



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **M.Š.**, bytem ...,
zastoupen daňovým poradcem Jiřím Motičákem, se sídlem Cheb,
Obrněné brigády 20/20

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2017, č.j. 23587/17/5300-21443-701328,
ve znění rozhodnutí žalovaného o opravě zřejmých nesprávností ze dne 3. 10. 2017,
č.j. 42572/17/5300-21443-701328,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Finanční úřad pro Karlovarský kraj (dále jen „*správce daně*“) rozhodnutím – dodatečným platebním výměrem na daň z přidané hodnoty – ze dne 19. 7. 2016, č.j. 684303/16/2403-50521-403394 (dále jen „*dodatečný platební výměr*“), doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012 ve výši 140 536 Kč a současně o rozhodl o povinnosti žalobce uhradit penále z doměřené daně ve výši 28.107 Kč.
2. Žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 5. 2017, č.j. 23587/17/5300-21443-701328, k odvolání žalobce změnil dodatečný platební výměr tak, že se žalobci doměřuje daň z přidané hodnoty za prosinec 2013 ve výši 136.536 Kč, žalobce je povinen uhradit penále v částce 27.307 Kč, mění se hodnoty ř. 1, ř. 43, ř. 46, ř. 62, ř. 63, ř. 66, a to způsobem v rozhodnutí specifikovaným, a mění se celková částka doměřené daně včetně penále na částku 163.843 Kč.
3. Rozhodnutím o opravě zřejmých nesprávností žalovaný dne 3. 10. 2017 pod č.j. 42572/17/5300-21443-701328 (dále jen „*rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností*“), opravil rozhodnutí o odvolání tak, že zdaňovací období, za které byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty, změnil na 4. čtvrtletí 2012.

II.

Žaloba

4. Žalobce žalobu odůvodnil čtyřmi skupinami žalobních bodů.
5. V první skupině žalobních bodů uvozené slovy „*K Doměření daně z dovozu zboží pod bodem 27 - 45 žalovaného rozhodnutí*“ žalobce namítal, že žalovaný změnil dodatečný platební výměr správce daně, který s odkazem na trestní rozsudek ohledně zkrácení daně a cla dle rozsudku Obvodního soudu pro Prahu 6 sp.zn. 41 T 4/2013 chtěl doměřit daň z přidané hodnoty ze základu daně ve výši 579 038 Kč. K uvedené částce dospěl správce daně na podkladě vyjádření žalobce provedeného při trestním řízení, kdy žalobce zde byl v postavení trestně obviněného a při soudním jednání uvedl, že na prodeji měl profit asi 20.000 Kč. Správce daně chtěl do hodnoty zboží zahrnout vše, co by tam mělo dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o dani z přidané hodnoty*“), být bez toho, zda skutečně žalobce tuto částku získal. Když z tvrzení žalobce učiněného před soudem lze dovodit plnění ve výši ceny pořízení a uvedeného profitu, tedy částku 104.298 Kč. Tuto konstrukci správce daně, kterou žalobce ve svém odvolání napadl, žalovaný odmítl a doměření provedené správcem daně zrušil a v této části tak částečně žalobcovu odvolání vyhověl. Žalovaný ale současně zrušil rozhodnutí správce daně, kterým byl žalobci přiznán nárok na odpočet z pořízení zboží (vonných silic) ve výši 94.069 Kč doměřené daně a 17.739 Kč původně přiznané daně. Argumentem žalovaného je skutečnost, že žalobce neprokázal, že pořízené zboží bylo použito pro ekonomické účely. Argumentem k tomuto je skutečnost uvedená pod bodem 41 a 42 rozhodnutí o odvolání, tedy že v předložené evidenci označené jako Inventura 2012, vykazující stav zásob k 31. 12. 2012, není zachycené žádné zboží označené jako „*tabák*“. Tuto skutečnost ale žalobce rozporoval již v průběhu daňové kontroly. Předložená evidence (důkaz P04) obsahuje položku „*Vonné silice*“ v množství 986 Kg. Jak vyplývá z obsahu správního spisu v souvislosti s kontrolou, ale i z obsahu trestního spisu, žalobce opakovaně argumentoval, že při dovozu zboží a jeho předložení k propuštění do volného oběhu měl za to, že se

skutečně jedná o „*vonné silice*“. A jako vonné silice tedy uvedené zboží evidoval po celou dobu ve svých evidencích. Pokud tedy správce daně, případně i žalovaný, i přes opakované upozornění žalobcem konstatuje, že v evidenci zásob nebylo žádné zboží označené jako tabák, jde o účelovou manipulaci s předloženými důkazy.

6. Ve druhé skupině žalobních bodů uvozené slovy „*K dodání zboží do JČS pod bodem 46 - 54 žalovaného rozhodnutí*“ žalobce namítal, že v dané věci označil důkaz, který neměl ve své moci a kterým mělo být prokázáno, že v daném případě došlo k dodání zboží do jiného členského státu. Správce daně provedení důkazu odmítl s tím, že není jeho povinností provádět vyhledávací činnost. Žalovaný tento argument podpořil s poukazem na povinnosti daňového subjektu unést své důkazní povinnosti. Žalobce zde objednal zboží, kdy dopravu do místa dodání zajišťoval dodavatel zboží. Dodavatelem byl český subjekt. Pokud tedy žalobce označil konkrétní důkaz, jehož provedením mělo být prokázáno, že došlo k dodání do jiného členského státu, nepředstavovalo pro správce daně toto ani vyhledávací činnost, ani nikterak složitou správní činnost. Z pohledu správce daně se jednalo o jednoduchý správní úkon, tedy vydání výzvy k předložení příslušných listinných důkazů prokazujících dodání zboží ze strany označeného dodavatele. Správce daně tak zcela rezignoval na svoji povinnost stanovit daň správně, která je cílem správy daní.
7. Ve třetí skupině žalobních bodů uvozené slovy „*K nároku na odpočet z tuzemských přijatých plnění pod bodem 55 - 60 žalovaného rozhodnutí*“ žalobce namítal, že i v tomto bodě se jedná o plnění, kdy správce daně požadoval předložení dalších důkazních prostředků, a to u zdanitelných plnění u České pošty a.s. a společnosti Allegro Group CZ. s.r.o. provozující internetový portál Aukro.cz. Žalobce v rámci daňové kontroly poukazoval na to, že uvedené služby jsou spojeny s dodáním zboží. Správce daně osvědčil, že žalobce skutečně prováděl zásilkový prodej zboží, kdy k dodávkám zboží zákazníkům využíval služeb přepravců. Žalobce s ohledem na výši jednotlivých částek považoval tyto skutečnosti za prokázané. Přesto správce daně požadoval zcela konkrétní prokázání plnění v rozhodnutí označených plnění. Protože z dokladů, které měl žalobce k dispozici, bylo možné prokázat pouze, že se dané plnění uskutečnilo, kdy a v jaké výši, požádal žalobce správce daně, aby vyžádal důkazy o podrobném plnění u dodavatelů, tedy u České pošty a společnosti Allegro Group CZ s tím, že obě uvedené společnosti mají ve své evidenci další upřesňující údaje, které osvědčí, že daná plnění byla poskytnuta v rámci ekonomické činnosti žalobce, tedy v souladu s uplatněním nároku na odpočet DPH. Stejně jako v předchozím bodě to správce daně odmítl a žalovaný ho v tomto podpořil s argumentem, že nemají vyhledávací povinnosti. Je zřejmé, že jak správce daně, tak i žalovaný si pletou význam pojmu vyhledávací činnosti a provedení konkrétního označeného důkazu, jehož provedení je v moci správce daně, na rozdíl od daňového subjektu, který není nadán pravomocí správce daně. V dané věci je třeba upozornit, že se jedná z pohledu celkové činnosti daňového subjektu o drobné, nevýznamné částky, jejichž výdaj plně zapadá do konceptu činnosti žalobce. Zvýšené požadavky na důkladné prokazování takovýchto výdajů jsou nad rámec očekávání daňového subjektu a představují nepřiměřené zvyšování administrativní zátěže, která ve svém důsledku značně převyší napadené výdaje. Požadavek správce daně tak nemá ekonomické opodstatnění a je nutné ho označit za přejatě formalistický.
8. Ve čtvrté skupině žalobních bodů žalobce namítal, že žalovaný svým rozhodnutím zrušil dodatečný platební výměr správce daně, kterým byla doměřena daň za 4Q/2012 a vyměřil daň za prosinec 2013. Žalovaný tak zrušil dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4Q/2012 a vydal rozhodnutí o dani za zdaňovací období

prosinec 2013. A to bez toho, že by za dané zdaňovací období (tedy prosinec 2013) byla zahájena daňová kontrola a byly splněny ostatní procesní náležitosti pro řádné doměření daně. Rozhodnutí o odvolání tak trpí vadami, pro které je nutné ho označit za nepřezkoumatelné, a je třeba ho zrušit v plném rozsahu.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě - po shrnutí dosavadního průběhu věci a žalobní argumentace - uvedl, že žalobce vyslovil v žalobě svůj právní názor, jenž nemůže žalovaný akceptovat, proto podává následující stanovisko, ve kterém reaguje na konkrétní tvrzení v žalobě uplatněná. Ve vyjádření žalovaného je nutno předně podotknout, že podstata daných žalobních námitek již byla žalobcem uplatněna v rámci odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Postoj žalovaného ohledně těchto námitek je zřejmý, tj. soudu i žalobci seznatelný, z rozhodnutí o odvolání s tím, že žalovaný na tomto nadále zcela setrvává. Z tohoto důvodu si žalovaný dovoluje v podrobnostech odkázat v plném rozsahu na odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Z informací obsažených v překládaném spisovém materiálu jednoznačně vyplývá, že žalobce ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí roku 2012 uskutečnil zdanitelné plnění - dovoz 294 kg tabáku. Toto plnění však žalobce deklaroval jako dovoz 295 kg vonných silic, když při celním řízení předložil fakturu č. 2097/V, vystavenou dodavatelem - obchodní společností Al Fakher company, se sídlem ve Spojených arabských emirátech, v níž bylo fakturováno dodání 295 kg vonných silic za 4.639 USD. Nesprávnost deklarovaného druhu dováženého zboží zjistil Celní úřad Praha Ruzyně. Celní úřad proto následně rozhodnutím č.j. 8131-9/2013-650000-11 změnil zařazení dovezeného zboží do podpoložky 2403110000, přídatný kód S512 - Ostatní tabákové výrobky a vyrobené tabákové náhražky. Vzhledem ke skutečnosti, že předmětné zboží bylo propuštěno do volného oběhu, bylo nutno na daný případ aplikovat § 108 odst. 1 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého přiznat a zaplatit daň správci daně jsou povinny osoby, v jejichž prospěch je zboží při dovozu propuštěno do celního režimu, u kterého vzniká daňová povinnost podle § 23. Pro povinnost přiznat daň při dovozu zboží je nutné stanovit základ daně dle § 38 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. V otázce posouzení oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně z přijatého plnění z dovozu žalovaný setrvává na svém stanovisku, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran prokázání této oprávněnosti, neboť žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly, že předmětné dovezené zboží bylo použito v souladu s § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, tzn., že bylo použito pro ekonomickou činnost žalobce. Námitku žalobce, že tvrzení správce daně a žalovaného o tom, že v evidenci zásob absentuje označení zboží jako tabák, je pouze účelovou manipulací s důkazy, je nutno zcela odmítnout, a to již odkazem na předkládaný spisový materiál (zejména na žalobcem předloženou písemnost, označenou Inventura 2012 ze dne 2. 1. 2013 a žalobcem předloženou skladovou kartu za rok 2012). Skutečnost, že v evidenci zásob žalobce není žádné zboží označeno jako tabák, tedy v žádném případě není pouhou dedukcí správce daně a žalovaného ani účelovou manipulací s důkazy (jak explicitně uvádí žalobce), ale reálným faktem (jak ostatně vyplývá mj. z rozhodnutí Celního úřadu Praha Ruzyně č.j. 8131-9/2013-650000-11 a z rozsudku Obvodního soudu pro Prahu 6 ze dne 5. 8. 2013, sp.zn. 41 T 48/2013). K otázce dodání zboží do jiného členského státu žalovaný uvádí, že žalobce nedostal své povinnosti prokázat, že v případě dodání zboží (smrkových pelet) byly naplněny podmínky uvedené v § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, tudíž

žalobci nepřisluší osvobození od daně. Žalobci tedy vznikla povinnost z předmětného plnění přiznat daň v souladu s § 22 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný nerozporuje skutečnost, že v písemnosti žalobce ze dne 15. 9. 2016, zaevidované u správce daně pod č.j. 813035/16, žalobce požaduje „provedení navržených důkazů u firmy PB Land CZ s.r.o., a u odběratele zboží“. K tomu je však nutno zdůraznit § 92 odst. 3 a odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), dle něhož platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Z výše zmíněných zákonných ustanovení i z ustálené judikatury soudů (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č.j. 8 Afs 106/2006-58 a ze dne 24. 4. 2014, č.j. 7 Afs 85/2013-33) zcela jasně vyplývá, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací. Břemeno důkazní ve smyslu procesní odpovědnosti za prokázání daňovým subjektem tvrzených skutečností spočívá výhradně na daňovém subjektu. V rámci daňového řízení správce daně požadoval po žalobci výzvou ze dne 30. 1. 2015, č.j. 83898/15/2403-60561-44816, v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu prokázat pouze ty skutečnosti, které žalobce sám tvrdil v podaném daňovém přiznání. Jestliže žalobce tvrdil, že nárok na odpočet daně vykázal v daňovém přiznání oprávněně, byl povinen tuto skutečnost prokázat, přičemž své důkazní povinnosti a svého důkazního břemene se žalobce nemůže zbavit tak, že „zaúkoluje“ správce daně tím, aby tento vyhledával relevantní důkazy namísto žalobce. Žalovaný vzal návrhy na provedení dalších důkazních prostředků v potaz, tyto posoudil a odmítnutí návrhu dostatečně odůvodnil v rozhodnutí o odvolání (body 49 - 51). Tato žalobní námitka je tedy nedůvodná. Obdobně jako v předchozím bodě je nutno posoudit rovněž námitku neprovedení navrhovaných důkazních prostředků vztahujících se k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet z tuzemských přijatých zdanitelných plnění. Žalovaný se ohrazuje proti námitce žalobce, že v souvislosti s prokazováním nároku na odpočet z tuzemských přijatých zdanitelných plnění byly na žalobce kladeny zvýšené požadavky a administrativní zátěž, a to vzhledem ke skutečnosti, že jde o drobné a nevýznamné částky. Žalovaný k této námitce konstatuje, že rozložení důkazního břemene v rámci správy daní je zákonodárcem zcela jasně vymezeno v § 92 daňového řádu, aniž by z této koncepce byly stanoveny, resp. umožněny výjimky, nebo tato povinnost byla odstupňována dle výše nárokové částky. Žalobce byl výzvou ze dne 30. 1. 2015, č.j. 83898/15/2403-60561-404816, zcela v souladu s § 92 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu vyzván k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně vztahující se k přijatým zdanitelným plněním uskutečněným dodavatelem - Česká pošta a.s. a Allegro Group CZ, s.r.o. Neuznání nároku na tento odpočet daně je tedy zákonným důsledkem neunesení důkazního břemene stran splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. V závěru žaloby žalobce konstatuje, že rozhodnutím o odvolání byl změněn dodatečný platební výměr na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012, avšak ve změnovém výroku žalovaný uvádí zdaňovací období prosinec roku 2013. Rozhodnutí o odvolání je tedy z tohoto důvodu nepřezkoumatelné. Této námitce je nutno přisvědčit v tom směru, že v rozhodnutí o odvolání je skutečně na str. 1 nesprávně uvedeno zdaňovací období prosinec roku 2013 (namísto zdaňovacího období 4. čtvrtletí roku 2012). Tato nesrovnalost je však zřejmou chybou v psaní, která v žádném případě nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí o odvolání, neboť v dalším textu tohoto rozhodnutí (ve shrnutí skutkového

stavu, právním základu případu i v části, v níž se žalovaný vypořádává s odvolacími námitkami) je již uvedeno výlučně správné zdaňovací období, tj. 4. čtvrtletí roku 2012. Předmětná zřejmá chyba v psaní byla nadto opravena v souladu s § 104 odst. 1 daňového řádu, a to rozhodnutím o opravě zřejmých nesprávností.

10. S ohledem na výše uvedené má žalovaný za to, že jeho rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a že žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné.

IV.

Vyjádření účastníků při jednání

11. Účastníci při jednání setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

V.

Posouzení věci soudem

12. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
13. Soud neshledal důvodnou první skupinu žalobních bodů.
14. V bodech 27 až 34 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: *„Jak je spisovým materiálem doloženo, daňový subjekt uskutečnil v předmětném zdaňovacím období zdanitelné plnění při dovozu tabáku, které deklaroval před celním úřadem jako dovoz 295 kg vonných silic, které byly celním úřadem propuštěny do režimu volného oběhu. Daňový subjekt předložil při celním řízení fakturu č. 2097/V vystavenou dodavatelem AI Fakher company, Spojené arabské emiráty (UAE), který deklaroval dodání 295 kg vonných silic za 4 639 USD včetně přepravy. Z takto deklarovaného zboží, které bylo propuštěno do volného oběhu, nebylo celním úřadem stanoveno clo a spotřební daň. Celní úřad Praha Ruzyně na základě své kontrolní činnosti zjistil nesprávné údaje v rozhodnutí MRN 12CZ19440012Z3NYL6 ze dne 27. 10. 2012, neboť v daném případě se nejednalo o dovoz vonných silic, jak bylo daňovým subjektem uvedeno, ale o dovoz 294 kg tabáku v hodnotě 4 409,12 USD, jak bylo deklarováno dodavatelem na faktuře č. 4115. Celní úřad jako státní orgán zajišťující výkon kompetencí v oblasti správy cel a některých daní (např. spotřební daň), jakož i dalších svěřených nefiskálních činností ve prospěch státu jeho občanů, je oprávněn provádět zatřídění zboží, tj. označit zboží kódem Harmonizovaného systému a vydávat závazná rozhodnutí. Celní úřad proto změnil zařazení dovezeného zboží do podpoložky 2403110000, přídatný kód S512 - Ostatní tabákové výrobky a vyrobené tabákové náhražky a dle čl. 29 a 32 celního kodexu (dle čl. 220 odst. 1 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, v platném znění) stanovil ve svém rozhodnutí č. j. 8131-9/2013-650000-11 výši cla v částce 63 140 Kč a dle § 101 až 104 zákona 353/2003Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů výši spotřební daně v částce 411 600 Kč. Celní úřad vycházel z nové správné faktury č. 4115 v hodnotě 4 409,12USD a z internetových stránek odesílatele. Vzhledem ke skutečnosti, že předmětné zboží bylo propuštěno do volného oběhu, bylo povinností daňového subjektu postupovat v souladu s ustanovením § 108 odst. 1 písm. f) ZDPH a přiznat daň v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém bylo zboží do režimu propuštěno, viz bod [8]. Odvolací orgán konstatuje, že pro povinnost přiznat daň při dovozu zboží je nutné stanovit základ daně dle ustanovení § 38 odst. 1 ZDPH. V daném případě bylo povinností daňového subjektu zahrnout do základu daně clo a spotřební daň, a to v částkách stanovených rozhodnutím Celního úřadu Praha Ruzyně, viz bod [30], Jak vyplývá z Rozhodnutí Celního úřadu, viz bod [30], bylo nutné do základu daně*

k ceně pořízení zboží a přepravy zahrnout i clo a spotřební daň a následně použitím základní sazby daně stanovit DPH při dovozu zboží. Odvolací orgán konstatuje, že daňový subjekt, přestože věděl, že v případě dovozu se jednalo o tabák, zaměnil číselný kód zboží dle Harmonizovaného systému, který stanoví číselný kód popisu vybraných výrobků uvedených v celním sazebníku ve znění platném k 1. 1. 2007 (viz příloha č. 1 k ZDPH), a do základu daně nezahrnul v rozporu s ustanovením § 38 odst. 1 ZDPH clo a spotřební daň. Na základě tohoto postupu přiznal daňový subjekt daň při dovozu zboží pouze ve výši 17 739 Kč ze základu daně 88 694 Kč. Tímto postupem došlo k porušení ustanovení § 108 odst. 1 písm. f) a § 23 odst. 3 ZDPH, neboť ze strany daňového subjektu byla přiznána daň pouze ve výši 17 739 Kč, jak je doloženo spisovým materiálem.“

15. V bodu 35 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „Odvolací orgán se v daném případě ztotožnil se závěrem prvostupňového správce daně, ve věci stanovení základu daně při dovozu zboží a 20% DPH, který stanovil základ daně ve výši 559 038 Kč a výši DPH v základní sazbě na 111 808 Kč. Na základě skutečností uvedených v bodě [34], odvolací orgán konstatuje, že doměření daně ve výši rozdílu mezi daní přiznanou daňovým subjektem v daňovém přiznání za 4. čtvrtletí 2012 (17 739 Kč) a daní stanovenou na základě ustanovení ZDPH s využitím rozhodnutí celního orgánu (111 808 Kč) v částce 94 069 Kč bylo oprávněné. Přestože daňový subjekt v rámci daňového řízení stanovení daně při dovozu nerozporoval, ve svém odvolání namítal skutečnost, že nemohly být do základu daně zahrnuty clo a spotřební daň, neboť tyto byly stanoveny celním úřadem až 9. 7. 2013. Odvolací orgán konstatuje, že daňovému subjektu byly známy jak skutečnosti o propuštění zboží do volného oběhu, tak i druh zboží, které bylo předmětem dovozu, viz body [27], [30] a [33]. Nelze proto akceptovat vyjádření daňového subjektu o oprávněném nezahrnutí cla a spotřební daně do základu daně dle ustanovení § 38 ZDPH.“ V bodu 37 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „Dále se odvolací orgán zabýval posouzením uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem ve prospěch odběratelů. Jak je doloženo spisovým materiálem, prvostupňový správce daně stanovil daň za uskutečněné zdanitelné plnění (tabák) ve výši základu daně 579 038 Kč a 20% DPH ve výši 115 808 Kč.“ V bodu 38 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „Odvolací orgán po posouzení důkazních prostředků konstatuje, že daňový subjekt neprokázal v rámci celého daňového řízení uskutečnění zdanitelného plnění ve prospěch odběratelů, a to ani po výzvě č. j. 83898/15/2403-60561-404816. Daňovým subjektem nebylo prokázáno, že došlo k dodání zboží ve smyslu ustanovení § 13 odst. 1 ZDPH, tedy k převodu práva na odběratele, kteří tak mohli nakládat se zbožím jako vlastníci. Vzhledem k ustanovení § 21 odst. 1 ZDPH, kdy je plátce povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, odvolací orgán uvádí, že nebylo daňovým subjektem žádnými relevantními důkazy doloženo a prokázáno, že došlo k dodání zboží ve smyslu ustanovení § 13 odst. 1 ZDPH a tím k uskutečnění zdanitelného plnění dle ustanovení § 21 odst. 1 ZDPH, a proto snížil daň na výstupu (ř. 1) o 115 808 Kč tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí. Nebylo správcem daně prokázáno a ani daňový subjekt nedoložil skutečnost, že došlo v předmětném případě k uskutečnění zdanitelného plnění, a proto přiznání daně dle ustanovení § 21 odst. 1 ZDPH daňovému subjektu nepřiléhá.“ V bodu 40 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „Na základě takto posouzených skutečností, viz body [35] a [38], je nutné posoudit i oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně z přijatého plnění z dovozu. Prvostupňový správce daně na základě stanovení daně při dovozu zboží přiznal daňovému subjektu nárok na odpočet daně a zahrnul do platebního výměru na ř. 43 částku 94 069 Kč, tedy částku, která odpovídala dani stanovené při dovozu prvostupňovým správcem daně. Odvolací orgán posoudil oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně a konstatuje,

že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, jak je uvedeno v bodech [41] a násl., nepředložil žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly, že předmětné dovezené zboží bylo použito v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 ZDPH, tzn., bylo použito pro ekonomickou činnost daňového subjektu.“ V bodu 41 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „Jak je spisovým materiálem doloženo, daňovému subjektu byla prokazatelně doručena výzva č. j. 83898/15/2403-60561-404816, ve které bylo požadováno prokázání přiznání daně z dovozu předmětného zboží a jeho použití ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH. Daňový subjekt ve svém vyjádření ze dne 13. 4. 2015 k této výzvě uvedl, že v daném případě nebylo zboží propuštěno do volného oběhu a daňový subjekt s ním nemohl volně disponovat a současně uvedl, že zboží bylo použito za účelem dalšího prodeje a ke dni 31. 12. 2012 bylo ve skladové evidenci. Daňový subjekt předložil daňové doklady a skladovou kartu za rok 2012.“ V bodu 42 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „Odvolací orgán konstatuje, že předložená skladová karta za rok 2012 se týká pouze pohybu zboží kávovar dolce gusto a není pro prokázání skladové evidence tabáku relevantním důkazem. Dále odvolací orgán posoudil předloženou písemnost s názvem Inventura 2012 ze dne 2. 1. 2013 a konstatuje, že v daném případě tuto listinu nelze označit jako důkaz, neboť jsou zde zaznamenány pouze druhy zboží bez jakéhokoli pohybu v průběhu roku 2012 a současně v předmětné inventuře není dovezené zboží tabák uvedeno. Nelze proto přesvědčit daňovému subjektu že zboží bylo vedeno ve skladové evidenci, neboť žádný důkazní prostředek toto tvrzení neprokázal.“ V bodu 43 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „Dále na základě posouzení odvolacím orgánem, viz bod [38], nebylo ze strany daňového subjektu prokázáno, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění ve prospěch odběratelů. Je tedy najisto postaveno, že předmětné zboží nebylo daňovým subjektem použito v rámci ekonomické činnosti a odvolací orgán s odkazem na body [18] až [20] konstatuje, že není povinností správce daně vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu, ale právě daňový subjekt má prioritně povinnost svá tvrzení nejen doložit, ale i prokázat.“ V bodu 44 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „Odvolací orgán posoudil skutečnosti vyplývající ze spisového materiálu a konstatuje, že daňový subjekt uplatnil v řádném přiznání k dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně z dovezeného zboží v základní sazbě daně ve výši 17 739 Kč, avšak dle skutečností uvedených v bodech [38] a [40] nebylo prokázáno, že zboží bylo použito pro ekonomické účely daňového subjektu, příp. bylo součástí obchodního majetku ke dni 31. 12. 2012, viz bod [42]. Odvolací orgán proto konstatuje, že neprokázáním oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně došlo k porušení ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH ze strany daňového subjektu a nárok na odpočet daně mu nepřísluší (viz námitka pod bodem 4.).“ V bodu 45 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „Závěrem odvolací orgán konstatuje, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, nedoložil a neprokázal svá tvrzení. Dle posouzení odvolacím orgánem měl daňový subjekt povinnost přiznat daň z dovozu zboží a stanovit základ daně dle ustanovení § 38 odst. 1 ZDPH. Nárok na odpočet daně daňovému subjektu nepřísluší, neboť neprokázal jeho použití pro ekonomickou činnost, ani jeho zahrnutí do obchodního majetku, jak je mu uloženo ustanovením § 100 odst. 2 ZDPH. Odvolací orgán proto stanovil daň tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí, tzn., neuznal nárok na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 pro neprokázání použití tohoto zboží v rámci ekonomických činností ve výši 94 069 Kč, snížil daň na výstupu, neboť nebylo prokázáno dodání zboží dle ustanovení § 13 odst. 1 ZDPH ve výši 115 808 Kč a stanovil daň při dovozu zboží ve výši rozdílu 94 069 Kč.“

16. V odkazovaných bodech 18 až 20 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „Ve vztahu k důkaznímu břemenu daňového subjektu NSS judikoval, že pokud daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení daňového

řádu stanovící důkazní povinnost správce daně (§ 92 odst. 5 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a že pokud tak neučinil, bylo jeho rozhodnutí vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (viz rozsudek NSS č. j. 5 Afs 188/2004-63 ze dne 30. 8. 2015). Důkazního břemene se daňový subjekt nemůže zbavit ani s odkazem na vyhledávací povinnost správce daně zakotvenou v ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu. Tuto povinnost totiž nelze vykládat vtom smyslu, že by zcela nahradila povinnost daňového subjektu tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti (viz rozsudek č. j. 9 Afs 12/2013-30 ze dne 12. 9. 2013). Daňové řízení totiž není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek NSS č. j. 1 Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005 a výše uvedený rozsudek č. j. 9 Afs 12/2013-30). Ze zákonné důkazní povinnosti daňového subjektu vyplývá, že ve svém zájmu by si měl zajistit důkazy, kterými je schopen uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady prokázat. K tomu NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 103/2009-232 ze dne 3. 2. 2010 uvedl: „Každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH“. Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je přitom naprosto na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 63/2009-102 ze dne 11. 8. 2009). Jak tedy NSS konstatoval v bodě 38 rozsudku č. j. 9 Afs 57/2013-37 ze dne 25. 9. 2014, je zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uprůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání.“

17. Jak vyplývá ze žalobcem vytýkaných bodů 41 a 42, dospěl žalovaný k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení, že „zboží (tj. 294 kg tabáku) bylo použito za účelem dalšího prodeje a ke dni 31. 12. 2012 bylo ve skladové evidenci“. Soud se s tímto závěrem žalovaného ztotožňuje.
18. V listině ze dne 2. 1. 2013 označené slovy „Inventura 2012“ s dovětkem „celkem k 31. 12. 2012“ žádných „294 kg tabáku“ uvedeno není. Pokud jde o žalobcem tvrzený údaj „vonné silice“, k němu zde bylo uvedeno, že se jednalo o jejich 986 kg za nákupní cenu 301,96 Kč, celkem 297 732, 56 Kč. Z této listiny tak nejen že nevyplývá, že v ní bylo zaneseno „294 kg tabáku“, tato listina však není způsobila ani prokázat, že měl žalobce ke dni 31. 12. 2012 uvedené množství tabáku skutečně „na skladu“.
19. Otázka přenosu důkazního břemene v zahájeném daňovém řízení je již vyřešena konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu. Její závěry shrnul Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 27.1.2012, č.j. 8 Afs 44/2011-103 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), kde v bodech 38-44 uvedl: „Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24.4.1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22.10.2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, či

ze dne 8.7.2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31.12.2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007 - 119, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, náleží Ústavního soudu ze dne 29.10.2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy doložit skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 39/2010 - 124). Rovněž k vlastní otázce prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud vyjadřuje konstantním způsobem. Zastává stanovisko, že jakkoliv z § 73 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně 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. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16.3.2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 28.2.2008, čj. 9 Afs 93/2007 - 84). Platí tedy, že daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt přitom musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátc daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.8.2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63). Vzniknou-li správc daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu

předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 10/2010 - 71).“

20. Soud se se závěry Nejvyššího správního soudu ztotožňuje a doplňuje, že tyto závěry platí i po nabytí účinnosti daňového řádu, současně platí jak pro daňové řízení týkající se daně z přidané hodnoty, tak jakékoli jiné daňové řízení, když procesní ustanovení jsou totožná. Dosavadnímu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků odpovídá ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dosavadnímu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků odpovídá ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle kterého správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
21. V nyní souzené věci je nezbytné uvést, že žalobce k prokázání svého tvrzení nepředložil žádný „formálně bezvadný účetní doklad“. Žalobce tak neunesl důkazní břemeno již v Nejvyšším správním soudem zmiňované „první fázi daňového řízení“, když neunesl důkazní břemeno „účetnictvím ani jinými povinnými záznamy“. Bylo tedy na žalobci, aby fyzickou existenci „294 kg tabáku“ ke dni 31. 12. 2012, doložil jinak, což však neučinil. S jeho námitkou, že své důkazní břemeno unesl „vadným účetním dokladem“, se ztotožnit nelze.
22. Soud neshledal důvodnou ani druhou skupinu žalobních bodů.
23. V bodech 46 až 54 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „*Spisovým materiálem je doloženo vystavení daňového dokladu dne 26. 11. 2012 za uskutečněné plnění, dodání zboží osobě registrované v JČS. V daném případě se mělo jednat o dodání dřevěných smrkových pelet (dále jen „pelety“) v částce 5 065 EUR (128 094 Kč). Zboží bylo daňovým subjektem pořízeno dne 23. 11. 2012, jak je dodavatelem deklarováno na daňovém dokladu 20120013. Dodavatel PB Land energy CZ, s.r.o. dodal daňovému subjektu předmětné pelety za cenu ve výši základu daně 122 288,40 Kč, 14%DPH v částce 17 120,38 Kč. Stanovená cena měla zahrnovat i dopravu do Itálie. Odvolací orgán konstatuje, že pro uplatnění osvobození od daně do jiného členského státu, je nezbytné prokázat splnění hmotněprávních podmínek stanovených § 64 odst. 1 ZDPH, viz bod [16], Jak vyplývá ze spisového materiálu, byl daňový subjekt výzvou ze dne 30. 1. 2015 č. j. 83898/15/2403-60561-404816 vyzván k prokázání splnění podmínek dle ustanovení § 64 odst. 1 ZDPH při dodání zboží do JČS. Daňový subjekt ve svém vyjádření ze dne 19. 11. 2015 uvedl, že objednávka zboží byla uskutečněna včetně dopravy do Itálie, kterou dle vyjádření daňového subjektu měl zajišťovat jeho dodavatel. Jak dále ve svém vyjádření daňový subjekt uvedl, dodavatel mu odmítl vydat doklady prokazující přepravu do Itálie a požádal správce daně o ověření jeho tvrzení, jak u dodavatele, tak i u odběratele (viz námitka pod bodem 2.). Odvolací orgán konstatuje s odkazem na body [14] až [22], že bylo povinností daňového subjektu doložit a prokázat svá tvrzení. Je nutno uvést, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal, že zboží bylo přepraveno do JČS. Ve vztahu k důkaznímu břemenu daňový subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení ZDPH. Je nezbytné, aby daňový subjekt disponoval v okamžiku vystavení daňového dokladu na uskutečněné plnění osvobozené od DPH věrohodnými a objektivními důkazy, které by hmotněprávní podmínky osvobození od DPH naplňovaly. Jak je uvedeno v rozsudku NSS č. j. 9*

Afs 57/2013-37 ze dne 25. 9. 2014, je zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést důkazní břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání. Odvolací orgán konstatuje, že daňový subjekt nemohl být v dobré víře ohledně přepravy zboží do JČS, neboť v případě, kdy neuskutečňuje přepravu při dodání zboží do JČS si měl zajišťovat další průkazné důkazní prostředky, a neměl se spokojit pouze s odkazem na přijatém daňovém dokladu č. 20120013, který není s to prokázat splnění podmínky v podobě přepravy zboží do JČS z důvodu, že se týká jiné obchodní transakce a navíc na vstupu a ne na výstupu, ale naopak po svém odběrateli měl požadovat doložení dalších důkazních prostředků. Jestliže se spokojil s jediným a navíc, jak je zřejmé z výše uvedených skutečností, neprůkazným důkazním prostředkem, pak si počínal neobezřetně a nemohl být v dobré víře ani ohledně toho, zda přepravu zboží těmito důkazními prostředky prokáže, ani ohledně toho, zda zboží bylo do JČS skutečně přepraveno. Je nepochybné nejen ze zákonné úpravy ustanovení § 92 odst. 3, 4 a 5 daňového řádu, ale také z rozsáhlé judikatury vztahující se k problematice důkazních břemen daňového subjektu a správce daně, že primárním nositelem důkazního břemene ve vztahu k obsahu daňových přiznání je daňový subjekt a nikoli správce daně. Je tedy na místě poukázat na skutečnost, že daňový subjekt neprokázal přepravu předmětného zboží do JČS. Lze tedy odkázat např. na rozsudek NSS 5 Afs 148/2006 - 50, podle kterého „důkazní břemeno stran vlastní daňové povinnosti nese výlučně daňový subjekt. K požadavku daňového subjektu na získání důkazů správcem daně odvolací orgán uvádí, že daňové řízení, na rozdíl od obecného řízení správního, je založeno nikoli na zásadě materiální pravdy (povinnost zjistit skutečný a úplný skutkový stav tíží správní orgán), nýbrž je ovládáno zásadou formální pravdy (povinnost tvrzení i prokazování tíží subjekt). Správci daně tak nepřísluší vyhledávat důkazy namísto daňového subjektu“. Totéž lze vztáhnout také k požadavkům na zjišťování údajů v systémech INTRASAT, VI ES a SCAC. Různé informační systémy, které byly vytvořeny za účelem vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých i nepřímých daní a správní spolupráce představují možnost správních orgánů členských států, aby ve své vlastní činnosti využívaly poznatků zde evidovaných a samozřejmě samy se do těchto systémů aktivně zapojovaly svými poznatky, v žádném případě však nepředstavují povinnost správních orgánů členských států, aby v jednotlivých konkrétních případech z těchto systémů čerpaly poznatky. Jak vyplývá z písemnosti daňového subjektu č. j. 813035/16, je po správci daně požadováno provedení navržených důkazních prostředků a současně daňový subjekt uvádí, že nepřenáší důkazní břemeno na správce daně a neočekává, že bude správce daně provádět „vyšetřování“ a vyhledávat důkazní prostředky, ale trvá na provedení navržených důkazů. Odvolací orgán se k neprovedení navržených důkazů vyjádřil již v bodech [49] až [51]. Jak vyplývá ze spisového materiálu, daňový subjekt nemá žádné relevantní důkazy o tvrzené skutečnosti, že zboží bylo dodáno do JČS a současně nemá žádné důkazy, prokazující předání zboží deklarovanému odběrateli. Obchodní případy byly zajišťovány dodavatelem, který měl současně zabezpečit přepravu, avšak z žádných důkazních prostředků není prokázáno, zda doprava byla uskutečněna přímo dodavatelem nebo byla zabezpečena subdodavatelem. Daňový subjekt rovněž nemá v držení žádný důkazní prostředek, kterým by byl prokázán převod práva nakládat se zbožím jako vlastník ze strany deklarovaného odběratele. Na základě výpisu bankovního účtu je doloženo, že odběratel provedl ke dni 10. 12. 2012 převod finanční hotovosti ve prospěch daňového subjektu a tento bankovní výpis je pouze jedním důkazem, který však sám o sobě nemůže prokázat skutečnost, že zboží bylo odesláno přepraveno do JČS. Dále odvolací orgán konstatuje, že správce daně není povinen vyhledávat důkazy svědčící ve prospěch daňového subjektu, když břemeno důkazní ohledně skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět v

řádném daňovém tvrzení, tíží v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt (k tomuto viz usnesení Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2003, sp. zn. II. ÚS 420/02, usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 11. 2002, sp. zn. IV. ÚS 487/02, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72 či rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 6. 2009, č. j. 11 Ca 451/2008-145). Prokazování tvrzení je tak prvotně povinností daňového subjektu a nelze, dle odvolacího orgánu, přenášet důkazní břemeno na třetí osoby či správce daně. Odvolací orgán proto závěrem konstatuje, že nebylo ze strany daňového subjektu prokázáno splnění podmínky dle ustanovení § 64 ZDPH, viz body [46] až [52], a proto osvobození od daně v předmětném případě daňovému subjektu nepřisluší a daň jak je uvedeno v bodě [54] byla stanovena oprávněně. Z výše uvedeného plyne, že odvolatel neprokázal, že na dodání předmětného zboží odběrateli TEREK LEGNAME uplatnil osvobození od daně v souladu s ustanovením § 64 odst. 1 ZDPH, a v důsledku toho mu vznikla povinnost z předmětného plnění přiznat daň dle ustanovení § 22 odst. 1 ZDPH, viz bod [23]. Odvolací orgán konstatuje, že předmětné rozhodnutí bylo vydáno zcela v souladu s tímto závěrem.“

24. Soud se se závěry žalovaného zcela ztotožňuje.
25. Předně je nezbytné konstatovat, že podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.
26. Výkladem tohoto ustanovení se zabýval Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 4.4.2013, č.j. 1 Afs 104/2012-45 (dostupný na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud v bodu 31 rozsudku uvedl, že „aby si mohla stěžovatelka uplatnit nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty v souladu s § 64 zákona o DPH, musí být kumulativně splněny tři podmínky. Zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou. Naplnění zmíněných podmínek vyplývajících z § 64 zákona o DPH je v souladu s § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, povinná prokázat osoba povinná k dani (plátce)“.
27. Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 27.9.2007 ve věci C-409/04 (Teleos) v bodech 65, 66 a 68 uvedl, že „není v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (viz, co se týče podvodu „kolotočového“ typu, rozsudky Federation of Technological Industries a další, bod 33, jakož i Kittel a Recolta Recycling, bod 51). Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a posteriori. Čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující prima facie jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej k účasti na takovém

podvodu“.

28. Jak vyplývá z citovaného rozsudku Soudního dvora Evropské unie, tentokrát body 14, 15 a 18, „v roce 2002 prodávaly Teleos a další mobilní telefony španělské společnosti Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA (dále jen „TT“). Podle kupních smluv se nacházelo místo dodání zboží zpravidla ve Francii a v některých případech ve Španělsku. Téměř ve všech případech byly smlouvy uzavřeny v souladu s jednou z mezinárodních obchodních doložek zavedených Mezinárodní obchodní komorou (doložky „Incoterms 2000“), a sice „ze závodu“ („ex-works“ nebo EXW), což znamená, že Teleos a další byly pouze povinny dát zboží k dispozici TT ve skladě umístěném ve Spojeném království, přičemž posledně uvedená společnost byla odpovědná za přepravu do dohodnutého členského státu. Sklad patřil Euro-Cellars Ltd, společnosti zabývající se provozováním celních skladů a distribucí. Za každou transakci obdržely Teleos a další od TT několik dní po prodeji orazítovaný a podepsaný originál nákladního listu CMR (dodací list vystavený na základě Úmluvy o smlouvě o mezinárodní silniční dopravě zboží, podepsané v Ženevě dne 19. května 1956, ve znění Protokolu ze dne 5. července 1978), popisující zboží a uvádějící adresu dodání, jméno řidiče a registrační značku vozidla. Takový nákladní list, podepsaný TT, byl považován za důkaz toho, že mobilní telefony byly dopraveny na stanovené místo určení. Předkládající soud považuje za prokázané, že Teleos a další neměly žádný důvod pochybovat o údajích obsažených v nákladních listech CMR ani o jejich pravosti, že se tyto společnosti nepodílely na žádném podvodu a nevěděly, že mobilní telefony neopustily Spojené království. Tento soud krom toho dospěl k závěru, že Teleos a další prováděly řádná a důkladná šetření, co se týče TT i Euro-Cellars Ltd, aby se ujistily o spolehlivosti kupujícího, a nedisponovaly žádným jiným konkrétním důkazem o nesprávnosti prohlášení obsažených v těchto nákladních listech. Krom toho nemohly vzhledem k povaze dotčeného obchodu získat žádný jiný další důkaz než nákladní listy CMR“.
29. Generální advokátka Juliane Kokott ve svém stanovisku ze dne 11.1.2007 ve věci C-409/04 (Teleos) v bodech 66, 67, 68 a 69 uvedla, že „dokud ještě existovaly hraniční kontroly, mohly se osoby povinné k dani při prokazování vývozu dodaného zboží opírat o dokumenty vystavené celními orgány. Po zrušení vnitřních hranic nemají už osoby povinné k dani tento obzvláště důvěryhodný důkazní prostředek k dispozici. Prokázání skutečnosti, že zboží bylo přepraveno přes hranice, je namísto toho možno učinit obecně již jen na základě prohlášení soukromých osob. K tomuto účelu se nabízí obzvláště nákladní list, vystavený v souladu s ustanoveními Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road – CMR), na kterém příjemce vyznačí obdržení zboží v jiném členském státě. Nákladní list CMR je podepsán odesílatelem zboží a dopravcem a slouží jako doklad toho, že dopravce zboží převzal. Jedno vyhotovení doprovází zboží a je předáno pořizovateli na jeho žádost. Vyznačí-li pořizovatel přijetí zboží na nákladním listu, potom spolupůsobily na vyhotovení tohoto dokladu o přepravě zboží do jiného členského státu tři na sobě většinou nezávislé osoby. Toto snižuje nebezpečí manipulací, ale nemůže je samozřejmě zcela vyloučit. Pokud osoba povinná k dani předloží tímto způsobem vystavený nákladní list, zpravidla to postačuje jako důkaz přepravy nebo odeslání ze státu dodání do jiného členského státu. Pokud jsou splněny i ostatní podmínky, vzniká tím nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně“. V bodu 75 a 76 téhož stanoviska pak bylo uvedeno, že „dodavatel má zajisté povinnost učinit vše, co je v jeho moci, aby zajistil řádné provedení dodání zboží uvnitř Společenství. Pokud smluvně přenechá přepravu zboží do jiného členského státu pořizovateli, musí nést případné následky – jak je uvedeno v úvahách k první předběžné otázce – nesplnění této povinnosti ze strany pořizovatele. Dále se musí prodávající ujistit o důvěryhodnosti svého obchodního partnera. Cíl, předcházení daňovým

únikům, odůvodňuje, vysoké nároky, kladené na tuto povinnost. Je věcí vnitrostátního soudu, aby rozhodl, zda dodavatel tuto povinnost splnil. Podle jeho údajů v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se zdá, že Teleos a další vyčerpaly všechny možnosti, které měly k dispozici ohledně prověření společnosti TT“.

30. Jak uvedl Nejvyšší správní soud „*naplnění zmíněných podmínek vyplývajících z § 64 zákona o DPH je v souladu s § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, povinná prokázat osoba povinná k dani (plátce)*“. Žalobce nic takového neprokázal. Z daňového dokladu ze dne 26. 11. 2012 vyplývá pouze to, že žalobci byla vyúčtována cena za předmětné zboží, která měla „*zahrnovat i dopravu do Itálie*“. Skutečnosti, že „*zboží bylo skutečně dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, zboží bylo odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a přeprava zboží byla zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou*“, tento doklad neprokazuje. Břemeno tvrzení a důkazní k prokázání těchto skutečností leželo výhradně na žalobci, a proto byl žalobce, pokud chtěl čerpat daňovou výhodu uvedenou v ustanovení § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, povinen obstarat si dostatek důkazních prostředků, ze kterých by jednoznačně vyplývalo splnění podmínek pro osvobození od daně s nárokem na odpočet daně. Pokud žalobce těmito žádnými tvrzeními ani důkazními prostředky nedisponoval, nebyl oprávněn nárok na odpočet daně uplatnit. Své povinnosti tvrdit a dokazovat nemohl být žalobce zbaven tím, že je převede na správce daně tak, jak učinil. Tedy nechť skutečný stav věcí zjistí správce daně. Na správci daně totiž břemeno tvrzení ani důkazní neleželo, stejně tak jako na smluvních partnerech žalobce.
31. Dlužno doplnit, že ve prospěch žalobce nesvědčí ani závěry vyplývající ze shora citovaného rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie. Na rozdíl od případu souzeného Soudním dvorem Evropské unie žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal, že by před tím, než vstoupil do obchodních vztahů se svým odběratelem, se současně ujistil o jeho důvěryhodnosti, prověřil jeho daňové identifikační číslo, zápis do obchodního rejstříku a jeho solventnost. Již z tohoto důvodu nelze dospět k závěru, že žalobce prokázal, že v případě předmětných operací jednal v dobré víře, resp. že přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu. Žalobce ostatně nic takového ani netvrdil. Spokojil se pouze s existencí účetního dokladu.
32. Soud neshledal důvodnou ani třetí skupinu žalobních bodů.
33. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí v bodech 55 – 60 uvedl: „*Odvolací orgán při posuzování oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet z přijatých zdanitelných plnění, uskutečněných dodavatelem Česká pošta a.s., deklarovaných na dokladech č. 3828, 3847, 3864, 3869, 3895, 4042, 4065, 4195, 4276, 4304, 4309, 4328, 4448 ve výši základu daně 3 032 Kč a 20% DPH v částce 607 Kč a dodavatelem Allegro Group CZ, s.r.o. deklarovaných na dokladech č. 249857241211, 249857241210, 249857241212 za internetové služby - Aukro.cz ve výši základu daně 10 133 Kč, 20% DPH 2 027 Kč, vycházel z ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH, viz bod [12]. Spisovým materiálem je doloženo, že ve výzvě č.j. 83898/15/2403-60561-404816 byl daňový subjekt vyzván k prokázání oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně, zejména k doložení faktického použití nakoupených služeb, viz bod [55], k jeho ekonomické činnosti. Daňový subjekt se ve svém vyjádření ze dne 13. 4. 2015 (písemnost č. j. 444260/15) k přijatým zdanitelným plněním deklarovaných dodavateli, viz bod [55] nevyjádřil a žádné důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení nepředložil. Naopak ve svém vyjádření doručeném správci daně dne 19. 11. 2015 a zaevidovaném pod č. j. 916609/15 připomenul správci daně, že ten*

„není vázán pouze výzvou vůči daňovému subjektu, ale oprávněnost uplatněného výdaje si mohl ověřit přímo u poskytovatele služeb České pošty a.s.“ i pokud jde o doklady označené u dodavatele Allegro Group CZ, s.r.o. (viz námitka pod bodem 3.). Odvolací orgán konstatuje shodně s bodem [18] až [20], že důkazní břemeno je primárně na straně daňového subjektu, který má povinnost své tvrzení nejen doložit, ale hlavně i prokázat. Jak již bylo uvedeno, správce daně není povinen vyhledávat důkazy svědčící ve prospěch daňového subjektu, když břemeno důkazní ohledně skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, viz bod [52], tíží v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt (k tomuto viz usnesení Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2003, sp. zn. II. ÚS 420/02, usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 11. 2002, sp. zn. IV. ÚS 487/02, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72 či rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 6. 2009, č. j. 11 Ca 451/2008-145). Prokazování tvrzení je tak prvotně povinností daňového subjektu a nelze, dle odvolacího orgánu, přenášet důkazní břemeno na třetí osoby či správce daně, jak v posuzovaném případě požadoval daňový subjekt. Odvolací orgán závěrem shrnuje, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání použití přijatých zdanitelných plnění, viz bod [55], nedoložil a neprokázal použití přijatého zdanitelného plnění pro účely uskutečňování své ekonomické činnosti, a to ani po výzvě, viz bod [56], a proto mu nárok na odpočet daně dle ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH nepřísluší. K získávání důkazů ze strany správce daně odvolací orgán konstatuje, že primární povinností daňového subjektu je svá tvrzení nejen doložit, ale i prokázat, viz body [18] až [24] a [25]. Daňový subjekt nebyl krácen na svých právech, neboť pochybnosti o oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, viz bod [55], byly daňovému subjektu sděleny výzvou, viz bod [56], avšak svým povinností vyplývajícím z této výzvy daňový subjekt nedostál. Odvolací orgán konstatuje, že v rámci odvolání posuzoval pouze ty skutečnosti, které byly předmětem odvolání.“

34. Žalobce uplatnil nárok na odpočet z předmětných přijatých zdanitelných plnění, proto bylo v souladu s ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, jeho povinností tvrdit a současně prokázat, že jsou u těchto plnění splněny všechny podmínky pro jeho uplatnění.
35. Žalobce se mýlí, pokud se domnívá, že své povinnosti tvrdit a prokázat mohl být zbaven tím, že ji převede na správce daně tak, jak učinil. Tedy nechť skutečný stav věcí zjistí správce daně. Na správci daně totiž břemeno tvrzení ani důkazní neleželo.
36. Jak sám žalobce uvedl v žalobě „z dokladů, které měl žalobce k dispozici, bylo možné prokázat pouze, že se dané plnění uskutečnilo, kdy a v jaké výši“, tudíž si musel být vědom toho, že tyto skutečnosti nepostačují k „doložení a neprokázání použití přijatého zdanitelného plnění pro účely uskutečňování své ekonomické činnosti“, tedy k prokázání nároků na odpočet daně. Neučinil-li tak žalobce ani k výzvě správce daně, je nepřiznání nároků na odpočet zcela správné.
37. K unesení důkazního břemene bylo třeba, aby žalobce nejprve konkrétním způsobem ke každému ze zdanitelných plnění tvrdil skutečnosti, na základě kterých by bylo nutné dospět k závěru, že se jednalo o plnění, která byla „použita pro účely uskutečňování jeho ekonomické činnosti“, a následně tato tvrzení prokázal. Požadovat vyhledávání těchto tvrzení prostřednictvím správce daně od jeho obchodních partnerů je v přímém rozporu s ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu. Břemeno tvrzení a břemeno důkazní tížilo žalobce, nikoli správce daně či žalobcovy smluvní partnery. Povinnost tvrzení a důkazní tíží žalobce ve vztahu ke všem plněním, ve vztahu ke kterým hodlá uplatňovat nárok na

odpočet daně. Tedy i k plněním, které žalobce považuje za „*drobné, nevýznamné částky*“. Žádné oprávněné očekávání o nepotřebnosti „*tvrdit a prokazovat*“ tak v žalobci vyvoláno být nemohlo.

38. Soud neshledal důvodnou ani čtvrtou skupinu žalobních bodů.
39. Žalovaný rozhodnutím o opravě zřejmých nesprávností opravil formální chybu, tj. zřejmou nesprávnost v psaní, v napadeném rozhodnutí tak, že zdaňovací období, za které byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty, změnil z „*prosince 2013*“ na „*4. čtvrtletí 2012*“.
40. Nabytím právní moci tohoto rozhodnutí se staly námitky žalobce nedůvodnými, neboť ve znění rozhodnutí o opravě již není možné považovat za nepřezkoumatelné.

VI.

Rozhodnutí soudu

41. Soud neshledal žádný z žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

VIII.

Odůvodnění neprovedení důkazů

42. Soud neprovedl žádný z žalobcem navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

VIII.

Náklady řízení

43. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 26. června 2018

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu