



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **J. F.**
zastoupen: JUDr. Adamem Valíčkem, MBA, advokátem se sídlem
nám. Svobody 87/18, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2021, č. j. 27837/21/5300-21444-712994

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce včas podanou žalobou brojí proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2021, č. j. 27837/21/5300-21444-712994, (dále jen „napadené rozhodnutí“) jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím prvostupňového správce daně, a to proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 30. 1. 2020, č. j. 149298/20/2707-50523-609614, kterým byla stanovena daň z přidané hodnoty ve výši 84 175 Kč a povinnost uhradit

penále ve výši 16 835 Kč a dodatečnému platebnímu výměru ze dne 30. 1. 2020, č. j. 149483/20/2707-50523-609614, kterým byla stanovena daň z přidané hodnoty ve výši 84 469 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 16 893 Kč.

II. Žalobní body a vyjádření žalovaného

a) Místní příslušnost

2. Žalobce nejprve namítá, že řízení bylo zahájeno u místně nepřislušného správce daně, tj. u Finančního úřadu pro kraj Vysočina, přičemž odkazuje na § 8 odst. 2 a § 10 odst. 4 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě ČR (dále jen „zákon o Finanční správě ČR“). Uvádí, že vybraná působnost opravňuje místně nepřislušného správce daně pouze ke kontrolním postupům nebo vyhledávací činnosti a nezakládá správci daně s vybranou působností pravomoc vést celé nalézací řízení. Obecná místní příslušnost stanovená v § 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) nebyla dodržena, neboť Finanční úřad pro Královéhradecký kraj pouze formalisticky vydal rozhodnutí, odkázal v nich na zprávu o daňové kontrole, přičemž celé nalézací vedl místně nepřislušný správce daně, tj. Finanční úřad pro Kraj Vysočina. Žalobce uvádí, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí s touto námitkou nevypořádal a rozhodnutí je v tomto směru nepřezkoumatelné, neboť žalovaný odkázal pouze na údajný telefonický souhlas žalobce se změnou místní příslušnosti. Žalobce namítá, že není umožněn postup dle § 113 daňového řádu, neboť místně příslušný správce daně nemá detailní informace o řízení.
3. Žalovaný ve svém vyjádření k této námitce uvedl, že vybraný správce daně byl oprávněn provést kontrolu na základě vybrané působnosti. Žalovaný odkazuje na body 53-61 napadeného rozhodnutí a uvádí, že z ničeho nevyplývá, ani z žalobcem citované komentářové literatury, že by vybraný správce daně nebyl oprávněn provádět daňovou kontrolu. Co se týče odůvodnění platebních výměrů, odkazuje žalovaný na § 147 odst. 3 daňového řádu, dle kterého se považuje zpráva o daňové kontrole za odůvodnění rozhodnutí, dojde-li ke stanovení daně na základě výsledku daňové kontroly. Ohledně nemožnosti postupu dle § 113 daňového řádu, žalovaný uvádí, že správce daně měl k dispozici kompletní spisový materiál.

b) Hospodárnost řízení a zásada přiměřenosti

4. Vzhledem k tomu, že daňovou kontrolu vykonával Finanční úřad pro Kraj Vysočina a dále pak prováděly kontrolu Finanční úřady pro Zlínský kraj a pro Liberecký kraj, vznikly tímto postupem účastníkům řízení nepřiměřené náklady spojené s daňovou kontrolou. Žalobce má za to, že výslech svědků měl být proveden Finančním úřadem pro Kraj Vysočina. Žalobce tvrdí, že provádění daňové kontroly místně nepřislušnými finančními úřady mělo za následek porušení zásady hospodárnosti. Dále je žalobce přesvědčen, že postup správce daně Finančního úřadu pro Kraj Vysočina byl v rozporu se zásadou přiměřenosti, kdy správce daně postupoval tak, aby svědci nemuseli vynakládat nepřiměřené finanční prostředky na dostavení se ke správci daně, to však na úkor žalobce, který naproti tomu byl v tomto ohledu zatížen.
5. Žalovaný odkazuje na bod 63 napadeného rozhodnutí a uvádí, že institut dožádání je zcela legitimní postup vzhledem k tomu, že provádění výslechů v místě bydliště svědků zvyšuje pravděpodobnost, že svědci budou vyslechnuti.

c) *Lhůta k vyjádření se k výzvě k prokázání skutečností*

6. Žalobce namítá, že mu nebyla poskytnuta dostatečná lhůta k doložení správcem daně požadovaného tvrzení. Uvádí, že nebyl schopen požadované informace shromáždit ve lhůtě k tomu určené, proto dne 25. 4. 2019 požádal o její prodloužení. Žalobce považuje jednodenní prodlení za minimální vzhledem k tomu, že patnáctidenní lhůta je nedostatečná. Žalobce odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 6. 2018, sp. zn. 30 Af 5/2017. Dále žalobce uvádí, že správce daně uznal právo žalobce na navrácení lhůty, čehož žalobce využil a podal návrh na doplnění dokazování.
7. K této námitce žalovaný s odkazem na bod 68 napadeného rozhodnutí uvádí, že 15 denní lhůta je přiměřená a dostatečná a odpovídá zavedené správní praxi. V nynější věci se navíc výše zmíněná lhůta fakticky prodloužila na 117 dnů, neboť správce daně rozhodl o navrácení lhůty v předešlém stav rozhodnutím ze dne 16. 7. 2019, č. j. 1393019/19/2912-60562-712225. Žalovaný dále poznamenává, že tato námitka je nedůvodná, neboť žalobce navrácení lhůty využil a podal návrh na doplnění dokazování. Žalobcem uvedený rozsudek Krajského soudu v Plzni se netýká lhůty k vyjádření se k výzvě k prokázání skutečností a je na danou věc nepřiléhavý.

d) *Svědci*

8. Žalobce sdělil, že pokud se správci daně nepodařilo opatřit si místa pobytu čtyř svědků, nemůže být tato skutečnost na újmu žalobci. Žalobce namítá, že správce daně po nich pátral v létě, kdy se cizinci vrací za svými rodinami. Žalobce tedy namítá, že správce daně neprovedl pokusy o předvolání svědků v dostatečném rozsahu. Žalobce má za to, že správce daně nevykonal dostatečnou pečlivost při zajištění osobních účastí svědků na výpovědích, přičemž výpověď svědka K., který byl zřejmě žalobcem uveden nesprávně, nemůže na výše uvedeném nic změnit. Zjištění žalovaného, že čtyři ze šesti svědků neměli v průběhu předmětných zdaňovacích období povolen pobyt na území ČR, nevylučuje skutečnost, že pro dodavatele žalobce pracovali.
9. Žalovaný odkazuje na bod 75 napadeného rozhodnutí a uvádí, že zaslání odpovědi o pobytech navrhovaných svědků Ředitelstvím služby cizinecké policie daně v měsíci srpen 2019 nemá vliv na charakter podané informace. Žalovaný je přesvědčen, že učinil všechny možné kroky k tomu, aby výpovědi svědků byly provedeny. Žalovaný odkazuje na body 44 a 45 napadeného rozhodnutí a dále uvádí, že čtyři ze svědků byli na území ČR přihlášení v době, která se nepřekrývala s předmětnými zdaňovacími obdobími, a kontaktní informace se na čtyři svědky nepodařilo zjistit. Dále žalovaný konstatuje, že výpověď svědka K. má nulovou vypovídací hodnotu a svědek S. byl třikrát marně předvolán i neúspěšně předveden. Žalovaný má za to, že žalobce nekonal obezřetně, pokud spoléhal na prokázání zdanitelného plnění pouhým výslechem svědků s cizí státní příslušností.

e) *Lhůta k vyjádření se k seznámení dle § 115 daňového řádu a nablížení do spisu*

10. Jako nejzávažnější procesní pochybení žalovaného, vnímá žalobce postup žalovaného týkající se písemnosti č. j. 19740/21/5300-21444-712994 ze dne 21. 5. 2021, kterým žalovaný podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil žalobce jako odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a s částečnou změnou právního názoru prvostupňového správce daně. Žalovaný v seznámení vyzval žalobce k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem, s nimiž byl takto seznámen, ve lhůtě 15 dnů od doručení seznámení, a toto

seznámení žalobci doručil dne 21. 5. 2021. Žalobce podáním ze dne 7. 6. 2021 požádal o prodloužení lhůty stanovené v seznámení do dne 21. 6. 2021, a to z důvodu nových závěrů žalovaného a potřebě součinnosti s účetní žalobce. Tato žádost žalobce zůstala bez reakce žalovaného až do 15. 6. 2021, kdy žalobce obdržel rozhodnutí žalovaného o prodloužení lhůty do 15. 6. 2021. Tento dokument byl do datové schránky právního zástupce žalobce dodán dne 14. 6. 2021 a právní zástupce žalobce jej vyzvedl dne 15. 6. 2021 v dopoledních hodinách. Žalovaný žalobci neposkytl přiměřenou lhůtu k doplnění vyjádření a důkazních návrhů, když lhůta skončila tentýž den. Žalobce tedy fakticky neměl možnost dále na seznámení se zjištěnými skutečnostmi reagovat.

11. Žalovaný odkazuje na § 36 odst. 2 a 3 daňového řádu a uvádí, že lhůta musela být ze zákona prodloužena alespoň do 8. 6. 2021. Žalovaný prodloužil lhůtu do 15. 6. 2021 a celková lhůta tak činila 25 dnů. Žalovaný má dále za to, že dle § 36 odst. 3 daňového řádu platí, že je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty. Lhůta tedy uplynula dne 16. 6. 2021. Žalovaný rovněž odkazuje na § 111 odst. 2 daňového řádu.
12. Žalobce dále k výčtu procesních pochybení uvádí, že dne 15. 9. 2021 se pokusil o nahlédnutí do spisu a do spisu v celém rozsahu nebylo možné nahlédnout. Žalovaný k tomu uvedl, že skutečnosti nastalé po právní moci napadeného rozhodnutí, nemají na zákonnost rozhodnutí vliv.

f) Důkazní standard

13. Za nesprávný úřední postup považuje žalobce také to, že správce daně požadoval doložení dalších důkazů, které zdatelně překračují běžný obchodní styk. Na základě uzavřené smlouvy o dílo je pro objednatele lhotečné, jakým způsobem k plnění smlouvy dojde, jelikož pro něj je podstatné, že k realizaci opravdu došlo. Požadavek na doložení, zda k realizaci díla fakticky došlo včetně množství matracových vaků, identifikace místa, kde byly práce prováděny, na čí příkazy pracovníci na pracovišti plnili, jaké zednické práce byly prováděny, jací konkrétní pracovníci tyto práce prováděli, pro jaké subjekty byly tyto práce prováděny apod., je nad rámec, toho, co lze po žalobci požadovat. Žalobce projevil součinnost, ale nemůže nést odpovědnost za to, že většinu svědků, kteří mohli svědčit v jeho prospěch, již nebylo možno nalézt. Stejně tak nemůže jít k tíži žalobci fakt, že jeden ze zbývajících dvou svědků nebyl vyslechnut, a to protože svědek nebyl policií zastížen. Žalobce doložil smlouvu, na základě které došlo k plnění a na základě níž byly vystavovány faktury a doložil tak existenci smluvního vztahu. Žalobce tvrdí, že „pro obvyklý podnikatelský styk je zcela běžné, že si smluvní strany ponechají písemné znění smlouvy, tj. smlouvy o dílo, a dále vystavený daňový doklad. Nelze tedy tvrdit, že by žalobce nedoložil smlouvu, na základě níž bylo jednou stranou poskytnuto plnění ze smlouvy a faktury vystavené jako protiplnění druhé strany za zhotovení díla. A proto nemůže být pochybnost o prokázání existence tohoto smluvního vztahu a z něj vyplývajícího nároku na odpočet DPH.“ Žalobce dále uvádí, že označení nespolehlivého plátce bylo společností ZHILIN COMPANY s. r. o. (dále jen „ZHILIN“) uděleno až 16. 9. 2019, proto žalobce v okamžiku uzavírání smlouvy o dílo nemohl o této skutečnosti vědět. Žalobce rovněž namítá, že nemůže nést odpovědnost za to, že osoby, které měly vykonávat práce, nejsou evidovány u České správy sociálního zabezpečení jako zaměstnanci u společnosti ZHILIN.

14. Žalobce uvádí, že důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet je nutno aplikovat v zákonných mezích a nelze je pojmát extenzivně a rozšiřovat je na prokázání všech, resp. jakýchkoli skutečností, tj. včetně těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá odlišný subjekt a jedná se o skutečnosti, které jsou mimo vliv žalobce. Žalobce ve vazbě na to odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, sp. zn. 2 Afs 55/2016, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, sp. zn. 5 Afs 131/2004 a náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99. Žalobce má za to, že správci daně předložil podklady, ze kterých plyne, že společnost ZHILIN provedla pro žalobce plnění ze smlouvy, na základě kterého byl od této společnosti vystaven daňový doklad. Uvedené doklady jsou dle názoru žalobce dostatečné k prokázání tvrzených skutečností, a to i s ohledem na závěry ustálené judikatury, dle které je prokazování uskutečnění zdanitelného plnění prvotně záležitostí dokladovou.
15. Žalovaný s odkazem na body 77-83 napadeného rozhodnutí uvádí, že správci daně vznikly pochybnosti stran předložených dokladů a výzvami k prokázání skutečností přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce, přičemž žalobce důkazní břemeno neunesl, když navrhl výslech 6 svědků, avšak svědecké výpovědi nebylo možno provést. Žalovaný má za to, že žalobce nedoložil všechny běžné doklady vyskytující se v rámci obchodního styku.

g) Důkazní břemeno

16. Žalobce poslední svoji námitku směřuje proti postupu správce daně spočívajícímu v nezákonném převedení důkazního břemene zpět na žalobce. Žalobce tvrdí, že vyvstanou-li pochybnosti správce daně o důkazní hodnotě předložených dokladů, přenáší se důkazní břemeno zpět na žalobce, pokud správce daně vyjádří důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví a tyto současně prokáže. Žalobce prokázal, že deklarované plnění od něj odešlo na výstupu, kdy odběratelem byla společnost Hilding Anders Česká republika a. s. (dále také „odběratel“). Žalovaný se nezabýval vysvětlením, kde by k danému plnění mohl přijít, pokud by jej nezískal od společnosti ZHILIN. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, sp. zn. 6 Afs 147/2016. Žalobce má za to, že žádná z pochybností uvedených správcem daně není způsobila k převedení důkazního břemene (tj. ZHILIN neměl v rozhodném období žádné zaměstnance, nebyl registrován k dani z příjmů, byl nekontaktní, neměl registrovanou provozovnu, účetní závěrku zveřejnil naposledy v roce 2015, má sídlo na virtuální adrese, nedisponuje technickými, logistickými či personálními kapacitami, neprovozoval webové stránky, jednatel by Ukrajinec a neměl povolen na území ČR pobyt). Žalobce uvádí, že absence zaměstnanců nevyklučuje zajištění subdodavatelů a nadto jde o informace, které si žalobce nemohl ověřit, stejně jako registraci k dani z příjmů. Chování společnosti ZHILIN ve vztahu ke správci daně nevypovídá nic o fakticitě plnění, absence provozovny nevyklučuje poskytnutí plnění v provozovně subdodavatele nebo v provozovně bez označení a pokud účetní závěrky zveřejňuje společnost ZHILIN opožděně, žalobce nezkoumá důvody takového konání. Rovněž virtuální sídlo tohoto dodavatele nelze klást k tíži žalobci, kapacity společnosti ZHILIN nemohl žalobce zjistit, neexistence webových stránek není závadná a pobyt jednatele žalobce taky není povinen zjišťovat, ostatně může obchodní styk probíhat i bez osobní přítomnosti jednatele.

17. Nad rámec žalobce dodává, že správce daně uzavřel, že nemá za prokázané, že by sporná plnění poskytla společnost ZHILIN, avšak nedostatky v účetních dokladech lze zhojit, pokud daňový subjekt prokáže, že deklarovaný příjem skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu.
18. Žalovaný k této námitce uvádí, že správce daně důkazní břemeno stran prokázání pochybností unesl, neboť tyto pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil ve výzvách k prokázání skutečností ze dne 5. 11. 2018, č. j. 1706720/18/2912-60562-707513 a ze dne 3. 4. 2019, č. j. 696935/19/2912-60562-707513, čímž přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce. Žalovaný v této souvislosti odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004-90, ze dne 18. 9. 2019, č. j. 3 Afs 291/2017-43 a ze dne 19. 1. 2012, č. j. 2 Afs 54/2011-91. Žalovaný doplňuje svoji argumentaci a uvádí, že ani případné formální nevyjádření pochybností nemusí bez dalšího způsobit vadu řízení, neboť daňový subjekt byl fakticky seznámen s nejasnostmi a měl možnost na sdělené pochybnosti reagovat. V této souvislosti cituje žalovaný rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 192/2019-29. Žalovaný sdělil, že veškeré pochybnosti vyjádřil i ve Sdělení výsledku kontrolního zjištění ze dne 13. 12. 2018, č. j. 1812678/18/2912-60562-707513 a žalobce měl tak dostatek času k předložení dalších důkazních prostředků, což učinil svými podáními ze dne 17. 1., 14. 2. a 21. 2. 2019. Ohledně uskutečnění plnění na výstupu žalovaný upozorňuje, že se jedná o námitku uplatněnou ve správní žalobě, ke které se nemohl ve správním řízení vyjádřit a nesouhlasí s žalobcem, že prokázal rozsah plnění na výstupu (bod 34 napadeného rozhodnutí).

III. Jednání soudu

19. Při jednání žalobce odkázal na svoji žalobu a uvedl, že žalovaný nezákonně převedl důkazní břemeno na žalobce, trvá na neúměrném důkazním standardu a klade na žalobce požadavky, aby prokazoval skutečnosti, které nejsou běžně v podnikatelských vztazích zjišťovány. Žalovaný odkázal na písemné vyjádření k žalobě a uvedl, že přetrvaly pochybnosti ohledně prokázání dodavatele a rozsahu deklarovaného plnění. Žalovaný má za to, že přenesení důkazního břemene bylo zákonné. Po vyjádření obou stran krajský soud zopakoval významné skutečnosti z daňového spisu. Závěrem žalobce sdělil, že požaduje zrušení napadeného rozhodnutí a žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

IV. Posouzení krajským soudem

20. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen "s. ř. s."). Učinil tak po nařízeném jednání postupem za podmínek stanovených dle ustanovení § 49 s. ř. s. Krajský soud dospěl k rozhodnutí uvedenému v záhlaví a odůvodňuje jej následovně.
21. Z obsahu daňového spisu krajský soud zjistil, že dne 25. 9. 2018 Finanční úřad pro Kraj Vysočina v rámci výkonu vybrané působnosti dle § 8 odst. 2 a § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě ČR zahájil u žalobce (viz protokol č. j. 1547776/18/2912-60562-707513) daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období červenec 2017 a září 2017, a to v rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Žalobce při zahájení daňové kontroly při ústním jednání uvedl, že se zabývá výrobou matrací a drobnými stavebními pracemi. Dále předložil doklady, které jsou specifikovány ve výše zmíněném protokolu, a uvedl, že má

pronajatou výrobní halu v Roztokách u Jilemnice, kde se vyrábí matrace, přičemž veškerý materiál nakupuje společnost Hilding Anders Česká republika a.s., tudíž mu nevznikají žádné zásoby.

22. Co se týče splnění podmínky místní příslušnosti, krajský soud konstatuje, že v rámci vybrané působnosti může kterýkoliv finanční úřad provádět kontrolní postupy u těch daňových subjektů, jejichž obecně místně příslušný správce daně je jiný finanční úřad. Žalobce má sídlo spadající do obvodu Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj a ten je tak místně příslušný dle § 13 daňového řádu. Daňovou kontrolu však může v souladu s § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě ČR provádět kterýkoliv finanční úřad a Finanční úřad pro kraj Vysočina nepochybil, pokud zahájil u žalobce daňovou kontrolu v rámci vybrané působnosti. Tento postup je zákonem aprobován a přispívá k větší efektivitě finanční správy, neboť je možné kontrolní činnosti rovnoměrně rozložit mezi finanční úřady napříč ČR. Finanční úřad pro Kraj Vysočina zahájil daňovou kontrolu a prováděl veškeré procesní postupy, které jsou s daňovou kontrolou neoddělitelně spjaty. Místně příslušný správce daně dle § 13 daňového řádu pak na základě kontrolního zjištění vydal rozhodnutí a ukončil tak tímto stanovením daně nalézací řízení zákonem předvídaným způsobem, přičemž nelze tvrdit, že by tímto postupem žalovaný a prvostupňový správce daně porušili zásadu hospodárnosti a přiměřenosti. Žalovaný se dostatečně vyjádřil k této námitce v napadeném rozhodnutí (viz body 53-61 napadeného rozhodnutí), když mj. uvedl, že žalobce svoji námitkou zpochybňuje samotný smysl vybrané působnosti a že finanční úřad v rámci výkonu vybrané působnosti je oprávněn provést „plnohodnotnou“ daňovou kontrolu a také sepsat zprávu o daňové kontrole. Napadené rozhodnutí v tomto ohledu tedy není nepřezkoumatelné.
23. K dílčím procesním námitkám krajský soud sděluje, že nejsou důvodné. Pokud se správci daně nepodařilo opatřit si místa pobytu čtyř svědků, tato skutečnost není na újmu žalobci. Na újmu žalobci je pouze skutečnost, že navržení svědci nepřispěli svojí svědeckou výpovědí k prokázání tvrzení žalobce, neboť se jejich výsledky neuskutečnily, přestože správce daně postupoval řádně a zákonným způsobem, když dne 6. 8. 2019, č. j. 1488644/19/2912-60562-707513 zaslal správce daně Oblastnímu ředitelství cizinecké policie výzvu k poskytnutí údajů, ve které požadoval sdělit údaje o pobytu navržených osob. Ke čtyřem navrhovaným svědkům se správci daně nepodařilo získat žádné konkrétní informace. Správce daně provedl dožádání na Finanční úřad Libereckého kraje a Finanční úřad Zlínského kraje, neboť hlášené místo pobytu je v obvodu jejich působnosti, přičemž výsledek svědka K. se neuskutečnil z důvodu absence tlumočnicka. Žalovaný v tomto směru doplnil dokazování a v odvolacím řízení uložil povinnost v souladu s § 115 daňového řádu správci daně Finančnímu úřadu pro Královéhradecký kraj doplnit řízení o svědecké výpovědi svědků S. a K.. Svědecká výpověď prvního svědka se neuskutečnila po neúspěšných pokusech předvolání a předvedení. Svědecká výpověď K. se uskutečnila dne 9. 2. 2021 a byla zaznamenána do protokolu č. j. 164979/21/2912-60562-707513. Finanční úřad pro Liberecký kraj v rámci dožádání tedy provedl výsledek žalobcem navrhovaného svědka Y. K., kdy tento svědek uvedl, že pro žalobce nepracoval, přičemž žalobce ani společnost ZHILIN nezná.
24. Krajský soud konstatuje, že postup správce daně nemohl v žádném případě způsobit žalobcem namítané porušení zásady hospodárnosti a přiměřenosti řízení. Z průběhu daňového řízení je zřejmé, že vzhledem k navrženému velkému počtu těchto důkazů a různým místům pobytu navržených svědků, dožádal správce daně k provedení výslechnů

ty finanční úřady, jejichž sídlo korespondovalo s místem pobytu svědků. Takový postup je racionální a zvyšuje pravděpodobnost na úspěch provedení svědecké výpovědi. Lze se tak přiklonit k názoru žalovaného, že správce daně postupoval zákonně se snahou všechny navrhované výsledky svědků zrealizovat a stalo se tak v souladu s procesními pravidly, když k provedení důkazů využil institutu dožádání s tím, že situaci ztěžovala i ta skutečnost, že se v případě svědků jednalo o cizí státní příslušníky. Zjišťování adres navržených svědků lze ze strany správce daně považovat za vstřícný krok, neboť tato povinnost, řádně označit svědka včetně jeho adresy, náleží prioritně žalobci. Správce daně činil jednotlivé kroky pro zjištění adres svědků v době, kdy si tuto skutečnost daňové řízení vyžádalo a z důvodu předcházení zbytečným průtahům mu daňový řád neumožňuje jakkoliv otálet. Námitka, že v době letních prázdnin je provádění zjišťování místa pobytu vyloučeno, je tedy nedůvodná.

25. K žalobní námitce dotýkající se využití práva žalobce nahlížet do spisu krajský soud předně konstatuje, že tento úkon se ze strany žalobce uskutečnil teprve dne 15. 9. 2021, tedy téměř dva měsíce po nabytí právní moci žalobou napadeného rozhodnutí, je tedy zřejmé, že tento úkon nemůže mít žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Z průběhu daňového řízení rovněž vyplynulo, že se správce daně se zástupcem žalobce domluvil na předání požadovaných dokumentů elektronicky do datové schránky. Takový postup tedy nemůže svědčit o porušení procesních práv žalobce. Žalobní námitka zpochybňující postup správce daně je proto nedůvodná.
26. K námitce žalobce, že mu nebyla poskytnuta dostatečná lhůta k doložení správcem daně požadovaného tvrzení, krajský soud uvádí, že žalobce mohl předkládat a navrhopvat důkazy v odpovědi na výzvu ze dne 3. 4. 2019 ve lhůtě k tomu určené, která je přiměřená (15 dní). Navíc vzhledem ke skutečnosti, že správce daně rozhodl dne 16. 7. 2019 o navrácení lhůty v předešlý stav, žalobce měl možnost fakticky využít 117 dnů na doplnění dokazování. Z tohoto důvodu je zřejmé, že žalobce měl na vyjádření dostatek času.
27. V rámci odvolacího řízení žalovaný písemností ze dne 21. 5. 2021, č. j. 19740/21/5300-21444-712994 seznámil žalobce v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu se zjištěnými skutečnostmi a částečnou změnou právního názoru správce daně uvedeného ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný totiž dospěl k závěru, že žalobce neprokázal nejen faktické přijetí sporných plnění od deklarovaného dodavatele, ale také neprokázal rozsah tohoto plnění. Tohoto dne byl žalobce seznámen se zjištěnými skutečnostmi a vyzván k vyjádření se v rámci odvolacího řízení se stanovenou lhůtou 15 dnů. Dne 7. 6. 2021 požádal žalobce o prodloužení této lhůty. Dne 15. 6. 2021 bylo žalobci doručeno rozhodnutí, č. j. 23199/21/5300-21444-712994, jímž správce daně této žádosti vyhověl a prodloužil lhůtu do 15. 6. 2021. Dle § 36 daňového řádu platí, že správce daně vyhovějí první žádosti o prodloužení lhůty o dobu, která v den podání žádosti zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno. Dle výše uvedeného ustanovení odst. 3 platí, že je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty. Žalovaný byl povinen prodloužit stanovenou lhůtu o jeden den, neboť právě jeden den zbýval v den podání žádosti o prodloužení lhůty do jejího uplynutí. Původně stanovená lhůta měla uplynout dne 7. 6. 2021. V tento den podal žalobce žádost o její prodloužení a správce daně ji byl povinen prodloužit o jeden den, tj. do 8. 6. 2021.

V souladu s výše uvedeným ustanovením rovněž platí, že pokud rozhodnutí o prodloužení lhůty bylo doručeno dne 15. 6. 2021, končila nově stanovená lhůta dne 16. 6. 2021. Žalobce měl tedy 26 dní k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Navíc do doby, než je o odvolání rozhodnuto, může odvolatel podání měnit a doplňovat, tedy i navrhopvat nové důkazní prostředky v souladu s § 111 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud vzhledem k výše uvedenému konstatuje, že procesní práva žalobce v průběhu daňového řízení nebyla porušena.

28. V napadeném rozhodnutí žalovaný konstatoval, že žalobce neprokázal deklarovaný rozsah a deklarovaného dodavatele sporného zdanitelného plnění, a tudíž nesplnil hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Dle výše uvedených ustanovení platí, že plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění – dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Plátce prokazuje nárok na odpočet předně daňovým dokladem, který musí obsahovat všechny zákonné náležitosti. Zároveň však platí, že daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění, tedy v jeho faktickém uskutečnění. Tento názor vyslovil Nejvyšší správní soud např. v rozhodnutí ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103: *„prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat.“* Správce daně může dále vyjádřit pochybnosti o předložených účetních dokladech, přičemž důkazní břemeno po kvalifikovaném vyjádření pochybností o věrohodnosti, průkaznosti či správnosti daňových dokladů v souladu s § 92 daňového řádu, tíží opět daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, jakými důkazy prokáže fakticitu uskutečnění deklarovaného plnění, přičemž platí, že: *„každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61).
29. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce předložil smlouvu o dílo ze dne 12. 1. 2017, z níž je patrné, že zhotovitel (společnost ZHILIN) se zavázal provést pro žalobce dílo spočívající v šití matracových vaků a zhotovení polotovarů matrace, přičemž je uvedeno, že celková cena díla bude vyčíslena po dokončení díla a uhrazena na bankovní účet objednatele (žalobce). Dále ze smlouvy plyne, že dílo mělo být provedeno v termínu do 31. 12. 2018. Dále žalobce předložil faktury vystavené společností ZHILIN, a to: daňový doklad FP 170095, FP 170096, FP 170118 a FP 170119. Z těchto faktur vyplývá, že předmětem faktur je šití matracových vaků, zhotovení polotovarů matrací, šití vaků a zednické práce dle objednávky či dohody. Na fakturách je uvedeno, že cena bude

zaplacená v hotovosti. Krajský soud náhledem do kopie těchto daňových dokladů a výše zmíněné smlouvy naznal, že z této smlouvy ani z předložených faktur nelze zjistit rozsah provedených prací, neboť je na nich uvedena celková cena, aniž by bylo konkretizováno množství zhotovených vaků, polotovarů a zednických prací. Z faktur vyplývá, že žalobci bylo účtováno celkem 210 154 Kč bez DPH za šití matracových vaků, 190 682 Kč bez DPH za zhotovení polotovarů matrací (červenec), 198 836 Kč bez DPH za zednické práce a 203 397 Kč bez DPH za šití vaků (září). K plněním spočívajícím v zednických pracích žalobce nepředložil žádnou smlouvu o dílo se společností ZHILIN.

30. Žalobce dále doložil správci daně písemnosti označené jako „*Podklady fakturace pro Zhilin Company s. r. o.*“, ve kterých je uvedena celková cena za 1938 vaků s tarifem 105 Kč za vak (září 2017), za 3814 polotovarů s tarifem 50 Kč za vak (červenec 2017) a za 2001 polotovarů s tarifem 50 Kč za vak (červenec 2017). Uvedené celkové ceny se shodují s cenami na předložených fakturách (FP 170095, FP 170096 a FP 170119), avšak po provedení součinu kusů výrobků a jednotkových cen uvedených v podkladech fakturace, neodpovídá výsledek těmto celkovým cenám uvedeným v podkladech fakturace a na samotných fakturách. Navíc tyto podklady nejsou opatřeny žádným podpisem a krajský soud souhlasí se závěry žalovaného, že uvedené nedostatky faktur a předložených písemností nemohou primárně vzhledem k rozporuplným údajům prokazovat rozsah deklarovaného plnění. Co se týče plnění dle faktury FP 170118, žalobce doložil pouze textový dokument, č. j. 1706720/18/2912-60562-707513 bez odkazu na fakturu a bez podpisů stran. Tyto skutečnosti ztěžují verifikovatelnost předloženého textového dokumentu.
31. Dále žalobce doložil písemnost „*Podklady k vyúčtování pro p. F.*“ za období září 2017, které se váží k fakturám vydaným a neshodují se s počtem kusů, které žalobce přijal od společnosti ZHILIN. Neprokazují tedy přijetí plnění od této společnosti. Žalobce dále zaslal seznam lidí, kteří údajně pracovali ve výrobě v období červenec a září 2017. Tato písemnost obsahuje počet vyrobených kusů výrobků, písemnost není žádným způsobem ověřená a počet uvedených vyrobených kusů se neshoduje s počtem uvedených kusů na písemnosti „*Podklady fakturace pro Zhilin Company, s. r. o.*“ Lze tedy konstatovat, že „*Podklady k vyúčtování pro p. F.*“ se váží ke zdanitelnému plnění na výstupu a zároveň neprokazují přijetí sporných zdanitelných plnění na vstupu od dodavatele ZHILIN, neboť počet kusů výrobků, tedy deklarovaný rozsah zdanitelného plnění se u údajně přijatých (viz *Podklady fakturace pro Zhilin Company, s. r. o.*) a údajně poskytnutých (viz *Podklady k vyúčtování pro p. F.*) plnění liší. Pokud tedy žalobce poskytl plnění jedinému odběrateli společnosti Hilding Anders Česká republika a.s. v rozsahu, který se neshoduje s počtem kusů výrobků přijatých od společnosti ZHILIN, nelze tímto dospět k závěru, že plněním na výstupu lze prokázat plnění na vstupu.
32. Krajský soud se ztotožňuje se závěry žalovaného, že žalobce neprokázal rozsah přijatého zdanitelného plnění, neboť předložené doklady věrně nezobrazují faktickou stránku věci – přijetí zdanitelného plnění z výše uvedených důvodů. Nelze ani přisvědčit námitce žalobce, že správce daně požadoval doložení skutečností nad rámec běžného obchodního styku, neboť je na žalobci, aby jakýmkoliv způsobem prokázal tvrzení dle daňových dokladů a aby prokázal, že deklarované plnění skutečně přijal. Například předložením objednávek, na které je odkazováno v daňových dokladech, podklady, které jsou ověřeny podpisem a nevykazují žádné formální a početní nedostatky a nevyvolávají pochybnosti ohledně rozsahu přijatého plnění, jinou auditní stopou – např. bezhotovostní platba

prokázána výpisy z bankovních účtů, či podkladní doklady prokazující hotovostní převod ceny. Správci daně vznikly pochybnosti z důvodu, že smlouva o dílo se společností ZHILIN a předložené faktury neobsahovaly rozsah zdanitelného plnění a ve výzvě ze dne 5. 11. 2018, č. j. 1706720/18/2912-60562-707513 vyzval správce daně žalobce k předložení skutečností, které by prokázaly, že sporné zdanitelné plnění bylo přijato v deklarovaném rozsahu. Správce daně ve výzvě uvedl, že není z podkladů zřejmé, jaké množství matracových vaků bylo ušito, kolik matracových polotovarů zhotoveno, jaké zednické práce byly prováděny, kde práce probíhaly a jací konkrétní pracovníci tyto práce prováděli, pro jaké subjekty byly práce prováděny, či příkazy pracovníci na pracovišti plnili, zda a jakým způsobem byly tyto práce prováděny. Krajský soud konstatuje, že ve výzvě k prokázání skutečností může správce daně uvést příkladmo skutečnosti, jejichž prokázáním daňový subjekt může unést důkazní břemeno. Jaké důkazy daňový subjekt k prokázání svého tvrzení použije (zde k prokázání, že přijal zdanitelné plnění v deklarovaném rozsahu) je na volbě daňového subjektu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, sp. zn. 9 Afs 57/2013: *„Je přitom zcela 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.“* Je zřejmé, že daňový subjekt nemusí dokazovat přímo skutečnost, jací pracovníci práce prováděli, na jaké příkazy apod. Musí pouze prokázat, že přijaté zdanitelné plnění se opravdu uskutečnilo. Správce daně ozřejmil daňovému subjektu pochybnosti a rozpory vyplývající z předložených faktur a na daňovém subjektu dále bylo, aby prokázal faktické uskutečnění přijetí zdanitelného plnění. Lze se tedy ztotožnit se závěry žalovaného, že žalobce neprokázal rozsah přijatého zdanitelného plnění ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH a napadené rozhodnutí je v tomto ohledu zákonné.

33. Co se týče námítky, ve které žalobce poukazuje na nezákonné převedení důkazního břemene zpět na žalobce, krajský soud předně cituje rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 192/2019-29: *„Správce daně pro unesení svého důkazního břemene musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“* (Viz také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119 a ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016-62.) Dne 13. 12. 2018 sdělil správce daně, č. j. 1812678/18/2912-60562-707513 pochybnosti ohledně deklarovaného plnění a vyzval žalobce, aby prokázal, že v daňovém přiznání k DPH za rozhodná zdaňovací období uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění dle uvedených dokladů od dodavatele ZHILIN a konkrétně vyzval žalobce, aby prokázal, jaký byl obsah a rozsah plnění a zda je použil v rámci svých ekonomických činností. V této výzvě správce daně uvedl, že pochybnosti vznikly ohledně předložených daňových dokladů, neboť předmět a rozsah není na daňových dokladech uveden dostatečně konkrétně. Správce daně vyjádřil, v čem konkrétně spatřuje nedostatky a uvedl, na základě čeho předložený doklad neobstojí a jaká skutečnost jeho neprůkaznost způsobila (tj. proč prokázání určité skutečnosti průběh řízení vyžaduje). S tímto se krajský soud ztotožňuje a vyjádřením těchto pochybností přenesl správce daně důkazní břemeno zpět na žalobce ohledně prokázání rozsahu zdanitelného plnění, neboť uvedl, že smlouva o dílo se společností ZHILIN a předložené faktury neobsahovaly rozsah zdanitelného plnění. V písemnosti Sdělení výsledku kontrolního zjištění ze dne 13. 12. 2018, č. j. 1812678/18/2912-60562-707513 správce daně konstatoval, že pochybnosti ohledně daňových dokladů nebyly

vyjasněny a dále byly umocněny zjištěním, že společnost ZHILIN sídlí na virtuální adrese, nemá v živnostenském rejstříku uvedenou žádnou provozovnu, nezveřejnila účetní závěrku včas, nedisponuje technickými, logistickými ani personálními kapacitami k vykonávání ekonomické činnosti a neprezentuje se na webových stránkách. Pochybnosti ohledně společnosti ZHILIN byly opět konkretizovány ve výzvě ze dne 3. 4. 2019, č. j. 696935/19/2912-60562-707513, přičemž v této souvislosti správci daně vznikly pochybnosti, zda deklarovaná plnění přijal žalobce od deklarovaného dodavatele. Žalobce má sice pravdu, že pochybnosti ohledně ekonomické činnosti společnosti ZHILIN nelze klást k tíži žalobce a nevylučují splnění deklarovaného plnění (např. subdodavatelem), avšak ve svém souhrnu vyvolávají důvodné pochybnosti o tom, zda dodavatel byl schopen plnění poskytnout, proto bylo na žalobci, aby na základě výzvy prokázal, že deklarované plnění od společnosti ZHILIN přijal (případně od plátce DPH). Důkazní břemeno ohledně prokázání dodavatele bylo zcela bezpochyby přeneseno na žalobce výzvou ze dne 3. 4. 2019 a vyjádření pochybností ohledně rozsahu deklarovaného plnění v souladu s § 92 daňového řádu ve výzvě ze dne 13. 12. 2018. V tomto ohledu se rovněž žalovaný a prvostupňový správce daně nedopustili žádného procesního pochybení.

34. Krajský dále konstatuje, že nebyl-li prokázán rozsah deklarovaného zdanitelného plnění, není relevantní otázka prokázání deklarovaného dodavatele ve světle recentního rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20. Podstatou tohoto sporu tedy není posouzení otázky, zda lze odepřít nárok na odpočet DPH proto, že nebylo daňovým subjektem prokázáno poskytnutí plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu, neboť v případě žalobce nebyl primárně prokázán ani rozsah deklarovaného přijatého zdanitelného plnění a jeho faktické uskutečnění. Proto se krajský soud další podmínkou pro uznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH, a to podmínkou prokázání přijetí od plátce DPH, nezabýval.

V. Závěr a náklady řízení

35. Krajský soud na základě shora uvedeného uzavírá, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, proto soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
36. O náhradě nákladů soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný, který měl ve věci plný úspěch, by měl právo na náhradu nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný nárok na náhradu nákladů řízení neuplatnil a krajský soud si není vědom, že by mu nějaké náklady nad rámec jeho úřední činnosti vznikly.

Poučení:

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

Hradec Králové 12. května 2022

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu