



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., a JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., ve věci

žalobce: **SB Finance s.r.o.**, IČO 27670031
sídlem Masarykova 430/25, 602 00 Brno
zastoupený advokátkou Mgr. Vendulou Portešovou
sídlem Hybešova 726/42, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 6. 2019, č. j. 25062/19/5300-22443-607102,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Brně domáhá zrušení výše označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) – platební výměry na daň z přidané hodnoty

ze dne 22. 9. 2017, č. j. 4066643/17/3001-51521-712354, a č. j. 4067301/17/3001-51521-712354, za zdaňovací období leden 2016 a únor 2016 ve výši 3 456 811 Kč a 2 158 099 Kč.

2. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí žalovaného, vznikly správci daně pochybnosti na základě podaných daňových přiznání za předmětná zdaňovací období, pročez zahájil kontrolu týkající se daně z přidané hodnoty. V obou předmětných zdaňovacích obdobích uplatňoval žalobce nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti WebCash s. r. o., v likvidaci (dále jen „WebCash“). Správce daně uzavřel svá šetření s tím, že vzhledem k tomu, že nebylo prokázáno, že skutečně došlo k faktickému přijetí zdanitelných plnění v deklarované výši od společnosti WebCash, nemůže být nárok na odpočet daně uznán. Nárok na odpočet daně nemůže být uznán dle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), pokud není prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je uvedeno na fakturách předložených daňovým subjektem.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil a aby žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady řízení.
4. Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí je nezákonné, protože žalovaný dostatečně nezjistil skutkový stav, nepostupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a neumožnil provedení jiných žalobcem navrhovaných důkazů. V řízení nebylo prokázáno, že žalobce nemá nárok na odpočet DPH, a že zdanitelná plnění nebyla žalobcem přijata.
5. Žalobce konstatuje, že unesl svou povinnost tvrzení dle § 72 odst. 1 zákona o DPH, jež se týká přijetí zdanitelného plnění a následného použití tohoto plnění v rámci ekonomické činnosti. Této své povinnosti dostal žalobce podáním řádných daňových tvrzení za zdaňovací období leden 2016 a únor 2016. Žalobce přijal v období měsíce ledna 2016 a února 2016 zdanitelná plnění, jejichž dodavatelem byla vždy společnost WebCash.
6. Žalobce namítl, že předmětná zdanitelná plnění nejen tvrdil a přiznal ve svém daňovém přiznání za zdaňovací období leden 2016 a únor 2016, ale zároveň přijetí předmětných zdanitelných plnění správci daně prokázal v souladu s § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. V souladu s tímto ustanovením pak žalobce prokazoval žalovanému i správci daně svůj nárok na odpočet daně především bezvadnými daňovými doklady. Žalobce dále též prokazoval svůj nárok na odpočet všemi dalšími možnými prostředky, které měl k dispozici, a které je možné po něm spravedlivě požadovat. Dokonce správce daně ve zprávě o kontrole uvedl, že mu ze strany žalobce byly předloženy příslušné přijaté daňové faktury, vydané daňové faktury, stejně jako písemná smlouva o dodávkách zboží ze dne 30. 6. 2015 a dodací listy, které potvrzují faktické dodání a převzetí zboží dle smlouvy o dodávkách zboží, výpisy z bankovního účtu, povolení k distribuci léčivých přípravků, a další. Prvostupňovému správci daně byl tedy předně tvrzen a také prokázán právní titul, na základě kterého žalobce od svého dodavatele, společnosti WebCash, přijal dodávky zboží, jež jsou předmětem výše zdanitelných plnění. Tímto titulem byla rámcová smlouva o dodávkách zboží mezi žalobcem a společností WebCash ze dne 30. 6. 2015. Jednotlivé dílčí smlouvy na plnění byly uzavírány na základě ustanovení dohodnutých mezi smluvními stranami v rámcové smlouvě. Často tak byly jednotlivé dílčí smlouvy na plnění uzavírány pouze ústně, mailem, či telefonicky, což samozřejmě s ohledem na flexibilitu a hospodárnost též zrychluje jednání mezi smluvními stranami.

7. K tomu žalobce namítl, že rámcová smlouva byla správci daně žalobcem předložena. Přestože správce daně provedl tento důkaz navržený žalobcem, jeho hodnocení je naprosto neobjektivní, když správce daně ve zprávě o kontrole (na straně č. 12) uvádí, že se jedná „pouze o rámcovou smlouvu“, která tak nemůže jednoznačně osvědčit, že předmětné zboží bylo fakticky dodáno společností WebCash, tak jak je deklarováno na daňových dokladech. Pokud by však žalovaný nebo správce daně hodnotili všechny důkazy nikoliv pouze jednotlivě, nýbrž též v jejich vzájemné souvislosti, museli by dojít k závěru, že smlouva o dodávkách zboží právě v souvislosti s dodacími listy a dalšími důkazy, které žalobce navrhl, jednoznačně prokazuje, že zboží bylo žalobci společností WebCash dodáno tak, jak žalobce správci daně a též žalovanému po celou dobu řízení tvrdil.
8. Žalobce dodává, že samotné uzavření rámcové smlouvy je dostačující k prokázání navázání spolupráce a obchodních jednání mezi smluvními stranami. Smlouva o dodávkách zboží, jakožto dvoustranné právní jednání, pak dle žalobce jednoznačně prokazuje skutečnost, že mezi ním a společností WebCash byly sjednány a realizovány dodávky zboží za smlouvou specifikovaných podmínek, a to přestože zákon pro dané smluvní ujednání písemnou formu nevyžaduje. Mimo to bylo prokázáno, že se u žalobce se zdanitelná plnění promítla v účetní evidenci, byla řádně vyfakturována na základě předložených daňových dokladů. Taktéž byly předloženy dodací listy, které naopak najisto potvrzují faktické dodání jednotlivých dodávek zboží, které bylo předmětem zdanitelného plnění. Nelze tedy žádným logickým výkladem dojít k závěru, že žalobce nedostal své povinnosti právně i fakticky prokázat obchodní transakce, na základě kterých byla uskutečněna zdanitelná plnění.
9. Žalobce dále namítá, že s předloženými dodacími listy se ve zprávě o kontrole správce daně ani žalovaný ve svém rozhodnutí nijak nevypořádali, přestože neustále opakují, že prokázání přijetí zdanitelného plnění není pouze záležitostí formální, nýbrž též záležitostí skutkovou. Právě na podporu skutkových tvrzení byly žalobcem žalovanému a správci daně předloženy též bezvadné dodací listy. Odůvodnění napadeného rozhodnutí, stejně jako zpráva o daňové kontrole nezachycují hodnocení dodacích listů jako důkazu, ani neobsahují informaci o tom, z jakého důvodu se případně tento důkaz dodacími listy nestal součástí důkazního řetězce prokazujícího zjišťovaný skutkový stav, a tedy proč žalovaný nebo správce daně tento důkaz vyloučil.
10. Žalobce dále uvádí, že jediným argumentem žalovaného a správce daně, který jako jediný zakládá pochybnosti správce daně a žalovaného o faktické realizaci zdanitelných plnění, je situace dodavatele WebCash, od kterého žalobce odebíral zboží. Žalobci jsou nedůvodně kladeny k tíži jednání jiného právního subjektu, čímž je žalobce *de facto* činěn odpovědným za jednání třetí osoby, které nemůže nijak ovlivnit, což je naprosto nepřipustné, a to zvláště za situace, kdy je domněnka správce daně a žalovaného zcela v rozporu s listinnými důkazy, které jakékoliv pochybnosti žalovaného a správce daně přímo vyvrací. Dle zjištění správce daně byla společnost WebCash označena dne 12. 3. 2016 za nespolehlivého plátce. Žalobce má za to, že tato skutečnost nemá v předmětné věci žádný význam, jelikož společnost WebCash byla za nespolehlivého plátce označena až po uskutečnění zdanitelných plnění. Žalobce tedy v době, kdy zdanitelná plnění probíhala, nemohl mít k dispozici žádnou informaci o nespolehlivosti plátcovství společnosti WebCash. Dalším zjištěním správce daně byla skutečnost, že společnost WebCash vstoupila do likvidace ke dni 14. 11. 2016. Opět se tedy jedná o skutečnost,

kteřá nastala dávno poté, kdy proběhla zdanitelná plnění. Žalobce tedy jednoznačně nemohl v době uskutečňování zdanitelných plnění předvídat, že společnost WebCash vstoupí do likvidace a následně bude dne 31. 8. 2017 vymazána. Obě výše zmíněné skutečnosti jednoznačně nelze žalobci přičítat k tíži.

11. Žalobce k tomu také uvedl, že obdobně je tomu v případě vydaného povolení k distribuci léčiv ze strany Státního ústavu pro kontrolu léčiv (dále jen „SÚKL“). Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, bylo správci daně předloženo mimo jiné též kontrolní protokol a distribuční povolení vydané SÚKL, které mělo osvědčit, že společnost WebCash disponovala potřebným oprávněním pro uskutečnění zdanitelných plnění. Ze zjištění správce daně vyplývá, že společnosti WebCash bylo distribuční povolení odejmuto s účinností od 3. 1. 2017. Žalobce opět musí trvat na stejném závěru, tedy že daná skutečnost nijak nesouvisí s poskytováním předmětných zdanitelných plnění, neboť se uskutečnila o téměř celý kalendářní rok dříve, než došlo k odejmutí distribučního povolení společnosti WebCash. Rovněž otázka získání distribučního povolení od SÚKL společností WebCash není otázkou na žalobce, nýbrž na předmětnou společnost.
12. Žalobce dále podotýká, že správce daně dospěl ve zprávě o daňové kontrole k zjištění, že společnost WebCash „nemá a nikdy neměla pronajaty skladové prostory určené k distribuci léčiv a jejichž existence byla podmínkou pro vydání povolení k distribuci léčivých přípravků“. K tomuto zjištění však správce daně dospěl pouze na základě výpovědi vlastníků nemovitostí, ve kterých se měl sklad nacházet. K tomu žalobce namítá, že nájemní smlouvy k daným skladovacím prostorům byly převedeny na společnost WebCash na základě smluv o koupi části závodu. Je tedy evidentní, že na společnost WebCash přešla v rámci koupě části závodu též práva z nájemních smluv. Pokud tedy přešla práva z nájemních smluv z žalobce na společnost WebCash ke dni 21. 7. 2015, pak žalobce nemohl po právu ukončit smlouvy o pronájmu nebytových prostor s pronajímateli předmětných nebytových prostor ke dni 14. 10. 2015 a 3. 11. 2015, tedy po čtyřech měsících od doby, kdy žalobce práva z nájmu pozbyl. V této souvislosti žalobce opět akcentuje fakt, že k lednu 2016 a únoru 2016 již neměl a také nemohl ani nemusel mít přehled o právních vztazích mezi vlastníky předmětných nebytových prostorů a společností WebCash.
13. Žalobce dále uvádí, že žalovanému i správci daně bylo jednoznačně prokázáno provedení některých plateb formou bankovního převodu, přičemž tento důkaz měl jednak prokázat skutečnost, že mezi žalobcem a společností WebCash probíhá již delší dobu zavedená obchodní praxe a dále též prokázat provedení konkrétních plateb za předmětná zdanitelná plnění ve zdaňovacím období leden 2016. Tento postup pak přímo koresponduje s prohlášením pana Mgr. B., bývalého jednatele žalobce, který ve svědecké výpovědi ze dne 1. 11. 2016 sám potvrdil, že některé platby za zdanitelná plnění probíhaly převodem, hotově nebo zápočtem, tudíž ne všechny platby musely nutně probíhat výhradně převodem na účet dodavatele. Tento důkaz však žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela ignoruje, ačkoliv k tomu nemá žádný racionální důvod a vůbec se s ním v napadeném rozhodnutí nevypořádává. Z postupu žalovaného a absence jakéhokoliv odůvodnění tak žalobci není jasné, zda má žalovaný výše uvedené skutečnosti za prokázané, nebo zda nikoliv, což činí dle názoru žalobce rozhodnutí nepřezkoumatelným.
14. Žalobce již ve svých odvoláních proti platebním výměřům odkazoval na ustálenou rozhodovací praxi správních soudů a evropskou judikaturu [např. judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ve spojených věcech *Optigen Ltd* (C-354/03),

Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) a *Bond House Systems Ltd* (C-484/03)]. Žalovaný se však ve svém rozhodnutí k této judikatuře vyjádřil zcela nemístně, když pouze stroze konstatoval, že rozhodnutí *Optigen Ltd* a *Fulcrum Electronics Ltd* a *Bond House Systems Ltd*. lze označit za nepřipadné, neboť odvolací orgán se v daném případě otázkou účasti žalobce na podvodu vůbec nezabýval. Žalobce tedy argumentuje v souladu s výše zmíněnými rozhodnutími SDEU tak, že pokud nárok osoby povinné k dani na odpočet DPH není dotčen ani v případě, že v řetězci dodávek bylo jiné plnění zasažené podvodem s DPH, které předcházelo plnění uskutečněné touto osobou, aniž by to sama osoba, jejíž nárok je posuzován věděla nebo mohla vědět, pak stejný závěr musí být logicky dovozen v případě méně závažném, kdy se navíc o podvod nejedná, pouze má správce daně pochybnosti o fungování třetího subjektu v řetězci dodávek. Pokud tedy pro žalovaného, resp. správce daně, bylo jediným relevantním argumentem pro vydání napadeného rozhodnutí, resp. platebních výměrů, pochybení ze strany společnosti WebCash, pak s ohledem na výše specifikovanou judikaturu, je tento postup dle žalobce nesprávný.

15. Žalobce dále konstatuje, že pro poskytnutí co největší součinnosti v rámci postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly uplatnil před správcem daně mimo důkazy výše zmíněné ještě i další důkazy, a to např. čestným prohlášením bývalého jednatele žalobce, pana M. B., a dále čestným prohlášením bývalého jednatele společnosti WebCash, pana T. B. Tyto listinné důkazy byly správcem daně odmítnuty s prostým odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005-43, publikovaný pod č. 1049/2007 Sb. NSS (všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz).
16. Žalobce dále rozporuje tvrzení žalovaného, že nelze jako důkaz osvědčit výpověď svědka pana Mgr. B., bývalého jednatele žalobce. Z výpovědi pana B. přitom jasně vyplývá, že při obchodních vztazích se společností WebCash jednal vždy s panem T. B. Žalovaný přitom učinil závěr o tom, že pan B. nedisponoval potřebným oprávněním za společnost WebCash jednat. S tímto tvrzením se však žalobce neztotožňuje, jelikož jak vyplývá z Obchodního rejstříku, pan T. B. byl jednatelem společnosti WebCash do 21. 8. 2015, což mimo jiné dokazuje, že měl se společností WebCash velmi úzké vazby. Z informací, které má žalobce k dispozici, vyplývá, že pan T. B. byl manželem paní M. P., která byla v době, kdy se uskutečnila předmětná zdanitelná plnění, zástupcem ve výkonu funkce jednatele společnosti WebCash, družstva Offizin. S ohledem na zavedenou obchodní praxi mezi stranami, která je patrná mimo jiné též právě z čestného prohlášení pana Mgr. B., tedy měl žalobce velmi dobrý důvod se domnívat, že jedná s oficiálním zástupcem společnosti WebCash. Správce daně sice uvádí, že pan B. byl již v době uskutečnění zdanitelných plnění rozvedený, žalobce však neměl žádnou povinnost o této skutečnosti v době realizace zdanitelných plnění vědět, a tak mohl být jednoznačně v dobré víře ohledně toho, že jedná se zástupcem společnosti WebCash. Z těchto důvodů má žalobce za to, že žalovaný pochybil, pokud konstatoval, že výpověď pana Mgr. B. nelze osvědčit jako důkaz.
17. Žalobce namítl také to, že nezávisle na zjištění správce daně žalovaný ve svém rozhodnutí odkázal na zjištění správce daně učiněné v rámci jiného daňového řízení zahájeného s žalobcem. V rámci tohoto druhého daňového řízení byla dalšími úkony správce daně bez součinnosti s žalobcem provedena žádost o poskytnutí informací do Rakouska ze dne 31. 10. 2017, č. j. 4317762/17/3001-60565-711907, a odpověď na žádost o poskytnutí informací z Rakouska ze dne 20. 4. 2018 (bez přítomnosti žalobce). Žalobce proto namítl,

že tyto důkazy byly provedeny nejen bez jeho součinnosti, ale i bez jeho vědomí či jakékoliv možnosti se k získanému výsledku pana B. vyjádřit. Tento postup správce daně byl ovšem v rozporu s § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Toto pochybení správce daně již žalobce v rámci daného daňového řízení namítal, avšak této námitce nebylo vyhověno, ani se s ní žalovaný nikterak nevypořádal. K tomu žalobce dodává, že svědecká výpověď svědka T. B. byla provedena v rámci mezinárodního dožádání a žalobce se o ní dozvěděl až v rámci projednání zprávy o daňové kontrole dne 17. 8. 2018 v rámci souvisejícího daňového řízení, čímž došlo k zásahu do jeho práva na spravedlivý proces, jelikož mu správce daně upřel právo vyjádřit se k tomuto důkazu.

18. Žalobce také zdůraznil, že trval na výpovědi svědka, jelikož v době, kdy daná odvolání proti platebním výměrům podával, tedy dne 25. 10. 2017, neměl žádnou informaci o tom, že byl navrhovaný výslech svědka T. B. proveden, ani jaký byl výsledek tohoto výsledku. O výpovědi byl žalobce informován až dne 17. 8. 2018, tedy téměř rok poté kdy byla odvolání proti platebním výměrům podána. Žalobce proto rozporuje tvrzení žalovaného, že musel vědět, co svědek T. B. vypověděl, nebo dokonce jak správce daně tuto jeho výpověď hodnotí. Žalobce opakuje, že pan T. B. měl být důležitým svědkem toho, jakým způsobem probíhala spolupráce mezi žalobcem a společností WebCash, přičemž žalobce očekával, že svědek okolnosti obchodních vztahů mezi žalobcem a společností WebCash vyloží pravdivě podle skutečnosti. Žalobce těžko mohl předjímat, že pan B., ať už z jakéhokoliv důvodu, bude tvrdit pravý opak, tedy nepravdu a takto žalobce poškozovat, a to za situace, kdy žalobce dodal čestné prohlášení pana B., které je v naprostém rozporu s jeho svědeckou výpovědí. Žalovanému, pak musí být jasné, že by žalobce nenavrhoval provedení důkazu svědeckou výpovědí pana T. B., když by tušil, že svědek bude vypovídat nepravdivě v žalobcův neprospěch. Nadto pan B. prokazatelně nebyl v rámci svědecké výpovědi konfrontován s jím učiněnými čestnými prohlášeními a správce daně se tedy vůbec nezabýval tím, proč byla výpověď pana B. změněna. Žalovaný i správce daně se naopak spokojili s důkazem, který zapadal do kontextu jejich rétoriky, a použili jej proti žalobci. Žalobce dodal, že nezná příčinu toho, proč pan B. vypovídal tak, jak je uvedeno v odpovědi o provedené výpovědi svědka, ani jeho motivaci. Žalobci nejsou známy ani konkrétní okolnosti, za kterých měl výslech svědka v rámci mezinárodního dožádání probíhat. Žalobce zdůrazňuje, že o výsledku nebyl vyrozuměn, nebyla mu ani dána možnost se k svědecké výpovědi vyjádřit, a to ani v rámci odvolacího řízení.
19. Žalobce také namítá, že správní orgány zcela opomenuly provést žalobcem navržený důkaz, a to smlouvu o koupi části závodu ze dne 23. 12. 2015 se společností Naše lékárna s.r.o., a dále také smlouvu o koupi části závodu ze dne 23. 12. 2015 se společností Collegium arbitorum, s.r.o. S těmito důkazy se žalovaný ani správce daně nijak nevypořádali, proto není žalobci jasné, zda má žalovaný tuto skutečnost za prokázanou, nebo zda důkaz odmítl jakkoliv hodnotit.
20. Žalobci rovněž není známo, jakými dalšími prostředky by měl ještě reálně přijetí zdanitelných plnění prokázat.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

21. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že trvá na svém rozhodnutí a s námitkami žalobce nesouhlasí. Žalovaný v podrobnostech odkazuje na obsah spisového materiálu, případně na konkrétní odstavec napadeného rozhodnutí, z kterého je zřejmé, že žalovaný postupoval v souladu se zákonem, a především na podrobné odůvodnění žalobou

napadeného rozhodnutí jako takového, které svědčí tom, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a jeho závěry jsou plně přezkoumatelné. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

22. Žalovaný dále uvedl, že vzhledem k tomu, že celá argumentace žalobce směřuje do otázky dokazování, zdůrazňuje, že důkazní břemeno je mezi správce daně a daňový subjekt rozloženo nerovnoměrně a je tomu tak proto, že daňový subjekt nejlépe ví, jak se šetřená skutečnost odehrála, a je to jeho prvotní tvrzení, od něhož se celý proces dokazování odvíjí. Pro uplatnění nároku na odpočet daně předložil v daném případě žalobce daňové doklady, čímž unesl svou primární důkazní povinnost. Povinnost uplatňování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, nicméně je třeba současně respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, tj. musí být prokázáno, že k uskutečnění plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Jednou z těchto podmínek je i nutnost prokázání plnění osobou, plátcem daně, která je jako poskytovatel uvedena na daňovém dokladu (zde žalobcem deklarovaný dodavatel WebCash).
23. Žalovaný ke konstatování žalobce, že prokázal nárok na odpočet daně dodává, že žalobce sice dovozuje, že svůj nárok na odpočet daně prokazoval a také prokázal, kromě bezvadných daňových dokladů, rovněž dalšími důkazními prostředky, které měl k dispozici a které po něm mohly být spravedlivě požadovány (a to zejména písemnou smlouvou o dodávkách zboží ze dne 30. 6. 2015, dodacími listy, výpisy z bankovního účtu, povolením k distribuci léčivých přípravků), ale opomíjí, že žalobce sice podával vyjádření, předložil a navrhl řadu důkazních prostředků, ty však neodstranily pochybnosti správce daně specifikované ve výzvě č. j. 3329100/16/3004-60565-705707. Přijaté daňové doklady, jejichž přílohou byly dodací listy, správcem daně prokazatelně zpochybnil, rovněž tak nebyla uznána jako věrohodný důkaz prokazující nárok na odpočet daně písemná smlouva o dodávkách zboží ze dne 30. 6. 2015, neboť pan B., který předmětnou smlouvu podepsal, již v době vystavení předmětných daňových dokladů jednatelem společnosti WebCash nebyl a ani neměl oprávnění jménem dodavatele jednat, tudíž faktické dodání zboží žalobci nemohl potvrdit. Smlouvu o dodávkách zboží, dodací listy a výpisy úhrad nebylo možné osvědčit jako důkaz vzhledem ke zjištěním správce daně, která jsou popsána pod body [25] až [28] napadeného rozhodnutí. Za situace, kdy byly správcem daně zpochybněny primární daňové doklady (ztratily svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH), nebylo možné prokázat tvrzené skutečnosti zanesením těchto daňových dokladů do příslušných evidencí a dodacími listy, ale v této chvíli bylo na místě předkládat jiné důkazní prostředky k prokázání pravdivosti svých tvrzení. Žalovaný má za to, že se s předloženými dodacími listy v napadeném rozhodnutí vypořádal právě s poukazem na skutečnost, že ve fázi zpochybnění daňových dokladů dodací listy rovněž postrádají předpokládanou důkazní hodnotu (viz bod [58] napadeného rozhodnutí) a námitka nepřezkoumatelnosti stran opomenutí tohoto důkazního prostředku v daňovém řízení je zcela nedůvodná.
24. Žalovaný nesouhlasí s námitkou žalobce, že jeho pochybnosti jsou založeny pouze na situaci dodavatele WebCash, když podstatná pro danou věc je skutečnost, že žalobce sám své důkazní břemeno ohledně svých tvrzení neunesl. Na žalobce správce daně v daňovém řízení přenesl důkazní břemeno, a to výzvou k prokázání skutečností ze dne 22. 7. 2016, č. j. 3329100/16/3004-60565-705707, dle § 92 odst. 4 daňového řádu. Vzhledem k výše popsanému se žalobce nedůvodně domnívá, že předloženými listinnými důkazy unesl důkazní břemeno a vyvrátil pochybnosti správce daně. Naopak správci daně dalším

šetřením a po provedení důkazů vznikly další pochybnosti ohledně sporných plnění. Žalovaný zdůrazňuje, že žalobci nebyly k tíži skutečnosti zjištěné ve vztahu k dodavateli WebCash, a to ani skutečnosti ohledně tohoto dodavatele zjištěné v průběhu daňového řízení, které byly logicky zjišťovány *ex post*, a nikoliv v době uskutečnění obchodních případů. Tyto skutečnosti [kdy byl dodavatel označen za nespolehlivého plátce, jeho vstup do likvidace a následný výmaz společnosti a rovněž kdy ve vztahu k povolení k distribuci léčiv ze strany SÚKL dodavateli bylo distribuční oprávnění odejmuto až poté (§ účinností od 3. 1. 2017)], správce daně zjišťoval v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu, avšak žalovaný zdůrazňuje, že je nepřičítal k tíži žalobci. Žalobce opomíjí, že zjištění popsaná správcem daně posílila jeho pochybnosti ohledně faktického uskutečnění sporných plnění, které se žalobci nepodařilo rozptýlit. Nebylo však úkolem žalovaného ve smyslu citovaného ustanovení předestřít jinou verzi skutkové reality, tedy dovozovat a domýšlet, jak pravděpodobně obchodní případ mohl probíhat. Jakkoliv je třeba zjišťovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně co nejúplněji, daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací.

25. Žalovaný se dále vyjádřil k námitce neprovedení čestného prohlášení jako důkazu tak, že čestné prohlášení nemůže nahradit chybějící důkazní prostředky. Žalovaný se zabýval předloženým čestným prohlášením i z hlediska jeho obsahu, přičemž jej hodnotil i s jinými důkazními prostředky ve vzájemné souvislosti, když dospěl k závěru, že výpověď pana B. je v rozporu se skutečnostmi uvedenými T. B. v čestném prohlášení ze dne 12. 9. 2016.
26. Ohledně výsledku pana T. B. žalovaný uvádí, že správce daně projevil dostatečnou snahu provést navrhovanou svědeckou výpověď. Správce daně dne 25. 7. 2017 zaslal předvolání k podání svědecké výpovědi bývalému jednateli WebCash panu B., který se však nedostavil, ale dostavil se zástupce žalobce, který uvedl, že mu není známo, kde se pan B. v současné době zdržuje. Předvolání bylo zasláno na adresu uvedenou v čestném prohlášení, která je vedena i v obchodním rejstříku z doby, kdy byl pan B. jednatelem WebCash. Stejná adresa, jak správce daně zjistil, je vedena i v centrálním registru obyvatel, kde má pan B. ukončen pobyt občana v České republice. Avšak písemnost se vrátila s označením „adresát neznámý“. Správce daně zaslal dotaz na kontaktní adresu pana B. i likvidátorovi společnosti WebCash Ing. L. N., avšak ten v odpovědi uvedl, že žádné kontakty na osoby ani na účetnictví se mu nepodařilo zajistit. Žalovaný v rámci vyhledávací činnosti zaslal žádost o poskytnutí informací do Rakouska k požadavku na provedení výpovědi svědka T. B., bývalého jednatele WebCash. Zjistil, že k ní již bylo přistoupeno v rámci mezinárodního dožádání v souvislosti s daňovým řízením zahájeným u žalobce za jiná zdaňovací období, tj. červenec, listopad a prosinec 2015. Dne 31. 10. 2017 byla odeslána žádost o mezinárodní výměnu informací do Rakouska s požadavkem na provedení výsledku svědka T. B. Dne 20. 4. 2018 byla doručena odpověď o provedené svědecké výpovědi pana B., která však tvrzení žalobce nepotvrdila, neboť svědek spolupráci se žalobcem a vystavení faktur poté, co již nebyl jednatelem WebCash, jednoznačně popřel. Žalobce byl v rámci projednání zprávy o kontrole za zdaňovací období červenec, listopad a prosinec 2015 dne 17. 8. 2018 s těmito závěry prokazatelně seznámen, (viz např. zpráva o daňové kontrole č. j. 3873948/18/3001-60566-711907 za zdaňovací období prosinec 2015). Žalobci tak bylo známo, co svědek vypověděl a jak správce daně výpověď svědka T. B., na které žalobce trval a trvá, hodnotí. Úkolem žalovaného však nebylo dovozovat, z jaké příčiny se liší svědecká výpověď a čestné prohlášení T. B. a v tomto směru vést šetření, jak nesprávně dovozuje žalobce. Žalovaný

uvádí, že důvodem tohoto postupu nebylo, aby se správce daně vyhnul provádění této svědecké výpovědi, které by mohl být žalobce účasten, ale jednalo se o zajištění svědecké výpovědi prostřednictvím mezinárodního dožádání, kdy odpověď dožádané strany obsahující protokol o provedené výpovědi T. B. byla použita jako důkazní prostředek v tomto daňovém řízení. V dané věci tedy žalovaný důrazně vylučuje účelovost provedení tohoto důkazního prostředku s tím, že by se správce daně vyhnul přítomnosti daňového subjektu u žádaného výsledku svědka a možnosti klást mu otázky. Důvodem přistoupení k mezinárodnímu dožádání byla jednoznačně skutečnost, že se správci daně i přes zjevnou snahu nepodařilo jeho přítomnost u správce daně zajistit. Ostatně ani žalobce, který návrh na provedení svědecké výpovědi vznesl, není obeznámen s tím, kde se pan B. nyní zdržuje.

27. Žalovaný je toho názoru, že své důvodné pochybnosti ohledně faktického uskutečnění plnění precizně popsal ve výzvě č. j. 3329100/16/3004-60565-705707. Pochybnosti správce daně však nebyly v průběhu daňového řízení rozptýleny (právě naopak), a nelze tak dovozovat, že žalobce své důkazní břemeno unesl, a to zejména za situace, kdy se dovolává jeho unesení zejména předloženými listinami, které byly správcem daně prokazatelně zpochybněny.

IV. Posouzení věci soudem

28. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.). Soud o věci rozhodl bez jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s.
29. Spornou otázkou mezi žalobcem a žalovaným je především to, zda žalobce prokázal faktické přijetí jednotlivých zdanitelných plnění deklarovaných na daňových dokladech, tudíž zda splnil podmínky pro uplatnění a přiznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a 73 zákona o DPH. Dále je spornou otázkou, zda žalovaný postupoval při vydání napadeného rozhodnutí v mezích zákona.

IV. a) Obecně k důkaznímu břemeni v daňovém řízení

30. Obecně lze říci, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu 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. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz nálezy ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.
31. Daňové řízení je v České republice 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. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož „nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své

ekonomické činnosti“, a z § 73 odst. 1 věty první zákona o DPH, dle kterého „plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem“. Žalobce byl tedy v daném případě, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno, a že poskytnuté plnění bylo provedeno právě deklarovaným plátcem DPH.

32. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který uvedl, že *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“* (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).
33. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS). 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. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či již vzpomenutý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).
34. Žalovaný v daném případě dospěl k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb o souladu se skutečností. S tímto závěrem se ztotožnil i krajský soud.
35. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce převážně unesl své primární důkazní břemeno, když v průběhu daňové kontroly (resp. celého daňového řízení) předložil prvotní daňové doklady, které zaevidoval do evidence pro daňové účely. Tímto žalobce splnil formální podmínky nároky na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH a

důkazní břemeno přešlo na správce daně. Jak však vyplývá z konstantní judikatury, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v těchto dokladech deklarováno. Ve vztahu k obchodním případům, u nichž žalobce deklaroval v obou posuzovaných zdaňovacích obdobích nárok na odpočet DPH (dodávky od společnosti WebCash), provedl správce daně šetření za účelem ověření těchto přijatých zdanitelných plnění – zaslal dodavateli WebCash výzvu k poskytnutí informací dle § 57 daňového řádu ze dne 1. 6. 2016, č. j. 2686440/16/304-60565-705707, avšak dodavatel WebCash na tuto výzvu nereagoval; na základě tohoto zjištění vznikly správci daně pochybnosti, zda k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak bylo deklarováno. Následně tyto pochybnosti správce daně uvedl a řádně zdůvodnil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 22. 7. 2016, č. j. 3329100/16/3004-60565-705707. Žalobce na výzvu nijak nereagoval, tudíž pochybnosti správce daně neodstranil. Správce daně poté zaslal žalobci seznámení s výsledky kontrolních zjištění ze dne 20. 9. 2016, č. j. 3912233/16/3004-60565-705707, kde konstatoval, že žalobce přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele WebCash, tedy oprávněnost uplatněného odpočtu daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH, včetně dalších požadovaných skutečností jím tvrzených neprokázal. Tímto se důkazní břemeno přeneslo zpět na žalobce; bylo na žalobci, aby vyvrátil pochybnosti správce daně, resp. aby prokázal, že se zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, včetně deklarovaných dodavatelů.

36. Žalobce k prokázání svých tvrzení navrhl správci daně provedení výsledků – bývalého jednatele žalobce, pana M. B., a dalších osob přítomných spolupráci s WebCash; dále provedení důkazů jako je smlouva o spolupráci se společností WebCash a vyjádření jednatele této společnosti. Ani po provedení dalšího dokazování nebyly pochybnosti správce daně o faktickém dodání zdanitelného plnění odstraněny. Své pochybnosti následně žalovaný odůvodnil ve zprávě o daňové kontrole ze dne 15. 9. 2017, č. j. 4024967/17/3004-60562-705707.
37. Krajský soud má přitom na základě provedení dokazování stejně jako žalovaný za to, že žalobce své důkazní břemeno neunesl, jelikož neprokázal přijetí zdanitelného plnění – neprokázal, že fakticky přijal zdanitelné plnění, a to v takovém rozsahu a od tvrzeného subjektu, jak bylo deklarováno na daňových dokladech.
38. Správce daně nemá povinnost prokazovat, jak se ve skutečnosti odehrály účetní případy, o jejichž souladu s předloženými daňovými doklady má pochybnosti, tuto povinnost má výhradně daňový subjekt. Ze zákonné důkazní povinnosti daňového subjektu vyplývá, že by si měl ve svém zájmu zajistit takové důkazy, kterými je schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61). Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je pouze na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat. Jak vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37), je na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání.

IV. b) Unesení důkazního břemene žalovaným a hodnocení jednotlivých důkazních prostředků

39. Většina námitek žalobce směřuje proti dokazování provedenému správcem daně a žalovaným, kdy žalobce pod jednotlivými body rozporuje konkrétní zjištění daňových orgánů a jejich závěry; tyto námitky tak míří proti kvalitě prokázání skutkového stavu a neunesení důkazního břemene.
40. Obecně se soud rozložením důkazního břemene v daňovém řízení zabýval výše. Zde lze opět v obecné rovině předeslat, že správce daně v průběhu daňové kontroly sděloval žalobci své pochybnosti a vyzýval jej k prokazování tvrzených skutečností (viz body [2] až [6], [27], [29], [31], [32], [35] až [38] a [58] napadeného rozhodnutí, výzva k prokázání skutečností ze dne 22. 7. 2016, č. j. 3329100/16/3004-60565-705707, a zpráva o daňové kontrole ze dne 15. 9. 2017, č. j. 4024967/17/3004-60562-705707), důkazní břemeno tak přenesl na žalobce, který pak podle názoru žalovaného své důkazní břemeno neunesl.
41. Žalobce v žalobě tento závěr žalovaného rozporuje s poukazem na rámcovou smlouvu uzavřenou s tvrzeným dodavatelem WebCash, dodacími listy a výpisy z bankovního účtu. K tomu soud konstatuje, že se všemi navrhovanými důkazy se správní orgány vypořádaly již během daňového řízení. Žalovaný v napadeném rozhodnutí k těmto důkazům uvedl, že „[o]dvolatel předložil k prokázání jím tvrzených skutečností přehled úhrad faktur vystavených korporací WebCash, výpisu z účtu odvolatele a smlouvu o dodávkách zboží mezi odvolatelem a WebCash. Z předloženého přehledu úhrad a výpisu z účtu vyplynulo, že se jednalo o úhrady faktur vystavených dodavatelem WebCash s datem uskutečnění zdanitelného plnění v roce 2015, provedené v měsíci leden a únor 2016. Pouze faktura evidenční číslo č. 2016-9001 ze dne 14. 1. 2016 na dodávku rezervace zboží ze dne 14. 1. 2016 ve výši 21% DPH ze základu daně 902 635,- Kč, zahrnutá ve zdaňovacím období leden 2016, byla dle předloženého přehledu úhrad hrazena bankovním převodem dne 29. 1. 2016. Navíc správce daně si v rámci vyhledávací činnosti výpisy z bankovních účtů odvolatele zajistil, avšak z těchto výpisů nejsou patrné pozdější platby uskutečněné na účet obchodní korporace WebCash. [...] Jako další důkaz odvolatel předložil Smlouvu o dodávkách zboží ze dne 30. 6. 2015 uzavřenou mezi odvolatelem (kupujícím) a korporací WebCash jako (prodávajícím), zastoupenou T. B. Správce daně však z běžně dostupných rejstříků zjistil, že T. B. byl jednatelem korporace WebCash od 8. 4. 2014 do 24. 7. 2015, tedy v době podepsání smlouvy, avšak v době vystavení předmětných daňových dokladů již jednatelem korporace nebyl, a nebyl ani osobou oprávněnou za dodavatele WebCash jednat, tudíž faktické dodání zboží odvolateli potvrdit nemohl.“.
42. Správce daně se ve zprávě o daňové kontrole k těmto důkazům vyjádřil tak, že „[d]aňový subjekt kromě daňových dokladů a dodacích listů k nim předložil smlouvu o dodávkách zboží (rámcová kupní smlouva) z 30. 6. 2015. Jedná se pouze o rámcovou smlouvu, kterou byl smluvními stranami upraven průběh budoucí obchodní spolupráce. Ve smlouvě je stanoveno, že dodávky zboží budou uskutečňovány formou dílčích plnění na základě dílčích kupních smluv. Tyto budou uzavírány na základě nabídek prodávajícího učiněných ve formě návrhu na uzavření dílčí kupní smlouvy dle aktuální nabídky. Nabídky ani kupní smlouvy nemusí mít písemnou formu. Dle sdělení Mgr. M. B., bývalého jednatele daňového subjektu, většinou byly řešeny telefonicky, případně e-mailem. Správci daně však nebyly předloženy žádné záznamy z e-mailové komunikace mezi oběma společnostmi ani žádným jiným způsobem doložena existence uzavřených dílčích kupních smluv. Předložená smlouva o dodávkách zboží (rámcová kupní smlouva) tak nemůže jednoznačně osvědčit, že předmětné zboží bylo fakticky dodáno společností WebCash s.r.o., tak jak je deklarováno na výše uvedených daňových dokladech. Správci daně byla doložena předložením výpisu z bankovního účtu úhrada faktury

č. 2016-9001 (evidenční č. 16FP-671) zahrnutá ve zdaňovacím období leden 2016. Tato úhrada byla provedena dne 29. 1. 2016 na účet č. 2108124055/2700, který v době provedení úhrady nebyl společností WebCash s.r.o. určen ke zveřejnění způsobem umožňující dálkový přístup v souladu s ustanovením § 96 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Příslušný účet byl společností WebCash s.r.o. zveřejněn až dne 5. 4. 2016. v identifikaci platby nebyla žádným způsobem označena faktura, již se tato úhrada týká. Částka úhrady převyšovala při přepočtu kurzem vyhlášeným Českou národní bankou na daný den částky faktur k úhradě přiřazených podáním daňového subjektu evidovaným pod č. j. 4423046/16/3004-60565/705707 o 212.831,- Kč. Ze správní praxe je správcí daně známo, že platby prováděné na bankovní účty, které nejsou zveřejněny způsobem umožňujícím dálkový přístup, značí podezřelé obchodní transakce. Úhrada zbývajících faktur nebyla doložena a ani z výpisu z bankovního účtu, který získal správce daně z vyhledávací činnosti, nebyly zřejmé úhrady těchto zbývajících faktur. S ohledem na ostatní zjištěné skutečnosti neosvědčil správce daně důkazní prostředky výpis z bankovního účtu jako důkaz, že došlo k faktickému dodání zboží deklarovaným plátcem WebCash s.r.o.“

43. Z uvedeného vyplývá, že se správní orgány nejen zabývaly předloženými důkazy, ale také, že své pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění nevyvozovaly pouze z chování dodavatele, jak žalobce v žalobě namítá. Navíc správce daně žalobci ve zprávě o daňové kontrole nastínil další možné způsoby prokázání faktického plnění, a to například předložením dílčích objednávek uskutečněných prostřednictvím e-mailu.
44. Soud k námitkám žalobce týkajících se prokázání úzké spolupráce se společností WebCash podotýká, že tato spolupráce není v daňovém řízení zpochybňována. Pochybnosti žalovaného a správce daně se týkají pouze deklarovaných zdanitelných plnění, u nichž je žalobcem nárokován odpočet DPH.
45. Soud se s ohledem na shora konstatované, na závěry vyjádřené v rozhodnutích žalovaného a na vyjádření žalovaného k žalobě nedomnívá, že by žalobce unesl své důkazní břemeno (a naopak daňové orgány je neunesly), ani že hodnocení důkazů ve věci bylo selektivní či odporovalo logice. Nebylo povinností správních orgánů vyhledávat důkazy, které by prokazovaly, že se dané obchodní případy odehrály jinak, než tvrdí žalobce, ale bylo na žalobci, aby prokázal, že se tyto obchodní případy odehrály tak, jak tvrdí on. Žalobce neprokázal faktické uskutečnění předmětných transakcí a ani neprokázal, že by předmětné plnění vůbec existovalo.

IV. c) Procesní pochybení žalovaného

46. Žalobce v žalobě dále namítal procení pochybení žalovaného spočívající v převzetí výslechu svědka z jiného daňového řízení a opomenutí žalobcem navržených důkazů.
47. Podle § 93 odst. 1 věty první daňového řádu „[j]ako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení.“
48. Podle § 93 odst. 2 daňového řádu pak platí, že „[z]a podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.“ Dále podle odst. 3 platí, že „[j]e-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na

návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.“

49. Z uvedených ustanovení vyplývá, že obecně nic nebrání tomu, aby daňové orgány využily důkazních prostředků opatřených v jiných řízeních, ale to ovšem pouze za podmínky, že s jejich obsahem náležitě seznámí daňový subjekt a poskytne mu příležitost na taková zjištění reagovat.
50. Ustanovení § 93 odst. 3 ovšem odráží skutečnost, že daňový řád upřednostňuje bezprostřední výpověď svědka před čtením protokolu o jeho výpovědi. *„Smyslem je, že správce daně i daňový subjekt se mohou, oproti statickému čtení protokolu, při výsledku svědka doptat na skutečnosti, které jsou pro daný případ potřebné“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2015 č. j. 4 Afs 109/2015-41, bod [47]). *„Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost – svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).
51. Z posledně citovaného rozsudku vyplývají také podmínky, za nichž mohou protokoly o výpovědi svědků pořízené v jiných řízeních sloužit jako podklady pro rozhodnutí. (1) Nesmějí být pořízeny účelově proto, aby správce daně zabránil daňovému subjektu v přítomnosti u výsledku svědka a ve výkonu práva klást svědkovi otázky; (2) výsledky musejí být provedeny v souladu se zákonem; a (3) musejí být daňovému subjektu zpřístupněny, aby se s jejich obsahem mohl seznámit a případně navrhnout další důkazy.
52. Poněkud odlišná situace nastává v případě výsledku svědků v rámci dožádání o mezinárodní výměnu informací. V rámci mezinárodní výměny informací může docházet ze strany zahraničního správce daně i k výsledku případných svědků. Otázku, zda má daňový subjekt možnost účastnit se výsledku svědka i v případě mezinárodního dožádání, řešil Nejvyšší správní soud, který ve svém rozsudku ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167, publikovaném pod č. 3016/2014 Sb. NSS (na základě rozsudku SDEU ze dne 22. 10. 2013 ve věci C-276/12, dostupného na <https://curia.europa.eu>) konstatoval, že daňovému subjektu nelze přiznat právo podílet se na mezinárodním dožádání či výsledku svědka. Nejvyšší správní soud v návaznosti na konstatování SDEU uzavřel, že správce daně dožádaného státu se při své činnosti řídí vlastními procesními pravidly, nikoliv normami českého práva.
53. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobce požadoval jako důkaz provést výslech bývalého jednatele společnosti WebCash, pana T. B. Správce daně zaslal předvolání k výsledku panu B. dne 29. 6. 2017, svědek se však k výsledku nedostavil. Protokol o výsledku svědka T. B. byl správci daně zaslán dne 20. 4. 2018 jako odpověď na žádost o mezinárodní výměnu informací.
54. Soud souhlasí s žalovaným, že správce daně učinil potřebné kroky k zajištění výpovědi svědka v posuzovaném daňovém řízení, nelze proto přisvědčit námitce žalobce, že výpověď svědka získaná v rámci mezinárodní výměny informací byla účelová. Soud v jednání správce daně nespatřuje ani žádnou snahu zabránit žalobci v přítomnosti u výsledku svědka.

55. Ze správního spisu správce daně ke zdaňovacím obdobím červenec, listopad a prosinec 2015 soud zjistil, že žalobce byl seznámen s výsledkem svědka B. dne 17. 8. 2018 v rámci projednání zpráv o daňové kontrole (viz č. listu A51, A52 a A53 správního spisu ke zdaňovacím obdobím červenec, listopad a prosinec 2015).
56. Lze sice konstatovat, že se žalovaný dopustil procesního pochybení, které spočívá v tom, že žalobce nebyl v tomto konkrétním řízení informován o výsledku svědka B., je ale prokazatelné, že s ním byl seznámen v rámci řízení o jiných zdaňovacích obdobích. Žalobce tuto skutečnost ani nezpochybňuje, zůstává tak v podstatě nesporná a sporný vlastně není ani obsah té výpovědi. Výpověď nebyla sama o sobě pořízena v rozporu se zákonem a byla založena v odvolacím spise žalovaného, kde se s ní mohl žalobce seznámit (k tomu ovšem také viz níže).
57. Soud dále dodává, že ne každá vada řízení způsobuje nezákonnost rozhodnutí. K tomu je pak třeba vycházet z odborné literatury i ustálené judikatury, dle níž „[v] případě, že vada řízení zcela jistě neovlivnila obsah žalobou napadeného rozhodnutí, tedy pokud by obsah rozhodnutí byl totožný, i kdyby k vadě nedošlo, neexistuje žádný vztah mezi vadou řízení a zákonností rozhodnutí (rozsudky NSS 8 Afs 102/2005-65 a 2 As 322/2016-39). V ostatních případech, kdy nelze jednoznačně dovodit, že vada řízení neovlivnila obsah napadeného rozhodnutí, je třeba dospět k závěru, že mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Pro zrušení rozhodnutí je dostatečné, že vada měla potenci ovlivnit výsledek řízení, není třeba prokazovat, že skutečně způsobila nezákonnost rozhodnutí. Jak jsem uvedl již výše, závažnost vady řízení se hodnotí z toho pohledu, zda zkrátila účastníka řízení na jeho procesních právech, nebo nikoliv.“ (viz § 76 Rozhodování bez nařízení jednání. Kühn, Z., Kocourek T. In: Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019; dostupný v systému ASPI pod ASPI ID: KO150_2002CZ).
58. Jak soud již výše konstatoval, žalobce neunesl v rámci daňového řízení své důkazní břemeno, neprokázal faktické uskutečnění předmětných transakcí a ani neprokázal, že by předmětné plnění vůbec existovalo. K tomuto závěru dospěl již správce daně, který vůbec z výsledku svědka B. při vydání platebních výměrů nevycházel. Pochybnosti správce daně nemohlo vyvrátit ani čestné prohlášení pana T. B. dodané správci daně, jelikož samo o sobě (tedy i bez výpovědi T. B.) je v rozporu s ujednáními v rámcové smlouvě uzavřené mezi žalobcem a společností WebCash. Uvedená vada řízení tedy neovlivnila ani obsah napadeného rozhodnutí, jelikož žalobce nenabídl žádné důkazy, kterými by odstranil důvodné pochybnosti správce daně již před obdržení protokolu o výsledku pana B. Žalobce dále již netvrdil ani navrhoval žádné další důkazy, kterými by podepřel svá tvrzení, případně kterými by chtěl v rámci odvolacího řízení popřít výpověď svědka B. K tomu soud také dodává, že byť nebyl žalobce explicitně seznámen o založení protokolu o výsledku svědka T. B. do spisu v nyní projednávané věci, je zjevné, že o obsahu této výpovědi věděl a měl dán dostatečný časový prostor pro to, aby se k ní vyjádřil; materiálně tedy nelze tuto výpověď považovat pro žalobce za překvapivou. Zároveň je zřejmé, že v případě řízení týkajících se jiných zdaňovacích období byl žalobce seznámen s výsledkem svědka B., avšak dále proti následným rozhodnutím žalovaného správními žalobami nebrojil. Pouze na okraj tak soud zmiňuje, že žalovaný se vyjádřil k tomu, proč považoval další výslech svědka B. za nadbytečný (pakliže se jej nedařilo předvolat a zároveň lze usuzovat na to, že s ním byl žalobce v určitém styku, aniž by na něj uvedl nějaký další konkrétní kontakt).

59. Na základě výše uvedeného je soud toho názoru, že procesní pochybení žalovaného, byť k němu přinejmenším po formální stránce nepochybně došlo, nezakládá nezákonnost napadeného rozhodnutí.
60. Žalobcem namítaná vada řízení spočívající v neseznámení žalobce s protokolem o výslechu svědka T. B., který byl učiněn v rámci mezinárodního dožádání, zcela jistě neovlivnila obsah napadeného rozhodnutí, nemohla tedy ani způsobit nezákonnost tohoto rozhodnutí.
61. Dalším namítaným procesním pochybením je nevypořádání se s žalobcem navrhovanými důkazy, konkrétně se smlouvou o koupi části závodu ze dne 23. 12. 2015 se společností Naše lékárna s.r.o., a smlouvou o koupi části závodu ze dne 23. 12. 2015 se společností Collegium arbitorum, s.r.o.
62. K problematice opomenutých důkazů se Nejvyšší správní soud vyjádřil například v bodě [9] rozsudku ze dne 28. 4. 2020, č. j. 4 As 372/2019-42, kde uvedl, že „[p]roblematikou důkazů, o nichž nebylo v řízení rozhodnuto, se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval ve své judikatuře (např. v rozsudku ze dne 1. 4. 2008, č. j. 9 Azs 15/2008 - 108, ze dne 28. 5. 2009, č. j. 6 Azs 26/2009 - 100, ze dne 2. 9. 2009, č. j. 2 Azs 26/2009 - 123, či v rozsudku ze dne 15. 12. 2011, č. j. 1 As 84/2010 - 72). Z citované judikatury pak vyplývá, že soud není povinen provést všechny důkazy navrhované účastníkem řízení, avšak je vždy povinen náležitě odůvodnit, z jakých důvodů navrhovaný důkaz neprovedl. Na splnění výše uvedených podmínek je nutné trvat, neboť jsou zárukou práva na spravedlivý proces (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 1 As 84/2010 - 72). V opačném případě jde o tzv. opomenutý důkaz, jenž zakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2008, č. j. 4 As 21/2007 - 80). Neakceptování návrhu na provedení důkazů lze současně založit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dále je myslitelný argument, podle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potencií. Odmítnutí provedení důkazu může být konečně zdůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována v dosavadním řízení, bez důvodných pochybností postavena najisto (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89). Absence věcné úvahy soudu, proč považuje navrhované důkazy za nadbytečné, pak může být překlenuta pouze v případě zjevně irelevantních důkazních návrhů.“ (zvýraznění doplněno krajským soudem).
63. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že „[o]dkazuje na zprávu o daňové kontrole na str. 2, kde jsou uvedeny kontrolované doklady, písemnosti a záznamy, v souvislosti s námitkou, že v daňovém řízení nebyl proveden důkaz smlouvou o koupi části závodu ze dne 23. 12. 2015 se společností Naše lékárna s. r. o. a z téhož dne smlouvou se společností Collegium arbitorum, s. r. o. Žalovaný zdůrazňuje, že tyto smlouvy jsou mezi kontrolovanými písemnostmi uvedeny a dodává, že tyto mají souvztažnost ke kontrole správnosti uplatněné daně na výstupu, což není předmětem zde řešené věci. Žalovaný následně nedohledal v odvolání, ani v jeho doplnění návrh na provedení důkazu výše uvedenými smlouvami či námitku týkající se nezhodnocení těchto smluv. Pokud by žalobce považoval tyto důkazní prostředky za zásadní pro prokázání jeho tvrzení nároku na odpočet daně z přijatých plnění, zcela jistě by jejich neprovedení namítal v odvolání, případně jeho doplnění vzhledem k jeho tvrzení, že již správce daně v prvním stupni tyto důkazní prostředky opomenul provést. Nadto žalovanému není zřejmé, co konkrétně by mělo být navrhovanými smlouvami dle žalobce prokázáno, když zjevně až v žalobě, a to pouze v obecné rovině z důvodu neprovedení těchto důkazních prostředků,

dovozuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Z provedených zjištění ohledně korporace WebCash správce daně zkonstatoval, že tato nemá a nikdy neměla pronajaty skladové prostory v dotazovaných nemovitostech (body [35] a [36] napadeného rozhodnutí), z čehož pramenily další pochybnosti správce daně. Žalobcem předložené listinné důkazní prostředky jsou vyjmenovány pod bodem [43] napadeného rozhodnutí. Žalobce se však ohledně prokázání faktického uskutečnění sporných obchodních transakcí zjevně ocitl v důkazní nouzi, a nedostatek důkazních prostředků na jeho straně zaměňuje s nedostatečně zjištěným skutkovým stavem, aniž by sám vystavěl věrohodnou verzi skutkové reality bez trhlín ohledně jím tvrzeného nároku na odpočet daně.“.

64. Ve shodě s vyjádřením žalovaného soud konstatuje, že v projednávané věci jsou žalobcovy důkazní návrhy zjevně irelevantní. Smlouva o koupi části závodu ze dne 23. 12. 2015 se společností Naše lékárna s.r.o., a smlouva o koupi části závodu ze dne 23. 12. 2015 se společností Collegium arbitorum, s.r.o. nemá žádný důkazní potenciál k prokázání faktického uskutečnění sporných zdanitelných plnění od společnosti WebCash. Absence vyjádření k těmto navrhovaným důkazům proto nemá za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

VI. Závěr a náklady řízení

65. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
66. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ani jeden z žalobců ve věci úspěch neměl (žaloby byly jako nedůvodné zamítnuty), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.
67. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročež mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.
68. Výrok o náhradě nákladů řízení osob zúčastněných na řízení se opírá o § 60 odst. 5 s. ř. s. V dané věci soud osobám zúčastněným na řízení neuložil žádnou povinnost, současně pak neshledal důvody hodné zvláštního zřetele pro přiznání práva na náhradu jejich dalších nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 21. prosince 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.

předsedkyně senátu