



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobkyně: **GIGACOMP MK s.r.o.**, IČO 24696064
sídlem Rybná 716/24, 110 00 Praha 1 – Staré Město
zastoupená advokátem Mgr. Jaroslavem Marténkem
sídlem Slavíčkova 827/1a, 638 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2016, č. j. 12336/16/5300-22443-711513

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Výše označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“, „správce daně“) ze dne 28. 7. 2015, č. j. 3175613/15/3006-50521-707762, č. j.

3178854/15/3006-50521-707762, č. j. 3180352/15/3006-50521-707762, č. j.
3180576/15/3006-50521-707762, č. j. 3180747/15/3006-50521-707762, č. j.
3180833/15/3006-50521-707762, č. j. 3180935/15/3006-50521-707762, č. j.
3181050/15/3006-50521-707762, č. j. 3181287/15/3006-50521-707762, č. j.
3181408/15/3006-50521-707762, č. j. 3181473/15/3006-50521-707762, č. j.
3181578/15/3006-50521-707762, č. j. 3181658/15/3006-50521-707762, č. j.
3181725/15/3006-50521-707762, kterými byla žalobkyni podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a podle ust. § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřena daň z přidané hodnoty za období červen 2011, leden – prosinec 2013 a leden 2014 a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále.

2. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že žalobkyně nevyvrátila veškeré pochybnosti o deklarovaném skutkovém stavu, a tudíž neprokázala, že fakticky přijala zdanitelná plnění od deklarovaných dodavatelů a že určitá část tohoto plnění byla následně v rámci ekonomické činnosti žalobkyně dodána do jiného členského státu EU. Žalobkyně dokládala oprávněnost nároku na odpočet DPH bezchybnými daňovými doklady od dodavatelů Jakony s.r.o., BVCONTAINER, s.r.o. a Leovit s.r.o. a dále předložila vystavené daňové doklady na odběratelskou společnost EE Market Slovakia s.r.o., na základě kterých si nárokovala osvobození od daně podle ust. § 64 zákona o DPH. Na základě skutečností zjištěných správcem daně a na základě tohoto, že žalobkyně nepředložila žádné další důkazní prostředky (písemné smlouvy, objednávky, předávací protokoly, skladovou evidenci, přepravní doklady apod.) vznikly správci daně důvodné pochybnosti, zda vůbec došlo k přijetí plnění deklarovaných na daňových dokladech. Žalobkyně byla vyzvána, aby předložila takové důkazní prostředky, kterými by vyvrátila pochybnosti správce daně o oprávněnosti uplatněných odpočtů daně z posuzovaných přijatých zdanitelných plnění, na výzvu k prokázání skutečností však nepředložila žádný relevantní důkazní prostředek a podaná vysvětlení dostatečným způsobem nepřispěla k vyvrácení pochybností správce daně o deklarovaných obchodních transakcích. Žalovaný dospěl stejně jako správce daně k závěru, že přetrvávají důvodné pochybnosti ohledně faktického přijetí jednotlivých zdanitelných plnění od deklarovaných společností, a že žalobkyně tedy neprokázala naplnění všech podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých předmětných daňových dokladů ve smyslu ust. § 72 a 73 zákona o DPH. Co se týče dodání zboží společnosti EE Market Slovakia s.r.o., žalovaný konstatoval, že v průběhu daňové kontroly nebylo prokázáno, že zboží, dle daňových dokladů přijaté od společností Jakony s.r.o. a BVCONTAINER, s.r.o. fakticky existovalo. Žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně o fyzické realizaci obchodních případů s předmětnými dodavatelskými společnostmi, a ani ze zjištění správce daně nevyplynuly žádné skutečnosti o fakticitě zboží a jeho dodání do jiného členského státu. Žalovaný se tedy ztotožnil s postupem správce daně, který žalobkyni neuznal nárok na osvobození podle ust. § 64 zákona o DPH, resp. vyloučil hodnoty vykázaných plnění na řádku č. 20 daňových přiznání k DPH z důvodu neprokázání existence deklarovaného plnění.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobkyně navrhla soudu, aby rozhodnutí žalovaného i dodatečné platební výměry zrušil a aby žalovanému uložil povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení.

4. Žalobkyně předně namítala, že závěry žalovaného ohledně přijatých zdanitelných plnění a jejich ekonomické důvodnosti v obchodních vztazích ke společnostem Jakony, s.r.o., BVCONTAINER, s.r.o. a EE Market Slovakia, s.r.o., jsou v rozporu se skutečným stavem. Ačkoliv navrhovala provedení důkazů výsledky statutárních orgánů těchto společností, žalovaný těmto důkazním návrhům nevyhověl s tím, že jsou statutární zástupci uvedených společností nekontaktní, aniž by opakovaně ověřil, zda tento stav trvá i v době daňové kontroly u žalobkyně. Takto žalovaný postupoval za stavu, kdy jsou za uvedené společnosti podávána daňová přiznání a do dne podání žaloby nejsou vedeny jako nespolehliví plátcí DPH. Pokud jsou uvedené společnosti ve veřejných evidencích daňové správy evidovány jako spolehliví plátcí DPH, měl žalovaný podle žalobkyně zohlednit, že k nim žalobkyně přistupovala s jinou mírou opatrnosti než k nespolehlivým plátcům. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, dostupný na www.nssoud.cz, žalobkyně namítala, že ohledně předmětného zboží obchodovatelného s uvedenými společnostmi nemohla vědět a nevěděla, že je součástí obchodu s případnou nevypořádanou daňovou povinností ve vztahu k dani z příjmů či DPH, nelze jí tedy upírat právo na odpočet DPH ani uplatnění daňové účinných nákladů ve vztahu k dani z příjmů.
5. Žalobkyně se dále ohradila proti tvrzení, že jí chybí průkazná evidence o jednotlivých dodávkách obchodovatelného zboží, resp. že účetní evidence nebyla zpracována takovým způsobem, aby bylo možné dodatečně k přijatým a vydaným daňovým a účetním dokladům přiřadit další dokumenty vázané ke zboží. Namítala, že zboží pro výkon živnosti žalobkyně je zboží určené podle druhu, přičemž v okamžiku pořízení a uskladnění takového zboží již nelze určit, který konkrétní kus zboží pochází od toho kterého dodavatele a nelze vést ani evidenci, jejíž nevedení žalovaný žalobkyni vytýká. Žalobkyně má za to, že jí nebyla právním předpisem ani jiným úkonem žalovaného či správce daně uložena povinnost vést skladovou evidenci či jinou evidenci, event. dokumentaci. Žalobkyně připouští, že se v jejím účetnictví objevily nesprávnosti vytýkané v závěrečné zprávě, tyto nesrovnalosti jsou však omluvitelné množstvím obchodních případů, které žalobkyně v rozhodném období realizovala. Stav účetní evidence a dalších důkazů provedených v předchozím řízení však nelze vyhodnotit jako nevěrohodný a nesprávný zdůrazněním několika drobných nesrovnalostí. Nesprávnosti v účetní evidenci nelze paušálně hodnotit k tíži žalobkyně a jejich následky vztahovat k celé účetní evidenci, resp. ke všem obchodním případům, ke kterým vyslovil žalovaný pochybnosti. Žalobkyně je toho názoru, že pokud žalovaný při provádění důkazů zjistil některé nesrovnalosti ve vztahu ke skutečnostem tvrzeným žalobkyní, měl z úřední povinnosti ověřit i všechny ostatní obchodní případy, o kterých vyslovil pochybnosti.
6. Žalobkyně namítala, že postupem žalovaného při provádění dokazování a hodnocení důkazů docházelo k nezákonné libovůli. Namítala, že jí navržené důkazy měly být provedeny v daňovém řízení na prvním stupni, zvláště za stavu, kdy k jejich obstarání a provedení nestojí žádné zásadní ani neobvyklé překážky a průtahy v řízení. Tvrzená skutková zjištění žalovaného o neuskutečnění kontrolovaných obchodních případů či o obchodech bez ekonomického smyslu jsou podle žalobkyně v nesouladu s provedenými důkazy a za takové situace nemůže být vydáno zákonné rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti. Závěry žalovaného jsou navíc v rozporu s důkazy opatřenými samotným správcem daně a důkazy jsou hodnoceny v rozporu s jejich skutečným obsahem a k tíži

žalobkyně jsou bagatelizovány či bez odůvodnění přehlíženy. Za této situace mělo být podle žalobkyně rozhodováno v její prospěch. Žalobkyně má za to, že povinnost vyhledávat z vlastní iniciativy důkazy, aby byl zjištěn stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to i bez návrhu stran, leží na správci daně, nikoli na žalobkyni. Namítala, že v žádném ustanovení daňových předpisů není založena právní domněnka, která by odůvodňovala závěr, že pro daňové řízení jsou rozhodné skutečnosti vyplývající z pochybností či úvah žalovaného, dokud není prokázán opak.

7. Žalobkyně rovněž namítala, že jiné důkazy než ty, které již navrhovala, objektivně neexistují a není proto možné jejich předložení ukládat, tím méně na jejich nepředložení vázat nepříznivé právní závěry a rozhodnutí ohledně daňových povinností.
8. Výsledek daňové kontroly dle názoru žalobkyně směřuje k nezákonnému stanovení daně svévolným způsobem za podstatných vybočení z mezí daných správcem daně právními předpisy, zejména při procesu dokazování. Účelem postupu žalovaného není vyměření jakékoliv maximální a nereálné daně, kterou žalobkyně nebude schopna hospodářsky unést. Podle názoru žalobkyně je třeba v daňovém řízení postupovat v souladu s daňovým řádem a tak, aby bylo šetřeno právo žalobkyně na zákonné, resp. spravedlivé řízení. Žalovaný při hodnocení důkazů o jakýchkoliv učiněných zjištěních při vlastní vyhledávací činnosti svědčících v neprospěch žalobkyně nepřičítá stejnou váhu jako důkazům svědčícím ve prospěch žalobkyně, a zejména těm, které v řízení opatřila nebo navrhla opatřit žalobkyně. Žalovaný nepostupoval při hodnocení důkazů nestranným způsobem a nedůvodně přičítal k tíži žalobkyně neprokázané skutkové okolnosti. V daňovém řízení tak nebyly zjištěny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti co nejúplněji, žalovaný nevyužil možnosti, které mu dává zákon.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Vzhledem k tomu, že odvolací a žalobní námitky jsou v zásadě totožné, žalovaný předně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. K námitce ohledně nedostatečně zjištěného skutkového stavu žalovaný uvedl, že ve věci vyvinul maximální úsilí, aby byl skutkový stav zjištěn co nejúplněji. Prvostupňový správce daně dostatečným způsobem prokázal konkrétní skutečnosti, na základě kterých vznikly důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění předmětných transakcí. Žalovaný odmítl tvrzení, že by po žalobkyni správce daně požadoval takové důkazní prostředky, které nebylo možné objektivně předložit.
10. Co se týče neprovedení některých žalobkyní navržených důkazů, žalovaný předně uvedl, že řízení při správě daní je mimo jiné ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů. Žalovaný zastává názor, že v daném případě k žádnému pochybení při hodnocení důkazů nedošlo, přičemž nesouhlas žalobkyně s výsledky takového hodnocení není ekvivalentem pro závěr, že dokazování nebylo učiněno správně nebo že žalovaný nevycházel ze skutečného stavu věci. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí s návrhy žalobkyně řádně vypořádal, a to včetně uvedení důvodů pro neprovedení důkazních prostředků. K tomu žalovaný doplnil, že obecně platí, že k prokázání nároku na uplatnění odpočtu DPH postačí předložení formálně perfektních daňových dokladů, vzniklou-li však správci daně pochybnosti o tom, že k provedení zdanitelného plnění došlo způsobem, který je těmito doklady deklarován, a pokud správce daně tyto své pochybnosti kvalifikovaným způsobem vyjádří, je daňový subjekt k prokázání svých tvrzení povinen

předkládat další důkazní prostředky. Správce daně není oprávněn důkazní povinnost na daňovém subjektu nijak vynucovat, důsledkem jejího nesplnění však může být neunesení důkazního břemene daňovým subjektem.

11. K námitce ohledně vědomosti o účasti žalobkyně v podvodném řetězci žalovaný uvedl, že teprve v situaci, kdy nejsou pochybnosti o existenci plnění, o jeho faktickém uskutečnění dle dokladu a o použití přijatého zdanitelného plnění pro účely uskutečnění zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti, tj. v situaci, kdy dojde ke splnění hmotněprávních podmínek pro vznik a uplatnění nároku na odpočet daně, lze zkoumat objektivní okolnosti případu. Zdůraznil, že v daném případě nebyla důvodem neuznání nároku žalobkyně na odpočet DPH její vědomá účast na podvodu na DPH, ale skutečnost, že neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle ust. § 72 zákona o DPH.
12. Co se týče námitky ohledně posouzení nesrovnalostí v její účetní evidenci, žalovaný předně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde se s touto námitkou řádně vypořádal. Zdůraznil, že k předmětným obchodním případům žalobkyně neexistují další dokumenty běžné v obchodním styku, přičemž neexistence těchto dokumentů v souvislosti se vzniklými pochybnostmi správce daně představovala jednu z okolností vyvracejících věrohodnost žalobkyní tvrzených skutečností, neboť předmětné obchodní případy vykazovaly určité nestandardní prvky. Žalovaný uvedl, že zjištěné nesrovnalosti v účetní evidenci nebyly pouze drobného charakteru, a proto rovněž přispěly k pochybnostem správce daně.
13. S ohledem na uvedené skutečnosti má žalovaný za to, že napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi a řízení vadami žalobkyní tvrzenými, a proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

14. Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.
15. Spornou otázkou mezi žalobkyní a žalovaným je, zda žalobkyně splnila podmínky pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty podle ust. § 72 a § 73 zákona o DPH, a zda byly splněny podmínky pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu podle ust. § 64 zákona o DPH.
16. Právní úprava nároku na odpočet daně je upravena v ust. § 72 a násl. zákona o DPH. Hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet daně jsou vymezeny v ust. § 72 odst. 1 zákona, podle kterého je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajících z ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH.

17. Co se týče dodání zboží do jiného členského státu, tak podle ust. § 64 odst. 1 zákona o DPH 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. Podle ust. § 64 odst. 5 téhož zákona lze dodání zboží do jiného členského státu prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.
18. Obecně lze říct, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt 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. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz nálezy ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95, <http://nalus.usoud.cz>), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.
19. Daňové řízení je v České republice 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. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1, resp. z ust. § 64 odst. 1 zákona o DPH.
20. Žalobkyně byla tedy v daném případě, chtěla-li uplatnit nárok na odpočet DPH, povinna tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijala zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno, a že poskytnuté služby byly provedeny právě deklarovaným plátcem DPH. K uplatnění nároku na osvobození od daně podle ust. § 64 zákona o DPH bylo třeba prokázat, že fakticky existovalo zdanitelné plnění a toto bylo dodáno do jiného členského státu.
21. Daňový subjekt obecně unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117, dostupný na www.nssoud.cz). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004-99, a ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008-68, oba dostupné na www.nssoud.cz). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který uvedl, že „[d]ůkaz daňovým dokladem [...] je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o

simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“ (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04, <http://nalus.usoud.cz>).

22. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, dostupný na www.nssoud.cz, či ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).
23. Žalovaný v daném případě dospěl k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených žalobkyní. S tímto závěrem se ztotožnil i zdejší soud.
24. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že žalobkyně oprávněnost nároku na odpočet DPH doložila daňovými doklady od dodavatelů Jakony s.r.o., BVCONTAINER, s.r.o. a Leovit s.r.o. Dále žalobkyně předložila vystavené daňové doklady na odběratelskou společnost EE Market Slovakia s.r.o., na základě kterých si nárokovala osvobození od daně podle ust. § 64 zákona o DPH. Žalobkyně předložila rovněž evidenci pro účely DPH, inventuru zboží k 31. 12. 2013 a účetní záznamy na technickém nosiči dat, výdajové pokladní doklady a smlouvu o podnájmu ze dne 31. 1. 2013. Protože daňové doklady samy o sobě neprokazují, že se operace, které byly jejich předmětem, opravdu uskutečnily, správce daně za účelem prověření žalobkyní deklarovaných skutečností provedl dožádání u místně příslušných správců daně společnosti EE Market Slovakia s.r.o. a Leovit s.r.o., zaslal předvolání jednateli společnosti BVCONTAINER, s.r.o. a jednateli společnosti Jakony s.r.o. a provedl místní šetření v sídle společnosti Jakony s.r.o. Na základě zjištěných skutečností a na základě toho, že žalobkyně nedoložila žádné další důkazní prostředky (např. smlouvy, objednávky, předávací protokoly, skladovou evidenci, přepravní doklady atd.), vznikly správci daně důvodné pochybnosti, zda vůbec došlo k faktické realizaci deklarovaných plnění. Správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností, ve které žalobkyni sdělil pochybnosti o fyzické realizaci deklarovaných obchodních případů, a to na základě těchto zjištění:
 - deklarované dodavatelské společnosti jsou pro svého místně příslušného správce daně nekontaktní, neplní si své daňové povinnosti, sídlí na virtuálních sídlech, osoby oprávněné jednat za tyto společnosti jsou nedohledatelné

- na adrese deklarovaného skladu společnosti Jakony s.r.o. nebyly zjištěny žádné skutečnosti svědčící o podnikatelské činnosti společnosti
 - veškeré platby se měly uskutečňovat v hotovosti, avšak faktury s datem uskutečnění v měsíci říjnu 2013 nebyly uhrazeny, ačkoliv jsou k nim vystaveny výdajové pokladní doklady, nebo byly hrazeny zálohy za objednané zboží
 - nesrovnalosti v předložené smlouvě o podnájmu ze dne 31. 1. 2013 a smlouvě o dílo ze dne 2. 9. 2013
25. V rozsudku ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[s]dělení dožádaných správců daně, že poskytovatelé plnění nejsou kontaktní, nepodávají daňová přiznání, ba dokonce jsou jejich společníci vyšetřovací orgány činnými v trestním řízení na základě podezření ze spáchání trestného činu kráčení daně, jsou dostatečným důvodem pro vznik pochybností o věrohodnosti účetnictví stěžovatelky.“
26. Jelikož správce daně své důkazní břemeno unesl, bylo na žalobkyni, aby prokázala pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětným účetním případům. Krajský soud má přitom na základě studia spisu stejně jako žalovaný za to, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla, jelikož neprokázala uskutečnění deklarovaných transakcí, tj. neprokázala, že fakticky přijala zdanitelná plnění od deklarovaných dodavatelů a že určitou část tohoto plnění následně v rámci ekonomické činnosti dodala do jiného členského státu EU.
27. V reakci na výzvu k prokázání skutečností žalobkyně zaslala vyjádření, v němž navrhla provést výslech jejího jednatele K. B., výslech statutárního zástupce společnosti Jakony s.r.o. nebo osoby, která za společnost podává daňová přiznání a je správcí daně známá z jeho činnosti, výslech statutárního zástupce společnosti BVCONTAINER, s.r.o. činného pro společnost v době realizace sporných obchodů nebo osoby, která za společnost podávala daňová přiznání a je správcí daně známa z jeho úřední činnosti. Pro případ, že přes provedené navrhované důkazy budou trvat pochybnosti správce daně, navrhla žalobkyně doplnit dokazování znaleckým posudkem z oboru ekonomika. Následně proběhlo ústní jednání, v jehož průběhu byl vyslechnut jednatel žalobkyně K. B., tento však ke skutečnostem o realizaci deklarovaných obchodních případů nic konkrétního neuvedl („já vůbec nevím, co Vám mám říci, já jsem Vám už vše řekl v předchozích jednáních“). Jednatel žalobkyně byl v průběhu ústního jednání požádán o sdělení údajů o jednatelech společností Jakony s.r.o. a BVCONTAINER s.r.o., jejichž svědecký výslech žalobkyně navrhovala, k tomu jednatel žalobkyně uvedl, že se pokusí zajistit dané svědky do 30 dnů. Jednateli bylo dále sděleno, že na základě dožádání bylo zjištěno, že společnosti EE Market Slovakia s.r.o. byla zrušena registrace k DPH z důvodu neprokázání vykonávání ekonomické činnosti, za předmětné zdaňovací období tato společnost nevykázala žádné pořízení zboží z jiného členského státu, společnost nesídlí na uvedeném sídle, jednatel společnosti je nekontaktní; k tomu jednatel uvedl, že zjistí pravdivost podání daňových přiznání k DPH a skutečnosti doloží do 30 dnů. K návrhu žalobkyně na doplnění dokazování znaleckým posudkem z oboru ekonomika jednatel žalobkyně uvedl, že neví, co má tento znalecký posudek prokázat, a že se správce daně má dotázat právního zástupce žalobkyně.

28. Ze správního spisu je zřejmé, že žalobkyně v následujícím průběhu řízení nedoložila ani avizované údaje o osobách, jejichž výpověď navrhovala jako důkazní prostředek, ani skutečnosti ohledně společnosti EE Market Slovakia s.r.o. Lze tak konstatovat, že žalobkyně na výzvu k prokázání skutečností nepředložila žádný relevantní důkazní prostředek, co se týče prokázání existence tvrzených skutečností, a podaná vysvětlení dostatečným způsobem nevyvrátila pochybnosti správce daně o deklarovaných obchodních transakcích.
29. Žalobkyně tak v dané věci neunesla důkazní břemeno a neprokázala přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných společností. Správce daně tedy nepochybil, pokud u těchto plnění neuznal nárok na odpočet DPH za oprávněný. Protože žalobkyně neprokázala, že zboží dle daňových dokladů přijaté od společností Jakony s.r.o. a BVCONTAINER, s.r.o. fakticky existovalo a že bylo dodáno do jiného členského státu EU, nebyly splněny ani podmínky pro uznání nároku na osvobození od daně podle ust. § 64 zákona o DPH.
30. Co se týče konkrétních žalobních námitek, lze konstatovat, že žalobkyně do žaloby pouze zkopírovala text podaného odvolání, aniž by výslovně reagovala na odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Tímto postupem značně snížila svou šanci na úspěch, neboť pokud žaloba neobsahuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, není soud povinen hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128, dostupný na www.nssoud.cz). Soud se proto žalobkyní uváděným skutečnostem věnoval pouze v míře jejich obecnosti.
31. Soud předně nevyhověl námitce, že správce daně pochybil, pokud neprovedl výsledky statutárních orgánů společností Jakony s.r.o. a BVCONTAINER, s.r.o. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně statutární orgány obou dodavatelských společností předvolával v druhé polovině roku 2014 (neobstojí proto tvrzení žalobkyně, že správce daně neověřil jejich nekontaktnost z roku 2012), zasílané písemnosti se však vrátily jako nedoručitelné se zprávou, že na předmětných adresách se nachází sídla městských úřadů a že zde není možné zaslané písemnosti uložit. Ačkoli žalobkyně byla seznámena s tím, že na adresách, které má správce daně k dispozici, nelze tyto svědky zajistit, a zavázala se navržené svědky zajistit sama, žádné údaje, na základě nichž by bylo možné svědky zastihnout, v celém průběhu řízení nepředložila. Správci daně proto nelze vytýkat, že předmětné svědecké výpovědi neprovedl.
32. Namítala-li žalobkyně, že žalovaný nezohlednil, že dodavatelské společnosti byly vedeny jako spolehliví plátcí DPH, soud konstatuje, že skutečnost, že společnost je vedena jako spolehlivý plátec, automaticky neznamená, že by měl daňový subjekt k takové společnosti přistupovat s menší mírou obezřetnosti. Tato okolnost však především nic nemění na tom, že žalobkyně byla povinna plnit své daňové povinnosti. Správci daně vyvstaly důvodné pochybnosti o skutkovém stavu věci, a žalobkyni proto stíhalo důkazní břemeno ohledně jejích vlastních tvrzení. Bylo pouze na ní, aby předložila takové důkazní prostředky, které bude možné provést. Pokud nebylo možné ověřit skutkový stav u dodavatelů pro jejich nekontaktnost, byla žalobkyně odkázána na ty důkazní prostředky, které jsou v její vlastní dispozici. Správce daně požadoval po žalobkyni pouze prokázání toho, co sama tvrdila, tedy že přijala zdanitelná plnění od deklarovaných společností, na tomto postupu nelze správci daně nic vytýknout.

33. Pokud žalobkyně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, namítala, že nemohla vědět a nevěděla, že je součástí obchodu s nevypořádanou daňovou povinností, soud konstatuje, že žalobkyní citovaný rozsudek týkající se podvodného jednání na DPH není na daný případ přílehlavý, neboť v projednávané věci důvodem neuznání nároku na odpočet DPH nebyla vědomost žalobkyně, že se účastnila plnění, které je součástí podvodu na DPH, ale skutečnost, že žalobkyně neprokázala existenci zdanitelného plnění. V daném případě nebylo prokázáno, že by vůbec fakticky došlo k přijetí zdanitelných plnění, proto nebylo na místě se zabývat otázkou, zda byla žalobkyně při přijetí plnění v dobré víře.
34. Žalobkyně dále namítala, že neměla povinnost vést skladovou či jinou evidenci, a proto jí nebylo možné vytýkat, že jí chybí průkazná evidence o jednotlivých dodávkách obchodovatelného zboží. Ani této námitce soud nepřisvědčil. Ze správního spisu nevyplývá, že by nárok na odpočet DPH žalobkyni nebyl uznán z důvodu, že nevede průkaznou evidenci o jednotlivých dodávkách, správce daně pouze skutečnost, že k obchodním případům neexistují dokumenty běžné v obchodním styku (včetně skladové evidence) považoval v kontextu vzniklých pochybností za jednu z okolností vyvracející věrohodnost deklarovaných skutečností o tom, že se předmětné transakce uskutečnily. Tomuto postupu správce daně nelze nic vytknout.
35. Pokud se jedná o námitku, že správce daně „drobné nesrovnalosti“ v účetnictví nesprávně paušálně vztáhl k celé účetní evidenci, resp. ke všem obchodním případům, žalobkyně neuvedla, které konkrétní „drobné“ nesprávnosti jí měly být neprávem vytýkány. Ve shodě se žalovaným lze tak pouze v obecné rovině konstatovat, že zjištěné nesrovnalosti pouze prohloubily pochybnosti správce daně o uskutečnění zdanitelných plnění.
36. Soud nepřisvědčil ani námitce, že v řízení nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, a že při provádění dokazování a hodnocení důkazů docházelo k nezákonné libovůli. Jak již bylo uvedeno výše, daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má břemeno tvrzení (povinnost daň přiznat), ale také břemeno důkazní (povinnost toto tvrzení doložit). Správce daně dostatečným způsobem prokázal konkrétní skutečnosti, na jejichž základě vznikly pochybnosti o uskutečnění transakcí v deklarovaném rozsahu a žalobkyni bylo umožněno, aby tyto pochybnosti relevantními důkazními prostředky vyvrátila. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně provedl veškeré žalobkyní navržené důkazní prostředky, jejichž provedení bylo možné, pokud některé neprovedl, řádně jejich neprovedení zdůvodnil. Nelze přisvědčit argumentaci, že správce daně požadoval po žalobkyni takové důkazní prostředky, které nebylo objektivně možné předložit, jelikož bylo pouze na ní, jaké konkrétní důkazní prostředky využije k vyvrácení pochybností správce daně. Skutečnost, že si žalobkyně v průběhu deklarovaných obchodních transakcí relevantní důkazní prostředky nezajistila, nelze klást k tíži správce daně.
37. Pokud žalobkyně namítala, že správce daně byl povinen z vlastní iniciativy vyhledávat důkazy, aby byl zjištěn stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, tento předpoklad je s ohledem na shora uvedené zásady daňového řízení nesprávný. Soud zdůrazňuje, že dokazování v daňovém řízení nestojí na zásadě vyšetřovací a správce daně není povinen ze své iniciativy vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu. Správce daně v souladu s ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyslovil oprávněné pochybnosti o tom, že se obchodní případy deklarované v daňových dokladech fakticky

uskutečnily, čímž došlo k přesunutí důkazního břemene na žalobkyni. Pokud žalobkyně argumentuje důkazní nouzí, tato skutečnost jde pouze k její tíži, neboť to byla ona, kdo byl povinen si zajistit takové důkazní prostředky, aby své důkazní břemeno unesla.

38. Soud konečně nepřisvědčil ani námitkám, že daň byla stanovena svévolným způsobem, jelikož správce daně důkazním prostředkům svědčícím v její neprospěch nepřičítá stejnou váhu jako důkazním prostředkům svědčícím v její prospěch, a že skutková zjištění správce daně jsou v nesouladu s provedenými důkazy. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, publikovaný pod č. 835/2006 Sb. NSS, uvedl, že „[u]stanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. žalobci ukládá povinnost uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu) konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (srov. k tomu obdobné závěry, vyslovené ve výše zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 4 Azs 149/2004-52, zveřejněném pod číslem 488/2005 Sb. NSS; z klasické starší judikatury viz např. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 19. 1. 1993, č. j. 6 A 85/92-5). [...] Líčení skutkových okolností nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých obvyklých nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Konkretizace faktů dostatečně substancovanými žalobními body je důležitá nejen z hlediska soudu, tj. pro stanovení programu sporu a vytýčení mezí, v nichž se soud může v souladu s dispoziční zásadou pohybovat, ale má význam i pro žalovaného. Stežební procesní zásadou je rovnost účastníků před soudem vyjadřovaná někdy jako rovnost zbraní. Každá procesní strana by měla mít přiměřenou možnost uplatnit své argumenty za podmínek, které ji citelně neznevýhodňují v porovnání s protistranou. Provedením této zásady je potom též požadavek náležité substanciace přednesů stran: jediné tím, že strana svůj přednes dostatečně konkretizuje, umožní druhé straně k tomuto přednesu učinit vyjádření. Pokud je tvrzení jedné procesní strany jen povšechné a nekonkrétní, neví druhá strana, k čemu se má vlastně vyjádřit; tím se přirozeně snižuje i její možnost náležité procesní obrany.“ Jelikož uvedené námitky jsou formulovány pouze obecným způsobem a žalobkyně nespécifikuje, kterým konkrétním důkazním prostředkům není přičítána stejná váha jako jiným, a která konkrétní zjištění jsou v nesouladu s provedenými důkazy, soudu není známo, v jakých mezích by se měl v rámci přezkumu napadeného rozhodnutí a řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, pohybovat. Soud tedy považuje za nemožné se k takto obecně vymezeným žalobním bodům vyjádřit. Není na místě, aby soud za žalobkyni spekulativně domýšlel argumenty či vybíral z reality skutečností, které ji podporují.

V. Závěr a náklady řízení

39. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
40. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady

řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročez mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 30. května 2018

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu