



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: X  
sídlem X  
zastoupen advokátem JUDr. Bc. Milanem Čmelíkem  
sídlem Lidická 405/3, Jablonec nad Nisou

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 11. 2019, č. j. X

takto:

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

## Odůvodnění:

### I. Předmět řízení

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno 11 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 7. 2018 na DPH, a to tak, že původně stanovené penále ve výši 20 % z částky každým platebním výměrem doměřené daně se ve všech případech mění na částku 0 Kč. Zmiňovanými dodatečnými platebními výměry správce daně žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za listopad a prosinec 2013, únor, duben, červen, červenec, srpen, říjen, listopad a prosinec 2014 a únor 2015. Konkrétně se jednalo o:
  - dodatečný platební výměr č. j. 1068230/18/2601-52522-508193, kterým byla za zdaňovací období listopadu 2013 doměřena DPH ve výši 40 971 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 8 194 Kč;
  - dodatečný platební výměr č. j. 1068274/18/2601-52522-508193, kterým byla za zdaňovací období prosinec 2013 doměřena DPH ve výši 42 105 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 8 421 Kč;
  - dodatečný platební výměr č. j. 1068289/18/2601-52522-508193, kterým byla za zdaňovací období únor 2014 doměřena DPH ve výši 39 207 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 7 841 Kč;
  - dodatečný platební výměr č. j. 1068299/18/2601-52522-508193, kterým byla za zdaňovací období duben 2014 doměřena DPH ve výši 56 133 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 11 226 Kč;
  - dodatečný platební výměr č. j. 1068303/18/2601-52522-508193, kterým byla za zdaňovací období červen 2014 doměřena DPH ve výši 57 960 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 11 592 Kč;
  - dodatečný platební výměr č. j. 1068312/18/2601-52522-508193, kterým byla za zdaňovací období červenec 2014 doměřena DPH ve výši 45 528 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 9 105 Kč;
  - dodatečný platební výměr č. j. 1068323/18/2601-52522-508193, kterým byla za zdaňovací období srpen 2014 doměřena DPH ve výši 118 104 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 23 620 Kč;
  - dodatečný platební výměr č. j. 1068328/18/2601-52522-508193, kterým byla za zdaňovací období říjen 2014 doměřena DPH ve výši 56 070 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 11 214 Kč;
  - dodatečný platební výměr č. j. 1068332/18/2601-52522-508193, kterým byla za zdaňovací období listopadu 2014 doměřena DPH ve výši 41 496 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 8 299 Kč;
  - dodatečný platební výměr č. j. 1068340/18/2601-52522-508193, kterým byla za zdaňovací období prosinec 2014 doměřena DPH ve výši 45 696 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 9 139 Kč;

- dodatečný platební výměr č. j. 1068343/18/2601-52522-508193, kterým byla za zdaňovací období únor 2015 doměřena DPH ve výši 36 813 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 7 362 Kč.
2. Dne 19. 12. 2016 byla s žalobcem zahájena daňová kontrola týkající se DPH za shora uvedená zdaňovací období (a současně daně z příjmů právnických osob za roky 2013 až 2015), zaměřená na ověření přijatých zdanitelných plnění na základě dokladů vystavených dodavateli X a X. Žalobce uplatnil nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění od uvedených dodavatelů. Předmětem plnění bylo provedení projektových a konstrukčních prací (X) resp. zhotovení předávací a výkresové dokumentace a výroba a dodání štitků pro potrubní rozvody (X). Již před zahájením daňové kontroly správce daně od žalobce prostřednictvím telefonické a mailové komunikace, resp. osobním jednáním dne 26. 10. 2016 vyžádal doklady vztahující se k platbám uskutečněných žalobcem ve prospěch uvedených dodavatelů.
  3. V rámci daňové kontroly správce daně výzvou ze dne 16. 8. 2017, č. j. 1182418/17/2607-60561-507978, vyzval žalobce, aby prokázal, že nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění uplatnil v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Konkrétně měl žalobce prokázat, že plnění deklarovaná na identifikovaných daňových dokladech přijal od dodavatelů na nich uvedených. V odůvodnění výzvy správce daně popsal, že má k dispozici faktury k řešeným plněním a k některým z nich rovněž smlouvy o dílo, dále popsal dosavadní tvrzení žalobce týkající se předání předmětů fakturovaných plnění. Konstatoval, že předložené doklady a ničím nepodložená tvrzení žalobce neprokazují, že plnění deklarovaná na daňových dokladech byla přijata tak, jak je na dokladech uvedeno, a že nebyly předloženy podklady zajišťující věrohodnost daňových dokladů. Správci daně tak vznikla pochybnost o přijetí plnění od dodavatelů X. a X.
  4. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 16. 2. 2018. Žalobce s ním nesouhlasil a podrobně se k němu vyjádřil, správce daně však výsledek kontrolního zjištění nezměnil. Dne 29. 6. 2018 byla s žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole. Na základě jejích závěrů byly dne 9. 7. 2018 vydány shora popsané dodatečné platební výměry, které byly k odvoláním žalobce přezkoumány napadeným rozhodnutím žalovaného.
  5. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že předložením daňových dokladů žalobce unesl své primární důkazní břemeno a že správce daně unesl důkazní břemeno ohledně důvodnosti pochyb o tom, že k předmětným plněním došlo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. K tomu zrekapituloval, že pochybnosti vyplynuly zejména z toho, že dodavatel X má virtuální sídlo, k předání plnění od dodavatele K. došlo bez sepsání předávacích protokolů, což neodpovídá ujednání v předložených smlouvách o dílo, k předávání dokumentace a komunikaci žalobce s dodavatelem mělo docházet prostřednictvím FTP serveru, což není dokladováno, žalobce disponuje dokumentací o plnění pouze ve vztahu k dodávkám směřujícím od něj k jeho odběratelům, nemá rovněž zřízení vratnici či jiný způsob kontroly příchozích, aby tak mohl doložit příchod dodavatele K.
  6. V důsledku vyjádření uvedených pochybností ve výzvě ze dne 16. 8. 2017 došlo dle žalovaného k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce. Ten navrhl svědeckou výpověď dodavatele X, jenž však odmítl vypovídat, což posiluje pochybnosti finančních orgánů, neboť pokud by se jednalo o standardní obchodní spolupráci, neměl by dodavatel důvod

odpírat výpověď. Druhý dodavatel X je nekontaktní. Dodavatelé tedy tvrzení žalobce o přijetí předmětných plnění od těchto dodavatelů nepodpořili. Žalobce tak neprokázal faktické přijetí plnění dle daňových dokladů od deklarovaných dodavatelů.

7. K dalším námitkám žalobce žalovaný uvedl, že existence podvodu na DPH nebyla v tomto případě vůbec zkoumána, když žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek uplatnění odpočtu. Závěr, že daňový subjekt je povinen prokázat mj. přijetí plnění od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu, vychází z ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu. Hodnota plnění na vstupu v řádu statisíců nemůže být považována za marginální, a to ani v porovnání s miliónovými plněními žalobce na výstupu. Samotné uskutečnění předmětných plnění zpochybňováno nebylo, zpochybněno naopak bylo obdržení těchto plnění žalobcem od deklarovaných dodavatelů. Skutečnosti shrnuté ve zprávě o daňové kontrole se nerozhází s provedeným dokazováním. Ani listiny přiložené k odvolání nemohly vyvrátit vznesené pochybnosti.
8. Ke změně dodatečných platebních výměrů přistoupil žalovaný proto, že správce daně si již před zahájením daňové kontroly vyžádal listiny, na jejichž základě bylo možno usuzovat na budoucí doměření daně. Proto měl být žalobce vyzván dle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání. K tomu nedošlo, a řízení tak bylo zatíženo vadou, která však neodůvodňovala zrušení dodatečných platebních výměrů. Žalovaný k tomu odkázal zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, a uzavřel, že zmíněná vada je bez vlivu na zákonnost závěru o doměření daně žalobci, nicméně žalobci nelze uložit povinnost k úhradě penále. Byla-li by totiž daň doměřována na základě dodatečného daňového přiznání, nevznikla by povinnost hradit penále z doměřované částky.

## II. Žaloba

9. Žalobce v podané žalobě vyjádřil přesvědčení, že napadené rozhodnutí je nezákonné a že dokazování bylo provedeno vadně. Správce daně měl dle žalobce negativní zkušenost s dodavatelem X a X, což stojí za žalobou napadeným rozhodnutím. Rovněž byl dán velký časový odstup mezi uskutečněním plnění a zahájením daňové kontroly. Správní orgány pominuly důkazy jako fotodokumentace plnění či samotný předmět žalobcem převzatého plnění, které žalobce ve svůj prospěch předložil. Žalobce popsal, v čem spočívaly jednotlivé obchodní případy, které byly předmětem zájmu správce daně. Jednalo se vždy o plnění nevyžadující specifickou kvalifikaci, které žalobce odebíral za účelem včasného předání žalobcových dodávek vůči jeho koncovým zákazníkům.
10. Žalobce namítl, že důkazy byly v daňovém řízení hodnoceny výlučně v jeho neprospěch, předložené dokumenty nebyly hodnoceny v kontextu celého právního řádu, jakýkoli nedostatek ve smlouvě byl přikládán k tíži žalobce, k důkazům prokazujícím oprávněnost uplatnění plnění jako výdajové položky nebylo přihlédnuto. Jedná se o přepjatý formalismus, nesprávný je výklad, že došlo k abstraktnímu vydání peněz. Zásada volného hodnocení důkazů nesmí být zaměňována za libovůli, žalovaný neuvedl, o jaký právní předpis opírá svůj závěr, že bylo namíste požadovat po žalobci další důkazy nad rámec předložených. Žalobci nebylo možno vytýkat nedodržení podmínek sjednaných v písemné smlouvě, kterou lze kdykoli změnit, a to i ústně. K tomu žalobce poukázal na úpravu občanského zákoníku s tím, že v oblasti soukromého práva lze činit vše, co není zákonem zakázáno. Ustanovení smluv s dodavatelem byla hodnocena v neprospěch žalobce,

vyhotovení předávacího protokolu i úprava dalších otázek jsou čistě věci smluvních stran. Daňový řád neobsahuje speciální úpravu závazkových vztahů.

11. Závěr žalovaného, že byly dány pochybnosti, které mohly vést k přenosu důkazního břemene, nemá oporu ve spisu. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Teprve poté je oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností i jinými prostředky než účetnictvím. Správce daně však postupoval v rozporu s daňovým řádem a judikaturou Nejvyššího správního soudu. Na základě žalobcem předložených důkazů nemohly být pochyby správce daně natolik vážné, aby mohly způsobit přenesení důkazního břemene na žalobce. I kdyby k přenesení došlo, žalobce důkazní břemeno předložením podkladů unesl. Z jím předložených důkazů vyplynulo, že k plnění skutečně došlo. Žalobce má s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-66, za to, že prvotní důkazní břemeno unesl předložením účetních dokladů. Následně nebylo namístě, aby správce daně vyzýval žalobce k prokázání oprávněnosti uplatněného daňového výdaje, neboť důkazní břemeno přešlo na správce daně. Ten není oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, nýbrž pouze k prokázání skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání.
12. Žalobce poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2011, č. j. 5 Afs 5/2008, či ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014, z nichž dle něj plyne, že není důležité, zda plnění bylo poskytnuto subjektem uvedeným na daňovém dokladu, ale podstatná je skutečnost, zda byl náklad vynaložen. Dodavatelé navíc byli v souladu s § 2589 občanského zákoníku oprávněni provést plnění pomocí svých zaměstnanců, tedy osob odlišných od dodavatelů. Dle judikatury Ústavního soudu a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, pokud byl dodavatelem jiný subjekt, než uvedený na dokladech, je třeba daňovému subjektu umožnit prokázání skutečných výdajů jinými prostředky. Žalobce uskutečnění výdajů prokázal, což lze ověřit zejména svědeckými výpověďmi jednatelů a zaměstnanců žalobce, fotodokumentací a dalšími dokumenty. Žalovaný neuvádí, proč by činnosti dodavatelů měly být vykonávány na základě živnostenského či jiného oprávnění, žalobce nemá zákonnou povinnost ověřovat, zda má dodavatel dostatečné živnostenské oprávnění.
13. Je překvapivé, jak snadno přijal žalovaný oznámení svědka K., že nebude vypovídat. Dle žalobce souvisí důvod odepření výpovědi s řízeními vedenými správcem daně s tímto svědkem. Napadené rozhodnutí mělo obsahovat odůvodnění odepření výpovědi svědka. Výpovědi jednatele společnosti X se žalovaný nezabývá. Orgány finanční správy zcela vyloučily aplikaci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017, s čímž žalobce nesouhlasí. Správce daně pominul náklady, jež musely být objektivně vynaloženy. Nelze akceptovat pouze příjmy daňového subjektu a odhlížet od výdajů, které mají reálný základ. Pokud žalovaný své pochybnosti odvozuje od sídla dodavatelů na hromadné adrese a jejich nekontaktnosti v roce 2016, neuvádí, co za hromadnou adresu považuje, a nezabývá se tím, že jde o skutečnost aktuální v r. 2016, nikoli v letech 2013 až 2015. Tato pochybnost je neadekvátní, X je v likvidaci od září 2019, ke dni spolupráce žalobce s tímto dodavatelem nenasvědčovaly údaje zveřejněné v obchodním rejstříku, že společnost bude nekontaktní v r. 2016.
14. Žalobce ze shora uvedených důvodů navrhl, aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející prvostupňové platební výměry a aby daňové řízení, v jehož rámci bylo vydáno napadené rozhodnutí, zastavil.

### III. Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný v písemném vyjádření uvedl, že správce daně vycházel z obsahu provedených důkazů i z obsahu vyjádření žalobce, přičemž žalovaným nebylo shledáno, že by se skutečnosti shrnuté ve zprávě o daňové kontrole rozcházel s provedeným dokazováním či spisovým materiálem. Žalobce zároveň neoznačil, které důkazy měl správce daně vyhodnotit v rozporu s jejich obsahem či selektivně posuzovat. Přenesením důkazního břemene se žalovaný v napadeném rozhodnutí obsáhle zabýval. Pochybnosti byly žalobci sděleny prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností č. j. X, čímž přešlo důkazní břemeno. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu správce daně nemusel prokázat, jak se daný účetní případ stal či nestal. Správce daně relevantním způsobem zpochybnil věrohodnost, správnost či průkaznost předložených účetních dokladů, přičemž po žalobci požadoval pouze prokázání toho, co sám žalobce tvrdil, tedy faktické uskutečnění a přijetí plnění od konkrétních dodavatelů. Dodání plnění odběratelům žalobce nebylo zpochybněno, sporné je, zda žalobce prokázal přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů.
16. Judikatura Nejvyššího správního soudu opakovaně lpí na obezřetnosti v obchodních vztazích. Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je přitom naprosto na jeho úvaze. Žalovaný nespornuje výklad občanského práva uvedený žalobcem v žalobě ani neingeruje do soukromoprávních vztahů žalobce. Bylo však pouze na žalobci, jakým způsobem si zajistí svoji důkazní pozici. Správce daně či žalovaný se k podáním a podkladům předloženým žalobcem vyjadřovaly, důkazy, o nichž žalobce hovoří v žalobě, neměly takovou důkazní sílu, aby prokázaly přijetí faktických plnění od deklarovaných dodavatelů, když prokazovaly pouze existenci plnění, které bylo dodáno odběratelům žalobce. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně vyjmenovává důkazy, které jsou ve věci relevantní a které mají souvislost s osobami dodavatelů (faktury, smlouvy o dílo, objednávky a úhrady, výkaz zisku, ztrát a účtování v hlavní knize). Ostatní důkazy souvisely se vztahem žalobce a jeho odběratelů.
17. Žalovaný nerozporuje závěry žalobcem uvedených judikátů a připouští, že plnění je možno provést prostřednictvím subdodavatelů. Žalobce nepředložil žádný důkaz o tom, že by sporné obchodní transakce měly být provedeny prostřednictvím dalších subdodavatelů, což neuváděl ani v odvolání. Naopak se takové tvrzení nepřipustně objevuje poprvé až v žalobě. Žalobce však neuvedl jména subdodavatelů a nepředložil příslušné doklady, zůstává v rovině nepodložených tvrzení. Žalobcem uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou na žalovanou věc nepřiléhavé, neboť se netýkají daně z přidané hodnoty, ale daně z příjmů. Konstrukce a výběr těchto daní jsou naprosto odlišné. Výslech jednatelů žalobce nebyl žalobcem nikdy navržen, tyto osoby navíc nemohou být v pozici svědka a současně statutárního orgánu. Neexistenci příslušných živnostenských oprávnění obou dodavatelů konstatoval správce daně pouze nad rámec zkoumaných poskytnutých plnění jako jeden z mnoha dílčích poznatků svědčících o tom, že přijatá plnění od uvedených dodavatelů neproběhla tak, jak tvrdil žalobce.
18. Správce daně byl povinen respektovat odepření výpovědi svědka X. Žalovaný k tomu poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2016, č. j. 1 Afs 206/2015-45. Výpověď svědka nebylo možno vynucovat ani pořádkovou pokutou. Pokud žalobce naznačil, že svědek X odepřel výpověď bezdůvodně, odkázal žalovaný na usnesení Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Libereckého kraje ze dne 2. 4. 2019, č. j. KRPL-54256-1144/TČ-2016-180080-VO, jímž bylo zahájeno trestní stíhání X pro trestný

čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku. K námitce, že se správce daně nezabýval náklady, které musely být objektivně vynaloženy, žalovaný uvedl, že zde řešená věc se týká DPH a judikatura ohledně objektivně vynaložených nákladů, resp. esenciálních výdajů se týká výhradně daně z příjmů. Žalovaný ani správce daně nebyl povinen zkoumat objektivně vynaložené neopominutelné náklady žalobce. Žalobcem zmiňovaná judikatura je proto nepřiléhavá. Žalovaný nepřičítá k tíži žalobce nekontaktnost dodavatele X. Nekomaktnost dodavatele byla pouze jednou z důvodných pochybností o tom, že konkrétní dodavatel nemohl pro žalobce provést dodávky.

19. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítnul a žalobci nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

#### IV. Posouzení věci krajským soudem

20. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.
21. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vzniká za podmínek stanovených v § 72 a § 73 zákona o DPH. Základem je, že musí jít o nárok na odpočet daně, tedy daně na vstupu, které musí naopak odpovídat daň na výstupu u jiné osoby. Podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona o DPH je daní na výstupu daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění podle § 13 až 20 nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění. Obdobně podle § 36 odst. 1 zákona o DPH základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcem za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění. Nárok na odpočet daně na vstupu je vázán na povinnost uplatnit daň na výstupu, která však obvykle vzniká pouze plátcem DPH.
22. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odstavce 5 písm. c) téhož ustanovení prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
23. Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se věnuje obsáhlá judikatura správních soudů. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, shrnul, že „*daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31*

*odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 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. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119)“ [rozhodnutí NSS dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)].*

24. Krajský soud připomíná, že v předmětné věci nyní rozhoduje již podruhé. Ve svém prvním rozsudku ze dne 22. 9. 2020, č. j. 59 Af 6/2020-47, zdejší soud rovněž vyšel z citovaných judikatorních závěrů a dospěl k závěru, že orgány finanční správy řádně nevyjádřily vážné a důvodné pochybnosti týkající se žalobcem předložených dokladů, protože nedošlo k přechodu důkazního břemene zpět na žalobce. Označený rozsudek nicméně zrušil Nejvyšší správní soud svým rozhodnutím ze dne 6. 6. 2022, č. j. 8 Afs 204/2020-35. Nejvyšší správní soud dal krajskému soudu za pravdu v tom, že výzva k prokázání skutečností ze dne 16. 8. 2017 byla formulována nejasně a že správce daně zdůvodňoval unesení svého důkazního břemene ve druhém kroku tím, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ve třetím kroku, což je nepřípustný postup. Na druhé straně však Nejvyšší správní soud uvedl, že pochybnosti správce daně byly následně srozumitelně uvedeny také v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, resp. ve zprávě o daňové kontrole, Nejvyšší správní soud tyto pochybné skutečnosti shrnul v celkem dvanácti bodech, k některým z nich se sám vyjádřil a uložil krajskému soudu se s takto představenými pochybnostmi správce daně nově vypořádat.
25. Nejvyšším správním soudem identifikované skutečnosti, jimiž správce daně odůvodňoval své pochybnosti, jsou: 1) k předání výkresové dokumentace v elektronické formě prostřednictvím komunikačního serveru, přes nějž probíhala veškerá komunikace s dodavatelem, žalobce uvedl, že přihlašovací údaje ani e-mailovou komunikaci nearchivuje a kontrola převzetí této dokumentace není dokladována; 2) nejsou evidovány průchody a průjezdy do areálu žalobce a z něj, neboť nebyla zřízena vrátnice; 3) žalobce nedoložil osobní převzetí štítků pro potrubní rozvody od X, podle žalobce je běžné, že se to nedokladuje; 4) ač žalobce tvrdil, že výrobu rámu pro karoserie X u dodavatele X objednal, rámy převzal a uhradil, nemůže jejich výrobu doložit; 5) žalobce uvedl, že výkresovou dokumentaci pro výrobu a dodání konstrukcí a uchycení pro potrubní rozvody X pro X zpracovával ve spolupráci s X; 6) ač ražbu šarží na trubky dle požadavků X podle žalobce prováděl dodavatel X, nebo možná i jeho subdodavatelé, v prostorách žalobce během nočních směn, nedoložil k tomu žádné dokumenty; 7) zpracování statistických výpočtů na rekonstrukci výrobní linky X podle žalobce vypracoval dodavatel X či jeho subdodavatel; 8) odepření svědecké výpovědi X z důvodu uvedeného v § 96 odst. 2 daňového řádu, což

správci daně znemožnilo ověřit faktické uskutečnění deklarovaného plnění; 9) ač ze smluv o dílo je patrná vůle smluvních stran, aby docházelo k protokolárnímu převzetí předmětu plnění, nedocházelo k tomu a žalobce přebíral fakturované předměty bez dokladů; 10) žalobce neměl dostatečně zdokladované přijetí plnění od svých dodavatelů, ačkoli plnění svým odběratelům zdokladováno měl; 11) žalobce nebyl schopen doložit komunikaci s dodavatelem; 12) nekontaktnost dodavatele X sídlícího na virtuální adrese.

26. Přestože ne všechny shora popsané skutečnosti považuje krajský soud za vzbuzující pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti žalobcem předložených dokladů, dospívá, a to i s přihlédnutím k právnímu názoru vyjádřenému k některým z těchto skutečností Nejvyšším správním soudem, k závěru, že správce daně své důkazní břemeno týkající se důvodných pochybností unesl. Nekontaktnost virtuálně sídlícího dodavatele (bod 12), třeba nastalou až v době daňové kontroly, označil za jednu ze skutečností zpochybňující předložené daňové doklady sám Nejvyšší správní soud, včetně odkazů na svou předchozí judikaturu. Krajský soud proto nemá důvod se tohoto závěru nepřidržet. Pokud jde o nedoložení komunikace žalobce s jeho dodavatelem (bod 11), tato skutečnost se stejně jako tvrzené pochybnosti shora označené body 3, 4 a 6 týká toho, že žalobce v rámci daňové kontroly určité skutečnosti nedoložil. Této problematice se zdejší soud i Nejvyšší správní soud věnovaly v předchozích rozsudcích v této věci. Soud takovýto přístup považuje za pokřivení koncepce důkazního břemene v daňovém řízení, neboť pochybnosti správce daně (druhý krok v rámci systému přenosu důkazního břemene) nelze odůvodňovat nedoložením podkladů daňovým subjektem, jehož v tomto druhém kroku netíží důkazní břemeno.
27. Na druhé straně, má-li správce daně informaci, že daňový subjekt dokladuje přijetí plnění od svých dodavatelů zjevně méně podrobně (resp. vůbec), než dodání zboží či služeb svým odběratelům (bod 10), lze v tomto rozporu spatřovat pochybnosti ohledně přijatého plnění, resp. totožnosti dodavatele. Skutečností vzbuzující důvodné pochybnosti správce daně je přebírání plnění žalobcem bez dokladování, ačkoli uzavřené smlouvy o dílo předpokládaly opak (bod 9). Přestože obsah soukromoprávního závazkového vztahu je skutečně primárně věcí smluvních stran, žalobce předložil smlouvy, do nichž smluvní strany svou vůli vtělily a které následně samy nedodržely. Uvedená skutečnost je způsobilá přinejmenším vyvolat pochybnosti ohledně předmětných transakcí, neboť je v případě dodávek zboží za statisícové částky nestandardní. Přestože zákon nezakazuje provedení změny smlouvy, neprotokolární přijetí plnění v rozporu s dříve uzavřenou písemnou smlouvou nelze považovat za postup v nejlepším zájmu žalobce, jaký by bylo možno od řádného hospodáře očekávat.
28. Pokud jde o odepření svědecké výpovědi X (bod 8), lze tuto skutečnost dle přesvědčení soudu připodobnit k nekontaktnosti dodavatele způsobující nemožnost ověření okolností plnění, o čemž se, jak bylo uvedeno výše, zmiňoval v předchozím rozsudku již Nejvyšší správní soud. X je jedním z tvrzených dodavatelů žalobce. Odepřením výpovědi s odkazem na nebezpečí trestního stíhání X znemožnil ověřit okolnosti plnění, a v podstatě se tak dostal do pozice „nekontaktního dodavatele“. Tato skutečnost je způsobilá být jednou z indicií, na nichž jsou založeny pochybnosti správce daně. Soudu není zřejmé, v čem má spočívat podstata pochybnosti plynoucí ze skutečnosti uvedené pod bodem 7, pochybnost nespátřuje bez bližšího vysvětlení, jež však správce daně ve své výzvě nenabídl, ani v bodě

5. K bodům 3, 4 a 6 se soud vyjádřil výše. K bodu 2 krajský soud ve shodě se svým předchozím rozsudkem uvádí, že absence vrátnice v provozovně žalobce nezpochybňuje věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených faktur, když nejde o pochybnou skutečnost.

29. Samotné dodání plnění, jehož povaha to umožňovala, elektronickou cestou prostřednictvím serveru (bod 1) je standardní, nikoli pochybné. Nedoložením komunikace s dodavatelem či samotných dodávek nelze odůvodňovat pochybnosti správce daně, jak bylo rozvedeno výše. Na druhé straně je však v souvislosti s bodem 1 namíste odkázat na odůvodnění tohoto rozsudku týkající se bodu 10, neboť pochybnosti již vyvolává tam popsaný rozpor mezi nedokladováním žalobcem odebraného plnění a dokladováním žalobcem poskytnutého plnění.
30. Soud shrnuje, že skutečnosti popsané pod body 8, 9, 10 a 12 tvoří mozaiku pochybností správce daně ohledně plnění od deklarovaných dodavatelů. Tyto pochybnosti byly, jak popsal Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku, srozumitelně vyjádřeny. Důkazní břemeno v důsledku toho přešlo zpět na žalobce.
31. Žalobce na několika místech žaloby poukazuje na to, že dle jeho názoru bylo prokázáno uskutečnění předmětných plnění. To má plynout z žalobce v daňovém řízení předložených důkazů, které finanční orgány buď neprovedly, nebo nesprávně vyhodnotily. K tomu soud konstatuje, že napadené rozhodnutí vůbec nestojí na závěru, že by snad k jednotlivým plněním, jichž se týkala daňová kontrola, nemělo dojít. Žalovaný naopak ve shodě s žalobcem považuje za prokázané, že plnění byla realizována, pročez nebylo třeba k této otázce provádět jakékoli další dokazování. Přetrvávající pochybnosti finančních orgánů však směřují k tomu, kdo byli skuteční dodavatelé realizovaných plnění. Těžiště žaloby nicméně k otázce totožnosti dodavatelů ani přímo nesměruje, když žalobce neuvádí, kterými důkazy prokázal, kdo byli jeho dodavatelé, popřípadě že takovéto jeho důkazní návrhy nesprávně nebyly provedeny nebo byly chybně vyhodnoceny. Žalobce zaměřuje svou pozornost na to, že k plnění došlo a z jeho strany byly vynaloženy náklady.
32. Jestliže správce daně unesl své důkazní břemeno, bylo na žalobci, aby důkazy označenými nad rámec prvotně předložených daňových dokladů prokázal, že plnění přijal od jím uvedených dodavatelů. Prokázání takové skutečnosti byl správce daně oprávněn po žalobci požadovat, neboť to byl žalobce, kdo uplatněním nároku na odpočet DPH tvrdil, že od deklarovaných dodavatelů přijal plnění. V tomto směru však k unesení důkazního břemene žalobcem nedošlo, přestože bylo prokázáno samotné uskutečnění plnění. Žalobce nenabídl takové důkazní prostředky, jimiž by prokázal totožnost svých dodavatelů. Uvedený závěr nevyvěrá z vadného hodnocení důkazů ani přepjatého formalismu. Po přechodu důkazního břemene na žalobce není podstatné, zda neprokázaný dodavatel disponoval živnostenským oprávněním, či zda poskytl plnění sám nebo prostřednictvím zaměstnanců. Hovoří-li žalobce o možnosti dodavatelů plnit žalobci subdodavatelsky, taková varianta jistě není obecně vyloučena, nicméně žalobce v daňovém řízení tímto směrem svou argumentaci nevedl a neprokázal, od koho jednotlivá plnění přijal.

33. Pokud žalobce argumentoval tím, že podstatná je skutečnost, zda byl náklad vynaložen, nikoli osoba dodavatele, k čemuž odkazoval na § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a související judikaturu týkající se daně z příjmů, nezbyvá soudu než konstatovat, že daň z příjmů je principiálně jinou daní, nežli daň z přidané hodnoty a argumentace žalobce se míjí s napadeným rozhodnutím, které se týká DPH. Rovněž využití závěrů žalobcem vzpomínané judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se tzv. esenciálních nákladů není namístě. Důvodem je opět skutečnost, že tato judikatura se týká výhradně daně z příjmů, nikoli DPH, která je předmětem napadeného rozhodnutí a s jejíž podstatou není tato judikatura kompatibilní.
34. Ve vztahu k DPH pak dosavadní převažující judikaturu Nejvyššího správního soudu vyžadující prokázání totožnosti dodavatele v nedávné době doplnil rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, na jehož závěry navázal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208. Rozšířený senát uzavřel, že: *„Soudní dvůr EU tedy potvrdil to, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.“*
35. Protože citované judikatorní závěry vznikly až po vydání napadeného rozhodnutí, dal soud před vydáním svého rozsudku účastníkům řízení prostor, aby se ve světle nové judikatury vyjádřili. Takové vyjádření učinil v soudem stanovené lhůtě pouze žalovaný. Ten uvedl, že po provedeném daňovém řízení nadále nelze s jistotou ověřit, kdo byl skutečným dodavatelem předmětných plnění a že se jednalo o plátce DPH. Ze zjištěného skutkového stavu nelze dovodit, jaký počet dodavatelů žalobci tato plnění dodal, proto nelze na dodavatelovo postavení plátce DPH usuzovat ani z objemu poskytnutých plnění, k čemuž žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-49.
36. V situaci, kdy žalobce se k novému judikatornímu směru nevyjádřil, soud konstatuje, že ani z reakce účastníků nevyplývaly skutečnosti, v jejichž důsledku by nemohlo napadené rozhodnutí obstát. Soud se v tomto ohledu ztotožňuje se stanoviskem žalovaného. Osoby dodavatelů, a tedy i jejich status plátce DPH, jsou zpochybněny. Ze skutkových okolností případu (předmět, četnost a cena plnění) přitom neplyne, že by dodavatelé jednotlivých plnění museli být plátcí DPH. Je pak stěžejí představitelné, že by za takové situace měl správce daně či žalovaný k dispozici informace ohledně statusu plátce DPH dodavatelů jednotlivých žalobcem přijatých plnění.
37. Akceptoval-li správce daně odepření výpovědi svědka Kušniraka z důvodu dle § 96 odst. 2 daňového řádu, nespatřuje v tomto postupu krajský soud jakékoli pochybení. Součástí spisového materiálu žalovaného je i usnesení o zahájení trestního stíhání tohoto svědka pro daňovou trestnou činnost a další dokumenty k jeho trestnímu stíhání vztažené. Zástupce daňového subjektu byl oznámení svědka o odepření výpovědi přítomen a následně žádných námitek proti odepření výpovědi z důvodu nebezpečí trestního stíhání nevznášel.

Dodavatel X se k věci nevyjádřil, neboť je nekontaktní, což žalobce rovněž nezpochybňoval. V daném případě neuplynula lhůta pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu, a proto časový odstup mezi uskutečněním plnění a zahájením daňové kontroly nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí.

38. Soud dodává, že pro účely vypořádání žalobních bodů neshledal potřebu provádění dokazování. Žalobce označil doslova stovky důkazů směřujících v převážné míře k objasnění okolností jím realizovaných zakázek, které žalobce v žalobě popsal. Prokazování povahy žalobcem popsaných zakázek je pro rozhodnutí soudu nadbytečné. Těžiště dokazování má spočívat v daňovém řízení, nikoli v přezkumném řízení soudním. Již v daňovém řízení bylo zjištěno, že žalobce je schopen doložit plnění svým odběratelům, nepředložil však důkazy, jimiž by vyvrátil pochybnosti o totožnosti svých dodavatelů. Důkazní návrhy navazující na argumentaci o faktickém vynaložení nákladů s odkazy na judikaturu k dani z příjmů jsou nadbytečné vzhledem ke shora popsané nepřiléhavosti takové argumentace. Listinami, jež jsou součástí správního spisu, soud ve správním soudnictví dokazování neprovádí.

#### V. Závěr a náklady řízení

39. Vzhledem k uvedenému dospěl soud k závěru o nedůvodnosti podané žaloby. Proto byla žaloba zamítnuta podle § 78 odst. 7 s. ř. s. Ve věci soud rozhodoval, aniž by nařídil ústní jednání, a to v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., když s tímto postupem oba účastníci řízení vyjádřili souhlas.
40. O nákladech řízení včetně řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, 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. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, jemuž však náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

#### 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](http://www.nssoud.cz).

Liberec 2. listopadu 2022

Mgr. Lucie Trejbalová,  
předsedkyně senátu