



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **A. CZ spol. s r.o.,**  
právně zastoupeného advokátem JUDr. Radovanem Zubkem  
sídlem Dykova 2230/2, 636 00 Brno

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

**v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27.6.2017,  
č.j. 28137/17/5300-22443-701226,**

**takto:**

1. Žaloba se **zamítá.**
2. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 21. 4. 2016, č.j. 776295/16/2801-50524-604152, jímž byla žalobci podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,

v platném znění (dále jen „ZDPH“) doměřena žalobci daň z přidané hodnoty (DPH) ve výši 306 079 Kč, přičemž zmíněným platebním výměrem správního orgánu prvního stupně nebyl žalobci přiznán jím deklarovaný nárok na odpočet daně v této výši. Žalobce odůvodnil žalobu následujícím způsobem:

2. Žalobce předně zdůraznil, že uzavřel kupní smlouvu na dodávku zboží (mák) s „*panem F.*“, který v okamžiku smlouvy nebyl zapsán jako jednatel společnosti dodavatele, tj. společnosti N. s.r.o. (dále jen „N.“), přičemž správce daně a ani žalovaný neprovedli výslech tohoto bývalého jednatele společnosti N., žalovaný se o tento úkon ani sám nepokusil. Žalovaný pouze uvedl, že slovenská daňová správa poskytla informaci o tom, že L. F. má být bezdomovcem, tuto argumentaci použil poprvé až žalovaný, v rozhodnutí „*absentuje*“ řádné odůvodnění, z jakého důkazu tento závěr žalovaného vyplývá. Žalované rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Žalovaný hodnotí účelově a v rozporu se zákonem obsah výdajových dokladů a výpovědi svědků, výpověď svědka D. správce daně interpretoval v neprospěch žalobce, vyvodil z ní nesprávné závěry, tento svědek si logicky nemohl pamatovat detaily jednoho z mnoha obchodů. Tento důkazní prostředek nebyl vyhodnocen ve prospěch žalobce, ačkoliv mimo jiné deklaruje dodávku máku v daném období i problém s jeho kvalitou. Proto žalobce „*i nadále trvá na výslechu svědka L. F.*“. V podstatě žalobce se na několika místech žaloby stále opakuje své tvrzení nutnosti vyslechnout svědka L. F., který „*mohl po proběhlém obchodu přestat plnit řádné své povinnosti jednatele společnosti a neplnit je vůči příslušným orgánům. Pohnutka pana F. k takovému jednání však není a ani nemohla být žalobci v dané chvíli známa, neboť v okamžiku uskutečnění obchodu a uzavření smlouvy společnost N. s.r.o. nebyla v registrech finanční správy vedena jako nespolehlivý plátce a ani proti ní nebylo vedeno insolvenční řízení.*“ Žalobce si ověřoval spolehlivost firmy N. i na daňovém portálu vedeného státní správnou a nenašel zde žádné pochybnosti o nespolehlivosti této firmy. Žalobce navrhl výslech L. F. Žalobce odmítl tvrzení správce daně, že smlouva ze dne 1. 9. 2012 byla vyhotovena dodatečně, smluvní strany si mohou i dodatečně písemně stvrdit smluvní vůli vyjádřenou dříve v ústní podobě, správce daně a i žalovaný „*nereflektují*“ standardní fungování obchodů, uzavírání smluv a obchodní zvyklosti v dané oblasti podnikání. Navíc svědek D. potvrdil, že při dodávce máku byly problémy s jeho kvalitou kvůli plísni, tím potvrdil obchod s mákem. Závěr žalovaného o neprokázání nároku na nákladové faktury PF 18 a PF 19 od společnosti N. vycházející z toho, že zástupci firmy U. a M. nemají mít povědomost o tom, od koho žalobce následně nabízené zboží kupuje, je neobhajitelný, z výpovědí těchto svědků vyplývá, že žalobce tímto zbožím disponoval. Rovněž ve vztahu k nákladové faktuře PF 2 (jedná se o další zboží, hořčici – poznámka krajského soudu) jde zřejmě o omyl na straně žalobce v tom smyslu, že skutečně mohlo k předmětnému obchodu dojít až v lednu 2013, mohlo dojít k záměně s jiným obchodním případem. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil.
3. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:
4. Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je

třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicity - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

5. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na [www.nssoud.cz/](http://www.nssoud.cz/)), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz) atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: *„Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“*), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
6. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19:

„Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlou žalobu zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud...“: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [nález Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat ‚přezkoumatelný‘ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).

7. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).
8. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4

As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

9. Stěžejní otázkou v dané věci byla skutečnost, zda žalobce prokázal jím deklarovaný nárok na odpočet daně z titulu přijetí plnění od dodavatelů N. a U., přičemž od dodavatele N. se mělo jednat o dvě dodávky zboží – máku (2x 24 t), když přijetí plnění tohoto zboží od N. prokazoval žalobce dvěma daňovými doklady (u žalobce v evidenci vedeno pod PF 18 – s datem uskutečnitelného zdanitelného plnění 28. 1. 2013, pod č. PF 19 s datem uskutečnitelného zdanitelného plnění 31. 1. 2013 a dále kupní smlouvou se společností N. ze dne 1. 9. 2012 (dále jen i „KS 1“). Dále se jednalo o plnění od firmy U. (zboží – hořčice bílá, 24 t), kdy žalobce prokazoval své tvrzení daňovým dokladem od firmy U. (u žalobce evidováno pod č. PF 2) s datem uskutečnitelného zdanitelného plnění 14. 1. 2013, toto zboží měl žalobce dle svého tvrzení dodávat další firmě V. – A. s.r.o. (dále jen „V.“), toto plnění prokazoval žalobce této firmě daňovým dokladem č. VF 92 s datem uskutečnitelného zdanitelného plnění 15. 11. 2012 a výpisem z účtu (úhrada od firmy V. v listopadu roku 2012). K tomu je ještě třeba dodat, že zboží pořízené od firmy N., tj. mák, bylo prodáno v říjnu roku 2012 firmě M. Správce daně a žalovaný na základě provedeného dokazování ve výsledku daňové kontroly dospěli k závěru, že žalobce dokládá jím nárokový odpočet daně s titulu přijetí plnění od těchto firem, tj. N. a U., což prokazoval nejprve listinnými důkazy, přičemž správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda se žalobcem deklarovaná plnění uskutečnila. Jednalo se o důvodné pochybnosti a v podstatě ani žalobce nezpochybnil, že správce daně unesl důkazní břemeno, když žalobce nepředložil takové důkazní prostředky, které by osvědčily přijetí deklarovaného plnění od zmíněných dodavatelů. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno s tím, že poté na základě rozsáhle provedeného dokazování dospěli správní orgány k závěru, že žalobce naopak neunesl své důkazní břemeno, když deklaroval nárok na odpočet daně z titulu pořízení plnění od zmíněných firem v rozporu s § 72 odst. 1 z DPH, neboť prokázal splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku. Proto správce daně vyloučil žalobcem deklarovaný nárok na odpočet daně ve výši 306 079 Kč.
10. Žalobce v žalobě s tímto závěrem žalovaného nesouhlasí, když jednak považuje žalované rozhodnutí za nepřezkoumatelné a dále uvádí námitky proti tomuto závěru správce daně a žalovaného, jenž se týkají zejména hodnocení důkazů a prokázání nároku žalobce na odpočet DPH. K tomu je třeba nejprve předně uvést závěry z konstantní judikatury NSS, které se týkají důkazní povinnosti žalobce jako daňového subjektu.
11. V daňovém řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c/, § 92 odst. 3 daňového řádu, srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), tzn., že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, čj. 31 Ca 62/2002 - 25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS).
12. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
13. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní,

dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 – 84, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

14. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Judikatura NSS již přitom vyslovila, že při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č.j. 1 Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). Podle důvodové zprávy k § 92 odst. 2 daňového řádu: „*Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).*“
15. V uvedeném ustanovení jsou vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít, znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008).
16. Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil (za všechny srov. např. instruktivní rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011 – 92). 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 (srov. nálezy 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, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 – 83, či ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124, všechna rozhodnutí jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).
17. 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 § 92 odst. 5 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 č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).

18. 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.
19. 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 prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsaným 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 č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).
20. V daném případě nebylo pochyb, že žalobce jako daňový subjekt své důkazní břemeno neunesl, přičemž správci daně vznikly důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti a průkaznosti žalobcem předložených účetních dokladů. A v daňovém řízení se žalobci nepodařilo vyvrátit tyto pochybnosti, naopak z provedeného dokazování tyto pochybnosti správce daně a žalovaného byly jen prohloubeny.
21. Jak již bylo výše uvedeno, správci daně vznikly pochybnosti týkající se žalobcem deklarovaných plnění zboží – máku a hořčice (mák měl být dodán firmou N., hořčice firmou U.). Žalobce tvrdil a prokazoval účetními doklady, že mák prodal v říjnu 2012 firmě M., který „koupil“ v říjnu 2012 N., jenž bylo touto firmou přepraveno do skladovacích prostor firmy U., odtud si zboží odvezla zmíněná firma M. Předložil však daňové doklady, podle nichž byla tato dodávka (jednalo se o dvě dodávky máku po 24 t) uskutečněno 28. 1. a 31. 1. 2013, dále předložil kupní smlouvu ze společnosti N. ze dne 1. 9. 2012. Správci daně tak vznikly oprávněné pochybnosti, když sám žalobce tvrdil, že plnění na těchto daňových dokladech se uskutečnilo v jiné době (žalobce při ústních jednáních tvrdil, že prodal v říjnu 2012 toto zboží, avšak na daňových dokladech bylo uvedeno datum plnění 28. 1. 2013 a 31. 1. 2013), navíc předložená zmíněná kupní smlouva (KS I) ze dne 1. 9. 2012 v podstatě neobsahovala věrohodné údaje (žalobce ani v žalobě nepopřel závěr žalovaného, že v této smlouvě byla uvedena nedostatečná specifikace zboží, v neurčené kvalitě s tím, že dodávka může být realizována v rozmezí několika měsíců, za předem neznámou cenu, dokonce zde byl doplněn údaj o neplatné měně – ve slovenských korunách, když od 1. 1. 2009 nebylo možné platit slovenskou korunou, dále zde byl pouze

uveden závazek žalobce jako kupujícího uhradit tuto „*neznámou cenu*“ na „*neznámý účet*“). Rovněž v případě dalšího zboží, pořízeného údajně od firmy U. (hořčice) vznikly správci daně důvodné pochybnosti o věrohodnosti a správnosti či průkaznosti žalobcem předložených dokladů o uskutečnění plnění, když žalobce prokazoval své tvrzení daňovým dokladem od firmy U. s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 14. 1. 2013, ale prodej tohoto plnění další firmě V. dokládal daňovým dokladem s datem uskutečnitelného zdanitelného plnění dne 15. 11. 2012 (přičemž úhradu měl obdržet od firmy V. za dodávku tohoto zboží žalobce 20. 11. 2012 a 29. 11. 2012). Tyto pochybnosti i přes výzvu správce daně žalobce neodstranil, když pouze opakovaně předložil doklady, které již měl správce daně k dispozici (na přijetí plnění od N. – PF 18 a PF 19 – viz výše) a dále předložil nově 6 výdajových pokladních dokladů, které deklarovaly platby v hotovosti ve prospěch firmy N. a to v částkách 300 000 Kč (4x jako záloha) a 283 200 Kč (2x jako doplatek). Žalobce tvrdil, že si dodání zboží od firmy N. dohodl s panem D., jednatelem firmy N., následně byla uzavřena kupní smlouva, zboží bylo dodáno údajně do firmy U., žalobce pak tvrdil, že nevěděl, že došlo ke změně jednatele, že se řešilo vše telefonicky s panem F., jako novým jednatelem společnosti N. a až v lednu roku 2013 byla reklamáce vyřešena, až poté došlo k úhradě dodavateli N. Zopakoval své tvrzení o tom, že zboží pořízené od N. bylo prodáno v říjnu roku 2012 firmě M. Rovněž tyto podklady považoval správce daně za nevěrohodné (deklarované výše závazku ve stech tisících Kč, nebyl uveden důvod pro opakující se hotovostní platbu, v částkách těsně pod hranicí stanovenou příslušným zákonem právě pro platby v hotovosti - zák. č. 254/2004 Sb.) Uvedené výdajové pokladní doklady podle správce daně pak nebyly přesvědčivým důkazem přijetí plnění skutečného přijetí plnění od deklarovaného dodavatele firmy N. Proto žalobce zahájil důvodně daňovou kontrolu, ve které se pochybnosti správce daně ještě prohloubily, v daňovém řízení pak žalobce neunesl své důkazní břemeno, a to z následujících důvodů:

22. Ve vztahu k dodávce máku (daňové doklady žalobce PF 18 a PF 19 – srov. bod 24 žalovaného rozhodnutí) správce daně vycházel ze svědeckých výpovědí (P. V., statutární zástupce žalobce, D. B., druhý statutární zástupce žalobce, informace poskytnutá na základě dožádání správcem daně Finančním úřadem pro hlavní město Prahu ve vztahu k společnosti N., informace dožádání u správce daně místně příslušného subjektu z údajného skladovatele máku – firmy U., podklady získané z mezinárodní výměny informací – výslech R. D. z firmy N., informace o Ladislavu F., poskytnutá slovenskou daňovou správou, svědecká výpověď statutárního zástupce firmy M. R. C., odběratele firmy žalobce, dále svědecká výpověď V. Ch., statutárního zástupce údajného skladovatele zmíněného zboží, tj. z firmy U.), přičemž tím nebyly zmíněné pochybnosti o uskutečnitelném zdanitelném plnění odstraněny. Naopak vznikly další rozpory, když např. svědek D. z firmy N. ve své svědecké výpovědi tvrdil, že nakupoval mák od dodavatelů „*od Českých Budějovic po Prahu*“, avšak v daňových přiznáních firmy N. jsou údaje o pořízení plnění pouze z jiných členských států EU (což vyplývá z informace Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, navíc podle této informace je sídlo této firmy na virtuální adrese). V podstatě ani sám žalobce v žalobě konkrétně netvrdí, že by právě z těchto podkladů vyplýval závěr o opaku tvrzení správce daně a žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobce. Žádný ze zmíněných svědků neuvedl žádné konkrétní relevantní informace týkající se přijetí plnění žalobcem od dodavatele firmy N.. To se týká i výpovědi svědka V. Ch. z firmy U., která údajně mák skladovala, tento svědek nepotvrdil, že k vyskladnění máku firmě M. došlo v říjnu 2012, jak tvrdil žalobce (od firmy

N. údajně dodané žalobci a následně dle tvrzení žalobce si firma M. měla tento mák ze skladu vyzvednout). Jinak pouze uvedl, že zboží bylo vakuované, neznal jeho obsah. Tento „*skladovatel*“, tedy firma U. předložila pouze správci daně doklad za naskladnění a vyskladnění vakuovaného zboží (neznámého obsahu) dne 12. 2. 2013, což je v rozporu s tvrzením žalobce o tom, že toto zboží prodal a dodal firmě M. již v říjnu roku 2012. Pochybnosti nevyvrátil ani statutární zástupce odběratele žalobce, tj. R. C. z firmy M., které žádné relevantní informace týkající se přijetí plnění žalobcem od dodavatele - společnosti N. neuvedl, naopak sám uvedl, že tohoto dodavatele nezná. Navíc vznikly žalovanému důvodně další pochybnosti, když na rozdíl od ostatních dodávek (stejných či jiných komodit) při jednání prokazovaných předloženými listinami nebyly v případě dodání zmíněného máku z roku 2012 předloženy vážné listky (srov. bod 43 žalovaného rozhodnutí, tento závěr žalovaného žalobce v žalobě nezpochybnil). Prostě žádný konkrétní důkaz o skutečném realizovaném plnění zmíněného zboží od firmy N. žalobci předložen nebyl. Rovněž R. D. ve své svědecké výpovědi získané na základě mezinárodní výměny informací slovenské daňové správy neuvedl nic konkrétního ve vztahu ke konkrétní dodávce máku od firmy N., jen uvedl, že mák nakupoval „*od různých dodavatelů od Českých Budějovic po Prahu*“, ale ze Slovenska (což je v rozporu s výše zmíněným daňovým přiznáním této firmy, kde je údaj o pořízení plnění pouze z jiných členských států – srov. bod 34 a 42 žalovaného rozhodnutí). Pokud se týče svědecké výpovědi dalšího jednatele této „*firmy*“, tj. L. F., získal žalovaný pouze jedinou informaci o tom, že L. F. je bezdomovcem. Žalobce však přes to trvá právě na výsledku této osoby, ačkoliv z provedeného dokazování vyplývá, že skutkový stav věci byl dostatečným způsobem zjištěn a žalovaný důvodně považoval výsledek této osoby za nadbytečný, podle názoru soudu se jedná pouze o účelový požadavek žalobce, jež ani neuvedl nějaké konkrétnější údaje ve vztahu k roli, jakou měl hrát v celém tomto obchodování pan L. F. Jak vyplývá ze správního spisu a z tvrzení žalovaného (které žalobce nepopřel), správce daně a žalovaný urgovali poskytnutí odpovědi slovenské daňové správy opakovaně 4x, a to marně, když jedinou reakcí od slovenské daňové správy bylo sdělení o tom, že L. F. je bezdomovcem (sdělení ze dne 19. 12. 2016). Proto v rámci ukončení řízení a minimalizace průtahů správce daně dospěl k závěru, že byl shromážděn dostatek skutkových zjištění, které činí tvrzení žalobce o oprávněném nárokovaném odpočtu daně z deklarovaných plnění od firmy N. neprůkazným, správce daně tedy seznámil řádně žalobce s kontrolními výsledky a projednal Zprávu o daňové kontrole s žalobcem, ačkoliv ještě neobdržel odpověď slovenské daňové správy ve vztahu k výsledku L. F. (str. 28 a 29 Zprávy). Ostatně, jak poznamenal správně žalovaný, i kdyby správce daně nevyčkal na informaci mezinárodního dožádání a před obdržení odpovědi by řízení ukončil, je možné řízení obnovit v případě, že by se jednalo o nový důkaz, jenž by byl schopen zvrátit výsledek uzavřeného řízení (§ 117 odst. 1 daňového řádu). Krajský soud se shoduje s tvrzením žalovaného o tom, že návrh žalobce na provedení svědecké výpovědi L. F. je pouze obstrukčním a účelovým, protože právě žalobce nárok na odpočet daně prokazoval listinami, které měly být vystaveny právě navrženým svědkem F., přičemž ten nebyl oprávněn za firmu N. v době uzavření kupní smlouvy jednat, přičemž přiložené listiny byly shledány nevěrohodnými a neprůkaznými, navíc o účelovosti navrženého důkazu svědčí i prokázaná pasivita žalobce, který v rámci dokazování při výsledku svědků nebyl přítomen, pokud přítomen byl, „*nepoložil jedinou otázku*.“ Svědek V. Ch. ve své svědecké výpovědi uvedl, že zboží bylo vakuované, takže nebyl znám jeho obsah a dále uvedl, že zboží, které si žalobce této firmy

v září a v říjnu roku 2012 uskladnil, bylo vyskladněno až v lednu 2013. Ani tato svědecká výpověď ve vztahu k tomuto zboží neobjasnila, kdy konkrétně se plnění uskutečnilo (tj. od firmy N. žalobci).

23. Rovněž v případě dalšího zboží, tj. hořčice bílé, žalobce neunesl své důkazní břemeno. Žalobce opakovaně v průběhu daňového řízení tvrdil, že plnění pořízené od firmy U. dodal firmě V. v roce 2012, jestliže v odvolání tvrdil, že se „spletl“, tak měl povinnost ve vztahu k deklarovanému nároku prokázat, kdy toto zboží pořídil. Svědek V. Ch. ve své svědecké výpovědi (z firmy U., která měla toto zboží žalobci dodat) odkázal na listiny předložené při místním šetření (bod 44 žalovaného rozhodnutí), tj. daňový doklad č. 6330001 ze dne 14. 1. 2013, deklarující dodání 24 t hořčice bílé žalobci, navíc k dokladu byla přiložena výdejka deklarující vydání dne 14. 1. 2013. Toto zjištění správce daně nepopřel žalobce ani v žalobě, když v průběhu daňového řízení trval na tom, že toto zboží pořízené od firmy U. dodal firmě V. 15. 1. 2012 (což je tedy jasně v rozporu s údajem o odběru tohoto zboží z firmy U., to bylo údajně realizováno v roce 2013).
24. Jak vyplývá již i z věcných námitek žalobce, i nedůvodná jeho námitka jako nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí, když v žalovaném rozhodnutí jsou uvedeny dostatečné podklady rozhodnutí a úvahy žalovaného týkající se jednak vypořádání odvolacích námitek a dále i všech otázek souvisejících s otázkou unesení důkazního břemene ze strany správce daně a žalobce. Žalobní námitky žalobce jsou v podstatě pouhou polemikou, nepodloženou konkrétními přesvědčivými údaji, které nemohou nic změnit na tom, že skutkový stav věci byl zjištěn spolehlivě a závěry žalovaného svědčí o unesení důkazního břemene ze strany žalobce. Pokud žalobce trval na výsledku L. F. i v žalobě, krajský soud k tomu uvádí, že tento důkazní prostředek, respektive důkazní návrh, byl předmětem posouzení žalovaného a řízení před správním soudem již není pokračováním daňového řízení, přičemž žalobce jako daňový subjekt neunesl v daňovém řízení své důkazní břemeno, tedy nemůže se v následném přezkumném soudním řízení účinně domáhat provedení důkazů (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č.j. 4 Afs 142/2014-22, který se vztahuje sice k nově vzneseným důkazním návrhům daňových subjektů jako žalobců řízení před správními soudy, avšak v dané věci navíc se s tímto důkazním návrhem vypořádal již žalovaný – viz výše, soud se s jeho závěry plně ztotožnil).
25. Protože nebyla žaloba důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
26. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Pardubice 12. března 2018

JUDr. Jan Dvořák  
předseda senátu