



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., ve věci

žalobce: **M. Š.**
zastoupený advokátkou JUDr. Šárkou Veskovou
sídlem Brněnská 300/31, 500 06 Hradec Králové

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10.11.2017, č.j. 48692/17/5300-21443-701707,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Rozhodnutím žalovaného uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“), kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za období únor 2014 ve výši 75 012 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 15 002 Kč, listopad 2014 ve výši 40 841 Kč a současně

bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 8 168 Kč a červen 2015 ve výši 93 012 Kč. Orgány finanční správy neuznaly nárok žalobce na odpočet DPH za zdanitelná plnění, tj. nákup zboží (stavební materiál, náhradní díly na motocykly, hovězí, vepřové a kuřecí maso), neboť žalobce na základě pochybností, které vznesl důvodně správce daně, neprokázal, že zdanitelná plnění uskutečnili plátcí DPH uvedení na daňových dokladech.

2. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce včasnou žalobu podle § 65 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“). Žalobce předně namítá, že v souladu se zákonem doložil údaje vykázané v daňových tvrzeních daňovými doklady se všemi náležitostmi, tj. zejména označil řádně osobu, tj. včetně identifikačního čísla (tj. Kalendio Business, s.r.o., BLACK TRADE s.r.o.), která uskutečnila zdanitelné plnění, doložil přitom i navazující doklady – úhrada vyúčtované částky, přepravní doklady, výpisy z evidencí. Žalobce dále tvrdí, že všechny požadované skutečnosti žalovanému v průběhu daňového řízení dle jeho výzev prokazoval, k čemuž odkazuje na příslušné daňové doklady a na jeho daňová tvrzení k DPH za příslušná zdaňovací období. Tyto skutečnosti však žalovaný popřel s odkazem na § 73 odst. 1 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Konkrétně se za zdaňovací období února roku 2014 jednalo o deklarovaný nákup střešních panelů, spojovacího materiálu, držáků a sloupů od dodavatele Kalendio Business, s.r.o. (daňový doklad č. 562014), za zdaňovací období listopadu roku 2014 o deklarovaný nákup náhradních dílů na motocykly od dodavatele BLACK TRADE s.r.o. (daňový doklad č. 20140051), za zdaňovací období červen roku 2015 o deklarovaný nákup hovězího, vepřového a kuřecího masa od dodavatele BLACK TRADE s.r.o. (daňový doklad č. 20150062, 20150064, 20150065, 20150066, 20150067, 20150068).
3. Žalobce vytýká žalovanému, že, přestože byla prokázána existence zboží dodaného žalobci, bylo totiž provedeno místní šetření u žalobce, setrval žalovaný na stanovisku, že nebylo prokázáno, kým bylo zboží žalobci skutečně dodáno. Důvodem však bylo nedostatečné šetření správce daně, který se spokojil s tím, že zjistil nekontaktnost některých dodavatelů a přenesl svoji povinnost zjistit daň na žalobce. Žalobce vytýká žalovanému, že správce daně nevyužil ve vztahu k jeho dodavatelům donucovacích prostředků k vynucení jejich součinnosti. Žalobce poukázal na to, že v důsledku zproštění mlčenlivosti u společnosti BLACK TRADE s.r.o. a Alima CZ s.r.o. mohly být z jejich provozní a účetní evidence poskytnuty doklady.
4. Ve vztahu ke zdaňovacímu období za červen 2015 (nákup masa od společnosti BLACK TRADE s.r.o.) žalobce uvedl, že ve svém vyjádření ze dne 24. 2. 2016 na výzvu správce daně předložil přílohy obsahující dokumenty z účetní a provozní evidence společnosti BLACK TRADE s.r.o. a Alima-CZ s.r.o. a další dokumenty ke způsobu zajištění přepravy. Správce daně však v kontrolním zjištění zdůraznil, že nebyly předloženy doklady o pořízení zboží dodatelem žalobce. Žalobce však trvá na tom, že dne 21. 10. 2015 předložil ke všem dodávkám původy zvířat a čísla kusů zvířat s šarží přidělenou v ČR, jednalo se o zvířata pocházející z Polska. Dále byl dne 21. 10. 2015 proveden výslech svědka R. Č., jednatele společnosti BLACK TRADE s.r.o., který za dodavatele označil společnost DRASYS s.r.o., která nebyla kontaktní pro správce daně, tudíž správce daně dovoduje, že obchodní transakce neproběhly tak, jak tvrdil žalobce. Přesto správce daně dovodil, že žalobce neprokázal, že plátcem, který vůči němu uplatnil daň, je na předmětných dokladech uvedený plátec, tj. společnost BLACK TRADE s.r.o. Vzhledem k tomu, že v průběhu odvolacího řízení již nebyl žalobce ohledně tohoto zdaňovacího

období dotazován, zatímco u ostatních zdaňovacích období ano, měl za to, že dostatečně prokázal svá daňová tvrzení vztahující se k zdaňovacímu období červen roku 2015.

5. V podání ze dne 24. 4. 2017 žalobce k výzvě správce daně ze dne 6. 4. 2017 označil důkazy k prokázání tvrzení ve vztahu ke zdaňovacímu období únor a listopad roku 2014. Na základě toho byl dne 11. 5. 2017 proveden výslech pana R. Č., jednatele společnosti BLACK TRADE s.r.o., který potvrdil, že náhradní díly na závodní motocykly byly žalobci dodány a potvrdil vystavení příslušného daňového dokladu. Žalovaný však vyhodnotil výpověď jako nekonkrétní a proto neprokazující původ zboží. K tomu žalobce namítá, že nebyl vzat v potaz časový odstup, když zboží bylo dodáno v roce 2014 a výpověď provedena v roce 2017. Žalobce přitom předložil i další doklad, a to daňové přiznání k DPH společnosti BLACK TRADE s.r.o., evidenci pro účely DPH, daňové doklady, výdajový pokladní o úhradě v hotovosti, přesto vyhodnotil správce daně a žalovaný, že dodání zboží deklarovaným subjektem je neprůkazné.
6. Ve vztahu k plnění za zdaňovací období únor roku 2014 navrhl žalobce výslech svědka pana R. Č., jednatele společnost Kalendio Business, s.r.o., toho se však správci daně ani žalovanému nepodařilo vyslechnout. Tato skutečnost nemůže být žalobci přičítána k tíži, žalovaný nevyužil všechny možnosti k zajištění výsledku uvedené osoby. Žalovaný dovozuje nesplnění povinností žalobcem z nesplnění povinností třetí osobou, přičemž již dne 21. 9. 2017 (Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení) písemně sdělil, že navrhovaný výslech nemůže být důkazem o uskutečnění zdanitelného plnění.
7. Žalobce opětovně zdůraznil, že žalovaný nezpochybnil samotnou existenci zboží a zřejmě ani to, že žalobci bylo zboží dodáno. Žalovaný zpochybňuje, že žalobci dodal zboží právě deklarovaný subjekt, přičemž ze šetření správce daně nevyplývá jiný subjekt, který by měl žalobci zboží dodat.
8. Dle žalobce odmítá žalovaný uznat nárok žalobce na odpočet daně pouze na základě vlastních úvah týkajících se jednání jiných daňových subjektů, např. z toho, že mají sídlo na jiném místě, než skutečně činnost vykonávají. To však dle žalobce nevyvrací realizaci zdanitelného plnění deklarovanými dodavateli.
9. Žalobce má za to, že žalovaný porušil ust. § 2 daňového řádu, podle kterého je jeho povinností správně stanovit daň. Žalobce v tomto ohledu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2014, č.j. 7 Afs 66/2013 -78, podle kterého odpovědnost jedné osoby za daňově relevantní jednání osob jiných nastává pouze v úzkých mantinelech, které musí zákon vždy pozitivně stanovit.
10. Dle žalobce tak skutkový stav, který vzal žalovaný za základ svého rozhodnutí je v rozporu nebo nemá oporu ve spise, proto žalobce navrhl zrušení žalovaného rozhodnutí a rozhodnutí správce daně a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.
11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na skutkových zjištěních a právní kvalifikaci skutkového stavu tak, jak je prezentoval v žalobou napadeném rozhodnutí, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
12. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.r.s.) žalobou napadené rozhodnutí a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Na tomto místě je vhodné připomenout, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je

vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Platí přitom, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (viz např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>). Není přitom smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, což v této věci činí (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47).

13. Krajský soud se v této věci plně ztotožnil se skutkovými a právními závěry žalovaného. Jádrem sporu je nárok žalobce na odpočet DPH v rozhodných zdaňovacích obdobích. Právní úprava nároku na odpočet je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Dle § 72 odst. 1 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňovaných plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu je tato povinnost vykládána tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (viz rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné pouze předložené daňové doklady, ale základem je existence faktického přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. jako N 73/22 Sb. NU 131, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013 – 45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012 – 32).
14. Jelikož nárok na odpočet DPH není odvislý pouze od předloženého formálně správného daňového dokladu, ale také od prokázání fakticky uskutečnění zdanitelného plnění, je důležité rozložení důkazního břemene. Podle § 92 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není přitom vázán jen návrhy daňových subjektů (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (odstavec 3). Vyžaduje-li to 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 (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odstavec 5 písm. c)].

Shodu s prvopisem potvrzuje

15. Dle četné judikatury Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene (shrnuté např. v rozsudku NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38) daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Zároveň nemá povinnost doložit, že údaje o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. 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 i jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti dokládat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (viz např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49).
16. Stěžejní otázka posuzovaného případu tedy spočívá v tom, zda orgány finanční správy prokázaly své pochybnosti a zda se následně žalobci podařilo tyto pochybnosti vyvrátit dostatečným prokázáním jednotlivých tvrzení podstatných pro nárok na odpočet DPH.
17. Je třeba zdůraznit, že žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí na 14 stranách dostatečně podrobně odůvodnil své závěry o tom, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání deklarovaného uskutečnění zdanitelných plnění za uvedená zdaňovací období. Žalovaný totiž uzavřel, že nebylo věrohodně prokázáno, že daňové doklady skutečně vystavili deklarovaní dodavatelé BLACK TRADE s.r.o. a Kalendio Business s.r.o., a že zboží skutečně dodali v rozsahu na dokladech uvedeném. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na to, že správci daně vznikly důvodné pochybnosti, které vyjádřil ve výzvě podle § 92 odst. 4 daňového řádu, tedy bylo na žalobci, aby prokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak jej tvrdil (nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006). Žalovaný objasnil postup ve věci, když připustil, že se prvostupňový správce daně nejprve dopustil procesní vady ve vztahu ke zdaňovacímu období února a listopadu roku 2014, neboť žalobce neseznámil s konkrétními pochybnostmi o daňových dokladech a nevyzval ho k jejich vyvrácení. Ve vztahu ke zdaňovacímu období června roku 2015 tak prvostupňový správce daně učinil již ve výzvě podle § 89 daňového řádu ze dne 20. 8. 2015, čímž byl zahájen postup k odstranění pochybností a následně tak učinil v průběhu daňové kontroly ve výzvě ze dne 12. 10. 2015 podle § 92 odst. 3, 4 daňového řádu. Na pokyn žalovaného proto správce daně ve vztahu k uskutečnění zdanitelných plnění v únoru a listopadu 2014 deklarovaným způsobem sdělil svoje pochybnosti žalobci výzvou ze dne 6. 4. 2017. Konkrétně vyzval žalobce k prokázání toho, že zdanitelná plnění přijal od deklarovaných dodavatelů. Deklarovaná společnost Kalendio Business, s.r.o. totiž uskutečnění zdanitelného plnění v daňovém přiznání neuvedla, přičemž v roce 2013 tato společnost změnila sídlo, předmět podnikání i společníka. Na výzvu ze dne 26. 10. 2015 ohledně obchodní spolupráce s žalobcem nereagovala. Samotný žalobce na místním šetření dne 24. 9. 2015 sice prokázal opravenou střechu objektu (L. čp. X), tedy existenci stavebního materiálu, avšak nebyl schopen popsat navázání a průběh obchodní spolupráce. Stejně tak ve vztahu ke společnosti BLACK

TRADE s.r.o., kdy se jednalo o dodávky náhradních dílů na motocykly, nebyl žalobce schopen popsat způsob navázání a průběh obchodní spolupráce, ani tato společnost na výzvu správce daně ze dne 2. 11. 2015 nereagovala. Tyto okolnosti žalobce nespороval.

18. V reakci na výzvu správce daně ve vztahu ke zdaňovacímu období února a listopadu roku 2014 navrhl žalobce ve svém vyjádření ze dne 24. 4. 2017 provedení výsledku svědka R. Č., který se měl jako zaměstnanec osobně účastnit dodávek od dodavatele Kalendio Business, s.r.o., předložil písemnosti od společnosti BLACK TRADE s.r.o. a žádal o zohlednění svědectví podaného panem R. Č., jednatelem BLACK TRADE s.r.o. Následně žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v doplněném odvolacím řízení písemností ze dne 21. 9. 2017, čímž dle žalovaného došlo k přenesení důkazního břemene na žalobce.
19. Žalobce reagoval podáním ze dne 8. 10. 2017, když uvedl, že ve vztahu k dodavateli Kalendio Business, s.r.o. má pouze nabývací doklady a zakoupené zboží a namítl, jak uvedeno rovněž v žalobě, že žalovaný nevyužil možnosti předvést svědka R. Č. k podání svědecké výpovědi. Žalovaný však zdůrazňuje, že existenci zboží nezpochybňuje a má za to, že jmenovaný by nemohl prokázat původ zboží, neboť v rozhodné době nebyl jednatelem společnosti Kalendio Business s.r.o. Tato společnost je přitom nekontaktní a v přiznání k DPH za zdaňovací období únor roku 2014 uskutečnění zdanitelného plnění pro žalobce neuvedla. Vzhledem k tomu, že vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti podala naposledy za zdaňovací období roku 2013, není zřejmé, zda vůbec někoho v únoru 2014 zaměstnávala. Uvedená společnost žádným způsobem nereagovala na výzvu správce daně doručenou dne 3. 11. 2015, v níž byla vyzvána k uvedení skutečností vztahujících se ke spolupráci s žalobcem v únoru 2014. Z Veřejného rejstříku a ze sbírky listiny bylo zjištěno, že tato společnost sídlí na virtuálním sídle (více jak 300 subjektů) a že jediným společníkem a jednatelem je V. B. z Běloruska, tedy v uvedené době nebyl R. Č. jednatelem společnosti, tím byl od 22. 2. 2013 do 26. 4. 2013. Za popsaného stavu, když žalobce okolnosti zjištěné ohledně společnosti Kalendio Business, s.r.o. nijak nespороval a svědek se ani na opakované předvolání k podání svědecké výpovědi nedostavil, přičemž není prokázáno, zda byl v rozhodném období zaměstnancem uvedené společnosti, jde pouze o tvrzení žalobce, naopak je prokázáno, že již nebyl jednatelem společnosti, nelze žalovanému důvodně vytýkat, že svědka nenechal předvést, tedy nepřistoupil ke zcela výjimečnému donucovacímu prostředku, a přijal závěr o tom, že faktická deklarovaná transakce ve vztahu k dodavateli nebyla prokázána. K použití předvedení nebyla splněna podmínka nutnosti osobní účasti označené osoby podle § 100 odst. 1 daňového řádu, a to zejména s ohledem na pochybnosti o tom, že tato osoba vůbec byla zaměstnancem společnosti Kalendio Business, s.r.o. v předmětném zdaňovacím období. Bylo přitom v možnostech žalobce, aby k prokázání svého tvrzení o faktickém dodavateli nabídl jiné věrohodné důkazy. Není však povinností správce daně mu napovídat v tom směru, o jaké důkazy by se mělo jednat. Je ale zřejmé, že žalobce měl nabídnout důkazy těsněji personálně a časově svázané s deklarovaným dodavatelem a s předmětným zdaňovacím obdobím (např. tehdejší jednatel společnosti).
20. K dodání náhradních dílů v listopadu 2014 společností BLACK TRADE s.r.o. žalovaný uzavřel, že svědecká výpověď pana R. Č. ze dne 11. 5. 2017 toto dodání žalobci neprokázala, neboť svědek nebyl schopen popsat, zda se jednalo o nové či použité náhradní díly, zda je měl vůbec na skladě, neznal jejich dodavatele, nevěděl, zda byla uzavřena kupní smlouva a jak bylo zboží dopravováno (viz bod 44 žalovaného rozhodnutí). To, že

uvedený svědek nebyl schopen konkrétně reagovat na otázky správce daně, nevěděl, s kým byl konkrétně obchod sjednán, zda se jednalo o nové a skladované náhradní díly, zda byla uzavřena kupní smlouva ani, jak byly dopravovány, a to přesto, že osobně obchody zajišťoval, má soud za prokázané protokolem o výsledku svědka č.j. 832721/17/2801-60561-603897 ze dne 11. 5. 2017. Svědek sám ani k obchodování náhradních dílů s žalobcem nic neuvedl, ač mu k tomu byla dána možnost. Aniž by sám uvedl, od koho byly náhradní díly nakoupeny, pouze potvrdil na základě dokladu od dodavatele Chitera s.r.o., předloženého žalobcem, že náhradní díly byly zakoupeny od tohoto dodavatele, tato okolnost však nebyla ověřena, resp. nebylo prokázáno, zda tato společnost skutečně daňový doklad vydala a zda zboží fakticky dodala. Ostatně společnost Chitera s.r.o. podala až dodatečné daňové přiznání na DPH z tohoto obchodního případu, a to dne 22. 12. 2015, ačkoliv důvody pro dodatečné podání daňového přiznání byly dle tohoto přiznání zjištěny dne 2. 1. 2014. Jestliže tedy žalovaný vyhodnotil tuto svědeckou výpověď jako neprůkaznou ve vztahu k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, je jeho hodnocení této svědecké výpovědi dle krajského soudu plně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Svědek totiž nebyl schopen potvrdit žádnou konkrétní okolnost, která by vypovídala o uskutečnění konkrétního zdanitelného plnění, toliko trval na tom, že společnost BLACK TRADE s.r.o. uvedené zboží žalobci prodala, a to přesto, že na druhou stranu uváděl, že si již na obchodní transakce nepamatuje. Stejně tak závěr žalovaného o účelovém předložení účelově vystaveného dokladu společností Chitera s.r.o., která navíc má pouze virtuální sídlo (na uvedené adrese sídlí více jak 2 000 subjektů) je v souladu s tím, co vyšlo najevo ze svědecké výpovědi, tedy s tím, že sám svědek tuto společnost neoznačil, přičemž DPH z tohoto plnění bylo uplatněno až dodatečným daňovým přiznáním. Žalovaný proto správně uzavřel, že tato svědecká výpověď je pro svoji nekonkrétnost zcela neprůkazná ve vztahu k tvrzení žalobce, že mu bylo uvedené zboží dodáno právě společností BLACK TRADE s.r.o. Žalovaný přitom správně odkázal na rozsudek NSS ze dne 4.4.2013, č.j. 1 Afs 102/2012-54, podle kterého: *„je zcela na odpovědnosti daňového subjektu, aby byl s to unést důkazní břemeno ve vztahu k přijetí zdanitelných plnění po celou dobu trvání lhůty pro vyměření, resp. doměření daně.“* Kromě toho společnost BLACK TRADE s.r.o. nereagovala na výzvu správce daně doručenou dne 3. 11. 2015, aby se tato společnost vyjádřila ke spolupráci s žalobcem v listopadu 2014. I tato skutečnost podporuje správnost závěru, že deklarovaný dodavatel nebyl faktickým dodavatelem náhradních dílů žalobci ve zdaňovacím období listopad roku 2014. Lze tedy uzavřít, že žalobce prokazoval uskutečnění zdanitelného plnění toliko formálními doklady (viz bod 47 žalovaného rozhodnutí – řádné a dodatečné daňové přiznání deklarovaného dodavatele za zdaňovací období listopad roku 2014, evidence DPH, příslušný daňový doklad ze dne 28. 11. 2014, výdajový pokladní doklad ze dne 28. 11. 2014 o úhradě v hotovosti, daňový doklad ze dne 17. 11. 2014 za nákup náhradních dílů od společnosti Chitera s.r.o.), neprokázal však fakticitu uskutečnění zdanitelného plnění. Vzhledem k tomu, že měl správce daně důvodné pochybnosti o fakticitě deklarovaného dodavatele a vzhledem k tomu, že žalobci se nepodařilo prokázat jiným způsobem faktický průběh deklarované obchodní transakce (údaje dle § 29 zákona o DPH), pak je to právě žalobce jako daňový subjekt, který v tomto směru neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu, zatímco správce daně jej unesl ve vztahu k prokázání důvodných pochybností podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalovaný přitom správně odkázal na rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2005, č.j. 1 Afs 5/2005-58., podle kterého: *„Neunesení*

důkazního břemene žalobcem neznamená, že správce daně má povinnost sám vyhledávat důkazy.“

21. K dodání deklarovaného nákupu masa od společnosti BLACK TRADE s.r.o. ve zdaňovacím období červen roku 2015 se žalovaný ztotožnil s hodnocením přijatým prvostupňovým správcem daně, jak vyplynulo ze zprávy z daňové kontroly. Důvodné pochybnosti o fakticitě uskutečněného zdanitelného plnění přitom správce daně sdělil žalobci výzvou ze dne 12. 10. 2015, když uvedl, že dle přepravních dokladů, jejichž předložení není sporováno, avšak tyto neprokazují přímého dodavatele žalobce, naopak prohlubují pochybnosti o společnosti BLACK TRADE s.r.o. jako o přímém dodavateli žalobce, neboť mezi polskými dodavateli byl zjištěn polský dodavatel masa K. L., který na dokladech neuvedl platné daňové identifikační číslo zahraničního dodavatele a dále, že další polský dodavatel a přepravce EVITA nebyl v polském obchodním ani v živnostenském rejstříku dohledán. Společnost BLACK TRADE s.r.o. přitom v prvním ani ve druhém čtvrtletí roku 2015 nevykázala pořízení zboží z jiného členského státu. Tedy správci daně vznikly důvodné pochybnosti o tom, kdo byl reálným dodavatelem masa pro žalobce. Správce daně provedl dne 21. 10. 2015 výslech svědka R. Č., jednatele společnosti BLACK TRADE s.r.o. Podle uvedeného svědka je přímým dodavatelem společnosti BLACK TRADE s.r.o. společnost DRASYS s.r.o., která však na výzvu správce daně ze dne 30. 10. 2015 k předložení dokladů a evidencí o pořízení masa z Polska za zdaňovací období červen roku 2015 nereagovala. Správce daně uzavřel, že není prokázáno, že společnost BLACK TRADE s.r.o. je přímým dodavatelem masa pro žalobce, neboť společnost BLACK TRADE s.r.o. neprokázala pořízení masa od údajného dodavatele DRASYS s.r.o., ani jedna ze společností nikdy nezajišťovala dopravu, ta má být již v ceně masa a zajišťují ji polští dodavatelé, maso je naloženo v Polsku a vyskladněno až přímo u žalobce, což je ve vztahu k dodavateli z Polska až třetí odběratel v řadě (po DRASYS s.r.o. a po BLACK TRADE s.r.o.), všechny platby měly proběhnout v hotovosti a v den dodání zboží žalobci, jednatel BLACK TRADE s.r.o. ne vždy prováděl kontrolu váhy a kvality masa (podrobně viz zpráva o daňové kontrole na DPH za zdaňovací období červen roku 2015 - str. 7). Správce daně proto uzavřel, že není prokázáno, že reálným dodavatelem zboží je plátce uvedený na dokladech, tj. společnost BLACK TRADE s.r.o. Za daného důkazního stavu, kdy bylo maso vyskladňováno přímo v prostorách pronajatých žalobcem od společnosti Alima CZ s.r.o., avšak mělo přejít k žalobci od polského dodavatele přes dva obchodní partnery, když tito nebyli schopni prokázat původ zboží, je závěr správce daně aprobevovaný žalovaným o neprůkaznosti reálného dodavatele masa pro žalobce plně důvodný a odpovídá skutkovým zjištěním správce daně. V podrobnostech o nesrovnalostech v přepravních dokladech odkazuje soud na zprávu o daňové kontrole, která byla s žalobcem projednána dne 26.7.2016. V této zprávě o daňové kontrole je rovněž citována reakce žalobce na dotaz, proč neodebírá maso přímo od polských dodavatelů: „Protože jsem čestný a dodávky jsou dávno domluvené. Pro maso si jen dojednu, maso v Polsku neplatím, papírově to vše jde přes Drasys a Black Trade.“ Ani tato reakce, kterou žalobce nespороval, neprokazuje reálnost společnosti BLACK TRADE s.r.o. jako faktického dodavatele žalobce, spíše naopak v kontextu shora uvedených skutečností potvrzuje důvodnost pochybností správce daně. Jinak řečeno, důkazní břemeno v tomto směru tížilo žalobce jako daňový subjekt, nikoliv správce daně. Žalobce však důkazní břemeno k prokázání fakticity plnění ve vztahu ke skutečnému dodavateli neunesl. V této souvislosti je bez vlivu ta okolnost, že žalobce předložil ke všem dodávkám původy zvířat a

čísla kusů zvířat s šarží přidělenou v ČR, neboť není sporován původ zvířat, nýbrž jejich přímý dodavatel žalobce.

22. Krajský soud shrnuje, že zatímco správce daně prokázal pochybnosti o tvrzeních žalobce jako daňového subjektu v souladu s ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, žalobce neprokázal ve vztahu k deklarovaným dodavatelům fakticitu plnění, tedy neprokázal, že deklarovaní dodavatelé jsou těmi dodavateli, od kterých žalobce předmětné zboží nakoupil. V této souvislosti není relevantní to, že správce daně existenci zboží nesporeoval. Aby mohl být uznán nárok daňového subjektu na odpočet DPH podle § 73 zákona o DPH, musí daňový subjekt prokázat nejen existenci zboží, ale rovněž fakticitu průběhu obchodní transakce, jak již uvedeno shora.
23. V daňovém řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c/, § 92 odst. 3 daňového řádu, viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125), tzn., že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, č.j. 31 Ca 62/2002 - 25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS). Žalobce též prokazuje skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (viz např. odstavec 21 odůvodnění rozsudku NSS ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40). Dále platí, že není povinností správce daně poučovat daňový subjekt o tom, jakými konkrétními důkazními prostředky má prokazovat svá tvrzení, popř. skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (viz např. rozsudek NSS ze dne 5. 4. 2018, č. j. 1 Afs 456/2017 - 39, bod 19). Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže výše uvedené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (viz např. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 - 84). Jinými slovy, nesplní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost v řízení před daňovým orgánem, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži tohoto orgánu. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal (viz např. rozsudek NSS ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 55/2017 - 33, bod 29). Současně není povinností správce daně, aby opakovaně vyzýval daňový subjekt k prokázání totožných skutečností, k jejichž prokázání je povinen již ze zákona a k jejichž prokázání byl správcem daně řádně vyzván, zvláště když již první výzva byla perfektní, jak tomu bylo v projednávané věci ve vztahu k prokázání faktického dodavatele za zdaňovací období červen roku 2015. Správce daně ani není povinen vyzývat daňový subjekt k předložení dalších důkazních prostředků, pokud důkazní prostředky již daňovým subjektem předložené neshledá způsobilými k prokázání ve výzvě vymezených skutečností (viz rozsudek NSS ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004-71). Opačný výklad by vedl k nekonečnému dialogu mezi daňovým subjektem a správcem daně, a proto je třeba jej s použitím argumentu *per reductionem ad absurdum* odmítnout. Žalovaný proto nebyl povinen vyzývat žalobce opětovně k prokázání faktického dodavatele za zdaňovací období červen roku 2015, jak se žalobce mylně domnívá.
24. Žalobce má sice pravdu v tom, že daňový subjekt svá tvrzení prokazuje primárně povinnou evidencí, účetními záznamy, a podobně. Žalobce však již přehlíží, že dle rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 22. 7. 2015, č. j.

1 Afs 103/2015 – 39, který odkazuje na rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124) týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení účetní evidence daňového subjektu postačí, dokud správce daně nepředloží důvodné pochybnosti, že evidence neodpovídá skutečnosti, což se v projednávané věci stalo. Potom je daňový subjekt povinen unést důkazní břemeno, že deklarované skutečnosti opravdu nastaly (podrobněji k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení viz rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 – 32, bod 30). Žalobce se proto nemůže úspěšně bránit odkazem na vyplnění veškerých náležitostí v daňových dokladech, neboť tyto jsou v důsledku důvodných pochybností správce daně pouze formální a tedy ve vztahu k údajům na nich uvedeným neprůkazné. V dané věci však žalobce toto důkazní břemeno neunesl, jak popsáno shora. Žalovaný přitom nevytýkal žalobci absenci údajů na daňových dokladech, jak tvrdí žalobce v žalobě, nýbrž daňové doklady na základě důvodných pochybností o pravdivosti údajů o dodavatelích označil za toliko formální a neprůkazné, jak jednoznačně vyplývá z jeho rozhodnutí (např. bod 3 žalovaného rozhodnutí).

25. Důvodná není ani námitka žalobce vznesená při jednání soudu, totiž že výdaj za zboží byl uznán pro účely daně z příjmů. Ve vztahu k DPH je totiž podstatné, zda daňový subjekt prokáže faktického dodavatele, který je plátcem DPH. K tomu lze odkázat na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, která 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 (viz 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 správní soud k identifikaci dodavatele zboží či poskytovatele služeb uzavřel, že: *„Daňový 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.“* Nejvyšší správní soud v řadě rozsudků upřesňuje, že se musí jednat o plátce deklarovaného na daňovém dokladu (viz rozsudek ze dne 25. 3. 2015, č. j. 8 Afs 112/2014 – 43 či ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 90/2013 – 36).
26. S ohledem na uvedená zjištění v daňovém řízení a s ohledem na právní úpravu a uvedenou judikaturu dospěl krajský soud po přezkumu napadeného rozhodnutí v rámci žalobcem uplatněných žalobních bodů k jednoznačnému závěru, že žaloba není důvodná a proto ji dle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
27. Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 nejblíže 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.

Pardubice 17. října 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu