



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Jany Volkové ve věci

žalobce: **P. J.**
bytem R. 25, Š.
zastoupený advokátem Mgr. Petrem Hasalou
sídlem Radniční 13, Šumperk

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2016, č. j. 56962/16/5300-21443-711868, ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

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

Odůvodnění:

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 25. 4. 2016 platební výměr č. j. 876966/16/3109-50521-802525, kterým žalobci za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2015 vyměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši vlastní daně 36 229 Kč. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a rozhodnutí správce daně potvrdil.
2. Žalobce v daňovém přiznání uplatnil nárok na odpočet DPH ve výši 59 942 Kč z přijatých zdanitelných plnění (napájecí zdroje) od společnosti C. s. r. o., které následně prodal odběrateli Ing. K. Správce daně stran uvedených plnění vydal výzvu k odstranění pochybností. I přes provedené dokazování však následně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že by předmětné zboží pořídil od deklarovaného dodavatele. Žalovaný se se závěrem správce daně ztotožnil a dospěl k závěru, že žalobce nesplnil hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet daně podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, tj. neprokázal, že k přijetí zdanitelného plnění došlo tak, jak bylo uvedeno na daňovém dokladu, konkrétně že předmětná zdanitelná plnění přijal od osoby uvedené na daňovém dokladu.
3. Žalobce žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě požadoval zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Konkrétně namítal, že:
 - a) i při pochybnostech o postupu správce daně a přenosu důkazního břemene prokázal, že od dodavatele zboží nakoupil, když předložil dodavatelem vystavené daňové doklady, a prokázal i existenci zboží, kterou žalovaný ani nezpochybňoval. Správce daně dále nezpochybnil přiznání k DPH za následné období (leden a únor 2016), kdy žalobce rovněž obchodoval s předmětným dodavatelem;
 - b) ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 9. 2. 2016 správce daně uvedl, že dodavatel neplní své daňové povinnosti, proto má pochybnost o jím uplatněném nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění na základě jím doložené fakturace od této společnosti. Odůvodnění rozhodnutí o doměření DPH pro neodstranění pochybností však s pochybnostmi vymezenými ve výzvě nekoresponduje. Správce daně sankcionoval žalobce proto, že dodavatel údajně neplnil své daňové povinnosti, avšak rozhodnutí odůvodnil tím, že žalobce neprokázal nabytí zboží od předmětného dodavatele. Tuto vadu řízení žalovaný neodstranil;
 - c) žalobce poskytl součinnost i nad rámec uvedené výzvy k odstranění pochybností, neboť tato neobsahovala žádné pochybnosti směrem k žalobci. Žalobce předložil formálně bezvadný daňový doklad a prokázal existenci i rozsah předmětného plnění, správce daně však neučinil žádné zjištění na straně předmětného dodavatele, které by daný obchodní případ zpochybňovaly, toliko ve výzvě konstatoval, že dodavatel neplní své blíže nespécifikované daňové povinnosti. Taková výzva je zjevným zneužitím práva správcem daně a nemohlo na jejím základě dojít k přenosu důkazního břemene. ZDPH ani jiný předpis nezakotvují právo ani povinnost požadovat po obchodních partnerech průkaz plnění jejich daňových povinností a obchodní partner nemá možnost se takové informace dovědět jinak. Porušování povinností ze strany dodavatele není ze zákona považováno za překážku obchodování ani práva daňového subjektu na odpočet. Zákon naopak umožňuje správci daně informovat obchodní partnery formou institutu nespolehlivého plátce DPH, což se však nestalo. Pochybení daňového orgánu nelze na daňový subjekt přenášet;

- d) tvrzení žalovaného, že má daňový subjekt ověřovat totožnost statutárních orgánů obchodního partnera z obchodního rejstříku a osob, s nimiž jedná, ze zákona nevyplývá. Dle § 430 a 431 o. z. podnikatele zavazuje každá osoba, která jedná jeho jménem a z pohledu hmotného práva je nerozhodné, zda jde o statutární orgán, zaměstnance či obchodního zástupce;
- e) nepřiznání nároku na odpočet DPH je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, postup správních orgánů byl však přesně opačný. Dále odkázal na závěry uvedené v rozsudku SDEU ve věci C-80/11 a C-142/11 M. a D.
4. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Uvedl, že ve výzvě ze dne 9. 2. 2016 sdělil žalobci zcela konkrétní pochybnosti spočívající v tom, že zdanitelná plnění tvrzená žalobcem nemohla být ověřena, neboť dodavatel žalobce neplní své daňové povinnosti. Pokud totiž dodavatel neplní své daňové povinnosti, tj. daň nepřiznává, neplní a není kontaktní, nelze předmětná zdanitelná plnění ověřit, jsou povinnosti na straně správce daně zcela důvodné a konkrétní. Žalobce mohl pochybnosti správce daně odstranit předložením jiných důkazních prostředků, které je povinen si dle judikatury ve vlastním zájmu shromažďovat pro případ nutnosti prokázání splnění podmínek pro uplatnění práv a povinností dle ZDPH i nad rámec svých obchodních potřeb. Dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011-117, podle něhož je v konkrétní věci vždy třeba zkoumat nejen to, zda výzva správce daně byla či nebyla způsobilá informovat daňový subjekt o pochybnostech správce daně, ale i to, zda daňový subjekt byl či nebyl schopen vzhledem k jejímu obsahu adekvátně reagovat a zda tak fakticky učinil. Žalobce na předmětnou výzvu reagoval tak, že z jeho jednání bylo patrné, že zcela pochopil, jaké pochybnosti a ohledně jakých zdanitelných plnění správce daně pojal. Výzvou k odstranění pochybností tak bylo důkazní břemeno na žalobce, který je však v rámci postupu k odstranění pochybností neunesl. Závěr správce daně uvedený v protokolu o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 22. 4. 2016, na nějž ve svém odůvodnění odkazuje platební výměr v tom smyslu, že žalobce neprokázal, že by zdanitelné plnění pořídil od deklarovaného dodavatele, tak zcela koresponduje s pochybnostmi uvedenými ve výzvě k odstranění pochybností. Fakticita zdanitelného plnění totiž ještě neznamená, že předmětné zdanitelné plnění bylo přijato od osoby uvedené na daňovém dokladu. Žalovaný nerozporuje, že nepřiznání nároku na odpočet DPH je výjimkou ze zásady, kterou tento nárok představuje, nicméně z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu, stejně jako SDEU, vyplývá, že nárok na odpočet daně lze nepřiznat v případech, že daňový subjekt neprokáže, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak bylo formálně deklarováno na daňových dokladech. Rozsudek SDEU ve spojené věci C-80/11 a C-142/11, jehož se žalobce dovolává, se týkal případu, kdy daňový subjekt splnil formální i hmotněprávní podmínky k uplatnění nároku na odpočet daně.
5. Při jednání soudu žalobce zdůraznil, že správce daně postupoval formalisticky. Pochybnosti ve výzvě ze dne 9. 2. 2016 formuloval zcela obecně jako neplnění daňových povinností dodavatelem, tudíž nelze dovodit důvodnost takové výzvy. I přes nedostatek prvotní výzvy má však žalobce za to, že splnil vše, co po něm správce daně vyžadoval a co bylo v jeho reálných silách doložit. Dále uvedl, že nelze souhlasit se závěrem žalovaného o nestandardním průběhu předmětných obchodních transakcí, neboť je běžné a možné uzavření smlouvy v ústní podobě a je běžné, že za společnosti jednájí různé osoby v různých postaveních. Nestandardní nebylo ani místo předání zboží. Nejedná se o předání zboží „o půlnoci na hřbitově“, nýbrž o předání zboží z auta do auta na parkovišti. Ve

vztahu k dodavateli C. s. r. o. schází zjištění o plnění či neplnění daňových povinností v prosinci 2015. Statut spolehlivého plátce daně byl dodavateli odňat až v březnu 2016. Z relevantní judikatury NSS se dovolává zejména závěrů uvedených v rozsudcích sp. zn. 1 Afs 30/2017 a 4 Afs 58/2017. Žalobce nemohl tušit, že dodavatelská společnost nebude plnit své daňové povinnosti a prověřování této skutečnosti po něm nelze spravedlivě požadovat.

6. Žalovaný při jednání uvedl, že důkazní břemeno na žalobce přešlo tím, že správci daně nebylo umožněno prověřit a spárovat předmětné obchodní transakce s daňovou evidencí dodavatele, neboť bylo zjištěno, že je obchodní partner žalobce nekontaktní, nepřiznává a neodvádí daň. Ačkoliv ve výzvě z 9. 2. 2016 není konkretizováno, jaké doklady jsou přesně po žalobci vyžadovány, je zřejmé, že správce daně požadoval prokázání, že na dokladech uvedená zdanitelná plnění realizoval na těchto dokladech deklarovaný dodavatel. Pokud by dodavatel plnil své daňové povinnosti, zřejmě by k projednávání věci nedošlo, což však neznamená, že správce daně nebyl oprávněn vyžadovat prokázání faktického uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění po žalobci. Otázka přechodu důkazního břemene je v napadeném rozhodnutí podrobně zdůvodněna. Při jednáních správce daně sdělil žalobci z jakých skutečností dovozuje přetrvávání jeho pochybností – neexistence původně tvrzené smlouvy, neexistence objednávek, platby vyšších částek v hotovosti či předávání zboží na parkovišti.
7. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
8. Stěžejní žalobní námitkou v posuzované věci je nedostatečnost výzvy ze dne 9. 2. 2016, jíž byl zahájen postup k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“). Výzva dle žalobce obsahovala zcela obecné konstatování, že jeho dodavatel neplní své daňové povinnosti, tudíž nebyla pro svou nekonkrétnost způsobilá přivodit přenesení důkazního břemene ze správce daně na žalobce, neboť správce daně své pochybnosti řádně nevyjádřil, natož aby je prokázal.
9. Postup k odstranění pochybností je postupem při správě daní, jímž mají být odstraňovány pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení, dodatečného daňového tvrzení nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Postup k odstranění pochybností se zahajuje vydáním výzvy. Tu je třeba považovat za rozhodnutí ve smyslu § 101 d. ř., proti němuž však není přípustné odvolání (viz § 109 odst. 2 d. ř.). Zákonost výzvy lze tedy zpochybnit až v souvislosti se samotným rozhodnutím o vyměření daně.
10. Podle § 89 odst. 1 d. ř. *má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.*
11. Podle odst. 2 téhož ustanovení *ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.*

12. Správci daně je uložena povinnost formulovat ve výzvě pochybnosti, které má daňový subjekt odstranit, jasným, konkrétním a určitým způsobem. Na daňovém subjektu pak je, aby tyto konkrétně uvedené pochybnosti vyvrátil a prokázal správnost, pravdivost a úplnost svých daňových tvrzení. Následně musí správce daně po provedení důkazních prostředků jasně a srozumitelně oddělit ty dříve sporné skutečnosti, u nichž pochybnosti byly odstraněny, a konkrétně uvést důvody, pro které na jiných pochybnostech i nadále trvá a o nichž se pak eventuálně má vést další dokazování. Obsah výzvy tedy musí poskytovat daňovému subjektu jasný návod k tomu, co z údajů obsažených v daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení nebo v přiložených listinách má správci daně konkrétně vysvětlovat nebo prokazovat. Musí z ní být srozumitelné, co má daňový subjekt učinit, vysvětlit doložit, prokázat nebo opravit.
13. Uvedené náležitosti výzvy zahajující postup k odstranění pochybností je třeba dle názoru soudu vykládat též v souvislosti s problematikou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení mezi správce daně a daňový subjekt a vymezením hmotněprávních podmínek pro odpočet DPH.
14. Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou Nejvyššího správního soudu. Lze odkázat např. na rozsudek ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, ze kterého vyplývá, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat, co sám tvrdí. V rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaném pod č. 1572/2008 Sb. NSS, uvedl Nejvyšší správní soud, že *daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně.*
15. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 16.7.2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).
16. Ve vztahu k DPH uvedl Nejvyšší správní soud v bodě 42 rozsudku ze dne 5. 9. 2012, č. j. 1 Afs 58/2012 - 12: *z konstantní judikatury Ústavního soudu vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem (ve smyslu § 73 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu [srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (N 73/22 SbNU 131), <http://nalus.usoud.cz>].“*
17. Z uvedených závěrů vyplývá, že správce daně je oprávněn kdykoli v souladu s § 92 odst. 4 d. ř. vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, tj. v případě posuzování splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH dle § 73 odst. 1 ZDPH vyzvat daňový subjekt k prokázání toho, že k uskutečnění

zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Nejedná se přitom o přechod důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt, nýbrž stále o plnění primární důkazní povinnosti daňového subjektu, jak zdůvodnil v odst. 16 rozsudku ze dne 3. 2. 2016, č. j. 10 Afs 192/2014-42 Nejvyšší správní soud.

18. V praxi pochopitelně nelze z důvodu personálních a materiálních kapacit správců daně podrobit kontrole každý daňový doklad každého plátce daně, proto správci daně vyzývají k prokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění zejména ty plátce daně, v jejichž případech již existují určité primární pochybnosti o tom, že na daňovém dokladu uvedené zdanitelné plnění nebylo fakticky uskutečněno, popř. nebylo uskutečněno tak, jak je na dokladu deklarováno. Zpravidla pak tyto pochybnosti pramení ze zjištění o nesplnění daňových povinností některým z článků řetězce dodavatelsko odběratelských vztahů.
19. V posuzované věci správce daně ve výzvě ze dne 9. 2. 2016 uvedl, že při šetření za účelem ověření nároku na odpočet DPH za 4. čtvrtletí 2015 zjistil, že dodavatel C. s. r. o. neplní své daňové povinnosti, proto má správce daně pochybnosti o nároku na uplatněný odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění na základě žalobcem doložené fakturace od této společnosti. V návaznosti na to pak správce daně vyzval žalobce, aby k prokázáním pravdivosti a průkaznosti vykázaného odpočtu DPH na vstupu na základě přijatých zdanitelných plnění od dodavatele C. s. r. o. doložil další důkazní prostředky prokazující, že tato vykazovaná přijatá zdanitelná plnění byla uskutečněna deklarovanou společností. Správce daně konkrétně požadoval, aby žalobce doložil doklady o úhradách, objednávky zboží, sdělil, s kým za dodavatelskou společnost jednal a uzavíral obchodní případy, kdy jednání probíhala, kdo zboží dopravoval, kde bylo skladováno a jak získal kontakty na tuto společnost.
20. Z textu této výzvy je tedy zřejmé, že správce daně zcela jasným, konkrétním a určitým způsobem vyjádřil, jaké pochybnosti v posuzované věci vyvstaly, tj. pochybnosti o tom, zda byla přijatá zdanitelná plnění realizována společností C. s. r. o. nedostatky má žalobce odstranit. Vyjde-li pak krajský soud ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2016, č. j. 10 Afs 192/2014-42, vyhovuje tato výzva požadavkům určitosti zcela, neboť se jedná o výzvu týkající se uplatněného nároku na odpočet DPH, k němuž je třeba, aby daňový subjekt prokázal nejen existenci bezvadného daňového dokladu, nýbrž i fakt, že přijal na dokladu uvedené zdanitelné plnění v rozsahu, který je na dokladu uveden a od na dokladu uvedeného plátce daně. Podrobné sdělování a prokazování toho, jaké konkrétní daňové povinnosti nesplnila společnost C. s. r. o., tedy nebylo povinností správce daně.
21. Krajský soud má však za to, že i při odlišném výkladu ustanovení § 92 d. ř., týkajícího se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, by nemohl dospět k závěru o tom, že případné vady předmětné výzvy by mohly mít jakkoli vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Odlišný výklad spočívá ve východisku, že daňový subjekt svou primární důkazní povinnost dle § 92 odst. 3 d. ř. bezesbýtku splní již předložením perfektního daňového dokladu a chce-li správce daně údaje na těchto dokladech uvedené zpochybnit, musí své pochybnosti o věrohodnosti či pravdivosti těchto údajů daňovému subjektu jednoznačně sdělit a existenci těchto pochybností dle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. prokázat. Tento výklad zřetelně zvolil sám správce daně, neboť již tím, že předmětnou výzvu vydal s odkazem na § 89 odst. 1 d. ř., dal jasně najevo, že jde o výzvu k odstranění pochybností a že tedy nějaké pochybnosti již panují. Stejný výklad pak potvrdil i žalovaný

v žalobou napadeném rozhodnutí (viz obšírná pasáž na str. 3-6 týkající se právního základu).

22. V případě přiklonění k uvedenému výkladu by výzva ze dne 9. 2. 2016 nemohla z hlediska požadavku její určitosti obstát, neboť zdůvodnění, z jakého pramene pochybnosti správce daně vyvěrají (neplnění daňových povinností společností C. s. r. o.) je zcela obecné a pro žalobce nepřezkoumatelné. Správce daně žalobci nesdělil, o jaké daňové povinnosti se má jednat, zda tyto mají věcnou a časovou souvislost s přezkoumávaným zdaňovacím obdobím, ani v jakém smyslu jejich neplnění zpochybňuje věrohodnost žalobcem předložených faktur. Žalovaný sice v odst. 16 napadeného rozhodnutí odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu, podle nichž mohou pochybnosti stran zdanitelného plnění pramenit např. z neověřitelnosti jejich uskutečnění u dodavatele, který je nekontaktní nebo není k dispozici jeho účetnictví, avšak při aplikaci tohoto obecného závěru na konkrétní posuzovanou věc opomněl fakt, že správce daně neuvedl, že by byla společnost C. s. r. o. nekontaktní ani nebylo k dispozici její účetnictví, tudíž nebylo možné spárovat nárokový odpočet daně na vstupu a daň na výstupu u této osoby, nýbrž pouze obecně uvedl, že si společnost C. s. r. o. neplní daňové povinnosti.
23. Samotnou výzvu však nelze dle judikatury soudů rozhodujících ve správním soudnictví posuzovat izolovaně a odhlédnout od toho, jakým způsobem na tuto výzvu reagoval daňový subjekt a jakým způsobem dále postup k odstranění pochybností pokračoval.
24. V rozsudku ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011 – 117, na který odkázal žalovaný ve vyjádření k žalobě, Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„pro zákonný průběh vytýkácího řízení je podstatná rovněž součinnost správce daně a daňového subjektu“*. Za nepřípustně formální označil *„přístup, který by vedl ve všech případech ke zrušení rozhodnutí, pokud pochybnosti správce daně nejsou popsány v maximální míře již v okamžiku zahájení vytýkácího řízení, aniž by soud zohledňoval, zda a jak daňový subjekt následně reagoval a jakým způsobem se dále vyvíjelo vytýkácí řízení.“* Ačkoli se tyto závěry týkaly vytýkácího řízení, jsou dle názoru krajského soudu zcela použitelné i pro postup k odstranění pochybností dle § 89 a násl. d. ř. Povaha postupu k odstranění pochybností je založena na komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem, jejímž předmětem je právě ona pochybnost a skutkové okolnosti, s nimiž je spojena. proto také Nejvyšší správní soud ve své judikatuře připustil, že vadné zahájení tehdejšího vytýkácího řízení bylo možné za určitých okolností v jeho průběhu napravit, pokud správce daně své konkrétní pochybnosti daňovému subjektu dodatečně sdělí a dá mu příležitost je rozptýlit (viz např. rozsudky nebo ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005 – 70, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, č. 1350/2007 Sb. NSS, ze dne 30. 9. 2010, č. j. 9 Afs 46/2010 – 227, nebo ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012 – 35). Samotné vadné zahájení vytýkácího řízení, dnes postupu k odstranění pochybností, proto není nikterak pro jeho další průběh a zákonnost fatální, a ačkoli výzva k odstranění pochybností, již se tento postup zahajuje, nemá splněny všechny náležitosti v dostatečné míře konkrétnosti, kde o účinně zahájený postup.
25. Výzva k odstranění pochybností ze dne 9. 2. 2016 pak sice skutečně obsahovala pouhé konstatování, že pochybnosti vznikly, aniž by osvětlovala, proč k tomu došlo, nicméně podrobně popsala, jaké pochybnosti správci daně vyvstaly a jakým způsobem je má žalobce vyvrátit. Následný postup žalobce v řízení pak jednoznačně prokazuje, že žalobce požadavku správce daně skutečně porozuměl. Žalobce se dne 15. 4. 2016 dostavil k jednání u správce daně, jehož účelem bylo projednání skutečností uvedených ve výzvě ze dne 9. 2. 2016. Žalobce k tomuto jednání přinesl ukázkou dodávaného zboží, odpovídal na dotazy

správce daně a zavázal se k dodání smlouvy a výpisů z účtu. Následně dne 19. 4. 2016 vypracoval správce daně úřední záznam, kde všechny skutečnosti vyplývající ze správního spisu a zejména pak skutečnosti sdělené žalobcem při jednání vyhodnotil a jednoznačně vyjádřil, že i nadále absentuje jakýkoli důkaz o tom, že žalobce nakoupil zboží skutečně od společnosti C. s. r. o. V tomto záznamu správce daně popsal rovněž skutečnosti zjištěné dožádáním o společnosti C. s. r. o. Se závěry uvedenými v tomto úředním záznamu správce daně podrobně seznámil žalobce dne 22. 4. 2016. Žalobce žádné výhrady nevznnesl.

26. Ve vztahu k předmětné výzvě proto krajský soud uzavírá, že tato výzva sice neobsahovala konkrétně uvedený důvod pochybností, avšak obsahovala podrobný popis pochybností samotných i návod, jak tyto pochybnosti účinně odstranit. S ohledem na skutečnost, že žalobce zřetelně porozuměl tomu, co považuje správce daně za pochybné, nemohla mít uvedená vada výzvy dle § 89 odst. 1 d. ř. vliv na zákonnost dalšího postupu a potažmo na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Nejpozději při jednání dne 22. 4. 2016 byly pochybnosti správce daně vůči reálnému uskutečnění zdanitelných plnění společnosti C. s. r. o. žalobci prokázány, a žalobce se zcela konkrétně seznámil i s tím, jaké skutečnosti zůstávají z pohledu správce daně i nadále pochybné. K účinnému zpochybnění předložených dokladů správcem daně tedy došlo a byl to žalobce, kdo byl povinen pochybnosti správce daně dalším dokazováním rozptýlit. Žalobní bod c) je tudíž nedůvodný.
27. Důvod pro neuznání nároku na odpočet DPH se skutečnostmi sdělenými ve výzvě ze dne 9. 2. 2016 zcela koresponduje, neboť jím je právě neprokázání přijetí zdanitelných plnění, z nichž je nárokován odpočet DPH, od deklarovaného dodavatele společnosti C. s. r. o. Žalobní bod b) je tudíž nedůvodný.
28. Jak již bylo uvedeno výše, konstantní judikatura vychází z toho, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je prokázání toho, že zdanitelné plnění bylo přijato od jiného plátce daně (srov. rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63; ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71; ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012 - 26; ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49; ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 - 26; ze dne 8. 10. 2015, č. j. 4 Afs 186/2015 - 34; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17; ze dne 13. 4. 2016, č. j. 10 Afs 160/2015 - 32; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28; ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 - 45; ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 109/2015 - 35; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016 - 33 či ze dne 20. 7. 2017 č. j. 1 Afs 10/2017 - 39).
29. V rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, soud k identifikaci dodavatele zboží či poskytovatele služeb uzavřel, že „[d]aňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo jí ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu.“ V řadě rozsudků pak Nejvyšší správní soud upřesňuje, že se musí jednat o plátce deklarovaného na daňovém dokladu (srov. 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).
30. Správce daně proto postupoval zcela správně, když po žalobci vyžadoval důkaz o tom, že zboží skutečně nakoupil od společnosti C. s. r. o. Žalovaný poté v odst. 28 a 29 žalobou

napadeného rozhodnutí uvedl, proč pochybnosti vyjádřené správcem daně přetrvaly a proč tedy žalobce neunesl své důkazní břemeno. S těmito závěry se krajský soud zcela ztotožňuje a v podrobnostech na ně odkazuje. Žalobní bod a) je tudíž také nedůvodný, neboť žalobce skutečnost, že mu sporná zdanitelná plnění dodala skutečně společnost C. s. r. o., neprokázal.

31. S ohledem na skutečnost, že předmětem postupu k odstranění pochybností bylo zdaňovací období 4. čtvrtletí 2015, není soudu zřejmé, jaký vliv by na správnost závěrů správce daně měla mít skutečnost, že v lednu a únoru 2016 žalobce s tímž dodavatelem rovněž obchodoval.
32. Žalobce se dále mýlí, pokud vytýká správci daně, že jej tento činí povinným zjišťovat, zda jeho obchodní partneři plní své daňové povinnosti. Taková povinnost žalobci správcem daně přičítána nebyla. Neplnění daňových pochybností společností C. s. r. o. bylo toliko důvodem pro vyjádření pochybností.
33. Dále je lichý i žalobní bod d), neboť ani žalovaný neuvedl, že by žalobce tížila povinnost si všechny osoby jednající za obchodní společnosti lustroval, toliko při absenci jakýchkoli písemných dokladů (objednávek, smluv, příjmových dokladů) žádal, aby žalobce prokázal, že jím jmenovaný pan Sýkora byl skutečně osobou jednající a oprávněnou jednat za společnost C. s. r. o. To však žalobce neučinil.
34. Konečně nedůvodný je i žalobní bod e). Argumentace rozsudkem SDEU ve spojených věcech M. k. a P. D., C-80/11 a C-142/11 totiž není v posuzované věci na místě, neboť se nejednalo o případ účasti daňového subjektu na podvodu s DPH ve smyslu judikatury SDEU. Správní orgány neučinily žalobce odpovědným z účasti na podvodu s DPH, nýbrž pouze uvedly, že za výše popsané situace nemohou vyhovět jeho žádosti o odpočet DPH.
35. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
36. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 29. srpna 2018

JUDr. Zuzana Šnejdrová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu