



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Věry Šimůnkové ve věci žalobce **P. P.**, bytem x, IČ: x, zastoupeného Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97/25, Liberec, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2016, č. j. 2851/16/5300-22442-605186,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) se žalobce domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj - Územní pracoviště v Příbrami (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 4. 2014, č. j. 1411788/14/2120-24801-203195, kterým byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012 ve výši 85.050,- Kč, a rozhodnutí správce daně ze dne 4. 4. 2014, č. j. 1412075/14/2120-24801-203195, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2013 ve výši 173.195,- Kč.

Žalobce namítá, že správce daně neoprávněně vyloučil nárok na odpočet daně na vstupu, který žalobce uplatnil v celkové výši 267.950,- Kč. Jako důvod správce daně uvedl, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění, jehož předmětem bylo dodání ojetých osobních vozidel podle čtyř daňových dokladů vystavených dodavatelem PD C. s.r.o, se sídlem x, IČO: x (dále jen „PD C.“). Podle žalobce však zjištěný skutkový stav tomuto

závěru neodpovídá. Daňové doklady obsahují zákonem stanovené náležitosti a potvrzují, že k dodání došlo. Žalobce rovněž předložil související doklady, z nichž vyplynul rozsah a doba plnění, jakož i skutečnost, že plnění poskytla PD C. Unesl tedy své důkazní břemeno. Finanční orgány nemohou vyžadovat, aby prokázal, že plnění neposkytly jiné subjekty, neboť by se jednalo o prokazování negativní skutečnosti. Naopak správce daně neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal existenci skutečností, které by zcela vyvrátily průkaznost předložených důkazů. Dále žalobce namítl, že správce daně nikterak nezohlednil skutečnost, že předmětná vozidla byla podrobena dani na výstupu. Vyměření daně tak vede k dvojímu zdanění téhož daňového případu. Žalobce rovněž namítl, že mu nelze klást k tíži nekontaktnost a neplnění daňových povinností PD C. Nemá povinnost kontrolovat, zda jeho obchodní partneři se správcem daně komunikují a plní své daňové povinnosti, a nenese odpovědnost za taková pochybení. Rovněž namítá, že žalovaný hodnotil účelově jeho komunikaci se správcem daně. Žalobce vždy reagoval na výzvy k předložení důkazních prostředků, které označil a předložil. V případě vozidla VW Golf Variant navrhoval výslech svědka a ověření údajů z registru vozidel. Neprovedením navržených důkazů správce daně porušil povinnost dbát o co neúplnější zjištění skutkového stavu. Není totiž přípustné, aby správce daně tvrdil, že důkazní břemeno přešlo na žalobce a zároveň odmítl provést navržené důkazy jako nadbytečné. Rovněž nemůže obstát závěr žalovaného o tom, že svědek Z. J. neměl povědomost o tom, že byl jednatelem PD C., neboť tato skutečnost nemá oporu v provedeném dokazování. I kdyby tomu tak bylo, nelze takovou skutečnost přičítat k tíži žalobce. Závěrem žalobce konstatoval, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty je podmíněn přijetím zdanitelného plnění v rámci ekonomické činnosti od plátce daně. Tyto podmínky byly splněny.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že s argumenty uvedenými v žalobě nesouhlasí, a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Uvedl, že správci daně vznikly vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda předmětné obchodní případy proběhly tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech. Pochybnosti se zakládají na tom, že PD C. byl pro správce daně nekontaktní, měl sídlo na virtuální adrese, nekontaktní byla i jeho jediná jednatelka a PD C. zahrnoval do svého účetnictví ve zdaňovacím období roku 2012 fiktivní faktury za účelem snížení daňového základu a dosažení nadměrného odpočtu. Správce daně unesl důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti a vážnosti pochyb a bylo na žalobci, aby prokázal jinými důkazními prostředky nárok na odpočet daně včetně tvrzení, že zdanitelné plnění uskutečnila PD C. Správce daně nevyžadoval prokázání negativních skutečností, ale toho, že předmětná vozidla byla dodána PD C. Pokud jde o namítané dvojí zdanění, žalovaný uvedl, že nebylo zpochybněno pořízení vozidel, a proto nebyl důvod měnit daň na výstupu. Žalovaný souhlasí s tím, že nelze žalobci klást k tíži jednání PD C.. Důvodem neuznání nároku na odpočet však byla skutečnost, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Dále žalovaný uvedl, že výslech vlastníka a ověření údajů z registru vozidel žalobce navrhoval ve vztahu k vozidlu BMW 525d, nikoliv VW Golf Variant. Těmito důkazy měla být podle žalobce prokázána existence automobilu. Vzhledem k tomu, že správce daně fyzickou existenci vozidel nezpochybňoval, nebyly tyto důkazy provedeny.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že z daňových dokladů jednoznačně vyplývá, že vozidla pořídil od PD C. Žalovaný nezdůvodnil, jakou vadou daňové doklady trpěly, průkaznost těchto důkazů tak nebyla vyvrácena. Žalobci není známo, jak by měl dokládat, že mu byla vozidla poskytnuta jiným subjektem, než PD C. Ze skutečnosti, že dodavatel neplnil své daňové povinnosti a byl nekontaktní, nelze dovozovat, že žalobci nedodal předmětná vozidla.

Z obsahu správního spisu finančních orgánů soud zjistil, že žalobce podal dne 30. 1. 2013 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 271.466,- Kč. Dne 29. 4. 2013 pak podal přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2013, v němž vykázal vlastní daňovou povinnost ve výši 90.245,- Kč.

V obou zdaňovacích obdobích žalobce uplatnil nárok na odpočet daně na vstupu na základě daňových dokladů vystavených dodavatelem PD C., jejichž předmětem bylo dodání osobních motorových vozidel. Jednalo se o faktury:

číslo faktury	datum uskutečnění plnění	základ daně	daň [sazba 20% (* 21%)]	předmět plnění (dodání vozidla)
212057	25. 11. 2012	337.500,00	67.500,00	BMW 525d, VIN: WBANX51050CT40415
212058	27. 12. 2012	179.166,67	35.833,33	VW Golf Variant, VIN: WVGZZZ1KZ8M258976
212059	28. 12. 2012	408.333,33	81.666,67	Volvo XC 60 D5 Momentum VIN: YV1DZ7044A2069105
II/2013	20. 2. 2013	395.000,00	82.950,00 *	BMW X5 4.8i, VIN: 5UXFE83577LZ38263

Správce daně zahájil výzvou ze dne 22. 2. 2013 postup k odstranění pochybností ohledně tvrzení uvedených v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012. Vzhledem k tomu, že pochybnosti nebyly odstraněny, zahájil dne 23. 5. 2013 daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty, a to za obě předmětná zdaňovací období.

Správce daně opakovaně vyzýval žalobce v průběhu postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly k tomu, aby prokázal oprávněnost nároku na odpočet (výzvy ze dne 9. 4. 2013, 6. 5. 2013, 20. 6. 2013, 26. 7. 2013) a sdělil mu důvody těchto pochybností. Ve výzvách ze dne 9. 4. 2013 a 6. 5. 2013 vyzval žalobce, aby doložil např. úhrady podle předmětných daňových dokladů, kupní smlouvy či objednávky, uvedl, s jakou osobou byla koupě vozidel sjednána, kde a jak bylo vozidlo dopraveno na místo předání a dále, aby doložil kopie technických průkazů a uvedl, za jakým účelem byla vozidla pořízena. Ve výzvě ze dne 20. 6. 2013 správce daně sdělil žalobci, že nezpochybňoval existenci vozidel a jejich následný prodej třetím osobám a že jeho pochybnosti spočívaly v pořízení předmětných vozidel od společnosti PD C. Správce daně proto znovu vyzval žalobce k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet. Další výzvou ze dne 26. 7. 2013 vyzval správce daně žalobce k předložení daňové evidence k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013 (peněžní deník, knihu přijatých a vydaných faktur, knihu pohledávek a závazků, bankovní výpisy) k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně z přidané hodnoty.

Žalobce předložil správci daně předmětné daňové doklady a účetní evidence za obě zdaňovací období. Ke sporným daňovým dokladům žalobce dále doložil: 1) k deklarovanému pořízení vozidla VW Golf Variant (daňový doklad č. 212058) - kopii osvědčení o registraci vozidla (technický průkaz), osvědčení PROVIN a osvědčení VINTEST, fotografii vozidla a kopii jedné strany servisní knížky; 2) k deklarovanému pořízení vozidla Volvo XC 60 D5 Momentum (daňový doklad č. 212059) fotografii vozidla a fotokopii dokladu o záruce při prodeji nového vozidla ze dne 25. 9. 2009; 3) k deklarovanému pořízení vozidla BMW X5 4.8i (daňový doklad č. II/2013) nečitelnou kopii osvědčení o registraci vozidla; 4)

k deklarovanému pořízení vozidla BMW 525d (daňový doklad č. 212057) žalobce pouze uvedl, že nemůže dohledat technický průkaz k vozidlu BMW 525d a navrhuje proto, aby k prokázání existence tohoto vozidla správce daně nahlédl do registru vozidel anebo předvolal jako svědka nového majitele vozidla.

Dále sdělil správci daně dopisem z 10. 5. 2013, že sám za PD C. při dodání vozidel jednal žalobce, a to na základě plné moci udělené jednatelem Z. J. ze dne 25. 7. 2012, jejíž kopii předložil. Platnost plné moci byla omezena do 31. 12. 2012. Současně předložil kopii notářského zápisu sepsaného notářkou Mgr. M. T. dne 25. 7. 2012, sp. zn. NZ 220/2012, N 290/2012, kterým žalobce jako jediný společník PD C. odvolal z funkce jednatele sám sebe a dalšího jednatele J. V. a jmenoval novým jednatelem PD C. pana Z. J. V dopise ze dne 3. 6. 2013 žalobce uvedl, že důvodem tohoto postupu bylo dokončení rozjednaných obchodních případů v souladu s dohodou s novým jednatelem.

Výzvou ze dne 25. 7. 2013 vyzval správce daně PD C. jako třetí osobu k podání informací a předložení dokladů o obchodech mezi PD C. a žalobcem. PD C. na výzvu neodpověděla. V průběhu daňové kontroly správce daně rovněž bezúspěšně předvolal k podání svědecké výpovědi K. N., jednatelku PD C., a následně dne 5. 8. 2013 rozhodl o jejím předvedení. Obvodní oddělení Policie ČR v Ústí nad Orlicí však sdělilo přípisem ze dne 30. 8. 2013, že svědkyně má trvalý pobyt na veřejné ohlašovně na Městském úřadě Ústí nad Orlicí. Nebyla zastižena ani na předchozích adresách a současné místo pobytu není známo.

Dne 16. 12. 2013 seznámil správce daně žalobce s výsledky kontrolního zjištění, na které žalobce reagoval nesouhlasně a k doložení svých tvrzení navrhl výslech svědka Z. J., který byl proveden dne 5. 3. 2014. Svědek mj. uvedl, že za společnost PD C. nedělal žádné transakce, není mu o nich nic známo. Z jeho výpovědi dále vyplynulo, že v roce 2012 jednal za PD C. jako zprostředkovatel při nákupu dvou vozidel od společnosti Auto M. Jednal vždy na základě dohody s žalobcem, který byl ve společnosti jednatelem nebo odpovědnou osobou. Ve společnosti neměl žádné postavení, nikdy nebyl zaměstnancem. Obchody zajišťoval na základě plné moci. Na dotaz, zda ví o tom, zda žalobce nakupoval vozidla od PD C., svědek uvedl, že si nevzpomíná, ale je to možné.

Dne 27. 3. 2014 projednal správce daně se žalobcem zprávu o daňové kontrole a seznámil jej se stanoviskem k jeho vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění. Správce daně konstatoval, že v roce 2012 provedl u PD C. daňovou kontrolu, při níž bylo mj. zjištěno, že PD C. zahrnovala do svého účetnictví fiktivní faktury za účelem snížení daňového základu a čerpání nadměrného odpočtu. Podezřelé obchody se uskutečnily v době, kdy byl žalobce jednatelem a společníkem PD C. V daňovém řízení vedeném s žalobcem PD C. nepotvrdila, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Tato společnost byla nekontaktní a na doručovací adrese (tj. v místě sídla společnosti – pozn. soudu) fakticky nesídlí. Jednatelka této společnosti je nekontaktní a má trvalé bydliště na ohlašovně Městského úřadu Ústí nad Orlicí. Pokud jde o výsledky dokazování, správce daně konstatoval, že žalobce neprokázal, že vozidla uvedená na daňových dokladech pořídil od PD C. Uzavřel proto, že žalobce uplatnil ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí roku 2012 neoprávněně odpočet daně ve výši 184.999,- Kč podle daňových dokladů č. 212057, č. 212058 a č. 212059 a ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí roku 2013 odpočet ve výši 82.950,- Kč podle daňového dokladu č. II/2013. Na základě výsledků daňové kontroly správce daně vydal platební výměr ze dne 4. 4. 2014, č. j. 1411788/14/2120-24801-203195, kterým byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012 ve výši 85.050,- Kč, a platební výměr ze dne 4. 4. 2014, č. j. 1412075/14/2120-24801-203195, kterým byla žalobci

vyměřena daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2013 ve výši 173.195,- Kč.

Žalobce podal proti oběma platebním výměrům odvolání, které žalovaný zamítl žalobou napadeným rozhodnutím a napadené platební výměry potvrdil. V odůvodnění pak uvedl, že žalobce unesl své prvotní důkazní břemeno tím, že předložil ke sporným plněním daňové doklady. Správci daně však vznikly pochybnosti o tom, zda předmětná plnění byla ve prospěch žalobce uskutečněna dodavatelem PD C. Provedeným dokazováním bylo totiž zjištěno, že PD C. je nekontaktní, má sídlo na virtuální adrese, kde fakticky nesídlí, že její jediná jednatelka je nekontaktní a také to, že zahrnovala do svého účetnictví za zdaňovací období předcházející předmětným zdaňovacím obdobím fiktivní faktury za účelem snížení daňového základu a čerpání nadměrného odpočtu. Správce daně tak unesl důkazní břemeno k prokázání vážných a důvodných pochybností o souladu daňových dokladů se skutečností. Bylo tedy na žalobci, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal uskutečnění sporných plnění jinými důkazními prostředky, jak byl vyzýván. Žalobce však své důkazní břemeno neunesl. K jednotlivým důkazům žalovaný uvedl, že předložená plná moc není způsobilá odstranit pochybnosti správce daně, neboť podle ní měl odvolatel jménem PD C. dodat sám sobě předmětná vozidla. Takto uskutečněné obchodní transakce nepotvrzené nikým jiným kromě žalobce vzbuzují pochybnosti. Tvrzení o tom, že takto žalobce postupoval z toho důvodu, že bylo třeba dokončit rozjednané obchodní případy, není důvěryhodné a bylo by je možné akceptovat pouze v případě, že by k dokončení obchodních případů došlo řádově během několika málo dnů či týdnů a nikoliv za čtyři měsíce a déle. Ani ostatními listinami nebylo prokázáno, že vozidla byla dodána PD C. Pokud jde o pořízení vozidla BMW 525d (daňový doklad č. 212057), uvedl žalovaný, že žalobce navrhl, aby správce daně ověřil existenci vozidla nahlédnutím do registru vozidel nebo aby byl jako svědek předvolán nový majitel. Vzhledem k tomu, že existence předmětného vozidla nebyla zpochybněna, nebylo třeba tuto skutečnost prokazovat. Uskutečnění zdanitelných plnění nebylo podle žalovaného prokázáno ani svědeckou výpovědí Z. J. Svědek nebyl schopen poskytnout k prodeji vozidel žalobci žádné informace, nedokázal si vzpomenout na to, že by odvolatel někdy pořizoval vozidla od PD C., a nevěděl, o jaká vozidla se mohlo jednat a v jakém období k prodeji mohlo dojít. Ze svědecké výpovědi podle žalovaného nepřímě vyplývá, že svědek neměl ani povědomost o tom, že byl jednatelem PD C.

K námitce, že správce daně neuvedl důkazní prostředky, které by svědčily o tom, že nedošlo k uskutečnění sporných plnění, žalovaný uvedl, že správce daně je povinen prokázat, že existují vážné a důvodné pochyby souladu daňových dokladů se skutečností. Toto důkazní břemeno správce daně unesl, došlo proto k přenesení důkazního břemene na žalobce. Žalobce sice předložil a navrhl důkazní prostředky, žádný z nich však nebylo možné osvědčit jako důkaz prokazující přijetí zdanitelného plnění od PD C. K námitce, že správce daně nezohlednil, že vozidla byla podrobena dani na výstupu, žalovaný uvedl, že tato skutečnost je irelevantní. Nebylo zpochybněno pořízení vozidel, a proto neexistuje důvod k tomu, aby byla změněna vykázaná daň na výstupu. Žalovaný dále uvedl, že žalobce byl seznámen se zjištěnými skutečnostmi a byly mu sděleny konkrétní pochybnosti, na základě nichž správce daně unesl své důkazní břemeno. Závěry správce daně nejsou v rozporu s ustálenou judikaturou. Rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111, na který žalobce poukazoval, nelze chápat tak, že je povinností správce daně předložit důkazní prostředky, které tvrzení daňového subjektu jednoznačně vyvracejí. Takový závěr by odporoval ustálené judikatuře. Žalovaný přisvědčil názoru žalobce, že mu nelze klást k tíži jednání PD C. a neplnění daňových povinností tohoto subjektu. Jednání PD C. však nebylo důvodem pro neuznání nároku na odpočet, nýbrž pouze důvodem vzniku pochybností o tom, zda k uskutečnění zdanitelného plnění skutečně došlo

tak, jak je na daňových dokladech uvedeno. Daňový subjekt má v takovém případě možnost prokázat nárok na odpočet jinými prostředky, žalobce však toto důkazní břemeno neunesl.

Krajský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, v rozsahu všech napadených výroků (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) a v mezích uplatněných žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud rozhodl ve věci samé bez nařízení jednání, neboť oba účastníci s tímto postupem souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), platí, že plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží.

Podle § 72 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty se daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno.

Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty je plátce daně povinen při uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.

Podle § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Podle odst. 3 daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 5 písm. c) správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

V projednávané věci je klíčové posouzení otázky, zda správce daně na straně jedné a žalobce na straně druhé dostali důkazní povinností, které jsou jim uloženy v daňovém řízení. K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení existuje ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, podle níž je primární povinností daňového subjektu v daňovém řízení povinnost přiznat daň a uvést skutečnosti rozhodné pro její stanovení (břemeno tvrzení) a povinnost prokázat toto daňové tvrzení (břemeno důkazní). Prokazování nároků na odpočet daně je tak prvotně záležitostí dokladovou, jak vyplývá i z § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (srov. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 - 8, a ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63; všechna rozhodnutí NSS uvedená v tomto rozsudku jsou dostupná na www.nssoud.cz). Daňový subjekt prokazuje daňová tvrzení především účetnictvím, jehož součástí jsou účetní doklady, a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS 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). Současně je však třeba respektovat soulad dokladovaného stavu s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým

předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nálezn Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1841/07, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>). Existence účetních (daňových) dokladů, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 – 99, ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 – 68). Správce daně může vyjádřit vážné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu tíží správce daně důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, 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 tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví. 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 (srov. shora uvedené rozsudky NSS č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a č. j. 9 Afs 30/2008 – 86).

V projednávané věci není sporu o tom, že žalobce splnil formální požadavek na doložení uplatněného nároku na odpočet daně, neboť předložil formálně bezvadné daňové doklady (faktury), které zachycují deklarované přijetí zdanitelného plnění žalobcem od dodavatele PD C. Žalobce tak splnil primární podmínku uplatnění daňového odpočtu podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.

Správci daně však během daňové kontroly vznikly na základě zjištěných skutečností pochybnosti, zda se přijaté zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech. Prvotní pochybnosti, které vyjevil žalobci již v průběhu postupu k odstranění pochybností, se týkaly vystavení žalobcem předložených faktur za PD C. Správce daně konkrétně poukázal na skutečnost, že v době vystavení faktury č. 212057 nebyl v obchodním rejstříku u společnosti PD C. zapsán žádný jednatel a faktura obsahuje razítko PD C. s nečitelným podpisem. V případě faktur č. 212058 a č. 212059 správce daně uvedl, že v době jejich vystavení byla jednatelkou K. N., obě faktury však obsahují razítko PD C. s podpisem žalobce.

Žalobce reagoval na tyto pochybnosti tak, že předložil správci daně plnou moc ze dne 25. 7. 2012 a notářský zápis Mgr. M. T. ze dne 25. 7. 2012, sp. zn. NZ 220/2012, N 290/2012, z nichž vyplývá, že byl zmocněn Z. J., jmenovaným jednatelem PD C. dne 25. 7. 2012, k zastupování PD C. Žalobce tím doložil, že byl zmocněn zastupovat společnost při prodeji vozidel a při vystavení faktur. V této souvislosti však je třeba poukázat na skutečnost, že podpis žalobce je uveden pouze na fakturách č. 212058 a č. 212059 vystavených ve dnech 27. a 28. 12. 2012. Na ostatních fakturách je uveden nečitelný podpis a není tak zřejmé, kdo je za PD C. vystavil. Mimo to je třeba přisvědčit žalovanému, že zmocnění k zastupování PD C. žalobcem nikterak nevyvrací předestřené pochybnosti a spíše je prohlubuje. Pokud žalobce měl jednat za PD C. při prodeji minimálně dvou shora uvedených vozidel, která měl zároveň sám koupit, vzniká tím další pochybnost o tom, zda daňové doklady odpovídají skutečnosti. Tuto pochybnost podtrhuje i skutečnost, že tehdejší jednatel společnosti PD C. Z. J. ve své výpovědi uvedl, že o prodeji vozidel žalobci nic neví, a dodání vozidel nepotvrdil. V této souvislosti nelze opomenout ani vyjádření žalobce, který v přípisu správci daně ze dne 3. 6. 2013 uvedl, že k udělení plné moci žalobci došlo z důvodu dokončení rozjednaných

obchodních případů. Z obsahu plné moci ovšem vyplývá, že k jejímu udělení došlo již 25. 7. 2012 a k uskutečnění zdanitelného plnění podle první z faktur došlo až 25. 11. 2012. Dokončení již rozjednaných obchodních transakcí, při kterých žalobce měl prodávat vozidla jménem PD C. sám sobě, by tak trvalo minimálně čtyři měsíce. Toto vysvětlení se tak nejvíce jeví jako věrohodné.

Pochybnosti správce daně posílily i další skutečnosti zjištěné v průběhu daňové kontroly, např. pasivita PD C. ohledně písemné výzvy k sdělení informací o obchodních transakcích s žalobcem. Správce daně rovněž konstatoval, že PD C. sídlí na fiktivní adrese, kde fakticky nevykonává svou činnost a poukázal na skutečnosti zjištěné v daňových řízeních vedených s PD C., podle nichž tato společnost zahrnovala do svého účetnictví fiktivní faktury za účelem snížení daňového základu a čerpání nadměrného odpočtu. V průběhu daňové kontroly se správce daně pokusil provést také výslech současné jednatelky PD C. K. N.. Nicméně ze sdělení Policie ČR ze dne 30. 8. 2013, která byla požádána o její předvedení, vyplynulo, že jednatelka PD C. má trvalý pobyt hlášen na veřejné ohlašovně na Městském úřadě Ústí nad Orlicí a současné místo jejího pobytu není známo. Skutečnost, že PD C. i jeho současná jednatelka K. N. jsou nekontaktní, tak zvyšuje pochybnosti o tom, zda tato nekontaktní společnost předmětná vozidla dodala žalobci. Lze doplnit, že uvedené pochybnosti správce daně potvrzuje i výpověď Z. J., který byl jmenován jednatelem PD C. dne 25. 7. 2013, avšak o prodeji žádného z vozidel žalobci rovněž neměl žádnou povědomost.

Shora uvedené skutečnosti tak vzbuzují důvodné a vážné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti a správnosti předložených daňových dokladů a o tom, že PD C. skutečně dodala předmětná vozidla žalobci. Správce daně tak dostal své povinnosti prokázat podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předmětných daňových dokladů. Správce daně sdělil žalobci již v průběhu daňové kontroly důvody těchto pochybností a skutečnosti, o které se tyto pochybnosti opírají. Rovněž jej opakovaně vyzýval k prokázání tvrzených skutečností a tedy k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně. Umožnil tak žalobci, aby se k těmto skutečnostem a závěrům vyjádřil a unesl důkazní břemeno, které na něj přešlo.

Soud se neztotožňuje s názorem žalobce, že povinností správce daně bylo prokázat skutečnosti, které by „zcela vyvrátily“ průkaznost dokladů žalobce. Jak již bylo uvedeno, podle ustálené judikatury správních soudů je povinností správce daně prokazovat skutečnosti, které odůvodňují „vážné a důvodné pochybnosti“ o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Neznamená to, že by byl správce daně povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat na místo daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72). Žalobcem uvedený výklad by zcela vybočoval z již ustálené judikatorní praxe, na níž nemění nic ani rozsudek NSS ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111, kterého se žalobce dovolává.

Soud tedy neshledal důvodnou námitku žalobce, podle níž správce daně neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

Prokázáním důvodných a vážných pochybností o správnosti daňových dokladů došlo k přenesení důkazního břemene na žalobce, na němž tedy bylo, aby uvedl skutečnosti a důkazy vyvracející předmětné pochybnosti a prokázal, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo v souladu s jeho tvrzením. Žalobce namítal, že tomuto důkaznímu břemenu dostal a prokázal všechny rozhodné skutečnosti.

Krajský soud v této souvislosti poukazuje na skutečnost, že žalobce byl opakovaně vyzván k tomu, aby předložil takové důkazní prostředky, které by prokázaly oprávněnost uplatněných nároků na odpočet. Ve výzvách ze dne 9. 4. 2013 a 6. 5. 2013 správce daně dokonce uvedl příkladný výčet důkazních prostředků, kterými by mohlo být tvrzení žalobce prokázáno. Není tedy pravdou, že žalobce byl vyzván k tomu, aby prokázal, že předmětné plnění neposkytly jiné subjekty či osoby, jak tvrdí. Žalobce byl v průběhu daňové kontroly důsledně poučen o tom, že pochybnosti správce daně spočívají v tom, zda žalobce přijal zdanitelné plnění od PD C., jak deklaroval. Byl vyzván, aby právě toto tvrzení prokázal. Nelze proto přisvědčit názoru, že postup správce daně nutil žalobce k prokázání negativní skutečnosti.

Žalobce předložil správci daně vedle předmětných daňových faktur pouze listiny a fotografie, jejichž výčet je uveden shora. Předložené důkazní prostředky se nicméně týkají pouze existence a stavu těchto vozidel. Neprokazují tvrzení, že žalobce tato vozidla pořídil od PD C., neboť nikterak neosvědčují právní vztah PD C. a žalobce k těmto vozidlům. Žalobce navrhl, k prokázání svých tvrzení výsledkům svědka Z. J., nicméně ani jeho výpovědi nebylo prokázáno, že předmětná vozidla dodala žalobci PD C. Svědek totiž uvedl, že pro PD C. působil pouze jako zprostředkovatel na základě plné moci při nákupu dvou vozidel od společnosti Auto M. O dalším nakládání s těmito vozidly mu nebylo nic známo. Na dotaz, zda si vzpomíná, zda žalobce nakupoval od PD C. nějaká vozidla, uvedl, že si přesně nevzpomíná, a pouze připustil, že je to možné. Závěr správce daně a žalovaného o tom, že provedené důkazy neprokazují tvrzení žalobce, je správný a soud se s ním ztotožňuje. Nelze proto souhlasit s názorem žalobce, že z provedených důkazů bezpečně vyplývá rozsah a doba plnění i to, že plnění poskytla PD C.

V souvislosti s výsledkem svědka žalobce namítal, že úvaha žalovaného o tom, že svědek Z. J. zřejmě ani nevěděl, že byl jednatelem PD C., je ničím nepodloženou spekulací. K této námitce soud pouze odkazuje na obsah protokolu o výpovědi tohoto svědka, který uváděl, že ve společnosti PD C. působil pouze jako zmocněnec při nákupu dvou vozidel od společnosti Auto M. O působení ve funkci jednatele se nezmínil. I tak je ale zřejmé, že předmětné hodnocení výpovědi svědka není pro posouzení věci rozhodné. Podstatné je pouze ta skutečnost, že svědek neměl vědomost o tom, zda a jaká vozidla dodala PD C. žalobci. Nepotvrdil tedy, že se předmětná zdanitelná plnění skutečně uskutečnila, jak žalobce deklaroval.

Žalobce dále namítal, že správce daně neprovedl v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu jím navržený důkaz nahlédnutím do registru vozidel a svědecký výslech nového majitele vozidla VW Golf Variant. Na tomto místě je třeba nejprve uvést, že žalobce navrhl v dopise z 3. 6. 2013 tyto důkazní prostředky ve vztahu k vozidlu BMW 525d, nikoliv VW Golf Variant. I pokud jde o tuto žalobní námitku, ztotožňuje se soud se závěrem žalovaného, jenž poukázal na to, že označenými důkazními prostředky žalobce chtěl prokázat existenci předmětného vozidla. Vzhledem k tomu, že existence vozidla ani jeho pořízení žalobcem nebyly zpochybněny, lze souhlasit s tím, že by bylo provedení označených důkazů nadbytečné. Povinností správce daně je provést dokazování pouze ke zjištění takových skutečností, které jsou rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Neprovedení uvedených důkazů tak nepředstavuje vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a platebních výměrů správce daně.

Na rámec uvedeného soud konstatuje, že správce daně v daném případě vyvinul vedle provedení žalobcem předložených důkazů i vlastní aktivitu, tak aby dostal povinnosti dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co

nejúplněji (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Za tímto účelem vyzval PD C. výzvou ze dne 25. 7. 2013 k podání informací o obchodech mezi PD C. a žalobcem. Stejně tak se pokoušel zajistit výslech svědkyně K N. Ačkoliv se uvedené úkony nepodařilo provést a získat tím důkazy k objasnění skutkového stavu, nelze správci daně vytýkat, že by byl nečinný při zjišťování skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně.

Lze tedy shrnout, že žalobce i přes výzvy správce daně a odpovídající poučení o rozsahu důkazní povinnosti neprokázal, že předmětná vozidla pořídil od PD C., která byla jako dodavatel deklarována na daňových dokladech. Žalobce tak neunesl důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu, což znamená, že neprokázal splnění zákonem stanovených podmínek pro uplatnění nároků na odpočet daně na vstupu podle § 72 a § 73 zákona. Z tohoto důvodu správce daně postupoval zcela správně, když nárok na odpočet daně na vstupu neuznal a na základě toho vyměřil žalobci daňovou povinnost za obě zdaňovací období. Námitka, že žalovaný posoudil nesprávně otázku neunesení důkazního břemene žalobcem, není důvodná.

Žalobce dále namítl, že mu nelze klást k tíži jednání PD C., neboť není za její jednání odpovědný a žádný právní předpis mu neukládá kontrolovat, zda jeho dodavatel komunikuje se správcem daně a plní své daňové povinnosti. Jak již bylo shora uvedeno, zjištěné skutečnosti týkající se nekontaktnosti a neplnění daňových povinností PD C. představují pouze důvody, které vedly správce daně k vážným a důvodným pochybnostem o tom, zda údaje o dodavateli uvedené na předložených fakturách odpovídají skutečnosti. Tím došlo pouze k přenesení důkazního břemena na žalobce, který měl možnost prokázat dodání vozidel jakýmkoliv jiným způsobem. Jak správně uvedl žalovaný, k neuznání nároku na odpočet nedošlo z důvodu jednání PD C., nýbrž z toho důvodu, že žalobce neunesl důkazní břemeno k prokázání tvrzení o skutečnostech dokládajících oprávněnost nároku na odpočet daně na vstupu. Soud tedy neshledal tuto námitku důvodnou.

Nedůvodnou shledal soud i žalobcovu námitku, podle níž vedlo neuznání nároku na odpočet ke dvojímu zdanění téhož předmětu daně. K tomu je třeba uvést, že provedeným dokazováním nebylo zpochybněno či vyvráceno, že žalobce pořídil předmětná vozidla, což ostatně dokládají i žalobcem předložené listiny. Zpochybněna byla pouze skutečnost, že vozidla nabyli od PD C. Z tohoto důvodu správce daně neuznal uplatněný nárok na odpočet daně na vstupu, neboť nebylo prokázáno, že vůči žalobci byla při dodání vozidel uplatněna daň na vstupu. Neuznání nároku na odpočet ovšem nemá žádný vliv na povinnost žalobce uhradit daň na výstupu při dodání vozidla třetí osobě. Povinnost odvést daň v případě plnění, které je předmětem daně podle § 2 zákona o dani z přidané hodnoty, není podmíněna uplatněním nároku na odpočet daně na vstupu.

Soud tedy na základě shora uvedených závěrů shledal, že žaloba jako celek není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce, který byl z procesního hlediska neúspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl naopak plně úspěšný, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly a náhradu nákladů ani nepožadoval. Soud tedy rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejblíže 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.

V Praze dne 20. února 2017

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová