



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Petra Sedláka, PhD. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: P. J., IČO X
bytem X
zastoupený advokátem Mgr. Bc. Ivo Nejezchlebem
sídlem Joštova 4, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2021, č. j. 34896/21/5300-22441-708656,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 30. 10. 2019, č. j. 2002968/19/3304-50521-712255, č. j. 2002987/19/3304-50521-712255 a č. j. 2002987/19/3304-50521-712255 (dále jen „platební výměry“), žalobci doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2017 ve výši 7 610 Kč, za 2. čtvrtletí roku 2017 ve výši 72 886 Kč a za 4. čtvrtletí roku 2017 ve výši 40 177 Kč. Zároveň mu stanovil povinnost uhradit penále ve výši 1 522 Kč, 14 577 Kč a 8 035 Kč. Žalovaný následně zamítl odvolání žalobce podané proti platebním výměrům a platební výměry potvrdil rozhodnutím ze dne 13. 9. 2021, č. j. 34896/21/5300-22441-708656 (dále jen „napadené rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
2. Předmětem sporu je otázka, zda žalobce prokázal, že skutečně přijal zdanitelné plnění od dodavatele Retemed s. r. o. (dále jen „Retemed“).

II. Stanoviska účastníků řízení

3. Žalobce se domáhá zrušení správních rozhodnutí obou stupňů a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá porušení § 8 odst. 3 a § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Tvrdí, že předložil úplné daňové doklady a unesl své primární důkazní břemeno. Při místním šetření předvedl a označil kontejnery, které byly žalobci dodány a opraveny od dodavatele Retemed, a příklady traktoru LKT a kyvného rámu – na obdobných strojích probíhala oprava dodavatelem Retemed. Zdanitelné plnění je zaevidováno v inventurním soupisu drobného majetku. Zjištění správce daně jsou formalistická a nesprávná. Z výpovědi M. D. vyplynulo, že Retemed provedla svými pracovníky předmětné práce a dodala kontejnery a materiál. Hodnocení svědecké výpovědi žalovaným je svévolné a nezákonné. To stejné platí pro hodnocení výpovědi Ing. J. R., která přímo prokazuje uskutečnění zdanitelného plnění od Retemed. Správce daně neprokázal, že o souladu daňových dokladů se skutečností existují vážné a důvodné pochyby.
4. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a opakuje v něm uvedené stěžejní úvahy. Žalobce neodstranil pochybnosti správce daně o tom, že plnění proběhla tak, jak deklaroval, a neprokázal nárok na odpočet DPH. Výzva k prokázání skutečností obsahuje konkrétní informace o pochybnostech správce daně. K porušení § 92 odst. 5 daňového řádu tedy nemohlo dojít. Žalovaný proto navrhuje, aby soud žalobu zamítl.
5. Žalobce následně v reakci na sdělení soudu uvedl, že na věc má vliv nová judikatura (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-154/20, Kemwater ProChemie, a rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208), jelikož osoba skutečného dodavatele byla v průběhu daňového řízení žalovaným identifikována a jedná se o společnost Retemed. Za tohoto stavu důkazní břemeno nese správce daně, a nikoliv žalobce.
6. Žalovaný naopak uvedl, že žalobce neprokázal, že by plnění dodal jím deklarovaný dodavatel, a ani na výzvu soudu existenci jiného dodavatele netvrdí. Ani s ohledem na hodnotu plnění nelze dovozovat, že by skutečný dodavatel byl plátcem DPH. Šlo o dělitelné plnění, které mohlo být dodáno více dodavateli.

III. Posouzení věci krajským soudem

7. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb.,

soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“) a řízení předcházející jeho vydání. Soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování soud vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.

8. Krajský soud předesílá, že předmětem soudního přezkumu je rozhodnutí žalovaného, nikoliv rozhodnutí správce daně. Žalobní body, v nichž žalobce uvádí, že závěry správce daně (tedy nikoliv žalovaného) jsou formalistické a nesprávné, proto z povahy věci nemohou vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. Toto rozhodnutí stojí na konkrétních úvahách žalovaného (nikoliv správce daně), kterými žalovaný řádně a zcela konkrétně reagoval na jednotlivé odvolací námítky. Žalovaný jasně zdůvodnil, proč považuje odvolací argumentaci žalobce za lichou. Soud nemůže jeho úvahy shledat vadnými na základě (nutno poznamenat obecně) námítky, že ve svých úvahách pochybil správce daně. Případná chybná úvaha správce daně nemůže automaticky znamenat nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného.
9. Zároveň soud zdůrazňuje, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“* (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Tato teze přitom platí pro velkou část žaloby, která se převážně nese v obecné rovině. Žalobce vyjadřuje spíše prostý nesouhlas s hodnocením zjištěného skutkového stavu (převážně správcem daně), aniž by poukazoval na konkrétní chybné úvahy žalovaného. Žalovaný své závěry přitom odůvodnil velmi podrobně a při svém hodnocení uvedl konkrétní dílčí skutková zjištění, která podle něj vyplývají z konkrétních důkazů. Úvahy žalovaného přitom žalobce nijak konkrétně nezpochybňuje. Zpochybňuje sice hodnocení výpovědi svědků D. a R. žalovaným, nicméně i v tomto případě ve velmi obecné rovině – konstatováním, že tyto výpovědi potvrzují, že Remeted skutečně dodala zdanitelná plnění.
10. S ohledem na obecnost námitek uplatněných vůči hodnocení skutkového stavu považuje soud za srozumitelnější provést komplexní hodnocení věci taktéž spíše v obecné rovině s odkazy na jednotlivé úvahy žalovaného a správce daně, jelikož žalobce tyto dílčí úvahy nijak konkrétně nerozporuje. V rámci tohoto komplexního hodnocení se pak soud konkrétněji vyjádří pouze k těm skutečnostem, které jsou předmětem konkrétnějších žalobních námitek.
11. Pro účely posouzení důvodnosti žalobních námitek považuje soud za potřebné nejprve obecně shrnout pravidla určující rozsah důkazního břemene daňového subjektu v daňovém řízení obecně a dále při uplatňování nároku na odpočet DPH.
12. Zákonná úprava rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je obsažena v § 92 daňového řádu, podle něhož *„[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“* (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“* (odstavec 3). *„[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový*

subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].

13. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání jej správce daně vyzval. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě kterých hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Správce daně nicméně není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nálezn Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).
14. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zde vyjmenovaných plnění. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad. Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění nějakého zdanitelného plnění a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i to, co přesně bylo předmětem plnění, v jakém rozsahu plnění obdržel a kdo mu ono plnění poskytl.
15. Požadavek na prokázání dodavatele plnění je opodstatněný tím, že pouze v případě poskytnutí plnění od plátce DPH vzniká daňovému subjektu nárok na odpočet daně. Oprávněnost tohoto požadavku potvrdil ve své recentní judikatuře i Soudní dvůr Evropské unie, konkrétně ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* (ECLI:EU:C:2021:989). Připustil sice, že skutečnost, že „poskytovatel“ je plátcem DPH lze v konkrétním případě dovozovat

i nepřímým, nicméně tímto směrem žalobce v nyní projednávané věci nijak neargumentoval, netvrdil, že by skutečným dodavatelem byla jiná než deklarovaná osoba, a vůbec nezpochyboval interpretaci právní úpravy ze strany správce daně a žalovaného, ani obecně závěr o tom, že neprokázání skutečného dodavatele je důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH. Žalobce naopak i poté, co byl informován soudem o vydání rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie* a navazujícího rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, zopakoval, že předmětné plnění dodal deklarovaný dodavatel Retemed. Kromě toho je nutno zdůraznit, že v projednávané věci byla osoba dodavatele pouze jedním ze sporných aspektů plnění, které bylo nutné prokázat, aby mohl být nárok žalobce uznán. Dalším, a z pohledu žalovaného zjevně podstatnějším aspektem byla samotná existence plnění. Není-li prokázáno, že by ke spornému plnění skutečně došlo, vede takové zjištění samo o sobě, tj. bez ohledu na shora uvedenou judikaturu týkající se prokazování osoby dodavatele, k odepření nároku na odpočet DPH (k situacím, kdy nejsou prokázány vedle deklarovaného dodavatele také další aspekty transakce srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2022, č. j. 6 Afs 403/2020-63).

16. Prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, neprokáže-li daňový subjekt, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je deklarováno v účetních dokladech (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. zda daňový subjekt skutečně přijal zdanitelné plnění o konkrétním obsahu a v konkrétním rozsahu, které mu poskytnul jiný plátců daně.
17. V projednávané věci žalobce na podporu uplatněného nároku na odpočet DPH z plnění od dodavatele Retemed předložil správci daně daňové doklady a příjmové pokladní doklady odpovídající částkám uvedeným na daňových dokladech. V těchto dokladech byl předmět plnění vymezen následovně: „Výroba a oprava kontejneru“, „Vyvaření, vyvaření řas, kompletní oprava kyvného rámu“, „Výroba kontejneru – materiál byl dodán“, „Generální oprava navyjáků LKT – 80“, „Výroba kontejneru – materiál byl dodán“, „pásky na kmenovou pilu setelitované“ a „rozmítací kotouče tvrdokou“. V rámci místního šetření konaného dne 3. 5. 2019 žalobce předvedl správci daně kontejnery, které označil jako kontejnery vyrobené a opravené společností Retemed. Tyto kontejnery nebyly označeny výrobním štítkem či jiným identifikačním znakem. Zároveň žalobce předvedl příklad LKT traktoru a kyvného rámu s tím, že na obdobných strojích a komponentech měla společnost Retemed provést opravy uvedené na předmětných daňových dokladech.
18. Správce daně následně vydal dne 30. 5. 2019 výzvu k prokázání skutečností, v níž podle názoru krajského soudu zcela jednoznačně vyjádřil své pochybnosti o tom, že žalobce skutečně přijal od společnosti Retemed deklarovaná plnění. Označil také konkrétní skutková zjištění, na základě kterých tyto pochybnosti nabyly. Mimo jiné správce daně uvedl, že společnost Retemed nezveřejňuje účetní závěrky, není dostupná na adrese uvedené v obchodním rejstříku a v průběhu daňového řízení neprokázala uskutečnění předmětných sporných plnění a s výjimkou pronájmu v rozhodném období neuplatnila žádná další přijatá plnění, bez kterých by nebyla schopna dodat žalobci předmětná plnění. Správce daně poukázal také na to, že dle předložených (zaměstnanci nepodepsaných)

pracovních smluv měla mít Retemed dva zaměstnance na pozici administrativní pracovnice a autoelektrikář. Její personální kapacita tak nemohla stačit na provedení prací v deklarovaném rozsahu během krátkého času. Tato zjištění představují podle názoru soudu zcela konkrétní skutečnosti, které zpochybňují věrohodnost žalobcem předložených účetních dokladů. Jsou přitom řádně zachycena ve spise v rámci úředního záznamu ze dne 30. 5. 2019 a jeho příloh. Postup správce daně je tak plně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

19. Na základě této výzvy proto došlo v souladu s výše uvedenou judikaturou k přechodu důkazního břemene opět na žalobce. Žalobce přitom své důkazní břemeno neunesl, neboť nad rámec dříve předložených dokladů nenavrhl či nedoložil žádný důkaz, který by jeho skutkovou verzi dostatečně konkrétně potvrdil. To, že by byla deklarovaná zdanitelná plnění opravdu uskutečněna a že by byla uskutečněna právě společností Retemed, totiž neplyne ani z provedeného místního šetření, ani z výpovědi svědků D. a R. Ty totiž pochybnosti správce daně příliš nerozptýlily, nýbrž naopak spíše prohloubily.
20. Pokud jde o provedené místní šetření, na základě něj nebylo možné určit ani stáří kontejnerů, ani to, že se jednalo právě o kontejnery vyráběné či opravované společností Retemed. Ve vztahu k opravám LKT traktoru a kyvného rámu nebyly správci daně v průběhu místního šetření představeny přímo tyto stroje a komponenty, nýbrž pouze jejich příklady. Kontejnery, LKT traktor ani kyvný rám přitom nebyly konkrétněji identifikovány ani na daňových dokladech.
21. Co se týče svědecké výpovědi svědka D. (prokuristy společnosti Retemed), správce daně správně identifikoval rozpory ve výpovědi s tvrzeními samotného žalobce. Svědek uvedl, že na výrobu kontejnerů byl použit materiál, který sehnal na internetu za třetinovou cenu, a že veškerý nákup materiálu zajišťoval on. Žalobce naproti tomu uvedl, že to on sám dodal společnosti Retemed veškerý potřebný materiál. Svědek uváděl, že opravu prováděla Retemed přímo v areálu žalobce. Žalobce naproti tomu tvrdil, že opravy probíhaly tak, že si pro opravovaná zařízení přijela Retemed kontejnerovým autem, odvezla je, opravila a přivezla. Svědek dále uvedl, že výroba kontejnerů probíhala v areálu Retemed v Koryčanech, kde si kontejnery vyzvedl žalobce. Žalobce naproti tomu uvedl, že hotové kontejnery mu byly dovezeny. Všechny tyto rozpory vedou k tomu, že je výpověď svědka k uvedeným plněním zcela nevěrohodná a neprůkazná. Pokud pak jde o pásy na kmenovou pilu, stelitované a rozmítací kotouče, v tomto případě svědek nebyl schopen sdělit kontaktní údaje na osobu, která mu je prodala, s tím, že je ani nemůže zjistit (šlo o náhodného prodávajícího, kterého sehnal na internetu a který se představil jako Franta). Nákup těchto položek přitom ani neprocházel účetnictvím Retemed. Ani v případě těchto plnění proto nelze výpověď svědka považovat za průkaznou a věrohodnou.
22. Svědecká výpověď svědka R. taktéž nepotvrdila, že by žalobce obdržel přímo deklarované plnění a že by právě toto plnění obdržel od společnosti Retemed. Svědek byl pouze dle své výpovědi přítomen tomu, jak určitá osoba (žalobce mu posléze sdělil, že šlo o pana D.) nákladním vozem přivezla žalobci náhradní díly na lesní kolový traktor (mělo jít tedy o dodávku náhradních dílů, nikoliv opravu traktoru) a obdržela za ně finanční hotovost, jejíž výši svědek neznal. Svědek náhradní díly nekonkretizoval a k ostatním plněním, která měla poskytovat společnost Retemed žalobci, se nevyjádřil. Jeho výpověď proto nemohla posloužit jako důkaz realizace žádného ze sporných plnění.

23. Krajský soud se proto ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobce neodstranil pochybnosti správce daně, neprokázal přijetí deklarovaných plnění od Retemed, a neunesl tudíž své důkazní břemeno. Hodnocení provedené žalovaným (i správcem daně) plně odpovídá požadavku na volné hodnocení důkazů. Svědecké výpovědi žalovaný nehodnotil svévolně ani nezákonně, jak tvrdil žalobce. Krajský soud ani neshledal, že by žalovaný v rozporu s § 8 odst. 3 daňového řádu nevycházel ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné rozhodné skutečnosti. Naopak hodnocení i závěry žalovaného odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. Jelikož žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal splnění podmínek § 72 a 73 zákona o DPH, dospěl žalovaný ke správnému závěru, že žalobci musel být odepřen odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění z předmětných daňových dokladů.

IV. Shrnutí a náklady řízení

24. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
25. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Brno 31. ledna 2023

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu