specifikoval pochybnosti ve výzvách k prokázání skutečností pro správné stanovení daně. Ve výzvě ze dne 24. 10. 2014 jsou zcela jasně uvedeny skutečnosti, o kterých má finanční úřad pochybnost. Touto výzvou finanční úřad žalobce vyzval, aby prokázal, že pro něj společnost K. zajišťovala dopravu, s jakou jeho akcí (jakou zakázkou) tato doprava souvisela, odkud a kam se doprava uskutečnila, v případě dopravy materiálu (šterk, písek) od kterého dodavatele se materiál odebíral, že vozidla společnosti K. materiál od

něj odebírala a vyzval žalobce, aby doložil smlouvy a objednávky se společností K. na uskutečnění dopravy. Ve výzvě ze dne 2. 2. 2015 pak finanční úřad žalobce vyzval k prokázání, že společnost K. zajišťovala dopravu, s jakou konkrétní akcí (zakázkou) doprava souvisela, odkud a kam se doprava uskutečnila a jakými konkrétními vozidly a že vozidla společnosti K. na odběrných místech pro něj skutečně materiál odebírala. Ve zprávě o daňové kontrole pak finanční úřad uvedl, že žalobce neprokázal, že k uskutečnění plnění uvedenému na daňových dokladech skutečně došlo tak, jak je na nich uvedeno. Se žalobní námitkou proto nelze souhlasit, neboť z výzev finančního úřadu jednoznačně vyplývá, k prokázání jakých skutečností byl žalobce vyzván. Tento žalobní bod proto není důvodný.

25. Jako nedůvodný soud posoudil rovněž žalobní bod, podle kterého žalobce unesl („přeplnil“) důkazní břemeno. Podle Nejvyššího správního soudu „[s]amotný daňový doklad (faktura), byť by obsahoval všechny zákonné náležitosti, nijak neprokazuje, že fakticky došlo k uskutečnění platby a k plnění uvedenému na faktuře. Takový doklad nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v něm deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2008, č. j. 8 Afs 97/2006-86). Z citovaného rozhodnutí rovněž vyplývá, že daňový subjekt je odpovědný za to, že důkazní prostředky, které předložil, budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení. Nejvyšší správní soud také uvedl, že: „[n]ení-li stěžovatel schopen prokázat tvrzenou skutečnost, nemůže se své důkazní povinnosti zbavit námitkou, že má neexistenci tvrzené skutečnosti prokázat daňový orgán. Takový výklad by byl v rozporu s konstrukcí důkazního břemene v daňovém řízení.“
26. Soud má v souladu s názorem žalovaného za to, že žalobci se nepodařilo prokázat provedení služeb (dopravy) společností K. pro žalobce tak, jak žalobce deklaroval a následně tvrdil. Důkazy, které v daňovém řízení navrhl provést a předložil, byly finančním úřadem a následně žalovaným důvodně zpochybněny s tím, že žalobcova tvrzení neprokazují. Finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole a následně žalovaný svůj názor, proč není možné tyto výdaje považovat za prokázané, dostatečným způsobem zdůvodnili. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí proto zcela jasně plyne, z jakého důvodu není možné uznat nárok žalobce na odpočet DPH. Finanční úřad a žalovaný tedy dostatečným způsobem vyjádřili své pochybnosti a bylo na žalobci, aby předložil jiné, věrohodné důkazy. To však žalobce v dostatečném rozsahu neučinil.
27. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že finančnímu úřadu vznikly pochybnosti o oprávněnosti nároku z přijatých plnění od společnosti K.. Tyto pochybnosti u finančního úřadu přetrvávaly i po reakcích žalobce na uvedené výzvy spočívající v jeho tvrzení o nutnosti nákupu dopravních služeb vzhledem k vysokému objemu zakázek a v předložení účetní sestavy a sestavy odběru materiálu z obaloven S. a V.. Proto finanční úřad přistoupil k výslechu jednatele společnosti K. L. K.. Ten potvrdil spolupráci se žalobcem, pro kterého zajišťoval dopravu subdodavatelsky. Předložil pouze některé z daňových dokladů pro žalobce, obecnou objednávku dopravy na rok 2011, výdajové doklady od žalobce na úhradu daňových dokladů, ručně psané podklady bez přiřazení ke konkrétní fakturaci. Ze záznamů o době řízení vozidla, které předložil, plyne, že dopravce A. deklaruje v měsících listopad a prosinec 2011 řadu jízd z různého místa odjezdu do místa příjezdu S. s přepravovaným nákladem „fréza, beton, recyklát a odpad“. Svědek L. K. k tomu uvedl, že pro žalobce zajišťoval odvoz frézovaného materiálu, zametání a čištění komunikace, odvoz betonu,

výkopků a hlíny. Tato zjištění jsou podle žalovaného v přímém rozporu s tvrzením žalobce, že společnost K. zabezpečovala dopravu sypkých materiálů ze S. a V. na různé stavební akce, přičemž žalobce toto tvrzení dokládal sestavami odběru materiálu ze S..

28. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí dále vyplývá, že finanční úřad provedl rovněž výslech svědka V. K.. Ten potvrdil spolupráci se společností K.. O záznamech předložených svědkem L. K. uvedl, že je vystavovali jeho řidiči a uvedené značky jsou značky jeho vozidel; žalobce nezná. Žalovaný v odvolacím řízení provedl rovněž výslech vedoucího obalovny S. pana F. H.. Jeho výpověď však byla velmi obecná. Prohlásil, že do obalovny jezdily společnost K. i dopravce A., ale nepamatoval si, kdo jezdil v předmětných zdaňovacích obdobích. Žalovaný dospěl k závěru, že skutkový stav zjištěný finančním úřadem a žalovaným je v rozporu s tvrzením žalobce, neboť z provedeného dokazování vyplynulo, že společnost K. neměla v předmětných obdobích nákladní vozidla a dopravce A. dovážel do S. na skládku či recyklaci odpadní materiály. Tyto důkazy jsou v rozporu s tvrzením žalobce, že společnost K. pro něj zajišťovala dopravu materiálu ze S. na různé akce, které však nemohl upřesnit. Podle žalovaného tak uvedené provedené důkazní prostředky nepomohly žalobci unést důkazní břemeno, a žalobce proto neprokázal, že zdanitelná plnění uvedená na daňových dokladech vystavených společností K. byla uskutečněna tak, jak je na nich deklarováno.
29. Podle žalobce tvrzení společnost K. pro něj zajišťovala odvoz materiálu z obalovny S. a lomu Z., což mělo vyplývat z výpovědi L. K.. Uvedenou dopravu z obalovny S. měla pro společnost K. zajišťovat společnost A., což podle žalobce vyplývá z výpovědi V. K.. Podle žalobce pak zjištění dopravy pro žalobce společností K. prostřednictvím společnosti A. potvrzuje rovněž výpověď F. H.. Podle názoru soudu však žalobcem uvedené skutečnosti z těchto výpovědí nevyplývají.
30. L. K. ve své výpovědi (protokol ze dne 18. 2. 2015) potvrdil, že ve 4. čtvrtletí 2011 se žalobcem spolupracoval, že dopravu zajišťoval dodavatelsky. V. K. pak vypověděl (protokol ze dne 15. 6. 2015), že žalobce nezná. Potvrdil, že ve 4. čtvrtletí 2011 obchodoval se společností K. a jednal přitom s L. K.. Společnosti K. poskytl nákladní vozidla, přičemž neví, komu byly služby dále fakturovány. K předloženým záznamům finančním úřadem o době řízení vozidla, bezpečnostních přestávkách a době odpočinku uvedl, že se jednalo o jeho auta a řidiči byli jeho zaměstnanci. Z těchto záznamů předložených dopravcem A. pak jednoznačně vyplývá, že S. je uveden pouze jako „místo příjezdu“. F. H. jako vedoucí provozu na obalovně S. v rámci své výpovědi (protokol ze dne 2. 9. 2015) neuvedl nic, co by prokazovalo žalobcovu verzi skutkových okolností – tvrzení, že společnost K. zabezpečovala dopravu sypkých materiálů ze S. a V. na různé stavební akce. Skutečnosti, které pan H. uvedl, ji naopak zpochybňují,
31. Soud proto ve shodě se žalovaným dospěl k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, které na něj v souladu s výše uvedenými zákonnými ustanoveními přešlo. Uvedené námitky jsou proto podle soudu nedůvodné.
32. Soud dále nesouhlasí s dílčí námitkou žalobce, že se nemohl vypořádat s argumenty finančního úřadu a žalovaného před vydáním napadeného rozhodnutí stran druhu převáženého materiálu a směru přepravy (do, či ze S.). Tyto okolnosti však vyplývají již ze zprávy o daňové kontrole, a nejednalo se tak o žádné nové skutečnosti. Žalovaný

v odůvodnění napadeného rozhodnutí pouze rozvádí argumentaci finančního úřadu, se kterou jinak souhlasí. Tu pak doplňuje o své úvahy a také o hodnocení svědecké výpovědi F. H., která byla provedena v rámci odvolacího řízení. Přitom již v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 14. 9. 2016 žalovaný uvedl, že tento svědek vypovídal velice obecně a neposkytl konkrétní informace, které by umožnily spojit deklarované daňové doklady v konkrétním čase a rozsahu, a pomohly tak prokázat žalobci skutečnosti, které tvrdil. Žalovaný se tak v tomto ohledu nedopustil žádného procesního pochybení, které by mohlo ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí.

33. Žalobce rovněž napadá skutečnost, že žalovaný neprovedl další výpověď svědka L. K.. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyložil, z jakých důvodů považuje takovou výpověď za nadbytečnou. Žalovaný totiž neshledal rozpor mezi výpověďmi všech tří uvedených svědků navzájem, nýbrž shledal rozpor mezi skutečnostmi, které právě z těchto výpovědí vyplývají, a tvrzením žalobce. Soud přitom ve shodě s tímto posouzením uvádí, že toto nejsou pochybnosti, pro které by bylo třeba opakovat výslech již jednou vyslechnutého svědka.
34. Soud se pak meritorně nezabýval námitkami žalobce stran použití zdanitelného plnění pro ekonomickou činnost. Pravdou je, že žalovaný v napadeném rozhodnutí velmi stručně uvádí, že žalobce neprokázal, že přijatá plnění použil v rámci své ekonomické činnosti pro účely vyjmenované v § 72 odst. 1 zákona o DPH, neboť je není schopen přiřadit k žádným konkrétním uskutečněným plněním. Na druhou stranu se nejedná o nosný důvod napadeného rozhodnutí, neboť jak žalovaný, tak finanční úřad se touto otázkou zabývali výhradně v kontextu celého ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH, tedy v souvislosti s neprokázáním přijetí zdanitelného plnění. Žalovaný má přitom pravdu, pokud v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvádí, že pro odmítnutí nároku na odpočet daně, a tedy pro její doměření, postačí nesplnění pouze jedné podmínky. Postačí tak pouze skutečnost, že žalobce neprokázal přijetí deklarovaného zdanitelného plnění. Jak je výše uvedeno, s tímto závěrem žalovaného soud souhlasí, a nepovažuje proto za nutné se v projednávané věci zabývat otázkou použití tohoto plnění v rámci ekonomických činností žalobce.
35. Soud tedy shledal všechny žalobní body nedůvodnými. Z obsahu správního spisu nezjistil žádnou vadu řízení, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky. Zamítl proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
36. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Soud proto rozhodl, že právo na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků.

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.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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 3. září 2019

Olga Stránská, v. r.
předsedkyně senátu