



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: **Kroupa Group a.s.**, IČO 27503909
sídlem Trojická 1910/7, 128 00 Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2022, č. j. 9178/22/5300-22443-702189,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj („správce daně“) ze dne 13. 5. 2020. Správce daně uvedeným rozhodnutím doměřil žalobci DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2017 ve výši 363 417 Kč. Žalobci zároveň vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 72 683 Kč.

2. Podle finančních orgánů žalobce neunesl své důkazní břemeno u přijatých zdanitelných plnění (naftové motory, pneumatiky, stavěč kuželek, skleněná bílá mozaika, ukládka výkopové zeminy) od společnosti HYDROKLIMA s.r.o. („HYDROKLIMA“), a neprokázal tak splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně stanovených v § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („zákon o DPH“). Žalobce dále neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s § 21 zákona o DPH dle vydané faktury č. 029/2017 a vzhledem ke skutečnosti, že vystavil daňový doklad pro odběratele, byl dle § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH povinen přiznat daň na něm uvedenou.

II. Shrnutí argumentace žalobce a žalovaného

3. Žalobce ve své žalobě předně namítl, že finanční orgány postupovaly v rozporu s § 8 odst. 1 a § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu („daňový řád“). Nedbaly totiž na co možná nejúplnější zjištění skutkového stavu věci jako podkladu pro správné zjištění a stanovení daně a při rozhodování nepřihlížely ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Ve svých rozhodnutích také dostatečně nevymezily skutečnosti, které považují (eventuálně nepovažují) za prokazané. Podle žalobce nestačí, aby správce daně bez dalšího konstatoval, že daňový subjekt neodstranil pochybnosti, které správci daně vznikly. Nepřípustné je také účelové převrácení důkazního břemene na daňový subjekt v situaci, kdy daňový subjekt řádně prokáže skutečnosti, které je povinen uvádět v daňových tvrzeních či jiných podáních.
4. Co se týče přijatých zdanitelných plnění od společnosti HYDROKLIMA, žalobce namítl, že faktické uskutečnění těchto plnění prokázal svými vyjádřeními, svědeckými výpověďmi, listinnými důkazy a fotodokumentací. Finanční orgány vyhodnotily uvedené důkazy tak, že se předmětná plnění neuskutečnila. Podle názoru žalobce tak ale učinily především z důvodu nekontaktnosti společnosti HYDROKLIMA a proto, že daná společnost si neplní své daňové povinnosti a uváděla neexistující číslo bankovního účtu na fakturách. Žalobci jsou tedy v podstatě kladeny k tíži skutečnosti, které nejsou ve sféře jeho vlivu (byť to finanční orgány popírají). Žalobce neměl možnost ověřit si, zda společnost HYDROKLIMA řádně plní své daňové povinnosti. Údaj o tom, že je nespolehlivým plátcem, byl zveřejněn až ke dni 18. 5. 2019. Žalobce neměl ani žádný jiný důvod k pochybnostem, neboť mu veškerá objednaná plnění byla uvedenou společností řádně dodána a požadavek hotovostní úhrady není v praxi nijak ojedinělý. Finanční orgány kromě toho na podporu svých tvrzených pochybností uváděly zavádějící skutečnosti týkající se posuzování pravosti podpisu A T K. Podle žalobce jde o další skutečnost svědčící o „zneužití správního uvážení“ ze strany finančních orgánů, které na něj bezdůvodně přenášely důkazní břemeno, aby „nemusely nic skutečně prokazovat“ a mohly „jen na základě nepodložených pochybností“ odmítnout veškeré důkazní prostředky předložené žalobcem.
5. Také v případě zdanitelného plnění dle dokladu č. 029/2017 je žalobce přesvědčen, že prokázal, že se předmětné plnění uskutečnilo. Žalobce toto plnění řádně uvedl v daňovém přiznání a daň z něj přiznal a odvedl. Žalobce neporušil žádnou svou povinnost vztahující se k uvedenému daňovému dokladu a nebyla narušena ani daňová neutralita. I v tomto případě finanční orgány podle žalobce „zneužily správního uvážení“ a bez přezkoumatelného odůvodnění na něj přenesly důkazní břemeno. Žalobce tak „byl nucen dokazovat něco, co se nestalo“.

6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že v rámci posouzení věci byly zohledněny veškeré skutečnosti, které vyšly najevo. Žalobce ani nespécifikoval, která skutečnost měla být v daňovém řízení opomenuta. Finanční orgány také přezkoumatelným způsobem uvedly, jaké skutečnosti relevantní pro daňové řízení z jednotlivých důkazních prostředků vyplývají. Vzhledem k obecnosti příslušné žalobní námitky žalovaný v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí. K rozložení důkazního břemene žalovaný konstatoval, že v posuzované věci leželo těžiště dokazování s ohledem na průběh daňového řízení na žalobci. Bylo na žalobci, aby v kontextu pochybností správce daně prokázal správnost vlastních daňových tvrzení. V řízení proto není mnoho závěrů finančních orgánů, u nichž by bylo možné označit důkazy, které takové závěry prokazují. Správce daně prokazoval pouze skutečnosti zakládající pochybnosti o správnosti daňových tvrzení žalobce. Ve vztahu k těmto skutečnostem přitom správce daně přezkoumatelným způsobem uvedl, z jakých důkazních prostředků plynou. Žalovaný tudíž považuje za liché tvrzení žalobce o povinnosti správce daně zjistit skutkový stav co možná nejúplněji a o porušení poukazovaných zásad správy daní.
7. Ve vztahu k plněním od společnosti HYDROKLIMA žalobce unesl své primární důkazní břemeno tím, že předložil jednotlivé doklady. Správci daně však vznikly pochybnosti ohledně toho, zda se deklarovaná plnění fakticky uskutečnila. Tyto pochybnosti vyplynuly jednak ze zjištění o tvrzeném dodavateli předmětných plnění (absence zázemí, kde by mohl být uskladněn předmět plnění, tvrzený dodavatel nevlastní motorová vozidla, nemá zaměstnance a se správcem daně nespolečně pracuje), jednak z důkazních prostředků předložených žalobcem a z jeho výpovědí. Skutečnosti mající původ mimo sféru vlivu žalobce tedy založily pochybnosti správce daně pouze zčásti. Nicméně i kdyby tomu tak nebylo, podle žalovaného může závěr, že daňový subjekt plnění fakticky vůbec nepřijal, v krajním případě vyplývat i ze skutečností nezávislých na daňovém subjektu. Pro hodnocení nyní posuzované věci je pak podstatné, že následně bylo na žalobci, aby faktické přijetí zdanitelných plnění prokázal. K tomu byl v rámci daňového řízení vyzván a byl mu k tomu dán prostor. Žalobce ale neprokázal, že deklarovaná plnění vůbec přijal.
8. Žalovaný dále konstatoval, že nekontaktnost dodavatele byla v daňovém řízení zohledněna při formulaci pochybností správce daně. V rámci následného dokazování nemohla tato skutečnost z povahy věci žalobci jakkoliv ulehčit nesení důkazního břemene, nebyla mu ale ani kladena k tíži. Pokud jde o otázku pravosti podpisu A. T. K., žalovaný v napadeném rozhodnutí tuto skutečnost nezohlednil. Nemůže mít tedy vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Ani zveřejnění informace o tom, že tvrzený dodavatel žalobce je nespolehlivým plátcem, nebylo v napadeném rozhodnutí nijak zohledněno. Pro úplnost žalovaný dodal, že v nyní posuzované věci nelze aplikovat rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208 („*Kemwater ProChemie*“). V nynější věci žalobce nerozptýlil pochybnosti o tom, zda předmětná zdanitelná plnění vůbec přijal. Právní názor vyslovený ve věci *Kemwater ProChemie* lze aplikovat výlučně v případě, že není pochyb o přijetí zdanitelného plnění a spornou zůstává pouze otázka konkrétního dodavatele.
9. K otázce faktického uskutečnění transakce dle daňového dokladu č. 029/2017 žalovaný zdůraznil, že její posouzení nemá vliv na výši daňové povinnosti žalobce. Na základě výsledku daňové kontroly byl ohledně tohoto tvrzeného plnění pouze změněn právní důvod stanovení daně. Zatímco žalobce tvrdil, že uskutečnil zdanitelné plnění, správce

daně dospěl k závěru, že zdanitelné plnění nebylo žalobcem uskutečněno. Žalobce nicméně vystavil doklad, na kterém uvedl daň, proto byl i tak povinen přiznat daň podle § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH (přičemž daňová povinnost související s tvrzenou transakcí zůstala shodná).

10. Z hlediska daňové neutrality je pro žalobce uvedená změna právního důvodu daňové povinnosti zcela bezvýznamná (jelikož ke změně daňové povinnosti žalobce nevede). Pokud jde o daňovou neutralitu v systému daně z přidané hodnoty jako takovém, žalovaný odkázal na judikaturu citovanou v napadeném rozhodnutí, podle níž dotčené zákonné ustanovení slouží právě k zajištění neutrality daně. Současně aplikace uvedeného ustanovení není podmíněna předchozím narušením neutrality daně, jak naznačuje žalobce.
11. Žalovaný zároveň poukázal na skutečnost, že dotčené transakci na výstupu odpovídala na vstupu transakce se společností HYDROKLIMA, jejíž faktické uskutečnění nebylo žalobcem prokázáno. Oba dotčené závěry spolu tudíž relativně úzce souvisí (za daných okolností by k uskutečnění transakce na výstupu mohlo fakticky dojít jedině v případě, že by daná služba byla žalobcem obstarána jinak než formou přijetí zdanitelného plnění na vstupu). Souvislost je pak dána i s daňovou kontrolou u společnosti Martin Kroupa – autodoprava spol. s r. o. („Martin Kroupa – autodoprava“), ve které byl správcem daně získán doklad ke shodné transakci, ovšem s odlišným předmětem plnění.
12. Správci daně pak i v případě tohoto plnění vznikly pochybnosti ohledně toho, zda bylo žalobcem fakticky poskytnuto. Žalobce zejména neznal žádné podrobnosti ohledně předmětného plnění, správce daně dále zjistil nesrovnalosti v úhradě plnění a rozpory v předložených dokladech, navíc současně zpochybnil i transakce odpovídající shodnému plnění na vstupu. Žalobce tyto pochybnosti v daňovém řízení nijak nerozptýlil.
13. Žalobce podal k vyjádření žalovaného repliku, v níž především zopakoval argumentaci uplatněnou již v žalobě. K závěru finančních orgánů o neuskutečnění plnění od společnosti HYDROKLIMA žalobce dodal, že dodavatel nemusí nezbytně disponovat vlastními prostory či vozidly, aby mohl poskytovat určité plnění třetím osobám. V praxi není neobvyklé, že dodavatel má prostory i vozidla pronajaté, a tak nelze existenci materiálního zázemí dodavatele ověřit pouze z veřejných rejstříků, seznamů či jiných registrů. Tuto skutečnost však finanční orgány nevzaly vůbec v potaz a bez dalšího odmítly žalobcem předložené důkazy, které prokazovaly faktické uskutečnění plnění od společnosti HYDROKLIMA (mimo jiné i fotografie dodaných plnění a výpovědi svědků). Ve vztahu k plnění dle daňového dokladu č. 029/2017 pak žalovaný dle žalobce zcela pomíjí skutečnost, že v tomto případě byla daň státu odvedena jak žalobcem jakožto dodavatelem, tak společností Martin Kroupa – autodoprava. V daném případě tedy došlo k narušení daňové neutrality.
14. Žalovaný poté v reakci na repliku žalobce konstatoval, že v případě plnění dle daňového dokladu č. 029/2017 není povinnost uhradit daň uvedenou na vystaveném dokladu odvislá ani od faktického uskutečnění zdanitelného plnění, ani od toho, zda „odběratel“ uplatnil nárok na odpovídající odpočet. Povinnost odvést daň má tudíž vystavitel dokladu i v případě, kdy na dokladu uvedený odběratel odpočet daně buď vůbec neuplatnil, nebo jej nárokoval, ovšem neúspěšně. Povinnost odvést daň uvedenou na dokladu ve smyslu dotčeného zákonného ustanovení představuje jinými skutečnostmi nepodmíněnou povinnost vyplývající přímo ze zákona, která je v souladu s unijním

právem. Žalovaný v této souvislosti odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se dané problematiky.

III. Ústní jednání

15. K jednání konanému dne 19. 10. 2022 se žalobce bez omluvy nedostavil, ač byl řádně předvolán, soud tedy projednal věc v jeho nepřítomnosti. Pověřený pracovník žalovaného pouze odkázal na obsah napadeného rozhodnutí a vyjádření k žalobě.

IV. Posouzení věci krajským soudem

16. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního.
17. Předmětem sporu v posuzované věci je předně otázka, zda má žalobce nárok na odpočet daně z plnění od společnosti HYDROKLIMA, tedy zda u těchto plnění žalobce prokázal splnění podmínek stanovených v § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalobce dále rozporuje závěry týkající se dokladu č. 029/2017, u nějž finanční orgány shledaly, že tento byl vydán v rozporu s § 21 odst. 3 zákona o DPH, a tak aplikovaly § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH.
18. Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Plátce prokazuje nárok na odpočet především daňovým dokladem, který musí splňovat všechny náležitosti stanovené zákonem o DPH. Zároveň platí, že daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykázaní zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tedy nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107, a ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84).
19. Pouze na okraj krajský soud dodává, že podle dosavadní (převažující) judikatury správních soudů bylo povinností daňového subjektu, který si uplatňuje nárok na odpočet daně, prokázat také přijetí zdanitelné plnění od deklarovaného dodavatele. Soudní dvůr ale v rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie* konstatoval, že dodavatel nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností případu s jistotou vyplývá, že nutně měl postavení osoby povinné k dani (plátce DPH). Nicméně tento rozsudek a v něm vyslovené závěry (stejně jako závěry vyslovené v navazujícím rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208) nemají na nyní posuzovanou věc dopad. V nynější věci měly finanční orgány pochybnosti o tom, zda žalobce předmětná zdanitelná plnění vůbec přijal.
20. Podle § 21 odst. 3 zákona o DPH se při poskytnutí služby zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu, a to tím dnem, který nastane dříve. Podle § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH (ve znění účinném do 31.

3. 2019) je daň povinná přiznat též osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň. Cílem tohoto pravidla je zachování neutrality DPH a vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů, neboť příjemce dokladu (faktury), na kterém je DPH uvedena, má právo na odpočet DPH, je-li plátcem této daně. Pro účely § 108 odst. 4 písm. j) zákona o DPH proto není rozhodné, zda skutečně došlo k uskutečnění deklarovaného plnění.

21. Dále je třeba uvést, že k problematice rozložení důkazního břemena mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení existuje bohatá soudní judikatura. Její závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v nyní účinném zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád („daňový řád“). Plyne z ní, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje 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 nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).
22. Žalobce předně namítl, že finanční orgány nezjistily řádně skutkový stav a při svém rozhodování nepřihlížely ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Ve svých rozhodnutích také dostatečně nevymezily skutečnosti, které považují (eventuálně nepovažují) za prokazané. Dále účelově převracely důkazní břemeno na žalobce v situaci, kdy řádně prokázal skutečnosti, které je povinen uvádět v daňových tvrzeních či jiných podáních.
23. Krajský soud k těmto námitkám uvádí, že jsou velmi obecné a není z nich vůbec zřejmé, v čem konkrétně žalobce spatřuje pochybení správce daně a žalovaného. Tj. které skutečnosti dle názoru žalobce finanční orgány opomenuly, z jakých důvodů se žalobce domnívá, že došlo k účelovému převrácení důkazního břemene atd. Tomu bude odpovídat i způsob vypořádání předmětných námitek ze strany soudu. Není totiž úkolem soudu domýšlet za žalobce jeho argumentaci, řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou.
24. Soud proto pouze obdobně obecně uvádí, že finanční orgány dle jeho názoru řádně zjistily skutkový stav a při svém rozhodování neopomenuly žádnou skutečnost, která v řízení vyšla najevo. Jak ve zprávě o daňové kontrole, tak v napadeném rozhodnutí jsou podrobně shrnuty závěry správce daně a žalovaného. Finanční orgány srozumitelně uvedly, na základě jakých skutečností jim vznikly pochybnosti o správnosti daňových tvrzení žalobce, a jak hodnotily důkazní prostředky předložené žalobcem v reakci na tyto pochybnosti. Soud zároveň neshledal, že by finanční orgány účelově přenášely důkazní břemeno na žalobce. Blíže se k rozložení důkazního břemene a k jeho

(ne)unesení žalobcem soud vyjádří níže – a to nejprve ve vztahu k plněním od společnosti HYDROKLIMA (část IV.1), následně k plnění dle dokladu č. 029/2017 (část IV.2).

IV.1 Plnění od společnosti HYDROKLIMA

25. Žalobce namítl, že dle finančních orgánů se zdanitelná plnění od společnosti HYDROKLIMA neuskutečnila, neboť daná společnost si neplní své daňové povinnosti a uváděla neexistující číslo bankovního účtu na fakturách. Žalobci jsou tedy v podstatě kladeny k tíži skutečnosti, které nejsou ve sféře jeho vlivu (v podrobnostech viz bod 4 tohoto rozsudku).
26. Krajský soud nepřisvědčil dané námitce. Správce daně v průběhu daňové kontroly vyzval žalobce, aby prokázal, že uplatnil nárok na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, s odkazem na celou řadu skutečností. Správci daně vznikly pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaných plnění nejen na základě zjištění týkajících se výlučně společnosti HYDROKLIMA (správce daně ve vztahu k této společnosti zjistil, že nemá zázemí, kde by mohl být uskladněn předmět plnění deklarovaný na předložených daňových dokladech, nevlastní motorová vozidla, nemá zaměstnance a se správcem daně nespolupracuje).
27. Další pochybnosti správce daně se týkaly žalobcem předložených důkazních prostředků a uplatněných vyjádření. Na předložených objednávkách nebylo uvedeno místo, kam má být předmět plnění dodán, či způsob dopravy. U objednávek vztahujících se k ukládce výkopové zeminy a k prodeji motoru pro Iveco Daily správce daně zjistil, že žalobce prováděl objednávku u osoby, která nebyla oprávněna jednat za společnost HYDROKLIMA, případně ještě nebyla zapsána v obchodním rejstříku. Ačkoliv na předložených daňových dokladech byl uveden způsob úhrady bankovním převodem, žalobce předkládal výdajové pokladní doklady. Správce daně také zjistil, že bankovní číslo uváděné na daňových dokladech bylo ke dni 22. 9. 2017 zrušeno. Správce daně měl pochybnosti i o tvrzeních žalobce týkajících se předávání hotovosti – žalobce totiž neměl a nemá kontaktní údaj na A. T. K., jednatele společnosti HYDROKLIMA, k předávání finančních prostředků pak mělo docházet na parkovištích obchodních center.
28. Správce daně poukázal také na skutečnost, že protokol o potvrzení o uložení odpadu předložený při zahájení daňové kontroly neobsahoval žádnou informaci o uložení zeminy, žalobce přitom nebyl schopen sdělit přesné místo, kde měla být předmětná zemina o objemu 7 450 tun uložena. Dle sdělení žalobce měly ke kontrole sloužit vážní lístky, ty však žalobce správci daně nepředložil. Žalobce rovněž sdělil, že veškerá zemina se vztahovala k činnosti společnosti Martin Kroupa – autodoprava (a v souvislosti s tím vystavil daňový doklad č. 029/2017). Tato spolupráce měla probíhat zcela v režii uvedené společnosti, jejímž jediným jednatelem a společníkem je syn statutárního orgánu žalobce.
29. Správce daně také poukázal na rozpory ve vyjádřeních žalobce. Ten nejdříve v obecné rovině sdělil, že předmět plnění přebíral osobně, dopravu zajišťovala společnost HYDROKLIMA a předmět plnění byl přebírán od řidiče. Následně ale ve vztahu k jednotlivým plněním uváděl, že u předání zboží nebyl osobně, nevěděl, kdo zboží přebíral, dodací listy měl podepisovat dodatečně. Také nebyl schopen uvést konkrétní skutečnosti k předmětu plnění (o jakou se jednalo značku pneumatik, o jakou zeminu šlo, místo nakládky a vykládky). Pouze předložil fotodokumentaci motoru na Iveco a osvědčení o registraci motorového vozidla Iveco Daily, z těchto však nešlo určit, že se

jedná o předmět uvedený na daňovém dokladu, o jaký konkrétní, ani zda u tohoto vozidla fakticky došlo k výměně motoru.

30. Z uvedeného shrnutí je zřejmé, že datum zveřejnění údaje o tom, že společnost HYDROKLIMA je nespolehlivým plátcem, není pro posouzení dané věci podstatné. Stejně tak nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že neměl ani žádný jiný důvod k pochybnostem, neboť mu veškerá objednaná plnění byla uvedenou společností řádně dodána a požadavek hotovostní úhrady není v praxi nijak ojedinělý. Pochybnosti identifikované správcem daně zpochybňují právě řádnost dodání objednaných plnění. Pokud jde o posuzování pravosti podpisu A. T. K., žalovaný v napadeném rozhodnutí již z této skutečnosti nijak nevycházel, také soud proto považuje za nadbytečné se k ní vyjadřovat.
31. Krajský soud zároveň souhlasí s žalovaným, že správce daně poukazem na výše uvedené pochybnosti řádně přenesl důkazní břemeno na žalobce, v souladu s § 92 daňového řádu a výše citovanou judikaturou týkající se tohoto ustanovení. Nejednalo se o bezdůvodné přenesení důkazního břemene, jak tvrdí žalobce. Správce daně měl oprávněné pochybnosti o souladu stavu deklarovaného se stavem formálním. Bylo tedy na žalobci, aby v průběhu daňového řízení prokázal, že k uskutečnění zdanitelných plnění fakticky došlo tak, jak je deklarováno v předložených daňových dokladech.
32. Žalobce v reakci na výzvu správce daně, aby prokázal, že uplatnil nárok na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, předložil určité důkazní prostředky (např. pokladní knihu) a navrhl provedení svědeckých výpovědí osob, které měly prokázat uskutečnění plnění dle daňových dokladů. Žalobce poukazyval také na fotodokumentaci motoru Mercedes, stavěče kuželek a skleněné mozaiky pořízenou správcem daně.
33. Finanční orgány ovšem po zhodnocení žalobcem nově předložených a navržených důkazů dospěly k závěru, že žalobce neodstranil pochybnosti o souladu stavu deklarovaného se stavem formálním. Žalobce tedy nedostal své důkazní povinnosti dle § 92 odst. 3 daňového řádu a neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně.
34. K pokladní knize finanční orgány konstatovaly, že se jedná o formální důkazní prostředek, který sám o sobě nemůže prokázat, že se předmětná plnění uskutečnila deklarovaným způsobem. Navíc správce daně v pokladní knize identifikoval mezery v číselné řadě, a to jak u příjmových dokladů, tak i u výdajových dokladů. Jednalo se tak o další nesrovnalosti, které jen prohloubily pochybnosti finančních orgánů.
35. Ani výpovědi svědků navržených žalobcem finanční orgány neosvědčily jako důkaz, že došlo k přijetí deklarovaných plnění v souladu s předloženými daňovými doklady. Správce daně vyslechl řidiče, kteří se měli podílet na dopravě zeminy, osoby, které se měly podílet na výměně pneumatik a jejich přebírání od dodavatelů, osoby pracující na administrativní pozici a na pozici dispečera dopravy ve společnosti M. K. – autodoprava, stejně jako samotného Martina Kroupu. Finanční orgány shledaly tyto výpovědi nekonkrétní a rozporné s jinými zjištěními, v některých případech jako nevěrohodné.
36. Pokud jde o správcem daně pořízenou fotodokumentaci, podle finančního orgánů z ní nelze určit, zda se jedná o předmět uvedený na daňových dokladech. Z fotodokumentace také nelze určit, zda u vozidla Mercedes fakticky došlo k výměně motoru, zda fakticky

došlo k výměně stavěče kuželek, jak tvrdí žalobce, ani zda se v případě skleněné mozaiky jedná o fakturované plnění.

37. Správce daně i žalovaný se s uvedenými důkazy vypořádali podstatně podrobněji, soud nyní pouze stručně shrnuje jejich závěry. Žalobce totiž v žalobě nijak blíže nerozporuje hodnocení uvedených důkazů ze strany finančních orgánů, pouze obecně uvádí, že faktické uskutečnění plnění od společnosti HYDROKLIMA prokázal svými vyjádřeními, svědeckými výpověďmi, listinnými důkazy a fotodokumentací. Krajský soud proto připomíná, že není jeho úkolem domýšlet za žalobce jeho argumentaci. Zároveň soud konstatuje, že hodnocení důkazů provedené finančními orgány považuje za přesvědčivé a ztotožňuje se s ním. S ohledem na to, že žalobce proti tomuto hodnocení neuplatnil žádné konkrétní námitky, považuje soud za dostatečné odkázat v podrobnostech na body 42-58 napadeného rozhodnutí žalovaného.
38. Krajský soud uzavírá, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně u plnění od dodavatele HYDROKLIMA.

IV.2 Plnění dle dokladu č. 029/2017

39. Ve vztahu ke zdanitelnému plnění dle dokladu č. 029/2017 žalobce rovněž namítl, že prokázal, že se předmětné plnění uskutečnilo. Také v tomto případě je ale jeho žalobní argumentace velmi obecná, čemuž bude odpovídat i její vypořádání ze strany soudu.
40. Daňovým dokladem č. 029/2017 žalobce deklaroval uskutečnění plnění pro odběratele Martin Kroupa – autodoprava, jehož předmětem byl odvoz a uložení výkopového materiálu za období 8-10/2017 v celkové výši 7 450 tun ze staveb Čakovice, Veleslavín, Palmovka, Kolbenova, Holešovice, Vypich. Uvedené transakci měla dle tvrzení žalobce předcházet transakce mezi společností HYDROKLIMA (v pozici dodavatele) a žalobcem (v pozici odběratele). K tomuto tvrzení žalobce předložil přijatý daňový doklad č. 175167, kde byla jako předmět plnění uvedena ukládka výkopové zeminy v celkovém množství 7 450 tun.
41. Podle správce daně žalobce nebyl schopen přesně sdělit, o jakou zeminu šlo, ani místo nakládky a vykládky. Žalobce uváděl, že veškerá komunikace týkající se tohoto předmětu plnění byla v kompetenci jeho syna M. K., jednatele společnosti Martin Kroupa – autodoprava. K přijatému daňovému dokladu č. 175167 žalobce předložil protokol o potvrzení o uložení odpadu ze dne 25. 10. 2017, objednávku ze dne 10. 7. 2017, pokladní doklady. Správce daně zjistil, že žalobce měl vystavit objednávku dne 10. 7. 2017, kde uvedl pana Kolára, který se však jednatelem společnosti HYDROKLIMA stal až dne 13. 7. 2017. Správce daně dále na návrh žalobce provedl řadu svědeckých výpovědí, po jejich vyhodnocení však dospěl k závěru, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně stanovených v § 72 a § 73 zákona o DPH. K obdobnému závěru následně dospěl i žalovaný, stejně jako krajský soud (viz výše část IV.1 rozsudku).
42. K vystavenému daňovému dokladu č. 029/2017 pro společnost Martin Kroupa – autodoprava správce daně zjistil, že úhrada na základě předložených pokladních dokladů měla proběhnout v hotovosti, přestože na předloženém daňovém dokladu byl uveden způsob úhrady bankovním převodem. Správce daně dále zjistil nesrovnalosti v uvedených datech uskutečnění zdanitelného plnění. V rámci daňového řízení vedeného u společnosti Martin Kroupa - autodoprava obdržel správce daně od této společnosti daňový doklad

č. 029/2017 s odlišným předmětem plnění. Správce daně proto dospěl k závěru, že žalobce neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění dle daňového dokladu č. 029/2017.

43. K odvolání proti rozhodnutí správce daně žalobce předložil nové důkazní prostředky týkající se tohoto plnění (přehledy 5 vozidel a průjezdy mýtnými úseky v období měsíce října 2017). Žalovaný nicméně shledal, že ani tyto důkazy neprokazují tvrzení žalobce. Podle žalovaného naopak vyvolaly jen další pochybnosti o deklarované obchodní transakci. Žalovaný k nově předloženým důkazům konstatoval, že z nich není patrné, na jakých konkrétních místech došlo k nakládce a vykládce, a že plnění uskutečňoval žalobce. Navíc jsou na předložených písemnostech pouze záznamy z měsíce října, přestože dle předložených objednávek měla být doprava objednána v období od 18. 8. 2017 do 31. 12. 2017. Na přehledech použitých vozidel jsou dále uvedena jména řidičů. Správce daně provedl vyhledávací činnost, za účelem ověření těchto osob a použitých vozidel. Zjistil přitom, že řidiči, kteří jezdili v období října 2017 s předmětnými vozidly, nebyli zaměstnanci žalobce. Plnění z převážné části realizovali zaměstnanci odběratele a zčásti neznámé osoby. U posuzovaného plnění uvedeného na daňovém dokladu č. 029/2017 tedy měla být zemina přepravována automobily žalobce, které byly pronajaty společnosti jeho syna (Martin Kroupa – autodoprava), případně přepraveny automobilem společnosti jeho syna. Automobily řídili z převážné části zaměstnanci synovy společnosti. Dopravu a uložení výkopového materiálu tak měla provést společnost Martin Kroupa – autodoprava (tato společnost zajišťovala vozidla, zaměstnance), přitom tyto své služby nefakturuje společnost Martin Kroupa – autodoprava žalobci, ale žalobce společnosti Martin Kroupa – autodoprava. Deklarovaná transakce je tak dle žalovaného zcela nelogická.
44. Krajský soud se také v tomto případě ztotožňuje s hodnocením finančních orgánů. Správce daně i žalovaný podrobně zdůvodnili, proč žalobce neunesl své důkazní břemeno, tj. neprokázal, že se plnění uvedené na dokladu č. 029/2017 fakticky uskutečnilo. Žalobce proti jejich hodnocení, shrnutému v předchozích odstavcích, neuplatnil žádné konkrétní námitky. Soud proto považuje za dostatečné odkázat v podrobnostech na body 59-67 napadeného rozhodnutí žalovaného.
45. Žalobce pouze namítl, že toto plnění řádně uvedl v daňovém přiznání a daň z něj přiznal a odvedl. Nebyla tak narušena daňová neutralita. V replice k vyjádření žalovaného k žalobě pak žalobce dodal, že daň byla státu odvedena jak žalobcem jakožto dodavatelem, tak společností Martin Kroupa – autodoprava.
46. Soud nepřisvědčil ani této námitce. Jak správně upozorňuje žalovaný, posouzení transakce dle daňového dokladu č. 029/2017 nemělo žádný vliv na výši daňové povinnosti žalobce. Jelikož žalobce neprokázal, že se plnění uvedené na dokladu č. 029/2017 fakticky uskutečnilo, byl povinen v souladu s § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH přiznat daň na něm uvedenou. Tuto skutečnost správce daně správně promítl do svého rozhodnutí. Správce daně tedy snížil hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění na ř. 1 tak, že snížil základ daně a daň na výstupu (ve výši 281 654 Kč), současně hodnotu ve výši 281 654 ponechal na ř. 62 v souladu s § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH, kdy má daňový subjekt povinnost přiznat daň. V konečném důsledku hodnota na ř. 62 byla vykázána ve výši 0 Kč (- 281 654 + 281 654), tedy bez vlivu na výši doměřené daně.
47. Nelze hovořit ani o narušení daňové neutrality. Soud souhlasí s žalovaným, že v tomto případě není povinnost uhradit daň uvedenou na vystaveném dokladu odvislá ani od

faktického uskutečnění zdanitelného plnění, ani od toho, zda odběratel uplatnil nárok na odpovídající odpočet. Povinnost odvést daň má tudíž vystavitel dokladu i v případě, kdy na dokladu uvedený odběratel odpočet daně buď vůbec neuplatnil, nebo jej nárokoval, ovšem neúspěšně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2021, č. j. 3 Afs 381/2019 – 30, a ze dne 13. 7. 2022, č. j. 7 Afs 222/2020 – 28).

V. Závěr a náklady řízení

48. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
49. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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). Připadne-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 26. října 2022

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu