



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 28. 1. 2014, č. j. 2169/14/5000-14304-711359, ve věci daně z přidané hodnoty,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 1. 2014, č. j. 2169/14/5000-14304-711359 **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 byl částečně změněn (toliko v části výroku, týkající se specifikace bankovního účtu správce daně) a ve zbytku potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Přerově (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 9. 2012, č. j. 171111/12/393911806373, jímž správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2009 ve výši 83.980 Kč a stanovil penále ve výši 16.796 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. 2009004 ze dne 16. 12. 2009 za skladovací služby za 2. pololetí 2009 ve výši celkem 107.100 Kč, a fa č. 2009006 a 2009007 ze dne 18. 12. 2009 za grafické práce (skládačky) ve výši celkem 418.880 Kč, tj. 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 zdůraznil, že se nezúčastnil žádného podvodu na DPH s tím, že pokud k podvodu došlo, že o něm nevěděl a že jednal ve vztahu ke společnosti Dosnetex plus, s. r. o. v dobré víře. V žalobě namítal, že:

- 1) nesouhlasí s tvrzením žalovaného v napadeném rozhodnutí, že žalobce nejednal s péčí řádného hospodáře, a tím pádem se účastnil na podvodu na DPH, neboť mohl, resp. měl vědět, že jeho dodavatel (Dosnetex plus s. r. o.) daň na výstupu neodvede, čímž bude narušena neutralita DPH;
- 2) správce daně i žalovaný chybně hodnotili důkazy. Svůj závěr, že zjištěné skutečnosti nesvědčí o tom, že docházelo ke skladovacím či grafickým pracím, opřeli zejména o nesrovnalosti ve výpovědích svědků. Žalobce však zdůraznil, že šlo o svědky, jejichž výslech sám navrhl v domněnání, že podpoří jeho tvrzení. O nesrovnalostech, které vyšly najevo (neexistující pan K. starší a modrý Renault – nakonec se obojí našlo, chyby v knihách jízd Tisk – Grafie s. r. o., existence počítače s programem, pracovní poměr pana M.), nemohl žalobce vědět a nemohl je nijak ovlivnit, proto nelze důkazy hodnotit způsobem, jakým 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 výslechem 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 Martin Pluháček, jako účelové se snahou prodloužit daňové řízení*“, což však nelze považovat za řádné zdůvodnění neprovedení žalobcem navrženého důkazu;
- 4) uznává, že pochybil, když nevedl kompletní 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 v napadeném 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 ve 4. čtvrtletí roku 2009;
 - 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. 7 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 základě 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 výsledku tohoto svědka proto za popsanych okolností nebyl shledán důvod, tudíž bylo provedení tohoto výsledku 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 žalobkyní 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 9. 2. 2011 byla správcem daně u žalobce zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období I. – IV. čtvrtletí 2009. Kontrola byla ukončena 19. 9. 2012 projednáním zprávy o daňové kontrole č. j. 166511/12/393932803351 (dále jen „Zpráva“). Ve Zprávě správce daně uvedl, že žalobce podniká v oboru reklamní činnosti. Ohledně smluvního partnera žalobce - společnosti Dosnetex plus s. r.o. uvedl, že tato byla zaregistrována k DPH s účinností od 8. 6. 2009, tudíž předmětné daňové doklady byly pro žalobce vystaveny v době, kdy byla uvedená společnost plátcem DPH. Následně popsal správce daně svá skutková zjištění k jednotlivým dokladům.

K dokladu č. 2009004 za skladovací služby, které měly být dle tvrzení žalobce pro něj realizovány společností Dosnetex plus s. r.o. na základě Servisní smlouvy ze dne 1. 1. 2009 ve skladovacích prostorách v obci Sobíšky, správce daně uvedl, že žalobce neprokázal, že by přijal zdanitelná plnění uvedená na předmětném přijatém daňovém dokladu, tj. že by došlo k faktickému uskutečnění daného plnění. Zdůraznil, že žalobce v rozporu se zákonem o účetnictví a prováděcí vyhláškou k tomuto zákonu nepředložil žádné doklady o stavu a pohybu uskladněného zboží (papír pro tisk a stojany Elmex), naopak sám potvrdil, že mezi ním a společností Dosnetex plus s. r.o. žádná předávací dokumentace vyhotovována nebyla. Dále hodnotil jednotlivé důkazy. Uvedl, že žalobcem předložené fotografie objektu v Sobíškách nemohou prokázat uskutečnění zdanitelného plnění (skladování zásob žalobce), neboť uskladnění zásob na nich není zachyceno. K tvrzení žalobce, že do Sobíšek odvážel zboží (papír) pro žalobce zaměstnanec společnosti Tisk – Grafie s.r.o., pan K. starší, vozidlem Renault modré barvy, správce daně uvedl, že při místním šetření u společnosti Tisk – Grafie s.r.o. dne 28. 3. 2011 nebylo mezi technickými průkazy vozidel této společnosti ani v knihách jízd zjištěno popisované vozidlo, stejně jako nebylo zjištěno, že by vozidla této společnosti měl řídit pan K. starší (jehož následně nebyl schopen v e-mailové komunikaci identifikovat ani jednatel společnosti Tisk – Grafie s.r.o., pan K. mladší), ani že by společnost fakturovala žalobci dopravu do obce Sobíšky nebo rozvoz zboží do této obce. Následně dle správce daně žalobce identifikoval pana A. K., jakožto otce jednatele společnosti Tisk – Grafie s.r.o., který vypomáhá občas synovi, a to s vlastním vozidlem, což dle vlastního tvrzení žalobce původně nevěděl. Správce daně poté vyhodnotil, že následně pořízená výpověď svědka A. K. neprokazuje tvrzení žalobce, neboť svědek uvedl, že vozil zboží do Sobíšek a ze Sobíšek, a to buď vozidlem Golf nebo Trafic, sám však žádné vozidlo nevlastní. 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 vozidlo nepřihlásila k silniční dani, přičemž společnost Tisk – Grafie s.r.o. potvrdila, že žádné doklady dokumentující obchodně právní vztah s touto osobou neexistují. Dále správce daně označil za nevěrohodné předložené knihy jízd 2 vozidel zn. VW Golf společnosti Tisk – Grafie s.r.o., v nichž jsou opakovaně uváděny jako cíl Sobíšky, neboť údaje o počtu kilometrů v těchto knihách neodpovídají stavu tachometrů v den provádění měření emisí u předmětných vozidel dle protokolu z STK.

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 papír nebo vyrobené zboží pro žalobce do Sobíšek, neboť ve firmě Tisk – Grafie s.r.o. není místo, avšak výpověď svědka hodnotil jako nevěrohodnou, neboť svědek uváděl, že vyplňoval údaje o provozu vozidla VW Golf v knize jízd, avšak tyto údaje neodpovídaly realitě, jak bylo rozvedeno výše. Svědek měl dle správce daně také uvést, že při předávání zboží v Sobíškách žádné doklady nepotvrzoval.

Konečně správce daně uvedl, že uskutečnění předmětných zdanitelných plnění neprokázala ani výpověď svědka J. M., zaměstnance společnosti Autodoprava Koutný, neboť tento uváděl, že převážel ze skladu v Sobíškách stojany v květnu 2010, tj. mimo přezkoumávané zdaňovací období.

K dokladům č. 2009006 a 2009007 za grafické práce, které měly být dle tvrzení žalobce pro něj realizovány společností Dosnetex plus s. r.o., správce daně uvedl, že žalobce neprokázal, že by zdanitelná plnění uvedená na předmětných přijatých daňových dokladech byla fakticky uskutečněna společností Dosnetex plus s. r.o.

Správce daně podrobně popsal nesrovnalosti ve výpovědích svědků J. S. (bývalého jednatele a v posuzovaném období zmocněnce společnosti Dosnetex plus s. r.o.) a D. M. (osoby, označené jako zaměstnanec společnosti Dosnetex plus s. r.o., který měl fakturované grafické práce provádět) a rozpor obsahu těchto výpovědí s ostatními zjištěnými skutečnostmi. Uvedl, že v rozporu s tvrzením svědka J. S. vyplynulo z mzdových listů a sdělení PSSZ, že svědek D. M. nebyl v době, kdy mělo dle daňových dokladů dojít ke zdanitelnému plnění (dodání grafických prací), tj. dne 18. 12. 2009, zaměstnancem společnosti Dosnetex plus s. r.o., přičemž z dokladů získaných dožádáním od FÚ pro Prahu 5 bylo zjištěno, že společnost Dosnetex plus s. r. o. nepřiznala za měsíce 11 a 12/2009 žádné srážky a odvody daně, ačkoli 14. 4. 2010 podala vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. Dále správce daně vyloučil i variantu, že by svědek D. M. mohl provedenou práci provádět jako osoba samostatně výdělečně činná, a následně ji fakturovat společnosti 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.

Dále správce daně poukázal na to, že je vyvráceno i tvrzení svědka Josefa Smékala o tom, že svědek D. M. prováděl grafické práce na počítači společnosti Dosnetex plus s. r.o., který byl pořízen v roce 2008, neboť z příloh přiznání k dani z příjmů právnických osob společnosti Dosnetex plus s. r.o. za rok 2008 a výkazu zisku a ztráty vyplývá, že v roce 2008 společnost žádný majetek nepořídila. Dále správce daně poukázal na skutečnost, že distributor produktů Adobe Photoshop, společnost Adobe Systems, s.r.o., uvedla, že software „Adobe Photoshop CS 24“, v němž měl svědek D. M. dle vlastního tvrzení vytvářet předmětné grafické návrhy, společnost neprodávala a neprodává.

Konečně správce daně uvedl, že provedení grafických prací společností Dosnetex plus s. r.o. neprokázal ani svědek J. K., neboť ten toliko uvedl, že jakožto zaměstnanec společnosti STILPARKET, s. r.o., která v době nepřítomnosti zaměstnanců žalobce přebírá zásilky, převzal jednou externí disk od D. M. pro žalobce, avšak nevěděl, co bylo obsahem tohoto disku.

V odvolání proti platebnímu výměru ze dne 29. 10. 2012 žalobce namítl, že jsou mu správcem daně přičítány k tíži skutečnosti, které nemohl ovlivnit, a které ani nejsou způsobilé vyvrátit jinak souladné výpovědi svědků. Konkrétně se mělo jednat o zjištění správce daně, že pan K. starší nebyl zaměstnancem společnosti Tisk – Grafie s.r.o. a nevlastnil vozidla, jimiž společnost zajišťovala přepravu do Sobíšek, které dle žalobce nevyvrací výpověď svědka Kučery o tom, že do Sobíšek vozil materiál a zboží. Stejně tak dle žalobce není jeho věcí nesoulad stavu tachometrů s údaji uvedených v knihách jízd u automobilů společnosti Tisk – Grafie s. r. o. Dále uvedl, že se společnost Tisk – Grafie s. r. o. nezabývá přepravou, nýbrž vyhotovováním výrobků, které žalobce pro své zákazníky navrhuje, tudíž přepravu zboží do Kozlovic nebo Sobíšek samostatně standardně nefakturuje, nýbrž cena přepravy je zahrnuta v ceně finálních výrobků. Dále namítl, že jím předložené

fotografie objektu v Sobíškách neměly prokazovat aktuální skladování zboží, nýbrž vyvracet správcem daně v průběhu daňové kontroly vyslovené tvrzení, že se jedná o objekt zchátralý, nezpůsobilý k využití pro skladování. Uvedl, že z protokolu o místním šetření nevyplývá, že by zaměstnanci správce daně byli i v jiném poschodí objektu než v přízemí, že objekt má opravenou střechu a je větraný, tudíž pro skladování materiálu v ochranných fóliích vhodný. Dále namítl, že se správce daně nevypořádal s celou výpovědí svědka M. P. a že výpověď svědka S. nijak nehodnotil. Správce daně tak dle žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu k zpochybnění svědeckých výpovědí. Rovněž dle žalobce nemůže správce daně neuznat nároky žalobce na odpočet daně na vstupu u dodávek společnosti Dosnetex plus s. r.o., když předmětné daňové doklady byly touto společností zaúčtovány a zahrnuty do daně na výstupu, neboť by tím došlo k porušení principu neutrality daně.

Ve vztahu ke grafickým pracím zdůraznil, že byly správci daně předloženy ukázky předmětných prací, zadávání a předávání grafických prací cestou elektronické komunikace je běžné a obě smluvní strany shodně potvrdily, že práce byly realizovány. Správce daně je tudíž povinen prokázat, že tomu tak nebylo. Také svědek M. potvrdil, že pro společnost Dosnetex plus s. r. o. na objednávku žalobce vykonával grafické práce, s čímž se správce daně nijak nevypořádal. Naproti tomu se správce daně ve zprávě zabývá věcmi, které jsou záležitostí 3. osob a žalobce je nemohl nijak ovlivnit (zda měla společnost Dosnetex plus s. r. o. ve výkazu majetku počítač, po jakou dobu byl pan M. zaměstnancem společnosti Dosnetex plus s. r. o. a jak se přesně jmenoval software, v němž měly být grafické práce realizovány). Pochybnosti ohledně pracovněprávních vztahů třetích osob s plátcí daně jakožto zhotoviteli nemohou přitom k přenesení důkazního břemene vést (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 60/2011). Správce daně tedy dle žalobce neprokázal ve smyslu § 92 odst. 5 d. ř. existenci skutečností, které by zpochybňovaly bezvadné daňové doklady žalobce, nýbrž pouze konstatoval určité skutečnosti, které bez dalšího prověření nemohou být důkazem o nevěrohodnosti výpovědi vyslechnutých svědků.

Závěrem žalobce vytkl správci daně, že si tento ve spolupráci s příslušným FÚ neobstaral veškeré dostupné doklady společnosti Dosnetex plus s. r. o.

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 DPH, 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 Josefa Smékala 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.

Ke grafickým pracím žalovaný uvedl, že jednou ze stěžejních skutečností, zpochybňující realizaci grafických prací způsobem popsaným svědky S. a M., byl zjištěný nedobrá 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 plnění došlo tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, přeneslo zpět na žalobce, který je 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 Sobíškách 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 namítl, 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 Sobíškách, nebyla vedena žalobcem samotným, nýbrž společností Tisk-Grafie s. r. o., neboť v Sobíškách 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 Sobíšek, 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 28. 1. 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 Péter David 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.

U grafických prací žalovaný 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., a 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 Sobíšek přepravoval sám, popř. to byli zaměstnanci společnosti Tisk-Grafie s. r. o., zatímco svědek S. uvedl, 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 občasné 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 hmotně 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. nálezy 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 popsáným 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. Své 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, nezabavuje 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 (neexistující pan K. starší a modrý Renault – nakonec se obojí našlo, chyby v knihách jízd Tisk – Grafie s.r.o., existence počítače s programem, 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 Matucha či Smékal), popř. jejich vypovídací hodnota vzhledem k okolnostem, které měly prokázat, byla natolik nízká (svědkové Pluháček či Kajan), 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 posoudil 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 popsanych 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 nevylíčil 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 v bodě 17 (stran grafických prací) a v bodě 18 (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, 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 sepsí 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