



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D. a soudců Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Jiřího Gottwalda, ve věci žalobce **J. G. s.r.o.**, se sídlem N. p. 1047/17, P. 1, zastoupeného Mgr. Zdeňkem Machem, advokátem se sídlem v Přerově, Dr. Skaláka 10, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 2. 2014, č. j. 3554/14/5000-14304-711359, ve věci daně z přidané hodnoty,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 2. 2014, č. j. 3554/14/5000-14304-711359 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11.228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Zdeňka Macha, advokáta se sídlem v Přerově, Dr. Skaláka 10.

O d ů v o d n ě n í :

A. Vymezení věci

Žalobce se žalobou podanou k soudu v zákonné lhůtě domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, jímž byly částečně změněny (toliko v části výroku, týkající se specifikace bankovního účtu správce daně) a ve zbytku potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Přerově (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 9. 2012,

- a) č. j. 167298/12/393911806373, jímž správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období březen 2010 ve výši 85.800 Kč a penále 17.160 Kč;
- b) č. j. 167305/12/393911806373, jímž správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období srpen 2010 ve výši 10.420 Kč a penále 2.084 Kč; a
- c) č. j. 167306/12/393911806373, jímž správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období září 2010 ve výši 13.020 Kč a penále 2.604 Kč.

Důvodem doměření daně žalobci byl závěr správce daně, že žalobce porušil § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), když neprokázal přijetí zdanitelných plnění od společnosti Dosnetex plus s. r. o. v souladu s předloženými daňovými doklady, a to fa č. 2010001 ze dne 8. 3. 2010 za grafiku na částku 244.800, fa č. 2010002 ze dne 8. 3. 2010 za pronájem reklamního banneru na budově na částku 135.000 Kč a pronájem skladovacích prostor na částku 90.000 Kč, fa č. 2010025 ze dne 31. 8. 2010 za výrobu grafických návrhů na částku 62.520 Kč, a fa č. 2010032 ze dne 27. 9. 2010 za výrobu grafických návrhů na částku 78.120 Kč. Žalobce dle správce daně neprokázal, že se předmětná zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, na jejichž základě žalobce uplatnil nárok na nadměrný odpočet DPH, resp. že tato zdanitelná plnění uskutečnila právě společnost Dosnetex plus s. r. o. Žalovaný změnil právní hodnocení jednání žalobce, neboť dospěl k závěru, že žalobce mohl, resp. měl vědět, že se svým plněním účastní podvodu na DPH.

B. Žalobní body

Žalobce namítal zejména chybné hodnocení důkazů správcem daně a žalovaným a nepřihlédnutí ke všem skutečnostem, které vyšly v řízení najevo. V žalobě uvedl, že:

- 1) nesouhlasí s tvrzením žalovaného na str. 26 napadeného rozhodnutí, že žalobce nejednal s péčí řádného hospodáře, a tím pádem se účastnil podvodu na DPH, neboť mohl, resp. měl vědět, že jeho dodavatel (společnost Dosnetex plus s. r. o.) daň na výstupu neodvede, čímž bude narušena neutralita DPH;
- 2) správce daně i žalovaný své závěry opřeli zejména o nesrovnalosti ve výpovědích svědků. Šlo však o svědky, jejichž výslech navrhl sám žalobce v domnění, že podpoří jeho tvrzení. O nesrovnalostech, které vyšly najevo (neexistence počítače v účetnictví společnosti Dosnetex plus s. r. o., pracovní poměr pana M.), nemohl žalobce vědět a nemohl je ovlivnit, proto nelze důkazy hodnotit tak, jak to učinily daňové orgány;

- 3) žalovaný v rozporu s § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“) neprovedl žalobcem navržený důkaz opakovaným výsledkem svědka M. P. (navržen v podání ze dne 29. 11. 2013). Žalovaný v rozhodnutí uvedl, že považuje „*tvrzení odvolatele, že evidenci skladovaného zboží pro něj vedla společnost Tisk-Grafie s.r.o., resp. pan M. P., jako účelové se snahou prodloužit daňové řízení*“, což však nelze považovat za řádné zdůvodnění neprovedení žalobcem navrženého důkazu;
- 4) uznává, že pochybil, když nevedl skladovou evidenci. Veškeré jeho další úkony a podání však nelze automaticky považovat za nevěrohodné pouze proto, že se společnost Dosnetex plus s.r.o. stala nekontaktní a neplnila si své povinnosti. Nadto žalovaný na str. 20 rozhodnutí sám uvádí, že se společnost Dosnetex plus s.r.o. stala nekontaktní až na konci roku 2010, zatímco k předmětnému plnění mělo dojít již v 3., 8. a 9. měsíci roku 2010;
- 5) striktní závěry žalovaného a správce daně nejsou opřeny o žádné dokumenty, nýbrž jen o obecné konstatování, uvedené ve zprávě o daňové kontrole. Není to tedy žalobce, kdo nesplnil svou důkazní povinnost, ale správce daně a žalovaný, kteří neunesli důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř., čímž porušili povinnost správně zjistit a stanovit daň ve smyslu § 1 odst. 2 d. ř.;
- 6) žalovaný odkázal na rozsudek ESD ve spojených věcech C-80/11 Mahagében a V-142/11 P. D. ze dne 21. 6. 2012, avšak závěry tohoto rozsudku interpretoval nepřijatelným způsobem. Žalovaný na str. 8 rozhodnutí uvádí, že v případě podvodného jednání je nutno prokázat plátcí daně, že přijaté zdanitelné plnění je součástí daňového podvodu, avšak ESD v uvedeném rozsudku zdůraznil povinnost daňového orgánu z hlediska objektivních okolností prokázat, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného vystavitelem faktury či jiným předchozím článkem dodavatelského řetězce. Žalobci však nebylo prokázáno, že by věděl nebo musel vědět o tom, že dodávka je součástí podvodu spáchaného společností Dosnetex plus s. r. o.;
- 7) úprava ručení za DPH obsažená v § 109 odst. 1 ZDPH byla do českého právního řádu zakotvena až od 1. 4. 2011, nelze tedy její dřívější absenci suplovat extenzivním výkladem, který provedl žalovaný, neboť se jedná o období r. 2009.

C. Vyjádření žalovaného

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. V obsáhlém vyjádření k žalobě uvedl, že žalobní body se shodují s odvolacími námitkami, s nimiž se již vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že pro posouzení věci je rozhodné, zda žalobce splnil podmínky pro uplatnění nároků na odpočet daně ve smyslu § 72 ZDPH, tj. zda prokázal, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelných plnění, na jejichž základe byly nároky uplatněny. Žalobce se dle žalovaného nemůže dovolávat důkazního břemene správce daně, neboť primární důkazní povinnost spočívá v souladu s § 92 odst. 3 d. ř. na daňovém subjektu. Tento je v případě uplatnění nároku na odpočet daně povinen nejen předložit příslušný daňový doklad, nýbrž také prokázat, že faktura či doklad o zaplacení byly doprovázeny sjednaným věcným plněním dle uzavřené smlouvy v odpovídajícím rozsahu. Tuto skutečnost

však žalobce neprokázal, resp. se mu ani po provedení všech důkazů nepodařilo rozptýlit odůvodněné pochybnosti správce daně v uvedeném směru. Ani úhrada vystavených faktur druhou smluvní stranou sama o sobě neprokazuje, že bylo plnění poskytnuto, přičemž nedostatečné je i prohlášení obou smluvních stran o tom, že plnění bylo provedeno. Do důkazní nouze se dostal žalobce sám tím, že se vstoupil do neformálního obchodního vztahu, přičemž neuchovával listiny, které by mohly prokázat skutečný výkon práv a povinností vyplývajících z uzavřených smluv. K žalobním bodům konkrétně uvedl, že:

Ad 2) žalobce interpretuje provedené důkazy zavádějícím způsobem. To, co svědci potvrdili, nemůže dostatečně prokázat činnost, s níž žalobce svazuje nárok na odpočet DPH. Výpovědi svědků v tomto směru nedisponují dostatečnou vypovídací kapacitou. Jelikož se jednalo o výpovědi svědků, kteří měli osobně faktickou činnost uskutečňovat, bylo lze předpokládat, že toto potvrdí v daňovém řízení. Proto je třeba jejich výpovědi hodnotit se zřetelem k tomu, nakolik korespondují ostatním důkazním prostředkům. Ve zprávě o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí jsou přitom podrobně popsána zjištění, která předmětné svědecké výpovědi zpochybňují;

Ad 3) žalobcem navržený svědek M. P. byl vyslechnut za přítomnosti zástupce žalobce, který mu mohl klást otázky, přičemž volba konkrétních otázek spočívala na něm. S ohledem na nekonkrétnost výpovědi svědka nebylo možné jeho výpověď jako důkaz použít. K opakovanému výslechu tohoto svědka proto za popsanych okolností nebyl shledán důvod, tudíž bylo provedení tohoto výslechu odmítnuto jako nadbytečné;

Ad 5) z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2012, č. j. 8 Afs 42/2001-117 vyplývá, že správce daně netíží důkazní břemeno v tom směru, že by byl povinen prokázat, že jsou údaje o určitém obchodním případě v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem obchody skutečně probíhaly a předložit k tomu dokumenty, nýbrž je dle § 92 odst. 5 d. ř. povinen právě prostřednictvím hodnocení důkazů (tj. těch „pouhých konstatování“, jak je nazývá žalobce) vyjádřit své úvahy, na nichž zakládá své pochyby o tvrzení daňového subjektu. To žalovaný beze zbytku splnil, přičemž své pochybnosti opřel o podrobně uvedená skutková zjištění a logické úvahy, které jsou zcela v mezích § 8 odst. 1 d. ř. Pokud žalobce neprokázal, že fakticky došlo k plnění v rozsahu a v cenách uvedených na předmětné dodavatelské faktuře, odpovídajícímu smlouvě o dílo, je to on, kdo se nachází v důkazní nouzi. Žalovaný i správce daně naopak měli dostatek důvodů k tomu, aby ve smyslu § 92 odst. 7 postupem dle § 8 odst. 1 d. ř. posoudili doklady předložené žalobcem jako nedostatečné pro prokázání skutečností uvedených žalobcem v daňových přiznáních. Zpětně přenesenému důkaznímu břemenu pak žalobce již jednoznačně nedostál, když konkretizované pochybnosti správce daně neodstranil.

D. Podstatný obsah správního spisu

Dne 21. 2. 2011 byla správcem daně u žalobce zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2010.

Výzvou ze dne 27. 7. 2011 správce daně žalobci sdělil, že formálně bezvadné daňové doklady nepostačují jako podklad pro uznání nároku na odpočet daně, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelných plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno a tato plnění uskutečnil plátce, jenž je jako poskytovatel plnění na dokladech uveden. Dále správce daně ve výzvě podrobně popsal, jaká zjištění učinil z důkazů, které jsou obsahem spisu a jak tyto důkazy hodnotí.

Ve vztahu ke grafickým pracím (fa č. 2010001, 2010025 a 2010032) na základě smlouvy o dílo ze dne 1. 2. 2009 uvedl, že jednatel žalobce nejprve označil osobu, která měla za společnost Dosnetex plus s. r.o. pro žalobce vytvářet grafické práce jako D. N., následně však bylo zjištěno, že se jedná o pana D. M.. Tento v postavení svědka měl nejprve uvést, že pro společnost Dosnetex plus s. r.o. dělal „úpravy, opravy aut a design a klempířinu“, teprve na přímý dotaz správci daně uvedl, že vykonával grafické práce, a to na počítači, který měl být dle výpovědi svědka v majetku společnosti Dosnetex plus s. r.o., což potvrdil i svědek J. S. (bývalý jednatel a následně zmocněnec společnosti Dosnetex plus s. r. o.), ačkoli z účetnictví této společnosti bylo zjištěno, že tato žádný majetek v roce 2008 nepořídila. Ověřit evidenci majetku společnosti Dosnetex plus s.r.o. však nelze, neboť bývalý jednatel společnosti Dosnetex plus s. r. o., J. S., převedl společnost na bezdomovce z Přerova, R. T.a, který je zcela nekontaktní a ani J. S., jakožto zmocněnec společnosti Dosnetex plus s. r. o. správci daně neposkytuje součinnost. Tvzení svědka S., že počítač, na něm měl svědek M. vytvářet grafické práce, se nachází v Sobíškách, bylo dle správce daně vyvráceno zjištěním, že se v objektu v Sobíškách žádný počítač, ani kancelářské prostory nenacházejí. Rovněž správce daně uvedl, že ze mzdových listů a sdělení PSSZ vyplynulo, že svědek D. M. nebyl v době, kdy mělo dle daňových dokladů dojít ke zdanitelnému plnění (dodání grafických prací), tj. dne 8. 3. 2010, zaměstnancem společnosti Dosnetex plus s. r.o. Správce daně proto uvedl, že výpovědi svědků S. a M. neosvědčuje jako důkaz o uskutečnění zdanitelných plnění společností Dosnetex plus s. r. o. pro žalobce.

Ke skladování (fa. č. 2010002) v obci Sobíšky (objekt bývalé sušárny chmele) na základě servisní smlouvy ze dne 1. 1. 2009 správce daně uvedl, že při místním šetření dne 12. 7. 2010 a 1. 4. 2011 nebyla existence žádného zboží žalobce v Sobíškách zjištěna. Dále uvedl, že objekt v Sobíškách je dle jeho zjištění nehlídaná budova bez jakéhokoli zabezpečení, bez elektřiny a vytápění s neprosklenými okny a značně znečištěná, proto považuje za velmi nepravděpodobné, že by v tomto objektu docházelo ke skladování zboží žalobce, tj. letáků a krabiček pro farmaceutický průmysl a stojanů Elmex. Dále správce daně uvedl, že žalobce nepředložil žádnou skladovou evidenci, prokazující pohyb zboží ve skladu. Rovněž správce daně poukázal na skutečnost, že tvrzení žalobce, že do Sobíšek vozil zboží zaměstnanec společnosti Tisk-Grafie s. r. o. (která pro žalobce zajišťovala tisk), pan Kučera starší vozidlem Renault, nebylo touto společností potvrzeno, společnost nevlastnila v roce 2009 a 2010 žádné vozidlo zn. Renault a nefakturovala žalobci žádnou dopravu do Sobíšek.

K reklamnímu banneru (fa č. 2010002) na základě smlouvy o pronájmu reklamní plochy ze dne 2. 1. 2010, dle níž měla společnost Dosnetex plus s. r. o. zajistit vyvěšení reklamního panelu na budově svého sídla, správce daně poukázal

na rozpor v tvrzení jednatele žalobce. Tento totiž nejprve uvedl, že je reklamní banner umístěn na budově sídla společnosti Dosnetex plus s. r. o. v Praze 5, Za Zámečkem 744/9, avšak netuší, zda se tam reklama stále nachází, následně však poté, co J. S. uvedl, že nikdy na uvedené adrese nebyl, změnil svá tvrzení tak, že se reklama nachází v Hostivicích, ul. Čsl. Armády 1705, kde se ovšem dle místního šetření správce daně ze dne 16. 8. 2010 reklama nenacházela, ačkoli žalobce uvedl dne 16. 7. 2010, že smlouva trvá. Věrohodnost realizace reklamy byla dle správce daně zpochybněna dále zjištěním, že J. S. uvedl, že reklamu v Hostivicích sám vyvěsil na základě telefonické domluvy s majitelem objektu, který však pronájem plochy na svém objektu popřel. Dále správce daně uvedl, že fakturace dle smlouvy měla proběhnout 2 x do roka za každé pololetí.

Kontrola byla ukončena 22. 8. 2012 projednáním zprávy o daňové kontrole č. j. 162761/12/393410802589 (dále jen „Zpráva“). Ve Zprávě správce daně uvedl, že žalobce podniká v oboru tvorba grafických návrhů a reklamní činnost. Uvedl, že pochybnosti o nároku na odpočet daně z faktur vystavených společností Dosnetex plus s. r. o. se opíraly o zjištění, že se společnost Dosnetex plus s. r. o. stala v průběhu roku 2010 nekontaktním daňovým subjektem, který příjmy z faktur vystavených pro žalobce nepřiznal v přiznání k dani z příjmů právnických osob. Ke dni 28. 12. 2010 došlo k výmazu J. S. jako jednatele společnosti Dosnetex plus s. r. o. a k zápisu R. T., což je osoba bez finančních prostředků a bez domova, s trvalým pobytem na ohlašovně. Sídlo společnosti v Praze 5, Za Zámečkem je pouze virtuální, společnost zde nikdy nesídlila. J. S. se správcem daně nespolečně pracoval a nepředložil účetnictví společnosti. Dále popsal správce daně všechny skutečnosti, které uvedl ve výzvě ze dne 27. 7. 2011, jejíž obsah je rozveden výše. Správce daně ocitoval vymezení předmětu plnění z jednotlivých smluv mezi žalobcem a společností Dosnetex plus s. r. o. a dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že by v daňových dokladech deklarovaná plnění byla fakticky uskutečněna společností Dosnetex plus s. r. o. v rozsahu a způsobem uvedeným ve smlouvách.

Nad rámec skutečností uvedených ve výzvě ze dne 27. 7. 2011 správce daně uvedl ke grafickým pracím, že úhrady faktur č. 20100025, 20100032 a 2010036 proběhly na účet č. 169209053/0600, jímž společnost Dosnetex plus s. r. o. nedisponovala. Dále uvedl, že soubory „náhledy grafických prací dle fa č. 2010036“, které žalobce předložil, neprokazují, že zdanitelná plnění deklarovaná na fakturách č. 2010001, 2010013, 2010025, 2010032 a 2010036 uskutečnil plátce Dosnetex plus s. r. o. pro žalobce. Dále správce daně vyloučil i variantu, že by svědek D. M. mohl provedenou práci provádět jako osoba samostatně výdělečně činná pro společnost Dosnetex plus s. r. o., neboť dožádaný FÚ v Mikulově sdělil, že svědek za roky 2009 a 2010 nepodal přiznání k dani z příjmů fyzických osob, čímž deklaroval, že v šetřeném období neměl žádné příjmy z podnikatelské činnosti. Dále správce daně poukázal na skutečnost, že distributor produktů Adobe Photoshop, společnost Adobe Systems, s.r.o. vyvrátil, že by existoval software „Adobe Photoshop CS 24“, v němž měl svědek D. M. dle vlastního tvrzení vytvářet předmětné grafické návrhy, stejně jako na skutečnost, že z informací zjištěných z vlastností souborů, které jako náhledy grafických prací žalobce dodal, vyplynulo, že grafické návrhy tiskovin spojených s očními kapkami AVILUT zpracoval J. T. v programu Corel draw. Sám J. T. měl následně při výpovědi uvést, že základní mustr grafiky pro AVILUT skutečně

vyhotovil. Konečně správce daně uvedl, že provedení grafických prací společností Dosnetex plus s. r. o. neprokázal ani svědek J. K., neboť ten toliko uvedl, že převzal jednou externí disk od D. M.. Dále správce daně uvedl, že žalobce zaměstnává nejméně 1 grafika a sám jednatel společnosti ovládá grafickou činnost.

Ve vztahu ke skladování v Sobíškách správce daně nad rámec skutečností uvedených ve výzvě ze dne 27. 7. 2011 zdůraznil, že žalobce při prověřování skladování zboží v Sobíškách v roce 2010 hovořil pouze o panu K. starším ze společnosti Tisk-Grafie s. r. o., nikdy v průběhu roku 2010 nezmínil, že by se na tomto skladování podíleli J. M., zaměstnanec společnosti AUTODOPRAVA M. K., či M. P., zaměstnanec společnosti Tisk-Grafie s. r. o., tyto uvedl prvně v odpovědi na výzvu správce daně dne 16. 9. 2011. Dále uvedl, že jednatel společnosti Tisk-Grafie s. r. o. – P. K. – popřel, že by byl v jeho společnosti kdy zaměstnán pan K. starší. Dále správce daně konstatoval, že tvrzení žalobce si vzájemně odporují, neboť žalobce tvrdil, že skladování v Sobíškách probíhalo v souladu se smlouvou v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010, že při šetření zaměstnanců správce daně dne 12. 7. 2010 a 1. 4. 2011 již sklad nevyužíval a prostory mohly být poničené z důvodu probíhající rekonstrukce, avšak současně dne 24. 2. 2011 uvedl, že momentálně má v Sobíškách 50 ks stojanů Elmex. Dále správce daně uvedl, že přepravu zboží do Sobíšek neprokazuje faktura dodavatele AUTODOPRAVA M. K. za přepravu zboží dne 10. 5. 2010 na trase Přerov – Praha – Hradec Králové – Olomouc, stejně jako skladování neprokazuje fotografie objektu v Sobíškách. Dále správce daně uvedl, že jako nepravdivé se ukázalo i následné tvrzení žalobce, že zboží do Sobíšek přepravoval pan K. starší v rámci výpomoci svému synovi (jednateli společnosti Tisk-Grafie, s. r. o.), a to vlastním vozidlem zn. Renault, neboť z následně předloženého technického průkazu vozidla Renault Trafic společností Tisk – Grafie s. r. o. dle správce daně vyplynulo, že toto vlastní jiná fyzická osoba, která své služby společnosti Tisk-Grafie s. r. o. nefakturovala a vozidlo nepřihlásila k silniční dani. Dále správce daně uvedl, že ačkoli žalobce nikdy dříve sám nezmiňoval, že by přeprava zboží do Sobíšek probíhala také vozidly zn. Golf, po zpochybnění vozidla modré barvy zn. Renault Trafic, navrhl k důkazu záznamy o provozu dvou vozidel tov. zn. VW Golf společnosti Tisk-Grafie s. r. o. Správce daně však uvedené knihy jízd označil za nevěrohodné, neboť se v nich sice občas objevuje zmínka o cestě po trase Kozlovice-Sobíšky-Kozlovice, avšak údaje o stavu ujetých kilometrů u obou vozidel v protokolech o měření emisí byl v rozporu s údaji uvedenými v předmětných knihách jízd. Dále správce daně uvedl, že z fakturace společnosti Tisk-Grafie s. r. o. ve vztahu k žalobci vyplynulo, že společnost Tisk-Grafie s. r. o. fakturovala žalobci v roce 2010 polygrafické práce, a dále veškerou dopravu do jednotlivých míst určení, mezi nimiž však nefigurovaly Sobíšky.

Dále hodnotil správce daně výpověď svědka M. P., jehož žalobce označil jako zaměstnance společnosti Tisk – Grafie s.r.o., který měl vozit zboží do Sobíšek. Správce daně uvedl, že svědek sice popsal, že vezl párkrát papír nebo zboží pro žalobce do Sobíšek, neboť ve firmě Tisk – Grafie s.r.o. není místo, avšak výpověď svědka hodnotil jako nevěrohodnou, neboť svědek jednak uváděl, že vyplňoval údaje o provozu vozidla VW Golf v knize jízd, avšak tyto údaje neodpovídaly realitě, jak bylo rozvedeno výše, a dále proto, že svědek uvedl, že při předávání zboží žalobce

v Sobíškách žádné doklady neobdržel a zboží předával jemu neznámým osobám, ačkoli běžně mu obchodní partneři při převzetí zboží potvrzují dodací listy.

Dále správce daně uvedl, že při ověření údajů uvedených v čestném prohlášení J. M. (řidiče firmy AUTODOPRAVA M. K.) o tom, že měl dne 3. 5. 2010 při návratu z Polska do Přerova na pokyn pana K. naložit při cestě v Sobíškách u Přerova nějaké stojany pro žalobce, zjistil, že vozidlo reg. zn. X (jímž měl svědek jet) se dle systému elektronického mytného ani dle záznamů o provozu vozidla nemělo pohybovat a nepohybovalo na trase Polsko - Přerov. Naopak bylo zjištěno, že v provozovně AUTODOPRAVY M. K. v areálu Výstaviště Přerov se nacházejí stojany Elmex a že majitel firmy sdělil, že žalobci skladoval stojany v roce 2010, 2011 i nyní. Nevěrohodnost výpovědi svědka M. dle správce daně byla následně utvrzena zjištěním, že svědkem uváděné vozidlo nemohlo z důvodu výšky uvedené v technickém průkazu projet trasou, kterou svědek tvrdil, a to z Prosenice směrem na obec Buk, neboť se na uvedené trase nachází železniční podjezd, který průjezd vozidla dané výšky neumožňuje.

Konečně ve vztahu ke skladovacím službám správce daně ve zprávě o kontrole uvedl, že tvrzení žalobce, že měly být v Sobíškách skladovány také stojany Elmex, nekoresponduje se zjištěním, že v nabídce ze dne 28. 1. 2010 pro společnost LIFTEC CZ s. r. o. (pro níž žalobce stojany vyráběl), žalobce uvedl, že cena stojanů zahrnuje mj. uskladnění u výrobce. Naopak bylo dle správce daně zjištěno při místním šetření dne 7. 3. 2012, že žalobce skladuje stojany Elmex v prostorách provozovny autodopravce M. K. – areál Výstaviště Přerov, a dále, že má žalobce dlouhodobě pronajaty skladovací prostory od Ing. J. H. v areálu vedle společnosti Meopta Přerov.

Ve vztahu k pronájmu reklamního banneru správce daně nad rámec skutečností uvedených ve výzvě ze dne 27. 7. 2011 uvedl, že z obsahu předložené smlouvy o pronájmu reklamní plochy vyplynulo, že reklama měla být společností Dosnetex plus s.r. o. umístěna na budově sídla společnosti. Svědek J. S. dle správce daně při místním šetření v Sobíškách dne 12. 7. 2010 uvedl, že nějaká reklama pro žalobce se uskutečnila na zdi hospodářské budovy v Sobíškách, přičemž nezmínil žádnou reklamu na jakémkoli objektu v Praze. Po změně tvrzení žalobce, že se předmětná reklama nenachází na budově sídla společnosti Dosnetex plus s. r.o., nýbrž na budově v Praze - Hostivicích, učinil dožádaný správce daně místní šetření (měsíc po výpovědi jednatele žalobce), při němž zjistil, že se na předmětném objektu reklama nenachází, ačkoli žalobce uváděl, že smlouva trvá. Následně v rozporu s vlastním tvrzením předložil žalobce dohodu o ukončení smlouvy. Dne 21. 3. 2011 měl J. S. vypovědět, že na objektu v Praze – Hostivicích osobně vyvěšoval reklamu žalobce, a to na budově třetí osoby, jejíž jméno si nepamatoval a uvedl, že cena za pronájem s touto osobou nebyla fakturována. Takovou výpověď označil správce daně za nevěrohodnou. S ohledem na skutečnost, že na faktuře č. 201002 je zdanitelné plnění označeno jako „pronájem reklamního banneru na budově včetně montáže, 6 měsíců x 22.50 Kč bez DPH...“, nebylo uskutečnění tohoto plnění dle hodnocení správce daně prokázáno sdělením jednatele společnosti DOVIT s. r. o., vlastníka předmětné budovy v Praze – Hostivicích, že počátkem roku 2010 byl kontaktován zájemcem o pronájem kancelářských a skladovacích prostor, jehož

označil jako společnost asi „Determont“, s níž sice žádnou nájemní smlouvu neuzavřel, avšak svolil, aby před podpisem smlouvy umístila firma reklamu. Tato reklama měla na objektu viset 10 dnů, přičemž jednatel společnosti neuvedl, co bylo jejím obsahem. Jako důkaz prokazující realizaci předmětné reklamy dále správce daně neuznal fotografii předloženou žalobcem dne 16. 7. 2010, neboť žalobce netušil, kdo vlastně fotografii pořídil, přičemž se jednalo o tisk počítačového souboru, jehož originál s údaji o vlastnostech nebyl dodán. Správce daně tudíž uzavřel, že tvrzení žalobce o realizaci reklamy jsou nevěrohodná, neboť žalobce svá tvrzení postupně měnil, přičemž je vysoce nepravděpodobné, že by jednatel žalobce nevěděl, kde se ve skutečnosti nachází jeho reklama a že by J. S. uzavřel smlouvu o pronájmu reklamní plochy za účelem vyvěšení reklamního panelu na budově sídla společnosti Dosnetex plus s. r. o., kde dle svých tvrzení nikdy nebyl.

Správce daně závěrem uvedl, že veškerá zjištění svědčí pro závěr, že formálně správné faktury č. 2010001, 2010002, 2010025 a 2010032 jsou v rozporu s faktickým stavem. Žalobce dle správce daně neunesl důkazní břemeno, neprokázal rozhodné skutečnosti, tudíž nárok na odpočet daně z předmětných faktur uplatnil v rozporu s § 72 a 73 ZDPH. Správce daně proto předmětné daňové doklady z nároku na odpočet daně vyloučil a pro jednotlivá zdaňovací období vyčíslil rozdíl mezi daňovou povinností dle daňového přiznání a dle kontroly. Následně vydal předmětné dodatečné platební výměry.

V odvoláních proti předmětným výměrům ze dne 10. 10. 2012 žalobce podrobně analyzoval úvahy správce daně a jeho hodnocení jednotlivých provedených důkazů. Ve vztahu k výpovědi svědka S. namítl, že mu bylo správcem daně vytýkáno, že tento nepředložil doklady společnosti Dosnetex plus s.r.o., ačkoli svědek opakovaně uváděl, že kopie všech dokladů jsou u FÚ v Praze 5. Dále uvedl, že se správce daně nevypořádal s celou výpovědí svědka a ve všech souvislostech. Dále vytkl správci daně, že důvody, pro které neuznal jako důkaz výpověď svědka D. M., nemohou obstát. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 60/2011 uvedl, že zjištění nesrovnalostí v pracovněprávních vztazích třetích osob s plátcí daně jakožto zhotoviteli, nemá v daňovém řízení s žalobcem jako objednavatelem prací za následek přenos důkazního břemene na žalobce. Stejně tak žalobce nebyl povinen zjišťovat, kdo je majitelem účtů, uvedených na fakturách od společnosti Dosnetex plus s. r. o. Dále namítl, že kontrola probíhala v roce 2010, tudíž zjištění, že dne 1. 4. 2011 nebyl v Sobíškách počítač, nevyvrací věrohodnost výpovědi týkající se let 2009-2010. Dále namítl, že správce daně zkreslil výpověď svědka J. T., který ve skutečnosti uvedl, že zpracoval základní skicu letáku („AVILUT“), kterou předal zadavateli, avšak výsledná díla předložená žalobcem, nejsou svědka. Dále žalobce namítl ve vztahu k hodnocení výpovědi svědka A. K., že nemohl vědět, že pan K. nebyl nikdy zaměstnancem společnosti a že vozidlo Renault nebylo jeho. Vztahy mezi panem K., společností Tisk-Grafie s. r. o. a vlastníkem vozidla jsou interními vztahy těchto subjektů, nikoli žalobce. Podstatné však je, že byla existence předmětného modrého vozidla prokázána, stejně jako skutečnost, že byly uskutečňovány jízdy do Sobíšek. Následné zpřesňování zjištěného stavu dalšími důkazy nelze hodnotit jako změny v tvrzeních žalobce. Ten hovořil konstantně o panu K. a Renaultu modré barvy. Ani s výpovědí svědka M. P. se dle žalobce nevypořádal správce daně ve všech souvislostech. K hodnocení výpovědi svědka M.

žalobce namítl, že nákladní vozidlo, které svědek řídí, je ve skutečnosti v důsledku provedených úprav nižší, tudíž schopné projet podjezdem na trase Prosenice-Buk. Připustil, že datum uskutečnění jízdy dne 3. 5. 2010 mohlo být svědkem uvedeno nesprávně, proto požádal o podrobnější prošetření uvedené skutečnosti. Skutečnost, že jednatel žalobce ovládá grafiku a žalobce zaměstnává grafika, nemůže mít dle žalobce žádný význam ve vztahu k hodnocení předložených důkazů. Uvedl, že je-li velké množství práce, je nezbytné zadat činnost externí firmě. Ve vztahu ke skladovacím službám žalobce zdůraznil, že postupné doplňování tvrzení a důkazů je právem daňového subjektu a nemůže být přičítáno k jeho tíži a hodnoceno jako změny tvrzení, neboť žalobce se snažil toliko vyhovět výzvám správce daně a dohledat, kdo ještě mohl dopravu zboží do Sobíšek realizovat. Jako zavádějící označil zjištění správce daně, že měl pronajaty prostory od Ing. H., neboť tato skutečnost nemůže být důvodem, pro který by nemohl mít žalobce pronajaty další prostory v Sobíškách, stejně jako zjištění, že nyní má žalobce uskladněny stojany Elmex u autodopravce M. K., nevyvrací, že je mohl mít v roce 2010 uskladněny v Sobíškách. Dále namítl, že zjištění, že dne 1. 4. 2011 se v Sobíškách nenacházely stojany Elmex, fakticky nevyvrací pravdivost tvrzení žalobce, že dne 24. 2. 2011 bylo v Sobíškách umístěno asi 50 ks stojanů, neboť dne 2. 3. 2011 žalobce stojany odvezl do Lipňan, kde byly krátce uskladněny před uskladněním u M. K., a to poté, co žalobce zjistil, že objekt nepatří společnosti Dosnetex plus s. r. o. Jako rozporné se skutečností dále označil žalobce tvrzení správce daně, že text nabídky pro společnost LIFTEC CZ s. r. o. vylučuje, že mohly být stojany skladovány v Sobíškách, neboť tyto měly být skladovány u výrobce, jímž je právě žalobce, který stojany skladoval a skladuje stále, ostatně skladování zboží je i součástí vymezení položky „Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“, tj. součástí živnostenského oprávnění žalobce. Ohledně reklamního banneru žalobce připustil, že se jeho žalobce domníval, že banner je vyvěšený na budově, která je sídlem společnosti Dosnetex plus s. r. o., ačkoli v reálu se jednalo o budovu jinou. Závěrem uvedl, že správce daně neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke zpochybnění svědeckých výpovědí, neboť všichni svědci popisovali prověřované skutečnosti shodným způsobem a správce daně neuvedl žádné skutečnosti, které by jej opravňovaly prohlásit výpovědi svědků za nevěrohodné a neuznat je jako důkaz. Důvody pro neuznání svědeckých výpovědí spočívají dle žalobce ve spekulativních domněnkách, přičemž správce daně přikládá váhu nepodstatným skutečnostem, nebo skutečnostem, které jsou věcí třetího subjektu, a které nemohl žalobce ovlivnit.

Žalovaný doplnil v odvolacím řízení dokazování (doklady společnosti Dosnetex plus s. r. o, získané od příslušného správce daně – FÚ Praha 5, a listiny týkající se objektu v Sobíškách – kupní smlouva a znalecký posudek ze dne 27. 11. 2011, popisující stav objektu), a následně výzvou ze dne 29. 11. 2013 seznámil žalobce s nově zjištěnými skutečnostmi, vyzval jej k vyjádření se a seznámil žalobce se změnou právního názoru, ke kterému v rámci odvolacího řízení dospěl. Žalovaný ve výzvě popsal v obecné rovině podstatu a historii DPH, evropské zakotvení právní úpravy předmětné daně, podstatu principu neutrality předmětné daně, podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, přenos důkazního břemene v rámci daňového řízení mezi daňovým subjektem a správcem daně, jakož i pomocí judikatury Nejvyššího

správního soudu a judikatury Soudního dvora Evropské unie objasnil pojem daňový podvod a podmínky jeho detekce daňovými orgány a jeho postihu. Ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu uvedl, že dožádáním ze dne 1. 4. 2011 získal správce daně podstatné informace o smluvním partnerovi žalobce – společnosti Dosnetex plus s. r. o., která se na konci roku 2010 stala nekontaktním daňovým subjektem. Uvedl, že společnost Dosnetex plus s. r. o. sice podala daňová přiznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2009 a 1. – 4. čtvrtletí roku 2010, avšak příslušným správcem daně byl zahájen postup k odstranění pochybností, na jehož základě došlo k vyměření daně, kterou již společnost neuhradila a na následné výzvy již nereagovala. Za rok 2010 pak společnost Dosnetex plus s. r. o. nepodala ani daňové přiznání k dani z příjmů a nepřiznala příjmy deklarované na fakturách vystavených pro žalobce. Sídlo společnosti bylo vždy jen formální. Dále žalovaný podrobně popsal, za jakých okolností došlo ke změně jednatele a společníka společnosti Dosnetex plus s. r. o. z pana J. S. na pana R. T., bezdomovce z Přerova, jenž měl dle tvrzení svědka S. tomuto zaplatit za převod společnosti 200 000 Kč v hotovosti na parkovišti na ul. Palackého v Přerově oproti předání pěti až deseti šanonů a několika dalších složek s doklady společnosti, to vše s tím, že p. S. zastával následně funkci generálního zmocněnce společnosti Dosnetex plus s. r. o., ačkoli dle vlastního tvrzení o obchodních aktivitách p. T. nic nevěděl, neví kde bydlí a nikdy jej nekontaktoval. P. T. naopak nevěděl ani to, že kdy byl společníkem či jednatelem společnosti Dosnetex plus s. r. o. Účetní evidence společnosti Dosnetex plus s. r. o. nebyla získána od p. T. ani p. S., od FÚ pro Prahu 5 byly získány pouze kopie některých účetních dokladů.

Pochybnosti správce daně popsané ve zprávě o daňové kontrole označil žalovaný za odůvodněné s tím, že tyto pochybnosti lze označit za objektivní kritéria prokazující, že žalobce nejednal obezřetně, s péčí řádného hospodáře, a že o tom, že svým plněním účastní podvodu na DPH, mohl a měl vědět.

Ve vztahu k reklamnímu banneru uvedl, že žalobce: 1) neprojevil žádný zájem o ověření si, zda k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak bylo dohodnuto ve smlouvě o pronájmu reklamní plochy, 2) že žalobce uváděl rozporné informace o účinnosti této smlouvy, kdy není věrohodné, aby si jednatel žalobce dne 16. 7. 2010 nepamatoval, že u smlouvy, o které uvádí, že je i nadále účinná, uzavřel cca před 3 týdny dohodu o jejím ukončení, 3) že stanovení částky za plnění na faktuře č. 2010002 neodpovídalo smluvním podmínkám, neboť cena, která byla sjednána jako pevná za veškeré plnění dle smlouvy, byla fakturována za každý měsíc, tudíž žalobce zaplatil za reklamu, jejíž existenci si neověřoval, několikanásobně vyšší cenu, a dále, 4) že J. S. nebyl schopen uvést informace o objektu, na němž měla být reklama fakticky realizována, ačkoli to měl být on sám, kdo ji měl realizovat. Samotné místo vyvěšení reklamy bylo přitom dle žalovaného stěžejní pro naplnění účelu smlouvy, formulovaného v jejím čl. I bodu 2. S ohledem na uvedené dle žalovaného nejednal jednatel žalobce s péčí řádného hospodáře, tj. nepečoval o majetek společnosti jako o svůj vlastní, ve smyslu § 135 odst. 2 a § 194 odst. 5 obchodního zákoníku, tudíž žalobce o své účasti na podvodném jednání mohl, resp. měl vědět. Současně uvedl, že důkazní břemeno stran prokázání, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, a že

k uplatnění nároku na DPH došlo ve smyslu § 72 a 73 ZDP oprávněně, přeneslo zpět na žalobce, který jej neunesl.

Ke grafickým pracím žalovaný uvedl, že jednou ze stěžejních skutečností, zpochybňující realizaci grafických prací způsobem popsáním svědky S. a M., byl zjištěný nedobry technický stav objektu v Sobíškách (neudržovaný, bez kancelářského vybavení a funkční elektroinstalace). Grafické práce tedy nebyly v uvedeném objektu realizovatelné. Dále poukázal na neexistenci počítače, na němž měly být grafické práce realizovány, na tvrzení svědka S., že zálohy grafických prací se běžně nedělají, že se tyto mažou, a na nesrovnalosti stran pracovněprávního vztahu svědka M. ke společnosti Dosnetex plus s. r. o., účtu, na nějž byly provedeny platby, a vytvoření náhledů grafických prací jinou než tvrzenou osobou, které však již podrobně popsal správce daně. Uvedl tedy, že žalobce nepodstupoval dostatečně obezřetně a nepřijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována, a že tedy o své účasti na podvodu mohl a měl vědět. Skutečnostmi svědčícími pro uvedený závěr jsou dle žalovaného: 1) absence snahy žalobce zajistit si o předmětném plnění jakékoli jiné doklady kromě daňových dokladů (neexistence archivace tvrzené vzájemné elektronické komunikace), přičemž z žádných důkazních prostředků není možné zjistit termíny provádění jednotlivých grafických prací, jejich konkrétní zadání a obsah a posoudit tak jejich soulad s údaji na fakturách, 2) neprokázání předání grafických prací, 3) neobjasnění způsobu stanovení fakturované ceny, kdy není zřejmé, jak byla stanovena cena za ten který kus grafiky, a jak si žalobce ověřil dodržení způsobu výpočtu fakturovaných cen, 4) vědomost žalobce o nezpůsobilosti objektu v Sobíškách k výkonu grafické činnosti, a 5) uhrazení faktur č. 2010025, 2010032 a 2010036 na bankovní účet nepatřící dodavateli uvedenému na těchto fakturách (účet bratra J. S.), s tím, že není žalobci kladeno za vinu, že nevěděl, že tento účet nepatří společnosti Dosnetex plus s. r. o., nýbrž, že mohl vědět, že hradí na jiný účet, než k němuž se zavázal v čl. IV bodu 2 smlouvy o dílo. Žalobce tedy dle žalovaného neučinil veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření si, že plnění, které provádí, jej nevede k účasti na podvodu na DPH. Současně uvedl, že důkazní břemeno stran prokázání, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, a že k uplatnění nároku na DPH došlo ve smyslu § 72 a 73 ZDP oprávněně, přeneslo zpět na žalobce, který jej neunesl.

Konečně i ve vztahu ke skladovacím službám žalovaný uvedl, že skutečnosti zjištěné správcem daně, které shrnul, jsou takovými skutečnostmi, z nichž lze dovodit, že žalobce nejednal dostatečně obezřetně a s péčí řádného hospodáře a mohl, resp. měl vědět, že se svým plněním účastní podvodu na DPH. Žalobce dle žalovaného: 1) nevedl žádnou evidenci zachycující průběh skladování v objektu společnosti Dosnetex plus s. r. o. v Sobíškách (řádný hospodář by přitom měl vědět, jaké zboží má aktuálně na skladě a zda je schopen uspokojit požadavky odběratele), 2) při příjmu a výdeji zboží nepotvrzoval žádnou dokumentaci (řádný hospodář by měl vědět, zda do skladu bylo zboží dodáno ve sjednaném množství a termínech, a to i z pohledu případných nároků z náhrady škod či odpovědnosti za vady), 3) uváděl rozporné údaje o skladování. Žalobce tedy dle žalovaného platil za servisní služby, avšak nepořizoval žádnou dokumentaci o průběhu skladování, potřebnou k racionálnímu výkonu uvedené činnosti. Žalovaný proto uzavřel, že prokázáním, že

žalobce nepřijal veškerá opatření k ověření, že plnění, které provádí, jej nevede k účasti na podvodu na DPH, se důkazní břemeno k prokázání, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, přeneslo zpět na žalobce, který jej neunesl.

Žalobce k výzvě žalovaného uvedl v podání ze dne 14. 12. 2013, že mu nemůže být přičítána k tíži skutečnost, že společnost Dosnetex plus s. r. o. neplní své povinnosti. O skutečnostech, uváděných žalovaným, žalobce v době obchodní spolupráce se společností Dosnetex plus s. r. o. nevěděl a vědět nemohl, neboť to, že společnost Dosnetex plus s. r. o. neplní své daňové povinnosti a neodvádí DPH, kterou vyčísluje na svých dokladech, nebylo obecně známou skutečností. Dále namítl, že znalecký posudek ze dne 27. 11. 2011 popisuje stav nemovitosti v Sobiškách cca rok a půl poté, co bylo skladování v této nemovitosti ukončeno, tudíž nemůže jít o důkaz vyvracející tvrzení o průběhu skladování v letech 2009 a 2010, navíc je v posudku popisovaný stav v rozporu s žalobcem předloženou fotodokumentací. Dále namítal, že žalovaný v rozporu se skutečností vymezuje stojany Elmex jako stojany sloužící pro rozvoz. Postup skladování žalobce dle svého tvrzení popsal a doložil, avšak správce daně důkazy žalobce zpochybnil z důvodu nesouladu v evidencích třetích osob. Dále uvedl, že evidence nakoupeného materiálu, včetně materiálu skladovaného v Sobiškách, nebyla vedena žalobcem samotným, nýbrž společností Tisk-Grafie s. r. o., neboť v Sobiškách byl skladován materiál dodaný pro potřeby žalobce do společnosti Tisk-Grafie s.r.o. pro zákazníky žalobce. Postup byl pak takový, že pokud nebyl veškerý materiál spotřebován, byl odvezen do Sobišek, a následně při další zakázce pro žalobce použit společností Tisk-Grafie s. r.o. Evidenci skladu tedy vedl zaměstnanec společnosti Tisk-Grafie s. r. o., pan M. P., jehož opakovaný výsledek k prokázání uvedených tvrzení žalobce navrhl.

Dne 10. 2. 2014 vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí. Žalovaný nejprve shrnul skutkový stav a vymezil odvolací důvody. Dále, shodně jako ve výzvě ze dne 29. 11. 2013 podrobně v obecné rovině vymezil právní rámec DPH. V odst. 10 rozhodnutí se zabýval podvody s DPH. Mj. uvedl, že správce daně je oprávněn po plátcích daně vyžadovat, aby učinil všechna opatření, která lze rozumně vyžadovat k ověření, že plnění, která provádí, jej nepovedou k účasti na daňovém podvodu, přičemž taková opatření se musí odvíjet vždy od konkrétních okolností případu (viz rozsudek ESD ve spojených věcech C-80/11 Mahagében a C-142/11 P. D. ze dne 21. 6. 2012). Dále podrobně popsal, k jakým závěrům a na základě jakých úvah dospěl správce daně, a o jaké podklady byl doplněn spis v odvolacím řízení a jak reagoval žalobce na sdělení změny právního názoru žalovaného. Dále zdůraznil, že nárok na odpočet DPH nemá základ ve formálním dokladu, nýbrž v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně, proto nemůže být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně pouhý daňový doklad, popř. smlouva, na jejímž základě byl vystaven. Dále opět samostatně pro jednotlivé typy plnění, které měla společnost Dosnetex plus s. r. o. žalobci poskytovat, popsal nesrovnalosti ve výpovědích svědků a v dalších podkladech. Tyto poté označil za soubor důkazů a informací, které po jejich vzájemném vyhodnocení značí, že žalobce mohl, resp. měl vědět, že se svým plněním účastní podvodu na DPH, což podpořil podrobným výčtem skutkových pochybností, shodným s výčtem uvedeným

ve výzvě ze dne 29. 11. 2013. Dále stejně jako ve výzvě ze dne 29. 11. 2013 popsal nekontaktnost společnosti Dosnetex plus s. r. o. a okolnosti změny osoby jednatele a jediného společníka této společnosti.

Ve vztahu k reklamnímu banneru žalovaný nad rámec skutečností uvedených ve výzvě z 29. 11. 2013 zdůraznil, že na objektu, uvedeném ve smlouvě o pronájmu reklamní plochy, k vyvěšení žádné reklamy nedošlo, přičemž dle čl. VII smlouvy by bylo ke změně místa vyvěšení panelu třeba písemného dodatku ke smlouvě, který však předložen nebyl. Pan S., ačkoli měl reklamu vyvěšovat, následně nebyl schopen konkretizovat většinu informací spojených se zajištěním pronájmu plochy. Dle majitele objektu zobrazeného na předložené fotografii byl na počátku roku umístěn na budově sice nějaký reklamní panel, avšak pouze po dobu cca deset dnů, nikoli po dobu 6 měsíců, jak bylo tvrzeno žalobcem a fakturováno společností Dosnetex plus s. r. o.

U grafických prací žalovaný dále uvedl, že přeložené ukázky výrobků jsou s to prokázat pouze to, že došlo k uskutečnění zdanitelných plnění na výstupu, popř. i to, že tato plnění sloužila k použití pro ekonomickou činnost žalobce, nikoli však, že k uskutečnění těchto výstupů došlo za pomoci plnění přijatých právě od tvrzeného dodavatele. Úhrada faktur prokazuje pouze tok peněžitých prostředků, nikoli faktickou realizaci zdanitelných plnění společností Dosnetex plus s. r. o., za něž mělo být placeno. Správce daně tedy dle žalovaného dostal své povinnosti a zpochybnil daňové doklady žalobce, v důsledku čehož přešlo důkazní břemeno na žalobce. Správce daně byl dle žalovaného oprávněn prověřovat výpovědi svědků jinými důkazními prostředky. Během tohoto prověřování pak došlo ke zjištění nesrovnalostí, a to mj. takových, které byly zařazeny mezi objektivní okolnosti značící podvodné jednání a vědomost žalobce o něm (pochybnosti o stavu objektu v Sobiškách, či existenci počítače). Žalovaný dále poznamenal, že rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 60/2011, jehož závěrů se žalobce dovolává, na projednávaný případ nedopadá, neboť v dané věci nebylo sporu o tom, že zdanitelné plnění uskutečněno bylo, avšak správce daně po daňovém subjektu vyžadoval prokázání řádných pracovněprávních vztahů mezi dodavatelem daňového subjektu a osobami, které pro něj prováděly práce. Správce daně v posuzované věci však jen prověřoval pravdivost skutečností, uváděných samotnými svědky, aby následně po zjištění nesrovnalostí tyto hodnotil jako nevěrohodné. Dále se žalovaný vymezil vůči činění jakýchkoli závěrů z označení neexistující verze počítačového programu svědkem M., neboť se dle názoru žalovaného mohlo jednat o omyl, avšak o to více zdůraznil absenci jakýchkoli ukázek grafických prací dle faktur č. 209006 a 2009007. Dle žalovaného došlo k narušení neutrality DPH tím, že společnost Dosnetex plus s. r. o. neuhradila jí vyměřenou daň za předmětné zdaňovací období.

Ve vztahu ke skladovacím službám žalovaný nad rámec skutečností uvedených ve výzvě ze dne 29. 11. 2013 uvedl, že z výpovědí označených řidičů vyplynulo, že tito neznali osoby, s nimiž při své činnosti jednali, ač by tomu tak být mělo (svědek K. neznal svědka S. ani společnost Dosnetex plus s. r. o., stejně jako svědek P. neznal osoby, od nichž měl zboží přebírat, ani kterým je měl předávat). Dále poukázal na rozpor ve výpovědi jednatele žalobce, který uvedl, že zboží do Sobišek přepravoval sám, popř. to byli zaměstnanci společnosti Tisk-Grafie s. r. o., zatímco svědek S.

vedl, že zboží měl vozit řidič jednatele žalobce. I zde tedy žalovaný dovodil, že zjištění o obchodní spolupráci žalobce se společností Dosnetex plus s. r. o. tvoří ucelený soubor důkazů a informací, které po vzájemném vyhodnocení značí, že žalobce mohl a měl vědět, že se svým plněním účastní podvodu na DPH, když ke krácení daně došlo jejím neodvedením společností Dosnetex plus s. r. o. Ani sdělení jednatele společnosti Tisk-Grafie s. r. o. ze dne 28. 3. 2011, že doprava nebyla samostatně fakturována, nýbrž byla obsažena v ceně výrobků, nemůže dle žalovaného prokázat, jaká přeprava měla být do cen výrobků zahrnuta, tj. zda se skutečně jednalo o přepravu zboží do objektu společnosti Dosnetex plus s. r. o. v Sobíškách, kde následně mělo dojít k jeho uskladnění. Identifikací objektivních okolností značících, že žalobce mohl, resp. měl vědět, že se účastní podvodu na DPH, dostál žalobce dle závěru žalovaného své povinnosti uvedené v § 92 odst. 5 d. ř., čímž přenesl důkazní břemeno stran prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění dle servisní smlouvy zpět na žalobce. Dále zdůraznil, že provedeným ověřováním zjištěné nesrovnalosti přitom automaticky nevedly k neuznání uplatněného odpočtu, nýbrž pouze k přetrvávání pochyb ohledně faktické stránky deklarovaného plnění. K žalobcem namítanému stavu nemovitosti v Sobíškách žalovaný uvedl, že tento nepovažuje za rozhodnou skutečnost, neboť pro neuznání uplatněného odpočtu je podstatné, že odvolatel mohl, resp. měl vědět, že se účastní podvodného jednání na DPH, přičemž tato skutečnost souvisí zejména s nedostatkem informací o průběhu skladování, které měl žalobce k dispozici. Dále opětovně žalovaný popsal nekonzistentnost tvrzení žalobce o průběhu skladování. K vytýkané chybné definici stojanů Elmex žalovaný uvedl, že měl na mysli stojany vyrobené pro společnost Liftec CZ s. r. o. a sloužící k opakované distribuci do obchodních sítí, jak o tom hovoří žalobce např. v protokolu ze dne 24. 2. 2011 a vyjádření ze dne 28. 3. 2011.

K návrhu výsledku svědka M. P. žalovaný uvedl, že ačkoli byla žalobci opakovaně vytýkána absence dokladů prokazujících stav uskladněného zboží (protokoly ze dne 13. 9. 2011 či 30. 7. 2012, či zpráva o daňové kontrole), žalobce v žádné ze svých reakcí nesdělil, že by evidenci materiálu skladovaného v objektu společnosti Dosnetex plus s. r. o. v Sobíškách měla vést společnost Tisk-Grafie s. r. o., resp. pro ni pan M. P.. Naopak M. P. navrhl žalobce toliko jako svědka, který měl občasně provádět přepravu odvolatelova zboží do Sobíšek, nikoli vést evidenci skladového materiálu. Konečně zdůraznil, že taková skutečnost nevyplynula ani z výpovědi samotného svědka P., který uvedl, že pro žalobce osobně nic nedělá, toliko občas vozil nějaké zboží. Žalovaný proto formuloval závěr, že nové tvrzení žalobce o tom, že by M. P. vedl pro žalobce evidenci skladovaného zboží v Sobíškách, považuje za účelové se snahou prodloužit daňové řízení. Proto rozhodl o neprovedení navrženého opakovaného výsledku svědka.

Závěrem žalovaný uvedl, že správce daně nepochybil, když žalobci odepřel jím uplatněný nárok na odpočet DPH, neboť při rozsáhlém dokazování bylo prokázáno, že žalobce mohl, resp. měl vědět, že se svým plněním účastní podvodu na DPH, čímž došlo k přenesení důkazního břemene na žalobce. Poté znovu uvedl, že v průběhu daňového řízení byly zjištěny skutečnosti značící pochybnosti o tom, že žalobce nevěděl, ani nemohl vědět, že se svým plněním účastní podvodu na DPH.

E. Relevantní právní úprava

Podle § 92 odst. 3 a 4 d. ř. prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

Podle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. 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.

Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.

F. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).

Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou NSS, lze odkázat např. na rozsudek ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, ze kterého vyplývá, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat, co sám tvrdí. V rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaném pod č. 1572/2008 Sb. NSS, uvedl NSS, že *„daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně.“*

Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).

Ve vztahu k DPH uvedl Nejvyšší správní soud v bodě 42 rozsudku ze dne 5. 9. 2012, č. j. 1 Afs 58/2012 - 12: *„z konstantní judikatury Ústavního soudu vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad 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 (ve smyslu § 73 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotné právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu [srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (N 73/22 SbNU 131), <http://nalus.usoud.cz/>].“

Z uvedených závěrů vyplývá, že správce daně je oprávněn kdykoli v souladu s § 92 odst. 4 d. ř. vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, tj. v případě posuzování splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH dle § 73 odst. 1 ZDPH vyzvat daňový subjekt k prokázání toho, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Nejedná se přitom o přechod důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt, nýbrž stále o plnění primární důkazní povinnosti daňového subjektu (viz shodně odst. 16 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2016, č. j. 10 Afs 192/2014-42).

V praxi pochopitelně nelze z důvodu personálních a materiálních kapacit správců daně podrobit kontrole každý daňový doklad každého plátce daně, proto správci daně vyzývají k prokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění zejména ty plátce daně, v jejichž případech již existují určité primární pochybnosti o tom, že na daňovém dokladu uvedené zdanitelné plnění nebylo fakticky uskutečněno, popř. nebylo uskutečněno tak, jak je na dokladu deklarováno.

Proto je i odpovědností daňového subjektu, aby transakce mající vliv na výši DPH nebo jejího odpočtu prováděl zodpovědným způsobem tak, aby jejich uskutečnění mohl zpětně (v časovém období stanoveném zákonem) spolehlivě prokázat. Žalovaný tedy správně poukázal na to, že daňové doklady samy o sobě k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění nestačí.

Je-li daňový subjekt vyzván k prokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění, z nichž uplatňuje nárok na odpočet DPH, je oprávněn použít jakýchkoli důkazních prostředků, jež nebyly získány v rozporu se zákonem (viz § 93 odst. 1 d. ř.).

Na straně druhé je správce daně oprávněn ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti daňovým subjektem předložených důkazních prostředků. V tomto ohledu však správce daně již tíží důkazní břemeno, a to ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. rozsudek sp. zn. 2 Afs 24/2007 - 119, již citovaný shora). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené dokumenty, či jiné důkazní prostředky (např. výpovědi svědků) jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže,

důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat.

Postup správce daně v posuzované věci zcela popsáním judikaturním závěrům odpovídal. Žalobce předložil k uplatněným nárokům na odpočet DPH daňové doklady, které správce daně hodnotil jako formálně bezvadné, avšak správce daně měl k dispozici informace o smluvním partnerovi žalobce – společnosti Dosnetex plus s. r. o., která DPH z předmětných transakcí s žalobcem neodvedla a stala se nekontaktní. Jelikož dotyčná společnost měla žalobci poskytovat řadu plnění různých druhů (skladovací služby, grafické práce, reklamu), přičemž ze všech těchto plnění uplatnil žalobce nárok na odpočet DPH, zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu. V průběhu daňové kontroly vyzval správce daně žalobce k prokázání faktické realizace předmětných zdanitelných plnění. Jelikož žalobce kromě samotných daňových dokladů a smluv nedisponoval prakticky žádnými doklady (dle vlastního tvrzení nevedl skladovou evidenci, až na výjimky si nearchivoval dokumentaci realizovaných grafických prací ani elektronickou korespondenci s dodavatelem prací a vyjma jedné neprůkazné fotografie nebyl schopen předložit dokumentaci realizovaných reklamních služeb), prokazoval faktické uskutečnění předmětných zdanitelných plnění zejména výpověďmi svědků.

Aby byl správce daně schopen vyhodnotit, zda jsou výpovědi jednotlivých svědků věrohodné, popř. zda jsou věrohodní samotní svědkové, prověřoval údaje těmito svědky sdělované, a to způsobem, který je popsán výše v narativní části rozsudku (kapitola D) a pochopitelně také srovnával výpovědi jednotlivých svědků vzájemně, jakož i komparoval výpovědi svědků s tvrzeními žalobce, resp. výpověďmi jeho jednatele o podrobnostech jednotlivých obchodních případů. Svě hodnotící úvahy správce daně detailně ve zprávě o daňové kontrole vylíčil (viz výše) a popsal, proč pochybnosti o pravdivosti tvrzení žalobce přetrvávají. Právě vysvětlování a popisování hodnotících úvah je podstatou myšlenkového procesu, jenž se nazývá hodnocení důkazů (viz § 8 odst. 1 d. ř.: *Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*).

Je proto zcela lichý žalobní bod 5), neboť správce daně unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. právě tím, že zevrubně a zcela v mezích § 8 odst. 1 d. ř. zprostředkoval žalobci své úvahy o tom, proč hodnotí výpovědi žalobcem navržených svědků jako nevěrohodné a nedostatečné pro prokázání skutečností uvedených žalobcem v daňových přiznáních. Názor žalobce, že je správce daně povinen opřít své pochybnosti o jakékoli „dokumenty“, je mylný, neboť plně postačuje, pokud srozumitelným a logickým způsobem odůvodní, proč jsou důkazy žalobce nedostatečné.

Stejně tak soud odmítá jako neopodstatněný žalobní bod 2). Skutečnost, že žalobce nemohl předvídat obsah výpovědí jím navržených svědků, nezbavuje správce daně podrobit tyto výpovědi kritickému hodnocení. Nelze se proto domáhat odhlédnutí od nesrovnalostí ve výpovědích svědků pouze z důvodu, že se jedná o svědky navržené daňovým subjektem. Opětovně je nutno také zdůraznit, že

nesrovnalosti, které žalobce v žalobě výslovně zmiňuje (neexistence počítače v účetnictví společnosti Dosnetex plus s. r. o., pracovní poměr pana M.), nebyly správcem daně vytknuty žalobci, nýbrž tyto skutečnosti hodnotil správce daně jako skutečnosti nasvědčující nevěrohodnosti výpovědi jednotlivých svědků o ostatních okolnostech jimi tvrzených. Zjednodušeně řečeno, nemluví-li svědek či žalobce sám pravdu o skutečnosti A, není důvod mu věřit ani ohledně tvrzení B. Na hodnotících úvahách správce daně proto krajský soud neshledává nic vadného či nepřesvědčivého.

Výpovědi svědků i jednatele žalobce hodnotil tedy správce daně zcela korektně a lze uzavřít, že žalobce neprokázal, že zdanitelná plnění, uvedená na jím předložených daňových dokladech byla pro něj realizována v rozsahu, v cenách a způsobem popsaným v těchto dokladech a smlouvách, na jejichž základě byly doklady vystaveny, a že tato plnění fakticky uskutečnila společnost Dosnetex plus s. r. o., jakožto vystavitel předmětných daňových dokladů. Svědecké výpovědi pro řadu popsaných vzájemných rozporů nelze považovat za věrohodné (svědkové M. či S.), popř. jejich vypovídací hodnota vzhledem k okolnostem, které měly prokázat, byla natolik nízká (svědkové P. či K.), neboť vypovídali zcela obecně, že nelze dopět k závěru, že by pochybnosti o důvěryhodnosti obchodních transakcí žalobce se společností Dosnetex plus s. r. o. rozptýlily a nahradily chybějící dokumentaci. Správce daně měl proto dostatek důvodů k tomu, aby ve smyslu § 92 odst. 7 postupem posoudili důkazy žalobce jako nedostatečné pro prokázání skutečností uvedených žalobcem v daňových přiznáních, přičemž zpětně přenesenému důkaznímu břemenu žalobce již jednoznačně nedostál, když konkretizované pochybnosti správce daně neodstranil.

K žalobnímu bodu 3), jímž žalobce vytýká žalovanému neprovedení opakovaného výslechu svědka P., krajský soud uvádí, že důvody, které žalovaný pro neprovedení navrženého výslechu na str. 32 uvedl, jsou zcela legitimní. Obecně lze konstatovat, že opakovat důkaz svědeckou výpovědí nebude třeba zpravidla tehdy, když nepanují pochybnosti o řádnosti výslechu svědka před správním orgánem, svědek byl dotazován k těm skutečnostem, o nichž měl povědomost a které jsou podstatné pro případ, a nejsou pochybnosti o tom, že svědek volně vypověděl o všem, co v daném ohledu ví (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2015, č.j. 9 Afs 189/2015 – 32). Žádnou takovou pochybnost žalobce v podání ze dne 14. 12. 2013, v němž opakovaný výslech svědka navrhl, neformuloval, nýbrž zcela nově tvrdil, že tento svědek vedl příslušnou skladovou evidenci zásob umístěných v Sobíškách. Toto tvrzení však žalovaný zcela logicky odmítl jako účelové, jednak s poukazem na dosavadní tvrzení žalobce o tom, že se skladová evidence nevedla vůbec, a dále s ohledem na obsah výpovědi samotného svědka, který se o vedení skladové evidence nezmínil, ačkoli hovořil o všech činnostech, které pro společnost Tisk-Grafie s. r. o. i žalobce vykonával. Za popsaných okolností nebyl žalovaný povinen důkaznímu návrhu žalobce vyhovět.

Krajský soud však nemůže odhlédnout od skutečnosti, že předmětem soudního přezkumu je rozhodnutí žalovaného, který sice vycházel (až na drobné doplnění) ze skutkového stavu zjištěného správcem daně, avšak po právní stránce věc hodnotil odlišně, neboť zatímco správce daně konstatoval neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění tvrzeným dodavatelem (společností Dosnetex plus s. r. o.)

a v rozsahu uvedeném na daňových dokladech, žalovaný tuto otázku posoudil odlišně a nárok žalobce na odpočet DPH neuznal pro účast na daňovém podvodu, o kterém žalobce mohl a měl vědět. Důvody, které žalovaného k uvedenému závěru vedly, nepovažuje žalobce za dostatečně objasněné.

Této výtce, rozvedené v žalobních bodech 1) a 6), musí krajský soud přisvědčit, neboť v napadeném rozhodnutí skutečně zcela absentuje úvaha žalovaného, proč správce daně věc nesprávně kvalifikoval, a není zřejmé, proč žalovaný volil kvalifikaci odlišnou.

Pojem „podvod na dani z přidané hodnoty“ je správními soudy užíván ve smyslu judikatury SDEU, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na dani z přidané hodnoty [viz rozsudky ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, Halifax plc a další, ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd (dále jen „věc Optigen“), ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL (dále jen „věc Kittel“), ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében kft a P. D. (dále jen „věc Mahagében“)].

Opakovaně se zde konstatuje, že „[o]bchod uvnitř Společenství se zdá být živnou půdou pro podvody na DPH, které mohou nabývat různých podob, ale jsou vždy organizovány „řetězově“ s tím, že „práva Společenství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely“. Judikatura SDEU pod pojmem podvod na dani z přidané hodnoty označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 – 156).

Kromě objektivních okolností je však nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. Ve věci Optigen je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (věc Mahagében, bod 49). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na

vstupu (viz rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, Federation of Technological Industries a další, bod 33).

Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet (viz věc Kittel). Není však povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, a další).

V projednávané věci krajský soud zhodnotil, že žalovaný, ač z uvedené judikatury vycházel, jejím požadavkům nedostál. Z napadeného rozhodnutí je sice zřejmé, že v posuzované věci došlo k daňové ztrátě (tj. že společnost Dosnetex plus s.r.o. nesplnila svou daňovou povinnost), avšak není zřejmé, v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod spočívat. Žalovaný daňový podvod nijak nepopsal, neuvedl, v čem měla spočívat jeho podstata, tedy jej nekvalifikoval, ani nevylicil řetězec skutkových okolností, ze kterých by v souhrnu bylo možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Pokud měla být existence daňového podvodu prokázána objektivními okolnostmi shrnutými na str. 24-25 (stran reklamního panelu), na str. 29-32 (stran grafických prací) a na str. 36 -42 (stran skladovacích služeb), nelze toto považovat za dostatečné. Jedná se totiž o relativně samostatné okolnosti, které sice poukazují na neprofesionální postup žalobce a vyvolávají pochyby o pravdivosti jeho tvrzení (zda vůbec byla zdanitelná plnění fakticky uskutečněna, zejména reklama a skladovací služby, popř. zda je uskutečnila společnost Dosnetex plus s. r. o.), ale nepředstavují na sebe navazující sled skutečností, které by mohly tvořit komplexní obraz o určitém daňovém podvodu. Pokud měl výčet těchto okolností být souhrnem objektivních okolností, z nichž lze usoudit na subjektivní stánku podvodu, pak dle krajského soudu nelze seznat, jak dospěl žalovaný k závěru, že žalobce mohl, resp. měl vědět, že její dodavatel neodvede DPH.

Skutečnost, že docházelo ke krácení daně, neboť společnost Dosnetex plus s. r. o. DPH neodvedla, žalovaný zmiňuje ve výčtu okolností, jenž ho dovedly k závěru, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní podvodu, avšak žádné dokazování ohledně toho, jakou měl mít žalobce povědomost o plnění daňových povinností svého dodavatele nevedl. Prostá skutečnost neodvedení DPH dodavatelem přitom nemůže vést k postupu dle shora rozvedené judikatury ESD a Nejvyššího správního soudu o daňových podvodech.

Krajský soud proto uzavřel, že žalovaný na základě skutkového stavu, ze kterého správce daně usoudil na neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daným dodavatelem, dospěl ke zcela odlišné právní kvalifikaci, aniž by tento svůj postup jakkoli vysvětlil. Jeho závěr o účasti žalobce na daňovém podvodu není v napadeném rozhodnutí dostatečně zdůvodněn, protože se zaměřuje pouze na to, že žalobce neminimalizoval své obchodní riziko a neučinil tak veškerá opatření, které lze po něm vyžadovat, aby vyloučil svoji účast na daňovém podvodu, ale nepopisuje,

v jakých skutkových okolnostech měl podvod spočívat. Proto krajský soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné. K témuž závěru ostatně dospěl Nejvyšší správní soud v obdobné věci, řešené v rozsudku ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44.

Pro úplnost krajský soud uvádí, že žalobní bod 7) považuje za lichý, neboť právní úprava ručení dle § 109 odst. 1 ZDPH nebyla v posuzované věci aplikována.

G. Závěr

Krajský soud proto dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Současně krajský soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení dle § 78 odst. 4 s.ř.s., v němž bude žalovaný právním názorem soudu dle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán. Žalovaný zejména jednoznačně formuluje své závěry o skutkovém stavu ve vztahu k jednotlivým zdanitelným plněním, tj. formuluje závěr, zda považuje za prokázané, že se zdanitelné plnění deklarované na tom kterém daňovém dokladu fakticky uskutečnilo, uvede, v čem ohledně skutkového stavu přetrvávají jeho pochybnosti, a bude-li i nadále trvat na právní kvalifikaci, kterou zaujal v napadeném rozhodnutí, srozumitelně popíše, v jakých skutkových okolnostech měl spočívat daňový podvod.

Závěrem krajský soud považuje za příléhavé ocitovat odst. 33 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č.j. 1 Afs 61/2015-46: „*Nad rámec výše uvedeného by Nejvyšší správní soud rád uvedl, že koncept zneužití práva je sám o sobě jednoduše zneužitelný. Orgány veřejné moci by obecně měly odolávat pokušení vydávat se v argumentaci právě jeho cestou, pokud se nabízí cesta jiná. V daňové oblasti touto jinou cestou může být zejména situace, ve které daňový subjekt neprokáže uskutečnění sporného plnění deklarovaného daňovým dokladem. Zákaz zneužití práva je opravdu prostředkem „ultima ratio“, který plní funkci záchranné brzdy pro případ, že by konkrétní pravidla při svém doslovném uplatnění vedla k rozporu s konceptem materiální spravedlnosti, protože jsou využívána v rozporu s podstatou daného práva, resp. jeho smyslem a účelem (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, č. j. 9 Afs 57/2015 – 120; a ze dne 21. 10. 2015, č. j. 9 Afs 56/2015 – 117). V daňové praxi by se proto mělo s konceptem zneužití práva zacházet „jako se šafránem“.*“

H. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. tak, že v řízení procesně úspěšný žalobce má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce ve výši 11.228 Kč tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč a 2) náklady za zastupování žalobce advokátem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“), jako odměna za zastupování ve výši 6.200,- Kč za 2 provedené úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tj. převzetí zastoupení a sepis žaloby (odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3.100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4

písm. d) a § 7 bod 5 AT), a dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 600 Kč, tj. 2 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 AT, to vše zvýšené o DPH z odměny a náhrad ve výši 1.428 Kč (tj. 21 % z částky 6.800 Kč), neboť zástupce žalobce je plátcem uvedené daně.

Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o.s.ř.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Olomouci dne 27. dubna 2016

Za správnost vyhotovení:
Markéta Chrudinová

JUDr. Zuzana Šnejdrová, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu