



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencle, MA v právní věci žalobce: **STEELMART s.r.o.**, se sídlem ul. Nádražní 25, Uherské Hradiště, zast. JUDr. Radimem Vicherkem, advokátem se sídlem ul. Masná 8, Moravská Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí ze dne 26. 11. 2014, č.j. 31231/14/5200-20446-710968,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění

I. Předmět řízení

Rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 11. 2014, č. j. 31231/14/5200-20446-710968, bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 3. 3. 2014, č. j. 413488/14/3309-24803-708246, č. j. 413515/14/3309-24803-708246, č. j.

413547/14/3309-24803-708246 a č. j. 413560/14/3309-24803-708246 (dále též „dodatečné platební výměry“).

Finanční úřad dodatečnými platebními výměry vyměřil rozdíly oproti poslední známé povinnosti na dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období říjen 2009, listopad 2009, leden 2010 a únor 2010 ve výši 15.948 Kč, 231.319 Kč, 37.818 Kč a 137.955 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále ve výši 3.189 Kč, 46.263 Kč, 7.563 Kč a 27.591 Kč. Důvodem byla skutečnost, že žalobce neprokázal, že deklarované zdanitelné plnění (nákup zboží) od společnosti BEST BUY s. r. o. uskutečnil právě tento plátec. Žalobce tak neprokázal oprávněné uplatnění nároku na odpočet DPH z daňových dokladů vystavených touto společností.

II. Obsah žaloby

Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítl, že se žalovaný řádně nevypořádal se všemi důkazy, neprovedl řádné dokazování a hodnocení důkazů. Nezabýval se podrobnou argumentací žalobce, čímž své rozhodnutí učinil nepřezkoumatelným. Žalobce doložil všechny listiny. Pokud chtěl žalovaný důkazy zpochybnit, měl vést dokazování, nikoliv převrátit důkazní břemeno. Žalobce dostatečně prokázal, že předmětné zboží skutečně existovalo, bylo dodáno, převzal jej a uhradil kupní cenu. Svědecké výpovědi svědků F. a B. žalovaný vyložil účelově a učinil žalobce odpovědného za vyjádření třetích osob. V obchodní praxi tvoří rámcová smlouva rámec pro jednotlivé dodávky, kdy se již zpravidla písemné smlouvy neuzavírají. I. Z. žalobce nezná a jako svědka jej nenavrhoval. Jeho výpověď nemůže být hodnocena jako důkaz. Žalobce již v odvolání označil judikaturu, kterou se ale žalovaný vůbec nezabýval. Finanční úřad ani žalovaný nezpochybnili jeho účetnictví, ale své závěry postavili výhradně na důkazech, které mohly přisvědčovat jejich závěru. Pokud žalobce neměl v době uskutečnění transakce indicie o tom, že je dodavatel nevěrohodnou osobou, nelze takový stav přičítat k tíži žalobce. Nebyly zjištěny žádné skutečnosti, které dle Soudního dvora Evropské unie (rozsudek C-18/13) brání provedení odpočtu daně. Žalobce splnil všechny zákonné podmínky pro odpočet. Samotná skutečnost, že se finančnímu úřadu a žalovanému jeví společnost BEST BUY s. r. o. jako nevěrohodná, nemůže být důvodem pro odmítnutí vyplacení nadměrného odpočtu daně. Skutečnost, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění plnění od této společnosti, je právně irelevantní.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na výpovědi svědků K. a Z. (výsledkem tohoto svědka finanční úřad realizoval svou pravomoc vyhledávat důkazní prostředky) s tím, že neprokázaly uskutečnění plnění právě společností BEST BUY s. r. o. Dle výpovědi svědků F. a B. se mělo jednat o tzv. traťové dodávky, což je v rozporu s tvrzením žalobce. Ani tyto výpovědi neprokázaly, že skutečným dodavatelem žalobce byla uvedená společnost. Samotným předložením formálního dokladu nedochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně. Rámcové smlouvy (předložené s odstupem jednoho roku od sdělení žalobce, že

smlouvy o uskutečnění dodávek uzavřeny nebyly) neprokazují faktické uskutečnění plnění. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

III. Replika žalobce

Žalobce ve své replice poukázal na to, že ani žalovaný nezpochybňuje uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný jej činí odpovědným za evidenci vedenou jiným subjektem, za kterou nemůže odpovídat. Postup, jímž si žalovaný vyrábí svědky je nezákonný, a takto získaný důkaz nemůže být použit proti žalobci.

V. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.).

Po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí dospěl soud k závěru, že **žaloba není důvodná**.

Žalobce předně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu pomnutí argumentace žalobce, nevypořádání se s důkazy, neprovedení řádného dokazování a hodnocení důkazů.

K těmto obecně vzneseným námitkám zdejší soud poznamenává, že „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.*“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78; všechna zde citovaná rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz). Jelikož tedy žalobce uplatňuje uvedené námitky zcela nekonkrétně, může na ně soud reagovat taktéž pouze v obecné rovině.

Zdejší soud přitom neshledal, že by rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející řízení trpěla naříkanými vadami. Žalovaný se zabýval odvolacími námitkami, zdůvodnil své úvahy a předložil konkrétní ucelenou argumentaci oponující argumentaci žalobce. Z napadeného rozhodnutí je patrná reakce na námitky žalobce i konkrétní úvahy žalovaného. Ostatně sám žalobce proti těmto úvahám v žalobě brojí konkrétní argumentací, a krajskému soudu proto nic nebrání v tom, aby správnost těchto úvah věcně posoudil. Nelze souhlasit ani s paušálním tvrzením o nevypořádání se s důkazy, neprovedení řádného dokazování a hodnocení důkazů.

Krajský soud neshledal žádné pochybení správních orgánů při pořizování podkladů rozhodnutí. Žalobce ve skutečnosti pouze věcně nesouhlasí s provedeným hodnocením důkazů. Nelze však mít za to, že by správní orgány řádné hodnocení důkazů vůbec neprovedly.

V dalších bodech již žalobce věcně brojí proti posouzení otázky, zda mu svědčí nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na základě daňových dokladů vystavených společností BEST BUY s. r. o. Tvrdí totiž, že svou důkazní povinnost splnil a prokázal nákup, zaplacení, odebrání a další prodej předmětného zboží (hutního materiálu). Jádrem sporu je tedy otázka rozložení důkazního břemene mezi žalobce a správce daně v posuzované věci.

Podle § 92 daňového řádu „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud 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“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].

Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nálezn Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).

Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“)], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45).

Výše uvedené obecné závěry jsou plně v souladu s úvahami žalovaného. Poukazuje-li žalobce na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 8. 2013, č. j. 22 Ca 185/2009 – 135 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ty uvedené závěry taktéž plně podporují a nejsou s úvahami žalovaného nijak v rozporu. Ani z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve spojených věcech C-80/11 a C142/11 *Mahagében a Dávid* (ECLI:EU:C:2012:373; dostupný na www.curia.eu) nelze dovodit opačné závěry. Soudní dvůr totiž sice stručně řečeno označil účetní doklad za doklad o uskutečnění plnění, ovšem za předpokladu, že neexistují indicie naznačující nesrovnalosti či podvod. Jinými slovy tak říká totéž, co výše citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu. Existují-li vážné a důvodné pochybnosti o souladu údajů v účetních dokladech se skutečností, nelze považovat tyto doklady za postačující k prokázání nároku na odpočet DPH.

Krajský soud se proto dále zabýval aplikací zákonné úpravy a výše předestřených úvah v nyní posuzované věci.

Ze správního spisu vyplývá, že žalobce uplatňoval nárok na odpočet DPH z titulu přijatých zdanitelných plnění – nákup zboží (hutní materiál) od společnosti BEST BUY s. r. o. v obdobích říjen 2009, listopad 2009, leden 2010 a únor 2010. Finanční úřad dne 19. 7. 2011 zahájil u žalobce daňovou kontrolu, která spolu s rozšířením daňové kontroly ze dne 3. 5. 2012 zahrnovala prověření DPH ve všech těchto zdaňovacích obdobích, a výzvami doručenými dne 25. 9. 2011 a dne 23. 7. 2012 žalobce vyzval k prokázání, jak předmětná plnění od společnosti BEST BUY s. r. o. použil pro uskutečňování své ekonomické činnosti, komu bylo zboží fakturováno, kdo zajišťoval přepravu a nakládku směrem od dodavatele k žalobci a od žalobce k jeho odběratelům, kde bylo zboží skladováno, s kým byly obchodní případy jmenovitě uzavírány a jak byla provedena úhrada. Žalobce v reakci na výzvy uvedl, že nákup byl proveden za účelem dalšího prodeje, jednáno bylo asi s panem K., přepravu zajišťoval dodavatel, zboží bylo přijato na jeho sklad v Uherském Brodě, ve většině případů

se jednalo o dodávky, které nelze spárovat s vystavenými fakturami (bylo dodáno větší či menší množství), nakládání se zbožím vyplývá ze skladových karet. Za odběratele žalobce označil TRANGO s. r. o. (doklady č. 291101533, 291101534, 291101535, 291101536) a CIPRES FILTR Brno, s. r. o. (část dodávky z dokladu č. 291101442). K plněním uskutečněným v roce 2010 uvedl, že zboží bylo prodáno TRANGO s. r. o. (jednáno s p. J. a p. F.). Zboží nakoupené dokladem č. 101100140 bylo odvezeno přímo od dodavatele k odběrateli, přepravu zajišťoval dodavatel. Dodávky dle dokladů č. 101100192 a 101100193 byly přijaty na sklad v Uherském Brodě a poté prodány, přepravu zajišťoval p. L. K. Žalobce přitom odkázal na skladové karty, daňové doklady vystavené pro tyto dvě společnosti, doklady o úhradě a přijatou fakturu 101100314 – autodoprava L.K.

Při ústním jednání dne 10. 9. 2012 žalobce mimo jiné uvedl, že si již nepamatuje, s kým jednal za společnost BEST BUY s. r. o., na svém tvrzení o jednáních s panem K. již netrval. Nepamatuje si na první jednání, kolik jednání se uskutečnilo, kdo se na nich zúčastnil. Smlouvy uzavřeny nebyly. Ani objednávky, ani protokoly o předání nejsou. Původ zboží nelze doložit. Nepamatuje si, že by byl ve skladech či provozovnách BEST BUY s. r. o. Neví, kdo navrhoval kupní cenu, kdo zajišťoval přepravu, čím, odkud a kam od BEST BUY s. r. o. k žalobci. Neví, kdo předával doklady, jaké bylo ujednání o uhrazení faktur, kdo vystavoval a podepisoval faktury za BEST BUY s. r. o. Není si jist, s kým za tuto společnost jednal. Ověření společnosti (schopnost dostat ujednání) nijak nezjišťoval. Nemůže potvrdit, zda zná osobu I. Z. a zda s ní vedl nějaká obchodní jednání.

Jednatel BEST BUY s. r. o. K. ve své výpovědi ze dne 17. 8. 2012 uvedl, že společnost BEST BUY s. r. o. neměla žádný majetek, skladové prostory ani zaměstnance. Daňové ani jiné doklady nemá. Dopravu zboží zajišťoval a hradil dodavatel až k zákazníkovi. Faktury pro žalobce byly vystaveny tak, že pan Z. mu dal předběžnou fakturu, on to napsal u paní účetní a dál to vyřizoval pan Z. Neví, kde došlo k nakládce a vykládce zboží. Zboží neviděl. Peníze předal vždy panu Z. a on měl zaplatit dodavatelům. Uskutečnění plnění nemůže doložit.

Finanční úřad se pokusil zjistit totožnost I. Z., vyhledal jednu osobu tohoto jména, nicméně její výslech nepotvrdil, že by se skutečně jednalo o osobu, která se měla podílet na uvedených jednáních.

Dne 21. 10. 2013 žalobce předložil Rámcové kupní smlouvy na dodávku hutního materiálu za období roku 2009 a roku 2010, podepsané statutárními zástupci žalobce a BEST BUY s. r. o.

Svědék F. (zaměstnanec TRANGO s. r. o.) ve své výpovědi ze dne 14. 11. 2013 uvedl, že v případě žalobce většinou zajišťuje dopravu pan H. (jednatel žalobce). Stalo se ve dvou nebo třech případech, že dojelo zboží, kde byl jako dodavatel BEST BUY s. r. o. a odběratel žalobce. Společně s kamionem dojelo i osobní auto se dvěma osobami, které se představily jako zástupci BEST BUY s. r. o. Jedna z nich se představila jako K., K. nebo podobně.

Svědék B. (zaměstnanec TRANGO s. r. o.) ve své výpovědi ze dne 14. 11. 2013 uvedl, že určitě třikrát byl řešen případ, kdy přijelo auto se zbožím a na dokladech nikde nebyl

uveden název společnosti TRANGO s. r. o., ale BEST BUY s. r. o. a žalobce. Dodací listy předávala osoba, která vystoupila z osobního auta.

S ohledem na popsany skutkový stav sdílí krajský soud přesvědčení žalovaného, že výpovědi svědků B., F. a K. jsou vzájemně rozporné a nekorespondují ani s tvrzeními žalobce ohledně způsobu dodání, skladování a přebírání předmětného zboží. Zatímco podle svědka F. dopravu většinou zajišťoval jednatel žalobce, žalobce uváděl, že dopravu zajišťoval dodavatel (BEST BUY s. r. o.), kdežto svědek K. uváděl, že dopravu zajišťoval jeho dodavatel. Svědek F. uvedl, že u traťových dodávek bylo zboží předáváno osobou, která se představila patrně jako K. Takovou možnost však výpověď svědka K. vylučuje. Svědci F. a B. hovořili o několika traťových dodávkách, zatímco podle jednatele žalobce mělo být všechno zboží nejprve naskladněno v jeho skladu. Sám žalobce (resp. jeho jednatel) přitom nebyl schopen uvést konkrétnější údaje ke způsobu sjednávání kontraktů s BEST BUY s. r. o. a osobám, s nimiž bylo jednáno. Také uvedl, že dodávky nelze spárovat s vystavenými fakturami, neboť bylo dodáno větší či menší množství. Z výpovědi jednatele BEST BUY s. r. o. vyplynulo, že prováděl pouze fakturaci, zboží neviděl, transakci nesjednával, dopravu nezajišťoval a vše zajistil údajně I. Z. Tomu měl jednatel BEST BUY s. r. o. také dle své výpovědi odevzdat částky inkasované od žalobce s tím, že I. Z. měl zajišťovat zaplacení dodavateli. Z uvedeného vyplývají závažné pochybnosti o tom, že se společnost BEST BUY s. r. o. skutečně daných transakcí zúčastnila. Naopak okolnosti nasvědčují tomu, že v daném transakčním řetězci figurovala společnost BEST BUY s. r. o. toliko *pro forma*, a na transakcích se ve skutečnosti místo ní podílela třetí osoba (označovaná jako I. Z.).

Nelze souhlasit se žalobcem, že by finanční úřad a žalovaný vyložili svědecké výpovědi svědků B. a F. účelově. Tyto výpovědi nelze hodnotit jako průkazné z hlediska ztotožnění dodavatele žalobce už proto, že sám jednatel žalobce uváděl odlišný způsob zajištění dopravy, skladování a předávání zboží (zejména jde o rozpor v tom, zda šlo o traťové dodávky či dodávky naskladněné u žalobce a dále expedované jeho odběratelům). Neprůkaznost tedy nevyplývá pouze z rozporu těchto výpovědí s výpovědí svědka K., nýbrž také z rozporu s tvrzeními samotného žalobce.

Co se týče doložených rámcových smluv, ty soud předně hodnotí jako nevěrohodné, neboť jednatel žalobce původně tvrdil, že žádné smlouvy nebyly uzavírány, přičemž tyto smlouvy předložil až s odstupem jednoho roku. I kdyby však tyto smlouvy prokazovaly smluvní vztah mezi žalobcem a BEST BUY s. r. o., nic to nemůže změnit na tom, že existuje vážné podezření, že tato společnost u předmětných transakcí figurovala toliko formálně. Reálný průběh plnění, u nichž existují shora předestřené vážné pochybnosti, nejsou tyto listiny vůbec způsobilé prokázat.

Je nutno zdůraznit, že žalobce dle svých slov nemá k dispozici žádné kupní smlouvy na dodání konkrétního zboží, dodací listy od BEST BUY s. r. o. či objednávky zboží. Jakkoliv mu neplyne povinnost takové listiny vyhotovovat a archivovat, musí si být objektivně vědom, že jejich absence může značně ztížit jeho důkazní situaci při uplatňování nároků vůči správci daně. Nelze proto souhlasit se žalobcem v tom, že by mu bylo toliko kladeno k tíži samotné nedostatečné prověření svého obchodního partnera. Odkaz žalobce na nález Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>) je tudíž

nepřiléhavý. Napadené rozhodnutí nepramení ze samotné nevěrohodnosti obchodního partnera žalobce (či jeho nedostatečného prověření), nýbrž z toho, že žalobce není schopen prokázat reálný průběh transakce v souladu s tím, co v dokladech deklaruje. Žalobce nebyl odkázán na férovost jednání svého obchodního partnera či na jeho výpověď v řízení před finančním úřadem. S ohledem na výše popsané rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je zcela legitimní, aby žalobce v případě vzniku závažných pochybností o průběhu plnění nesl negativní důsledky svého rozhodnutí nezajistit si pro případné daňové řízení dostatečnou a věrohodnou evidenci jednotlivých plnění (včetně listin prokazujících provádění objednávky, zajištění přepravy, převzetí zboží od dodavatele a převzetí zboží odběratelem).

Co se týče provedeného výsledku svědka I. Z., v postupu finančního úřadu soud nespátřuje „vyřábění svědků“. Finanční úřad je povinen vyhledávat důkazy, přičemž v daném případě vznikla potřeba objasnit některé skutečnosti právě výsledkem osoby, k jejíž identifikaci ovšem finanční úřad nezískal dostatečné údaje. Finančnímu úřadu proto nelze vytýkat, že se pokusil zjistit totožnost I. Z. a jednu osobu tohoto jména také předvolal k výsledku. To, že z této výpovědi nevyplývaly žádné konkrétnější informace, neznamená, že byla výpověď hodnocena v neprospěch žalobce. Žalovaný pouze konstatoval, že se žalobci nepodařilo prokázat, že k plnění došlo tak, jak deklaroval v dokladech, a neprokázala to ani výpověď tohoto svědka. Nemá-li výpověď svědka vypovídací hodnotu, neprokazuje ani žádné z tvrzení žalobce. Konstatoval-li žalovaný tuto skutečnost, nijak nehodnotil tento důkaz v neprospěch žalobce.

Zdejší soud se proto ztotožňuje se žalovaným v tom, že přes předložení některých písemných podkladů žalobcem nelze mít za prokázané, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je uvedeno na dokladech, konkrétně, že žalobce předmětné zboží odebral skutečně od BEST BUY s. r. o. Tyto závažné pochybnosti ve smyslu shora citované judikatury přenesly důkazní břemeno ohledně těchto tvrzení opět na žalobce. Na žalobci tak bylo, aby jinými důkazy svá tvrzení prokázal. Žalobce však žádné věrohodné důkazy vyvracející předestřené závažné pochybnosti nepředložil. Ze skladových karet, daňových dokladů, dokladů o úhradě ani faktury nevyplývá, že skutečným dodavatelem žalobce byl BEST BUY s. r. o. Tyto listiny mohou být využity toliko k prokazování existence (realizace) zdanitelného plnění či vynaložení nákladů na toto zdanitelné plnění.

Žalobce sice namítá, že dostatečně prokázal, že předmětné zboží skutečně existovalo, bylo dodáno, převzal jej a uhradil kupní cenu, nicméně tato námitka se mýjí s důvodem, na němž žalovaný a finanční úřad postavili svá rozhodnutí. Žalovaný uvedené skutečnosti nerozporoval, zpochybnil toliko skutečnost, že předmětné plnění bylo přijato právě od BEST BUY s. r. o. Pouze v této části tedy zpochybnil, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je uvedeno na dokladech. I tento požadavek je přitom z hlediska prokázání nároku na odpočet DPH zcela zásadní. Jak opakovaně uvedl Nejvyšší správní soud, daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100).

Tato ustálená judikatura přitom není nijak v rozporu s rozsudkem Soudního dvora Evropské unie ve věci C-18/13 *Maks Pen* (ECLI:EU:C:2014:69, dostupný na www.curia.eu). Soudní dvůr naopak závěry této judikatury plně podporuje, když v bodě 25 tohoto rozsudku zdůrazňuje, že „*pro to, aby nárok na odpočet mohl být přiznán, je třeba, aby dotyčná osoba byla osobou povinnou k dani ve smyslu této směrnice a aby na výstupu bylo zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění tohoto nároku použity osobou povinnou k dani pro účely jejich zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (viz výše uvedený rozsudek Bonik, bod 29 a citovaná judikatura). Pokud jsou tyto podmínky splněny, v zásadě nemůže být nárok na odpočet daně nepřiznán.*“ Dále se již Soudní dvůr zabývá pouze specifickou situací, kdy totožnost dodavatele byla zpochybněna toliko na základě skutečnosti, „*že tyto osoby nedisponovaly nezbytným personálem, hmotnými prostředky ani aktivy, že náklady na tato plnění nebyly zaznamenány v jejich účetnictví a že se totožnost osob, které podepsaly některé dokumenty jako dodavatelé, ukázala jako sporná.*“ Taková situace ovšem v nyní posuzované věci nenastala. Závěry Soudního dvora vyslovené k této specifické situaci přitom nelze zobecnit již proto, že i podle samotného Soudního dvora přísluší posouzení konkrétních skutkových okolností (tzn. posouzení prokázání či neprokázání, že zboží bylo skutečně dodáno deklarovaným dodavatelem) vždy národním soudům.

S důvodem rozhodnutí žalovaného se mívá i námitka žalobce, že důvodem odmítnutí vyplacení odpočtu DPH nemůže být skutečnost, že se společnost BEST BUY s. r. o. jeví jako nevěrohodná. Případná věrohodnost či nevěrohodnost tohoto subjektu jistě sehrává roli při prověřování jím uskutečněných transakcí, nicméně může se jednat toliko o prvotní impuls pro podrobnější prověření. Z hlediska nároků na odpočet DPH již musí existovat zcela konkrétní závažné pochybnosti o tom, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je uvedeno na dokladech. A taková závažná pochybnost v projednávané věci vyvstala. Jak bylo podrobněji rozvedeno výše, rozhodně se nejedná toliko o pochybnost o samotné věrohodnosti dodavatele žalobce.

Navržený důkaz výsledkem žalobce krajský soud neprováděl, neboť nemohl přispět k dalšímu objasnění skutkového stavu věci. Žalobce se ve věci vyjadřoval ve správním i soudním řízení, přičemž nové skutečnosti by do věci s ohledem na § 71 odst. 2 a § 75 odst. 1 s. ř. s. ani vnést nemohl.

V. Shrnutí a náklady řízení

Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. **zamítl**.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ust. § 60 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl na věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní

činnosti nevznikly. Soud žalovanému nepřiznal nárok na náhradu částky 300 Kč za sepsání vyjádření k žalobě dle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Jak uvedl Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 25. 8. 2015, čj. 6 As 135/2015-79, ve správním soudnictví soud nemůže přiznat procesně nezastoupenému účastníku řízení náhradu nákladů řízení stanovenou paušální částkou podle této vyhlášky, nýbrž musí vycházet z nákladů, jejichž vynaložení účastník soudu prokáže (§ 57 odst. 1 s. ř. s.). Použití § 151 odst. 3 o. s. ř. na řízení podle soudního řádu správního je vyloučeno. Stejně tak nejsou na toto řízení přenositelné důvody nálezu pléna Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13. Pro úplnost soud dodává, že uvedené závěry nutně platí i pro aplikaci vyhlášky č. 254/2015 Sb., kterou taktéž nelze použít ve správním soudnictví.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí 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.

V Brně dne 9. března 2017

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu