



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **P. J.**, zast. JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem v Hradci Králové, Resslova 1253, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** (jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové), se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 17. října 2012, čj. 6310/12-1300-602331, t a k t o :

I. Žaloba s e z a m í t á .

II. Žalobce je povinen zaplatit žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství náklady řízení ve výši 1 930 Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

K projednávané věci krajský soud v úvodu uvádí, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1. 1. 2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastupuje Odvolací finanční ředitelství, s nímž bude dále krajský soud jednat jako s žalovaným (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora uvedeného rozhodnutí, jímž Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) zamítlo jeho odvolání do rozhodnutí Finančního úřadu v Trutnově (dále jen „správce daně“) o vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2008.

V žalobě uvedl, že správce daně při daňové kontrole dovodil, že daňové doklady vystavené společností BOMARCO, spol. s r.o., nevystavila osoba oprávněná jednat jménem společnosti. Touto osobou byl dle názoru správce daně likvidátor společnosti, Ing. L. N., zapsaný v obchodním rejstříku ke dni 7. 6. 2008. Daňové doklady vystavené uvedenou společností tak dle názoru správce daně neprokazují nárok žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty. V případě společnosti SECURE, s.r.o., byl dle správce daně jejím jednatelem a jediným společníkem T. A. N., který byl též jednatelem a jediným společníkem společnosti BOMARCO, spol. s r.o., a ten byl pro správce daně v daňovém řízení nekontaktní. V případě společnosti SABICO, spol. s r.o., byl dle zjištění správce daně jejím společníkem N. S. T., který byl též v průběhu daňového řízení nekontaktní. Správci daně na základě těchto skutečností vznikly pochybnosti o tom, že žalobce přijal zdanitelná plnění tak, jak bylo v předložených dokladech deklarováno a že tyto doklady byly skutečně vystaveny uvedeným plátcem daně.

Žalobci, jak dále uvedl, se podařilo na základě výzvy prokázat, že předmětné zboží skutečně existovalo a že bylo použito k jeho ekonomické činnosti.

Napadené rozhodnutí označil žalobce za nezákonné, neboť správce daně a posléze žalovaný nerespektovali zásadu rozložení důkazního břemene a na žalobce byly dle jeho názoru kladeny další procesní povinnosti jdoucí nad rámec obecně závazných právních předpisů a zejména nad rámec práva Evropské unie. Zdůraznil, že důkazní břemeno unesl předložením účetnictví, kterým byl nárok na daň z přidané hodnoty prokázán, dále že správce daně nevyvinul potřebnou aktivitu k řádnému zjištění skutkového stavu a dále že napadené rozhodnutí klade na žalobce při uplatňování jeho zákonného nároku nepřiměřené a nesplnitelné nároky.

Za dané situace došlo dle názoru žalobce k přechodu důkazního břemene na správce daně, který byl povinen řádně prokázat relevantní skutečnosti, které zpochybňují správnost a úplnost předloženého účetnictví. Odkázal přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-125, dle něhož je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné. V projednávané věci však správce daně žádné takové skutečnosti neprokázal, při daňové kontrole si tedy počínal nezákonně, když opakovaně žalobce k prokázání skutečností vyzýval.

V případě zdanitelného plnění přijatého od společnosti BOMARCO, spol. s r.o., žalobce označil za nesprávný názor správce daně, dle něhož byl v předmětném období osobou oprávněnou jednat za společnost její likvidátor, Ing. N.. Správce daně totiž opomněl, že jménem podnikatele nemusí nutně jednat její statutární orgán. Dále žalobce uvedl, že v případě společnosti SECURE, s.r.o., a SABICO, spol. s r.o., neuvedl správce daně žádné konkrétní skutečnosti, na jejichž základě by mohly vzniknout pochybnosti o správnosti a věrohodnosti předloženého

účetnictví. Takovou skutečností nepochybně nemůže být ani to, že jednatelé těchto společností se správcem daně nespolečně pracovali.

A právě tato pasivita osob od dodavatelských firem je dle názoru žalobce pro doměření daně klíčová. Žalobce však na rozdíl od správce daně nemá k dispozici nástroje, s jejichž využitím je možno účasti svědka na dokazování dosáhnout. Z postupu správce daně přitom není seznatelné, jaké prostředky vyčerpával před tím, než dospěl ke shora uvedenému závěru. Dle názoru žalobce tak lze v jeho postupu spatřovat porušení zásady materiální pravdy.

Žalobce má zato, že rozsah povinností uložených správcem daně, jimiž podmiňuje uplatnění zákonného nároku na daňový odpočet, je neslučitelný s požadavky směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH. Dle této směrnice je nárok na odpočet daně na vstupu definičním znakem daně z přidané hodnoty a jeho popřední či podmíněný splněním dalších požadavků správce daně je konstantně posuzováno jako narušení principu neutrality DPH. Žalobce měl zato, že skutečným cílem snažení správce daně bylo přenést na žalovaného odpovědnost za to, že jeho dodavatelé zřejmě nesplnili řádně daňové povinnosti, což mělo být kompenzováno tím, že žalobci bude odepřen nárok na odpočet daně na vstupu. Žalobce poukázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a to rozsudek ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében, kft., ze dne 21. 6. 2012, a zdůraznil, že SDEU dlouhodobě zastává stanovisko, že je v zásadě na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí nebo podvodů a uložily sankce osobě povinné k dani.

Žalobce uzavřel, že pro posouzení věci je rozhodující, že unesl důkazní břemeno, když správci daně předložil řádné daňové doklady, jimiž nárok na odpočet daně prokázal. Ten naopak neprokázal žádné relevantní skutečnosti, jimiž by věrohodnost žalobcova účetnictví byla vyvrácena.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že při nárokování odpočtu daně je rozhodující, zda byl odpočet uplatněn v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Žalobce by tak musel prokázat, že přijal zdanitelná plnění - obuv - od plátce daně uvedeného na dokladech jako plátce, který uskutečňoval plnění, tj. od firem BOMARCO, spol. s r. o., SECURE, s.r.o. a SABICO, spol. s r.o., dále že tato plnění použil pro svoji ekonomickou činnost, a v neposlední řadě i oprávněnost odpočtu daně prokázal daňovým dokladem, na kterém, jako plátce uskutečňující plnění, bude uveden plátce, který předmětná plnění uskutečnil. Všechny tři podmínky musí být splněny současně. Tzn., že v případě nesplnění některé z nich nemůže být nárok na odpočet daně uznán.

Dále žalovaný provedl hodnocení výslechů svědků – J. H., M. J. a J. T..

Pan H. v obecné rovině vypověděl o místě odběru zboží, způsobu provedení obchodního případu, dnech kdy došlo k jeho přepravě. S kým žalobce konkrétně jednal a komu za obuv zaplatil, svědek nesdělil. Pouze uvedl, že se jednalo o Asiaty.

Pan J. sdělil, že si nepamatuje datum, kdy s žalobcem byl na tržnici v Brně. Výběru a placení zboží se nezúčastnil. Zboží pouze naložil do auta. Dále sdělil, že obuv mu předávali Vietnamci, které blíže neidentifikoval.

Paní T. sice uvedla, že žalobce zaplatil různé částky zástupcům firem BOMARCO, spol. s r. o., SECURE, s.r.o. a SABICO, spol. s r.o., a ona sama se zúčastnila jednání s dodavateli. Osoby, se kterými žalobce jednal, neznala. Doklady dodavatelé nevystavovali ani před žalobcem, ani před svědkyní, ale vždy někam odešli a přišli po zaplacení zboží s vystavenou fakturou.

V této fázi důkazního řízení žalovaný konstatoval, že žádný ze svědků nedokázal přesně identifikovat osoby, od kterých žalobce obuv nakoupil, nelze proto jejich výpověďmi prokázat oprávněnost nároku na odpočet daně. Těmito návrhy důkazních prostředků nebylo prokázáno, že žalobce přijal zdanitelná plnění – obuv - od společností uvedených na dokladech. Rovněž neprokázal, že doklady byly vystaveny zástupci uvedených firem, takže se nemůže jednat o daňové doklady, které formálně nárok na odpočet daně prokazují.

Dle názoru žalovaného žalobce nesplnil při uplatnění nadměrného odpočtu dvě podmínky a to podmínku prokazatelného přijetí od plátce daně uvedeného na daňových dokladech a dále podmínku prokázání oprávněnosti odpočtu daně daňovým dokladem, na kterém by byl uveden jako plátce uskutečňující plnění plátce, který skutečně předmětná plnění uskutečnil. Žalovaný upozornil, že žalobce je tak odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení. Plátce daně má, jak již bylo uvedeno, nárok na odpočet daně za splnění konkrétních podmínek. Pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet daně rovněž nutné prokázání jeho oprávněnosti. V daňovém řízení tedy nese důkazní břemeno daňový subjekt. Je tedy povinností toho, kdo požaduje od státu vrácení nadměrného odpočtu, prokázat, že má na jeho vrácení právní nárok. Prokazování tohoto nároku je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno.

Pokud si žalobce uplatnil nárok na odpočet daně, bylo jeho povinností také splnit důkazní břemeno. Bylo na něm prokázat oprávněnost nároku relevantními důkazními prostředky. Jejich volba zcela závisela na jeho uvážení. To, že jednatele společností BOMARCO, spol. s r. o., SECURE, s.r.o. a SABICO, spol. s r.o., byli v době provádění daňové kontroly nekontaktní, nelze z hlediska zásad dokazování

považovat za důvod, proč není možné prokázat nárok na odpočet daně nebo jej přičítat k tíži správce daně.

Žalovaný vyslovil přesvědčení, že závěry uvedené v nálezu Ústavního soudu, sp. zn. III. ÚS 2096/07 a žalobcem vzpomínané, vycházejí z jiných skutečností, a proto je nelze zcela aplikovat na toho daňové řízení. V uvedené kauze se jednalo o prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění osobou, která v průběhu daňového řízení zemřela, a výslech této osoby byl jediným relevantním důkazem

Žalovaný zdůraznil, že žalobce jako plátce daně nese plnou odpovědnost za dodržování jednotlivých ustanovení zákona o DPH. Jestliže je zákonný nárok na odpočet daně pouze v případě splnění zmiňovaných podmínek, bylo jeho povinností již při uzavírání obchodů s uvedenými dodavateli je mít na zřeteli. V projednávané věci bylo ze strany správce daně dle žalovaného řádně provedeno dokazování v souladu s § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobce byl se všemi zjištěními řádně seznámen, měl možnost se k nim vyjádřit a teprve poté došlo k vydání dodatečného platebního výměru. Kvalifikované vysvětlení provedl správce daně v protokolu o ústním jednání ze dne 17. 5. 2012, v němž sdělil, že identifikace nájemců kóji, kde bylo žalobcem nakupované zboží uskladněno, neprokazuje, že předmětná zdanitelná plnění byla skutečně přijata právě od uvedených plátců a že každý z uvedených dokladů byl skutečně vystaven na nich uvedeným plátcem. Žalovaný rovněž uvedl, že není možné nepřihlídnout také k tomu, že místem nákupu zboží byla rozsáhlá tržnice, ve které prodávalo zboží značné množství osob vietnamské národnosti. Proto bylo nutné již při uzavírání obchodů pro účely zákonného uplatňování daně zjistit, zda žalobce nakupoval zboží od plátců daně, či nikoliv. Díky místu pořízení zboží a lidem, kteří jej prodávali, nebylo nemožné, že by obuv mohl nakoupit od neplátců daně. Za takovéto situace by pak byl uplatňován odpočet daně z přidané hodnoty z daně, která neexistovala (neplátcí daně neúčtují daň), což je klasický příklad neoprávněného krácení státního rozpočtu a povinností správce daně je takto nárokovanou daň neuznat a doměřit.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, pokud na podporu svého tvrzení předloží pouze své účetnictví, neboť toto se neskládá z dokladů prokazujících fakticitu uskutečnění zdanitelného plnění v tvrzených souvislostech. Tvrzené skutečnosti nedoložil žalobce ani dalšími důkazními prostředky. Důkazní břemeno tak zůstalo ležet na žalobci a ten jej neunesl. Dále uvedl, že nekontaktnost deklarovaných společností nebyla v řízení jediným důkazním prostředkem, který správce daně utvrdil v jeho pochybnostech stran prokazovaných skutečností. Žalobci přitom byla v průběhu důkazního řízení ponechána svoboda v souvislosti s předkládáním důkazních prostředků. Žalovaný tak nepřisvědčil žalobci, že by jej jakýmkoliv způsobem zatěžoval nadměrnými ukládanými povinnostmi.

V písemné replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že žalobou byly vzneseny též námitky hmotněprávní a také věcné, zejména vztahující se k hodnocení důkazů. Souhlasit nelze ani s dalším vstupním konstatováním žalovaného, dle něhož je nárok na odpočet DPH výhodou, kterou je daňový subjekt oprávněn uplatnit. Právo na odpočet daně na vstupu je integrální součástí systému daně přidané hodnoty, nejedná se tedy o žádnou výhodu či bonus pro daňové subjekty, jak naznačuje žalovaný. Náležité zohlednění daně na vstupu je tedy nezbytnou podmínkou správného stanovení daňové povinnosti. Z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie pak vyplývá, že stát není oprávněn přenášet odpovědnost za řádný výběr daní na jiné daňové subjekty, pokud se tyto daňové subjekty nepodílejí na krácení daňové povinnosti. Žalovaný ve svém vyjádření obsáhle cituje judikaturu Nejvyššího správního soudu, jehož závěry ovšem výrazně zkresluje. Je pravdou, že Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že je to daňový subjekt, kdo je v konečném důsledku povinen prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění, a to nikoli jen svým účetnictvím. Tato důkazní povinnost daňového subjektu se nicméně aktivuje až v situaci, kdy správce daně unese své vlastní důkazní břemeno, tj. když prokáže existenci skutečností, které věrohodnost účetnictví daňového subjektu zásadně zpochybňují. Správce daně tedy není oprávněn postupovat tak, jak postupoval správce daně v případě žalobce, kdy byl žalobce opakovaně vyzýván k prokázání skutečností, aniž sám správce daně unesl své důkazní břemeno, tj. aniž by správce daně prokázal skutečnosti zakládající pochybnosti o věrohodnosti účetnictví žalobce. Nejvyšší správní soud naopak zastává názor, že skutečnosti zakládající pochybnosti o věrohodnosti účetnictví prokazuje správce daně. Správce daně je nepochybně odpovědný za řádné zjištění skutkového stavu věci, což plyne z ust. § 1 odst. 2 daňového řádu, neboť bez řádného zjištění skutkového stavu není možné stanovit správnou daňovou povinnost. Dle ust. § 92 odst. 2 daňového řádu pak správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Daňový subjekt je povinen vyvracet pochybnosti až v okamžiku, kdy správce daně prokáže v daňovém řízení skutečnosti, které zakládají pochybnosti. Žádné takové pochybnosti však nebyly v daňovém řízení prokázány. Ve zprávě o daňové kontrole zcela schází jakékoli hodnocení otázky, zda správce daně unesl své důkazní břemeno, resp. na základě jakých konkrétních důkazů byly prokázány skutečnosti odůvodňující přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt. Žalobce nevytýká správci daně (jen) to, že byl nadměrně procesně zatěžován, ale (zejména) to, že správce daně, který je nositelem veřejné moci a může tuto veřejnou moc zákonem stanoveným způsobem uplatňovat, zcela rezignoval na jakékoli shromažďování důkazů, informace si obstarával „mimoprocesně“ a žalovaný dokonce žalobci vytýká, že nevyvinul iniciativu k dohledání jednatelů. K tomu žalobce uvádí toliko to, že žalovaný nevyvinul žádnou iniciativu směřující k prokázání jakýchkoli skutečností, soustředil se pouze na sdělování subjektivních pochybností, nic neprokazoval a tedy neunesl své důkazní břemeno. Závěr o tom, že důkazní břemeno neunesl žalobce, tak je zjevně předčasný. Žalovaný se ve svém vyjádření nijak nevypořádává s nezpochybnitelnou existencí zboží a

dokonce ani nijak nereflektuje skutečnost, že žalobce z prodeje téhož zboží přiznal a odvedl daň na výstupu. Takový postup je v rozporu s evropským právem, z něhož plyne přímý nárok uplatňovat právo na odpočet daně na vstupu.

Při nařízeném jednání zástupce žalobce uvedl, že správce daně a žalovaný nerespektovali ustálenou judikaturu rozložení důkazního břemene. To přešlo dle názoru žalobce na správce daně a ten ho neunesl. Dále pak připomněl judikaturu soudního dvora EU ohledně otázek týkající daně z přidané hodnoty, zejména pak jeho stanovisko k tomu, jakým způsobem se odrazí nesplnění povinností jiného daňového subjektu, se kterým žalobce spolupracoval a uskutečňoval obchodní případy. Zde odkázal zejména na repliku k vyjádření žalovaného.

Pověřená pracovnice žalovaného uvedla, že žalovaný setrvává na obsahu svého vyjádření k žalobě, neboť žalobce neprokázal, že ve zdaňovacím období III. čtvrtletí 2008 se uskutečnila zdanitelná plnění, která byla v rozhodnutí přesně definována. Žalobce nerozptýlil důvodné pochybnosti správce daně o tom, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak deklaroval ve své evidenci a daňovém přiznání.

Zástupce žalobce v závěru uvedl, že ve zprávě z daňové kontroly správce daně rekapituluje celé daňové řízení, není však z ní zřejmé, na základě jakých konkrétních důkazních prostředků dospěl k závěru, že účetnictví žalobce je nesprávné, a že tedy na žalobce přešlo důkazní břemeno. Tuto otázku zástupce žalobce označil za zásadní s tím, že podle jeho názoru důkazní břemeno leželo na správci daně. Byl to právě správce daně, který ho neunesl.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. a usoudil následovně.

Z obsahu správního spisu v průběhu přezkumného řízení vyplynulo, že správce daně neuznal žalobci nárok na odpočet daně z plnění uskutečněných společnostmi SECURE, s.r.o., BOMARCO, spol. s r.o., a SABOCO, spol. s r. o. Je nepochybné, že jednatele těchto společností byli v průběhu daňového řízení nekontaktní.

Na výzvu správce daně k rozptýlení jeho pochybností předložil žalobce pokladní doklady o hotovostních úhradách předmětných nákupů zboží a dále evidenci jízd vozidel, kde byli jako řidiči uvedeni J. H. a M. J.. Z jejich výpovědí vyplynulo, že doprovázeli žalobce na jeho obchodních cestách do Brna a byli fyzicky přítomni předáváním zboží. Jejich sdělení však byla pouze v obecné rovině. Vypověděli sice, že přijeli na určené místo, nevěděli však, s kým konkrétně žalobce jednal a komu za obuv zaplatil, uvedli, že výběru a placení zboží se neúčastnili. Jejich výpovědi byly v natolik obecné rovině, že v žádném případě nemohly potvrdit, že by dané zdanitelné plnění převzal žalobce právě od uvedeného konkrétního plátce daně. Vyslechnutí svědci potvrdili, že pro žalobce realizovali přepravu zakoupeného zboží z Brna do sídla jeho podnikání. Vypověděli, že nákup

zboží se uskutečňoval ve shodě s názorem správce daně na tržnici. Z jejich výpovědi však v žádném případě nebylo možno dovodit, od koho žalobce nákup zboží realizoval a tudíž ani skutečnost, že zboží nakoupil od plátce daně. Další svědkyně, J. T., pak sice uvedla, že žalobce zaplatil různé finanční částky zástupcům uvedených společností, neboť se sama osobně jednání s těmito dodavateli účastnila. O jaké osoby se však jednalo, nevěděla, uvedla pouze, že se jednalo o asijské typy. Na základě svých poznámek v diáři pak uvedla, jaké konkrétní částky byly ze zboží vyplaceny. Správce daně provedl jejich porovnání s předloženými fakturami a dospěl k závěru, že se jednotlivé částky liší. Svědeckou výpověď tak považoval za nevěrohodnou. Dále žalobce v průběhu daňového řízení předložil dvě fotografie prostoru, v němž byly umístěny regály s obuví. K nim lze pouze konstatovat, že z nich nelze v žádném případě zjistit žádné konkrétní skutečnosti, které by mohly svědčit ve prospěch tvrzení žalobce, že zboží nakoupil na tržnici v Brně a hlavně od jakého subjektu jej nakoupil, tedy s kým vlastně měl být tvrzený obchod uzavírán.

Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH, má plátce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. V souladu s § 73 odst. 1 téhož zákona nárok na odpočet daně prokazuje plátce daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního předpisu (§ 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů). Za daňový doklad je považován doklad, který je vystaven plátcem za každé zdanitelné plnění mimo jiné i pro jiného plátce, mající náležitosti stanovené v § 28 odst. 2 zákona o DPH. Mezi základní náležitosti daňového dokladu, které musí tento doklad obsahovat, patří obchodní firma nebo jméno a příjmení, popřípadě název, dodatek ke jménu a příjmení nebo názvu, sídlo nebo místo podnikání plátce, který uskutečňuje plnění.

Při hodnocení shromážděných důkazů vycházel krajský soud ve vazbě na shora uvedenou právní úpravu rovněž ze závazné judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 26. 4. 2011, čj. 8 Afs 49/2010-58. Vyplývá z ní, že v důkazním řízení je třeba především vyhodnotit, zda se skutečně o dodávky zboží, které žalobce účtoval a uplatnil z nich nárok na daňový odpočet, jednalo. Pokud tedy žalobce navrhuje jako důkazy výsledky svědků, pak z nich musí být prokazované skutečnosti patrné naprosto konkrétně. V případě, že svědci hovoří pouze v obecné rovině a nelze z jejich výpovědi najisto zjistit, kdo zboží a v jakém časovém okamžiku žalobci předával, není takový důkaz postačující k tomu, aby jím žalobce prokázal opodstatněnost uplatnění ust. § 72 odst. 1 a potažmo i ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH. Dle daných ustanovení totiž plátce daně musí přijatá zdanitelná plnění použít pro uskutečnění své ekonomické činnosti a odpočet daně musí prokázat daňovým dokladem vystaveným plátcem daně. V projednávané věci nemá krajský soud ve shodě s názorem žalovaného pochybnosti o samotném nákupu zboží. Navržené důkazy však nesvědčí ve prospěch jeho tvrzení, že zboží převzal od subjektu uvedeného na daňových dokladech. Žalobce tudíž nedodržel

podmínku danou ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH, tedy že koupě zboží byla prokázána daňovým dokladem vystaveným plátcem daně.

Lze samozřejmě souhlasit s žalobcem, že nemůže nést zodpovědnost za nekontaktnost dodavatele zboží. Je samozřejmé, že se na žalobci nelze domáhat odpovědnosti za neplnění povinností vůči státním orgánům ze strany třetích subjektů. Z daňového řízení je však zřejmé, že žalobci nebyly vytýkány tyto nedostatky. Správce daně shledal pochybení na jeho straně z toho důvodu, že neprokázal svoje tvrzení, resp. že navrhované výsledky svědků se nestaly k prokázání tvrzených skutečností dostatečným důkazem. Samotná nekontaktnost dodavatele zboží tudíž nesehrála v případě žalobce zásadní roli. Navržení svědci, jak již bylo shora konstatováno, vypovídali pouze v obecné rovině o způsobu předání zboží a jeho zaplacení. Jejich výpovědi však nelze osvědčit jako důkaz o tom, že zboží předal a daňové doklady vystavil plátcem daně, který byl na těchto dokumentech prezentován. A právě v tom spatřuje krajský soud oslabení důkazní pozice žalobce. Za relevantní důkaz nelze označit ani svědeckou výpověď J. T.. Její tvrzení týkající se identifikace osob, s nimiž byl obchod uzavírán, bylo pouze v obecné rovině. Důkazní pozici žalobce nemohlo posílit ani její tvrzení o výši předaných finančních částek, neboť, jak správce daně následně zjistil, nekorespondovalo s údaji uvedeným ve vydaných fakturách.

Krajský soud se nemohl ztotožnit ani s další žalobní námitkou, dle níž žalovaný a potažmo správce daně nevyvinuli dostatečné úsilí pro to, aby zástupce dodavatelských firem kontaktovali a zajistili tak jejich svědecké výpovědi. Jak vyplývá z daňového řízení, správci daně se zástupce těchto společností nepodařilo zkontaktovat, neboť se z místa pobytu uvedeného v obchodním rejstříku či evidovaného místa trvalého bydliště odstěhovali a nebyli známi ani na další adrese pobytu evidované v centrální evidenci obyvatel. Ani v areálu tržnice v Brně nikdo z prodejců tyto společnosti neznal. Je rovněž nepochybné, že žalobce přitom žádnou adresu pobytu zástupců uvedených společností správci daně nesdělil. Povinností správce daně, jak ostatně judikoval i Nejvyšší správní soud, pak není po možné adrese trvalého pobytu pátrat. V případě údajných dodávek od společnosti BOMARCO, spol. s r.o., pak bylo správcem daně zjištěno, že dnem 7. 6. 2008 již tato společnost vstoupila do likvidace. Lze samozřejmě připustit, že daňové doklady nemusely být vystaveny pouze likvidátorem této společnosti, nicméně z průběhu důkazního řízení nevyplývalo, že by žalobce jakýmkoliv způsobem prokázal, kdo vlastně daňové doklady vystavil a že to byla osoba, která je plátcem daně z přidané hodnoty.

K celé záležitosti musí krajský soud konstatovat, že postup žalobce při jeho podnikatelské činnosti především odporuje běžným obchodním vztahům. Jestliže žalobce měl na skladě zboží, které dále prodával, musel jej evidentně i nakoupit. Jeho povinností související i s určitou dávkou obchodní obezřetnosti pak bylo, aby si ověřil, od koho zboží nakupuje a toto ověření i podložil potřebnými důkazy. Jedině tak pak v budoucnu mohl dostát svým povinnostem ukládaným mu daňovým řádem a

potażmo zákonem o DPH. Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní, resp. § 92 odst. 2 daňového řádu, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Výklad daných procesně právních ustanovení provedl krajský soud v kontextu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 27. 9. 2012, sp. zn. 9 Afs 71/2011). Dle tohoto rozsudku je „dokazování a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení 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. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci žalobce je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem (§ 92 odst. 5 písm. c/ daňového řádu). Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně. K otázce dokazování v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud obsáhle vyslovil v rozsudku ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 29/2008 - 88, ve kterém mimo jiné uvedl, že daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě stěžovatele pak také z předpisů účetních. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. (...) Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal.Pokud daňový subjekt neprokáže, od koho zboží či služby nabyt a jakou částku na jejich pořízení vynaložil, nelze jím deklarované výdaje uznat za daňově uznatelné“.

Hodnocením skutkových okolností projednávané věci v kontextu se shora uvedenými závěry Nejvyššího správního soudu dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná. Je totiž zřejmé, že žalobce v průběhu daňového řízení neunesl důkazní břemeno, které by podpořilo jeho tvrzení, že zboží, které následně prodal, nakoupil od plátce daně z přidané hodnoty, neboť neprokázal, od koho vůbec zboží nakoupil.

Vyslovený právní závěr nemůže vyvrátit ani žalobní námitka, již žalobce namítá narušení principu neutrality DPH vysloveného směrnicí Rady č. 2006/112/ES, o společném systému DPH a následně i nerespektování judikatury SDEU. K tomu lze pouze konstatovat, že správce daně v daňovém řízení postupoval v souladu s procesními pravidly, když dbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Ve smyslu shora uvedeného je pak nepochybné, že důkazní břemeno vázlo na žalobci a ten jej neunesl. Nárok na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 zákona o DPH mu tak nemohl být přiznán. Tímto postupem k narušení principu neutrality DPH nedošlo. Je rovněž zřejmé, že správce daně i žalovaný dostali všem procesním požadavkům za účelem stanovení daňové povinnosti žalobce v souladu s hmotně právními i procesně právními předpisy.

Krajský soud proto žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal. Žalovanému krajský soud přiznal nárok na náhradu nákladů řízení za cestu jeho pracovnice osobním automobilem z Brna do Hradce Králové a zpět a stravné. Žalobce tak byl zavázán k náhradě nákladů řízení v celkové výši uvedené ve výroku II. tohoto rozsudku.

P o u č e n í :

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

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

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

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

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

V Hradci Králové dne 14. listopadu 2013

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu