



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **M Plast spol. s r.o.**, IČO 60724226
sídlem Malý val 1541/45, 767 01 Kroměříž
zastoupený daňovým poradcem Ing. Igorem Pantůčkem
sídlem Řípská 11d, 627 00 Brno

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

o žalobách proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2018, č. j. 29756/18/5300-21444-712153, a ze dne 6. 9. 2018, č. j. 39607/18/5300-21444-712153,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 25. 8. 2018 doručenou zdejšímu soudu dne 2. 9. 2018 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2018, č. j. 29756/18/5300-21444-712153, kterým žalovaný

I) podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty ze dne 30. 8. 2017:

- č. j. 1717866/17/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2012 ve výši 422 194 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 84 438 Kč;
- č. j. 1717912/17/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2012 ve výši 755 063 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 151 012 Kč;
- č. j. 1717948/17/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2012 ve výši 1 472 418 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 294 483 Kč;
- č. j. 1718071/17/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2012 ve výši 2 115 521 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 423 104 Kč;
- č. j. 1718086/17/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2012 ve výši 776 054 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 155 210 Kč;
- č. j. 1718098/17/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2012 ve výši 2 001 892 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 400 378 Kč;
- č. j. 1718120/17/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2012 ve výši 2 124 626 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 424 925 Kč;
- č. j. 1718280/17/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 1 286 132 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 257 226 Kč;
- č. j. 1718285/17/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2012 ve výši 2 011 746 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 402 349 Kč;
- č. j. 1718304/17/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2012 ve výši 1 503 490 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 300 698 Kč;
- č. j. 1718320/17/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2013 ve výši 213 007 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 42 601 Kč;
- č. j. 1718322/17/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2013 ve výši 550 659 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 110 131 Kč;
- č. j. 1718326/17/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2013 ve výši 504 891 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 100 978 Kč;

- č. j. 1718333/17/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2013 ve výši 1 081 429 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 216 285 Kč;
- č. j. 1718340/17/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013 ve výši 905 014 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 181 002 Kč;
- č. j. 1718346/17/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2013 ve výši 1 311 223 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 262 244 Kč;
- č. j. 1718354/17/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2013 ve výši 825 046 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 165 009 Kč;
- č. j. 1718365/17/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2013 ve výši 2 344 613 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 468 922 Kč;
- č. j. 1718396/17/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 ve výši 1 039 390 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 207 878 Kč.

II) podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a podle zákona o dani z přidané hodnoty změnil v textaci splatnosti doměřené daně a splatnosti penále z doměřené daně dodatečné platební výměry správce daně na daň z přidané hodnoty ze dne 30. 8. 2017:

- č. j. 1718166/17/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2012 ve výši 2 677 798 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 535 559 Kč;
 - č. j. 1718240/17/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2012 ve výši 3 088 365 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 617 673 Kč.
2. Žalobou ze dne 25. 10. 2018 doručenou zdejšímu soudu dne 6. 11. 2018 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2018, č. j. 39607/18/5300-21444-712153, kterým žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a podle zákona o dani z přidané hodnoty změnil dodatečné platební výměry správce daně na daň z přidané hodnoty ze dne 30. 8. 2017:
- č. j. 1718349/17/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2013 ve výši 2 849 497 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 569 899 Kč, když částku doměřené daně změnil na 969 819 Kč a částku penále změnil na 193 963 Kč;
 - č. j. 1718362/17/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2013 ve výši 1 344 949 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 268 989 Kč, když částku doměřené daně změnil na 764 207 Kč a částku penále změnil na 152 841 Kč;
 - č. j. 1718372/17/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2013 ve výši 1 594 351 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 318 870 Kč, když částku doměřené daně změnil na 1 487 981 a částku penále změnil na 297 596 Kč;
 - č. j. 1718393/17/3304-50522-704171, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2013 ve výši 1 398 642 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost

uhradit penále ve výši 279 728 Kč, když částku doměřené daně změnil na 632 771 Kč a částku penále změnil na 126 554 Kč.

3. Usnesením ze dne 20. 5. 2020, č. j. 31 Af 90/2018-86, krajský soud spojil řízení ve věci žalobního návrhu ze dne 25. 10. 2018 (vedené pod sp. zn. 31 Af 90/2018) ke společnému řízení s věcí vedenou pod sp. zn. 31 Af 74/2018 (žalobní návrh ze dne 25. 8. 2018), s tím, že bude nadále vedeno pod sp. zn. 31 Af 74/2018. Tento procesní postup ostatně žalobce navrhl v žalobním návrhu ze dne 25. 10. 2018 a žalovaný ve vyjádření k druhému z žalobních návrhů.

II. Obsah žaloby

4. V žalobním návrhu ze dne 25. 8. 2018 žalobce nesouhlasil se závěry správních orgánů, že neprokázal faktické dodání zdanitelných plnění od společnosti SONOTEK s.r.o., v důsledku čehož mu nebyl uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, ačkoliv nebyla zpochybněna samotná zdanitelná plnění. Žalobce brojil proti pochybnostem správce daně a žalovaného, které jsou založeny pouze na skutečnosti, že dodavatel žalobce je „jednočlennou“ společností, která nemůže poskytovat rozmanitá plnění pro své odběratele. Dodavatel žalobce přitom zdanitelná plnění nezajišťoval ve vlastní režii, ale prostřednictvím subdodavatelů. Nejde ani o rozmanitou strukturu zdanitelných plnění, nýbrž souvisí se stavebním průmyslem. Žalobce je sám také „jednočlennou“ společností, ale u žalobce nebyla uskutečněná zdanitelná plnění zpochybněna. Odlišnost podpisů na dokumentech vydaných dodavatelem oproti podpisům osob oprávněných jednat za dodavatele nemůže mít vliv na právo žalobce uplatnit odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele. Tím, kdo podepisoval dokumenty za dodavatele, se správní orgány v průběhu daňového řízení nikterak nezabývaly. Pokud měl žalovaný tuto pochybnost, měl ji vyslovit již v průběhu daňového řízení, aby ji mohl žalobce vyvrátit či vysvětlit. Dále žalobce nesouhlasil ani s hodnocením svědecké výpovědi, která je dle správních orgánů obecná a z níž vyplývá závěr, že si daný svědek na relevantní skutečnosti o šetřených obchodních případech nepamatuje. Svědek jasně formuloval odpovědi i na konkrétní otázky a nekonkrétní odpověď na způsob svého odměňování není relevantní pro posuzované obchodní případy. Kromě toho žalobce předložil také závěry daňové kontroly provedené u svého dodavatele, přičemž tato daňová kontrola byla ukončena bez jakéhokoli nálezů. Jejím výsledkem bylo zjištění, že prověřovaná zdanitelná plnění mezi dodavatelem a žalobcem proběhla a byla reálně uskutečněna. Tuto skutečnost však žalovaný zcela ignoroval. S ohledem na uvedená tvrzení proto žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné a nepřezkoumatelné. Žalovaný se nevypořádal se všemi námitkami, které žalobce uvedl ve svém odvolání, a při svém rozhodování nevzal v potaz všechny okolnosti vydání dodatečných platebních výměrů. Správce daně se pak nevypořádal se všemi předloženými důkazními prostředky, když se k nim nevyjádřil nebo je odmítl akceptovat jako důkaz bez řádného odůvodnění.
5. Dne 3. 9. 2018 žalobce doručil soudu doplnění žaloby ze dne 25. 8. 2018. Žalobní námitku týkající se podpisu dokumentů doplnil o skutkové okolnosti obchodních případů. Ve vztahu ke svědecké výpovědi poukázal na opakovaná vysvětlení tohoto svědka k předmětným obchodním případům, navíc tento svědek odpovídal v duchu mu kladených otázek (na obecné otázky obecně, zatímco na konkrétní otázky podrobně). Správní orgány nepřihlédly k časovému odstupu tří let mezi uskutečněním výpovědi a obchodní spoluprací a žalovaný měl zohlednit též předchozí vyjádření tohoto svědka během daňové kontroly. Ohledně námitky týkající se daňové kontroly dodavatele opětovně poukázal na konstatování, že dodavatel prokázal uskutečněná zdanitelná plnění pro žalobce a tato nebyla žádným způsobem zpochybněna; nebyla zpochybněna ani dodavatelem přijatá zdanitelná plnění, která použil pro uskutečnění svých zdanitelných plnění ve prospěch žalobce. V této souvislosti rozporoval judikaturu použitou žalovaným. Navíc poukázal na neprovedení žalobcem navrhovaných důkazů v podobě výsledků dalších svědků pro nadbytečnost, tyto by však byly schopny prokázat poskytnutí předmětného plnění dodavatelem žalobce. K hodnocení zprávy o daňové kontrole žalovaným žalobce uvedl, že buď žalovaný

neměl informace o provedených místních šetřeních a detailním prověřování plnění mezi žalobcem a dodavatelem, nebo se žalovaný dostatečně neseznámil se všemi skutečnostmi zjištěnými správcem daně. Odmítnutím zprávy o daňové kontrole dodavatele byla porušena zásada daňového řízení, když důkazy nebyly hodnoceny v jejich vzájemné souvislosti. Nesouhlasí ani se závěrem žalovaného stran posouzení zásady legitimního očekávání. V neposlední řadě žalobce v tomto doplnění žaloby upozornil na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, přičemž se související odvolací námitkou se žalovaný nijak nevypořádal, zejména s rozsudkem SDEU ze dne 10. 11. 2016, č. C-446/15 Signum Alfa Sped Kft.

6. Žaloba ze dne 25. 10. 2018 obsahovala shodné žalobní námitky jako žaloba ze dne 25. 8. 2018 a její doplnění ze dne 3. 9. 2018 (tomu ostatně odpovídá shodné tvrzení žalobce uvedené v návrhu ze dne 25. 10. 2018). Rozsáhleji se vyjádřil k otázce judikatury Soudního dvora Evropské unie, v rámci níž nesouhlasil s příslušnými závěry žalovaného. Mimoto žalobce poukázal na nekonzistentnost odůvodnění rozhodnutí, hodnocení prověřovaných obchodních případů žalovaným je rozporuplné a nelogické. Na jedné straně má za prokázané přijetí předmětných plnění, na druhé straně klade žalobci k tíži, že při dodání plnění dodavatel s žalobcem nedodržovali rámcovou smlouvu, nevystavovali si dílčí obchodní smlouvy, resp. písemné objednávky. Žalobce má za to, že prokázal splnění materiálních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný se k žalobnímu návrhu ze dne 25. 8. 2018 vyjádřil podáním ze dne 11. 12. 2018. Argumenty žalobce jsou ve větší části totožné s námitkami uplatněnými v odvolacím řízení, proto žalovaný plně odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí ze dne 29. 6. 2018. Meritum sporu spatřuje žalovaný v posouzení právní otázky, zda žalobce v rámci daňového řízení unesl důkazní břemeno k oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty. K pochybnostem správce daně žalovaný uvedl, že tyto pochybnosti o souladu údajů na předložených daňových dokladech se skutečností vznikly vzhledem k různorodosti a rozsahu poskytovaných plnění dodavatelem, neboť správci daně bylo známo z jiného daňového řízení, že dodavatel žalobce nedisponoval dostatečným personálním a materiálním zázemím pro uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění pro žalobce. Tvrzení o využití subdodavatelů nemůže samo o sobě vyvrátit pochybnosti správce daně. Bylo na žalobci, aby pochybnosti vyvrátil a prokázal faktické uskutečnění deklarovaných plnění. Podle žalovaného tak došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce. Pokud bylo poukázáno na skutečnost, že podpisy na dokumentech vydaných dodavatelem nejsou shodné s podpisy osob oprávněných jednat za dodavatele, jednalo se pouze o podpurné zjištění, ke kterému dospěl správce daně i žalovaný, a tato skutečnost posiluje závěr o nesplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Správce daně dle žalovaného nijak nepřekročil judikatorně vymezené hranice stran skutečností, jejichž prokázání může po daňových subjektech vyžadovat. Žalovaný souhlasí se žalobcem potud, že svědek M. S. si nemusí pamatovat skutečnosti, které nastaly před třemi roky, nicméně z výpovědi tohoto svědka vyplynulo, že si nepamatuje žádné sebemenší bližší informace o průběhu vzájemné obchodní spolupráce. Touto výpovědí byla prokázána spolupráce mezi žalobcem a dodavatelem, ale nikoliv konkrétní skutečnosti prokazující uskutečnění šetřených plnění právě společností SONOTEK. Dané svědecké výpovědi žalobce navrhoval za účelem prokázání dodání zboží odběratelům žalobce, avšak tato skutečnost nebyla správcem daně a žalovaným rozporována, proto byly tyto navržené výsledky posouzeny jako nadbytečné. Tyto navrhované důkazy nepostačovaly k prokázání faktického přijetí žalobcem deklarovaných plnění. Ve vztahu k výsledkům daňové kontroly dodavatele žalovaný uvedl, že v rámci daňového řízení žalobce bylo vedeno řádné důkazní řízení, v němž měl žalobce dostatek prostoru, aby prokázal oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Pokud žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění, o němž sám žalobce tvrdil, že se uskutečnilo a na němž se podílel a jehož byl

příjemcem, nemůže odkazovat na jiné daňové řízení a předjímat výsledek na základě tohoto daňového řízení u své daňové kontroly. Každé daňové řízení je jiné a individuální a nelze bezvýhradně přejímat výsledek jednoho daňového řízení do jiného daňového řízení.

8. K žalobnímu návrhu ze dne 25. 10. 2018 se žalovaný vyjádřil podáním ze dne 31. 1. 2019, které obsahuje shodnou argumentaci jako vyjádření žalovaného ze dne 11. 12. 2018. Závěrem svého vyjádření se žalovaný vyjádřil k námitce žalobce označené jako „nekonzistentnost odůvodnění rozhodnutí“, přičemž žalovaný setrval na názoru, že v rámci daňového řízení nebylo prokázáno uskutečnění předmětných plnění ze strany dodavatele SONOTEK. Žalobce si nezajistil dostatek důkazních prostředků k oprávněnosti nároku na odpočet. Postupem žalovaného a správce daně nemohlo dojít k porušení zásady neutrality daně z přidané hodnoty, neboť v případě plnění přijatých od dodavatele SONOTEK nedošlo k naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

IV. Posouzení věci krajským soudem

9. Žaloby byly podány v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s. osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a jde o žaloby přípustné ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.
10. Krajský soud v Brně přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jejich vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloby **nejsou důvodné**. O žalobách soud rozhodl, aniž by nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 s. ř. s.
11. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že se jí soud musí zabývat z úřední povinnosti nad rámec dalších uplatněných žalobních námitek. Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat.
12. Žalobce považuje napadená rozhodnutí za nepřezkoumatelná, jelikož se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími námitkami a všemi předloženými důkazními prostředky a nezohlednil všechny okolnosti vydání dodatečných platebních výměrů.
13. Krajský soud však považuje napadená rozhodnutí za plně přezkoumatelná. Z odůvodnění obou napadených rozhodnutí vyplývá, že se žalovaný vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobce, které se v zásadě shodovaly s nyní projednávanými žalobními námitkami. Nelze souhlasit ani s tím, že by se žalovaný nevypořádal se všemi navrhovanými důkazy, k nimž se v napadených rozhodnutích vyjádřil. Konkrétně lze poukázat na neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí odběratelů žalobce, které žalovaný odůvodnil jejich nadbytečností, neboť neměl pochyb o tom, že deklarované plnění bylo odběratelům žalobce dodáno. Správce daně a žalovaný veškeré důkazní prostředky hodnotili detailně, zabývali se jimi jednotlivě i ve vzájemné souvislosti a přihlídlí ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, aby tak splnili požadavky kladené na dokazování příslušnými právními předpisy.
14. V doplnění prvního žalobního návrhu a ve druhém žalobním návrhu žalobce uvedl, že se žalovaný nijak nevypořádal s judikaturou Soudního dvora Evropské unie, kterou žalobce v odvolání uplatnil (zejména s rozsudkem ze dne 10. 11. 2016, č. C-446/15 Signum Alfa Sped Kft). Jak je však patrné ze stran 25 až 27 rozhodnutí ze dne 29. 6. 2018 a stran 31 až 33 rozhodnutí ze dne 6. 9. 2018, žalovaný se v rámci svého posouzení touto námitkou zabýval, kdy ve své argumentaci zohlednil právě i tento rozsudek. Ostatně sám žalobce v doplnění žalobního návrhu ze dne 25. 8. 2018 uvedl, že se žalovaný zabýval námitkou žalobce směřující k judikatuře Soudního dvora Evropské unie v bodech 78 a 79 rozhodnutí ze dne 29. 6. 2018. Stejně tak uvedl

v žalobním návrhu ze dne 25. 10. 2018, že se žalovaný touto námitkou zabýval v bodech 105 a 106 rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2018. Krajský soud proto konstatuje, že se žalovaný touto odvolací námitkou zabýval a v rámci své argumentace se minimálně implicitně vypořádal s rozsudkem ve věci společnosti Signum Alfa Sped Kft.

15. Obecně lze konstatovat, že napadená rozhodnutí jsou postavena na řádně uvedených ustanoveních zákona. Žalovaný také jasně uvedl, z jakých dokumentů (a dalších důkazních prostředků) při svém rozhodnutí vycházel. Nelze tak dospět k závěru, že by rozhodnutí žalovaného neobsahovala zákonnou úpravu, o kterou se opírají, a neobsahovala vypořádání některé ze vznesených námitek, či by neobsahovala důkazy pro podporu skutečností, na kterých jsou postavena, a následkem tohoto nedostatku by tak bylo nutné napadená rozhodnutí žalovaného považovat z tohoto důvodu za nepřezkoumatelná. Odůvodnění napadených rozhodnutí není vnitřně rozporné, lze rozeznat, co je odůvodnění a co je výrok, výrok těchto rozhodnutí není v rozporu s odůvodněním; lze z něj zjistit, jak vlastně žalovaný ve věci rozhodl a lze také seznat, jakými úvahami se žalovaný řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu a také z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce. O přezkoumatelnosti napadených rozhodnutí svědčí i ta skutečnost, že žalobce s napadenými rozhodnutími bez jakýchkoliv problémů v žalobě argumentačně polemizuje, uvádí své právní názory odlišné od názorů žalovaného a celkově mu nečiní problém napadená rozhodnutí podrobit svému „přezkumu“ jako účastníku řízení.
16. Lze proto uzavřít, že soud žalobcem formulované námitce nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí nevyhověl.
17. Podstatou sporu je především otázka, zda žalobce a žalovaný unesli své důkazní břemeno, resp. zda žalobce prokázal splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty. Správní orgány měly za prokázané, že plnění, z něhož si žalobce uplatňoval nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, bylo žalobci skutečně poskytnuto (vyjma technického poradenství, u něhož neměly za prokázané ani jeho přijetí), avšak neměly za prokázané to, že by toto plnění žalobci poskytla společnost SONOTEK s.r.o.
18. 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). Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-19, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124).
19. Dle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Povinností daňového subjektu je dle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně naopak dle § 92 odst. 5 daňového řádu prokazuje oznámení vlastních písemností; skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce; skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem; skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti; skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.
20. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny

skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. 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 doklady předložené daňovým subjektem jsou v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady 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 předkládaných dokladů 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). Správce daně samozřejmě není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Odkázat lze také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71, či ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66.

21. 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.
22. Dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce daně oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění uvedených pod písm. a) až e) tohoto ustanovení. Dle písm. a) tohoto ustanovení se jedná o účel uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
23. Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí být splněny podmínky uvedené v § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Dle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce povinen předložit daňový doklad se zákonem stanovenými náležitostmi, aby mu mohl být přiznán nárok na odpočet daně.
24. Znamená to tedy, že daňový subjekt je povinen tvrdit, chce-li uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem daně z přidané hodnoty, přijal plnění zákonem charakterizované jako zdanitelné plnění a použil je pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Daňový subjekt proto musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem daně z přidané hodnoty, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.
25. Právní úprava daně z přidané hodnoty tedy rozlišuje jednak hmotněprávní a jednak formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet, přičemž pokud tyto byly naplněny, zásadně pak již odpočet nelze odmítnout. Odpočet daně z přidané hodnoty je totiž nedílnou součástí mechanismu této daně a jako takový nemůže být v zásadě omezen (k tomu blíže např. rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. července 1995, BP Supergaz, C 62/93, Recueil, s. I

1883, bod 18, a ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C 110/98 až C 147/98, Recueil, s. I 1577, bod 43).

26. Prokazování přijetí zdanitelného plnění je samozřejmě prvotně záležitostí dokladovou (formální), současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (splnění hmotněprávních podmínek). To znamená, že ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi a evidence jako taková nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění obchodního případu v něm deklarovaného, pokud není prokázáno, že k jeho uskutečnění fakticky došlo. Jestliže tedy není prokázáno, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. jako N 73/22 SbNU 131, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013-45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32).
27. Stejný přístup k naplnění této podmínky zastává též Soudní dvůr Evropské unie. Ten v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, které dělí na podmínky formální a podmínky (věcné) hmotněprávní. Princip, na kterém je daň z přidané hodnoty vystavěna, v podobě zásady daňové neutrality pak vyžaduje, aby byl odpočet daně z přidané hodnoty přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (blíže rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věci Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, bod 63; Uszodaépítő, C-392/09, bod 39; Nidera Handelscompagnie, C-385/09, body 42 a 43, jakož i Idexx Laboratories Italia, C-590/13, bod 38; EMS-Bulgaria Transport, bod 62; či Salomie a Oltean, C-183/14, body 58 a 59).
28. V bodě 28 rozsudku ze dne 15. 9. 2016, ve věci Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord, C-518/14, Soudní dvůr Evropské unie vymezil hmotněprávní podmínky jako podmínky uvedené v čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“), která nahradila tzv. šestou směrnici (Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně).
29. Článek 168 písm. a) směrnice stanoví: *„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné daní, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky: a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani“*.
30. Výklad tohoto ustanovení poskytl Soudní dvůr Evropské unie již vícekrát, vždy se stejným výsledkem. Soudní dvůr v rozsudku ve věci Senatex zdůraznil, že *„[p]roto, aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedené směrnice a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stebcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura)“*. Obdobně se Soudní dvůr EU vyslovil i v rozsudcích ve věci Centralan Property, C-63/04, bod 52; Tóth, C-324/11, bod 26; Bonik, C-285/11, bod 29; Barlis 06, bod 40; či usnesení ve věci Jagiello, C-33/13, bod 27).
31. Z ustálené judikatury Soudního dvora EU tedy vyplývá, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty náleží i to, že zboží musí být dodáno či služba poskytnuta osobou povinnou k dani.
32. Případná neúčast na daňovém podvodu je sekundární podmínkou nároku na odpočet daně. Pokud je plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu (věděla či vědět mohla, že plnění je zasaženo daňovým podvodem), nenáleží jí nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006, ve věci Axel Kittel, C-439/04, či ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech Optigen a ostatní, C-354/03). K posouzení

existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, bod 52 an.; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, bod 38; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17, bod 22; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32 či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35, bod 13).

33. Jestliže ovšem shledá správce daně, že nejsou naplněny již primární hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, je tato skutečnost postačující k odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a je tudíž bezpředmětné se zabývat otázkou případné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu (respektive tím, zda o své účasti na daňovém podvodu daňový subjekt věděl).
34. V projednávané věci bylo správcem daně vydáno několik výzev k prokázání skutečností. První výzva ze dne 30. 1. 2015 (podepsána dne 5. 3. 2015), č. j. 272808/15/3304-60562-701099, obsahovala pochybnosti stran žalobcem deklarovaného přijetí technického poradenství od společnosti SONOTEK s.r.o., přičemž však k tomuto plnění předložená Rámcová smlouva o všeobecných obchodních podmínkách kupních smluv na dodávku zboží ze dne 1. 9. 2011 mezi žalobcem a společností SONOTEK s.r.o. vůbec neřešila technické poradenství. Z této předložené smlouvy nijak nevyplývalo, že by SONOTEK s.r.o. měla náležet nějaká provize. Správci daně tak vznikly pochybnosti stran oprávněnosti uplatnění tohoto technického poradenství (zda bylo technické poradenství využito v rámci ekonomické činnosti žalobce), v důsledku čehož byl žalobce vyzván k prokázání dalších skutečností souvisejících s technickým poradenstvím. Kromě toho byl žalobce v této výzvě vyzván k předložení potvrzených dodacích listů k dodávkám zboží v roce 2012 a 2013, neboť tyto měly být dle rámcové smlouvy se společností SONOTEK s.r.o. vystavovány, avšak nebyly předloženy a správce daně je nemohl získat z vlastní úřední evidence.
35. Na základě výzvy k prokázání skutečností ze dne 31. 8. 2015 (podepsána dne 2. 10. 2015), č. j. 1555625/15/3304-60562-708410, měl žalobce prokázat faktické přijetí pronájmu movitého majetku a materiálu od společnosti SONOTEK s.r.o. v roce 2012, 2013 a lednu 2014 (ve výzvě byly konkrétně specifikovány jednotlivé faktury) a jeho použití v ekonomické činnosti žalobce. Správci daně k uvedeným plněním byly předloženy formálně správné daňové doklady, avšak správce daně nedisponoval evidencí zakázek, z předložených důkazů nevyplývalo faktické přijetí materiálu, a to na sklad, jeho další manipulace, faktický výdej ze skladu či zajištění přepravy. U pronájmu movitých věcí nebylo zřejmé, jak se přepravily od tohoto dodavatele a následně k odběrateli žalobce, není přesně specifikováno, o jaký konkrétní movitý majetek se jednalo, kdo, kdy ho převzal, kdy byl majetek vrácen a jakým způsobem. Nebyly předloženy žádné doklady o předání a převzetí pronajatého majetku. Správce daně měl proto pochybnosti o tom, zda došlo k přijetí zdanitelných plnění, jak tvrdil žalobce.
36. Ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 3. 5. 2016 (podepsána dne 3. 6. 2016), č. j. 1097157/16/3304-60562-708410, správce daně dále rozvedl pochybnosti o faktickém přijetí technického poradenství, deklarovaného materiálu a pronájmu movitého majetku. Poukázal na absenci zaměstnanců společnosti SONOTEK s.r.o., sídlo této společnosti v komerční nemovitosti, v níž sídlily i jiné subjekty, zrušení její registrace plátce daně z přidané hodnoty ke dni 26. 4. 2015, nominální výši obchodů uskutečněných se žalobcem (například v roce 2012 zboží ve výši 91 130 000 Kč bez daně z přidané hodnoty a v roce 2013 ve výši 47 289 231 Kč) či široké spektrum poskytovaných služeb a materiálu. Dále správce daně uvedl, že je dle jeho názoru prakticky nemyslitelné, s ohledem na rozsah dodávaného zboží, aby zboží nebylo nikde přeloženo, naloženo a nikde se nikdo nakládky, vykládky, kontroly kvality zboží neúčastnil. Dodací listy neobsahují žádné jiné údaje než ty, které jsou uvedeny na fakturách. Vyjma dodacích listů nebylo nikde zjištěno, kdo a kde byl účasten předání a převzetí, kdo zodpovídal za to, aby zboží dorazilo na místo určení nepoškozeno, nikde se neobjevuje, jak byla ověřena kvalita dodávaného zboží, zda bylo skutečně dodáno zboží, které bylo objednáno. Je nestandardní

v obchodních vztazích, aby vše probíhalo pouze na základě povinnosti dodavatele dopravit zboží podle požadavků a dispozic klienta, přímo k zákazníkovi, jak tvrdil žalobce. Poukázal též na konkrétní rozdíly ve fakturách dodávaného zboží, z čehož plyne nutnost skladování určitého zboží ve dnech 13. 12. 2012 až 28. 1. 2013. V neposlední řadě lze odkázat na skutečnosti týkající se „injektostopu 2003 XPB“, tj. jednosložkové cementořilové směsi, jejímž výhradním výrobcem v České republice je společnost BETOSAN s.r.o., nicméně na základě výzvy k součinnosti u této společnosti bylo zjištěno, že žalobce ani SONOTEK s.r.o. nebyli odběratelem společnosti BETOSAN s.r.o. Správce daně tak měl pochybnosti o tom, zda žalobce přijal veškerá deklarovaná zdanitelná plnění od SONOTEK s.r.o. za předmětná zdaňovací období.

37. Konečně výzvou k prokázání skutečností ze dne 20. 4. 2017 (podepsaná téhož dne), č. j. 915709/17/3304-60562-708410, správce daně žalobce vyzval k prokázání skutečností souvisejících s obchodní spoluprací se společností UMABEL. Jelikož žalovaný v napadeném rozhodnutí ze dne 6. 9. 2018 změnil příslušné dodatečné platební výměry, když žalobci uznal plnění související s těmito obchodními případy, soud dále nerekapituluje skutečnosti týkající se této spolupráce, neboť tyto nejsou předmětem daného řízení.
38. Soud má na základě rekapitulace jednotlivých výzev k prokázání skutečností za to, že správce daně dostal povinností, které jsou na něj kladeny zákonem a judikaturou správních soudů. Správce daně vyjádřil natolik vážné a důvodné pochyby o souladu se skutečností, že žalobcem předložené doklady činily nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými, a identifikoval konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Na základě příslušných výzev lze také zjistit, na základě jakých důvodů tyto pochybnosti správci daně vznikly. Tyto výzvy byly dostatečně určité a umožnily žalobci odstranit pochybnosti správce daně, neboť na základě nich žalobce věděl, co má prokazovat a proč to má prokazovat.
39. Nelze souhlasit se žalobcem v tom, že by tyto pochybnosti byly založeny pouze na podobě společnosti SONOTEK s.r.o. jako „jednočlenné“ společnosti, jak vyplývá z řady výše deklarovaných okolností. Je jisté pravdou, že absence zaměstnanců a existence pouze jednoho společníka SONOTEK s.r.o., vzbuzují pochybnosti stran toho, zda je tato společnost schopna zajistit plnění v hodnotě milionů Kč, nicméně k tomuto je potřeba připočíst z rámcové smlouvy nevyplyvající poskytování technického poradenství, rozdíly ve fakturách v množství dodávaného zboží od SONOTEK s.r.o. žalobci a následně od žalobce jeho odběratelům, v důsledku čehož by tak musela být část zboží někde skladována, otázku dodání „injektostopu 2003 XPB“ a další výše uváděné pochybnosti správce daně. Pro toto posouzení pak nemá vliv posouzení využití subdodavatelů SONOTEK s.r.o. či souvislost zdanitelných plnění se stavebním průmyslem, neboť se nejednalo o jedinou pochybnost správce daně, nýbrž o jednu, byť velmi důležitou, z mnoha dalších pochybností.
40. Z uvedených skutečností soud proto žalobní námitku „nedostatečných“ pochybností správce daně shledal nedůvodnou.
41. Odlišnost podpisů na dokumentech vydaných dodavatelem oproti podpisům osob oprávněných jednat za dodavatele nemůže mít podle žalobce vliv na jeho právo uplatnit odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od SONOTEK s.r.o. S tímto tvrzením však zdejší soud nemůže souhlasit, neboť odlišnost podpisů na příslušných dokumentech od podpisu jednatele společnosti SONOTEK s.r.o. nebo osoby, které byla tímto jednatelem udělena plná moc, vzbuzuje oprávněné pochybnosti stran pravosti takových dokumentů a znevěrohodňuje předložený důkaz, který by měl prokazovat uskutečnění deklarovaného plnění právě od společnosti SONOTEK s.r.o. Pokud žalovaný v napadených rozhodnutích tyto podpisy hodnotí, ať již ve vztahu k seznamu pronajatých věcí, dokumentům souvisejícím s dodáním software či daňovým dokladům k dodání ostatního zboží a služeb, jedná se o hodnocení předložených důkazních prostředků ze strany žalobce, v němž soud nespatřuje jakékoliv porušení zákonných pravidel. Je na správních

orgánech, aby předložené důkazní prostředky vyhodnotily, a v tomto směru jim nelze vyčítat, pokud se vyjadřují k podpisům na některých z předložených listin. V kontextu všech zjištěných skutkových okolností případu, včetně skutečností týkajících se těchto podpisů, pak správce daně a žalovaný dospěli k závěru o nenaplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty.

42. Za situace, kdy správce daně a žalovaný měli zjištěné, že SONOTEK s.r.o. nedisponoval žádnými zaměstnanci, měl jednoho jednatele a existovala osoba zplnomocněná k zastupování této společnosti tímto jednatelem, soud nepovažuje za důležité, aby se správní orgány zabývaly tím, kdo příslušné dokumenty za SONOTEK s.r.o. podepisoval, neboť z uvedených okolností je evidentní, že tak nemohl činit zástupce SONOTEK s.r.o.
43. Krajský soud nepřisvědčil ani tvrzení, že měl být žalobce vyzván k vyvracení či vysvětlení této pochybnosti v průběhu daňového řízení. Lze připomenout, že se jedná o hodnocení předložených důkazních prostředků žalovaným, v němž soud neshledal porušení příslušných předpisů. Již správce daně se danými podpisy zabýval, když tyto hodnotil jako nečitelné (např. s. 25 zprávy o daňové kontrole) či neodpovídající podpisu pana S., který zastupoval SONOTEK s.r.o. (např. s. 44 zprávy o daňové kontrole). Žalobce se tak mohl k otázce podpisů vyjádřit již v rámci odvolacího řízení. Navíc žalobce své tvrzení nijak nerozvádí o skutečnosti, kdo by tyto dokumenty měl podepisovat, k čemuž následně ani nenavrhuje žádné konkrétní důkazy.
44. Soud proto žalobní námitku spočívající v tom, že posouzení podpisů na žalobcem předložených dokumentech nemůže mít vliv na jeho právo uplatnit odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od SONOTEK s.r.o., shledal nedůvodnou.
45. Nedůvodnou je také námitka související s hodnocením svědecké výpovědi.
46. Žalobce v žalobním návrhu konkrétně neoznačil, o výsledch jakého svědka se jedná. Z žalobního tvrzení však dále vyplývá, že se žalobce vyjadřuje ke svědecké výpovědi ze dne 14. 12. 2016, které dle soupisu správního spisu odpovídá protokol z téhož dne č. j. 2036276/16/3304-60562-708410, dle něhož byla prováděna svědecká výpověď s p. M. S., který byl dle správního spisu zplnomocněn jednatelem SONOTEK s.r.o. k zastupování této společnosti.
47. Konkrétně žalobce nesouhlasí s tím, že by daná svědecká výpověď měla být hodnocena jako obecná, neboť vyslýchaný svědek jasně formuloval své odpovědi v duchu mu kladených otázek, tj. na konkrétní otázky odpovídal konkrétně, zatímco na obecné otázky obecně (nekonkrétní odpověď na způsob svého odměňování není relevantní pro posuzované obchodní případy). Správní orgány nepřihlédly k časovému odstupu tří let mezi obchodní spoluprací a prováděnou svědeckou výpovědí. Zohledněna by měla být také předchozí vyjádření tohoto svědka v průběhu daňové kontroly.
48. Soud se při hodnocení této svědecké výpovědi ztotožnil s hodnocením správních orgánů. Z předmětného protokolu o svědecké výpovědi daného svědka vyplývají obecně formulované odpovědi na příslušné otázky pracovníků správce daně nebo to, že si svědek některé skutečnosti již nepamatoval. Obecně tak daný svědek odpověděl například na dotaz pracovníků správce daně ohledně způsobu stanovení prodejní ceny či přepravy zboží. Svědek nerozvedl ani v otázce realizace předmětných značně vysokých zakázek se žalobcem. Stejně tak lze jako velmi obecná až nekonkrétní hodnotit také tvrzení týkající se dodávky „injektoskopu XPB“. Dále si svědek konkrétně nepamatoval například to, zda byly vystavovány dílčí kupní smlouvy v souladu s rámcovou smlouvou mezi SONOTEK s.r.o. a žalobcem, ale také si nepamatoval konkrétní dodavatele SONOTEK s.r.o. Přitom v rámci výsledku vypověděl, že své obchodní partnery znal z minulosti, případně navázal nové obchodní kontrakty prostřednictvím svých stávajících obchodních partnerů. Lze proto očekávat, navzdory časovému odstupu, že by si tento svědek alespoň některé dodavatele mohl pamatovat, s ohledem na jejich znalost již z předchozích obchodních spoluprací. Zvláštní je i odpověď žalobce ohledně existence majetku SONOTEK

s.r.o. či pronajímaného majetku, na který si daný svědek rovněž nepamatoval. Nelze přitom čekat, že si bude pamatovat tento majetek do posledního detailu, nicméně určité základní složky majetku lze očekávat, že si pamatovat bude. Stejně tak lze očekávat, že si tento svědek bude pamatovat alespoň typově určený majetek, který byl společností SONOTEK s.r.o. pronajímán.

49. Z uvedených skutečností není pravdou, že by daný svědek jasně formuloval své odpovědi. Nekonkrétní odpověď ohledně svého odměňování není jedinou skutečností, na základě níž by správní orgány přistoupily k hodnocení svědecké výpovědi tak, že je nekonkrétní a obecná. Z odpovědi vyslychaného svědka lze seznat daleko více odpovědí na otázky zaměstnanců správce daně, které jsou obecné či nekonkrétní. Soud nesouhlasí ani s tvrzením ohledně časového odstupu, neboť i při zohlednění tří let, které uplynuly mezi obchodní spoluprací a prováděnou svědeckou výpovědí, tento svědek vypověděl velmi obecné skutečnosti, které by si navzdory tomuto časovému období mohl pamatovat, byť ne do nejmenších detailů. V rámci zprávy o daňové kontrole a napadených rozhodnutí byly vzaty v potaz také předchozí vyjádření tohoto svědka.
50. Soud nesouhlasí ani s tvrzením žalobce, že navrhované důkazy v podobě výsledků dalších svědků by byly schopny prokázat poskytnutí předmětného plnění SONOTEK s.r.o. Žalobce navrhoval osoby zastupující odběratele žalobce. Lze tak přisvědčit tvrzení žalovaného, že by tyto osoby nemohly prokázat, zda deklarované plnění bylo dodáno žalobci skutečně společností SONOTEK s.r.o., neboť by osvědčily pouze přijetí zboží od žalobce. Žalovaný se s těmito návrhy vypořádal v souladu s příslušnými právními předpisy.
51. Dále žalobce namítal rozdílnost závěrů ve vztahu k daňové kontrole prováděné u SONOTEK s.r.o., jejíž závěry (ukončení bez jakéhokoliv nálezu) by měly být zohledněny. Žalovaný dle žalobce zcela ignoroval to, že výsledkem kontroly bylo zjištění o reálném uskutečnění zdanitelných plnění mezi SONOTEK s.r.o. a žalobcem. K tomu žalovaný dle žalobce neměl nejspíš dostatečné informace o daňové kontrole prováděné u SONOTEK s.r.o. nebo se dostatečně neseznámil se všemi zjištěnými skutečnostmi. Žalobce ani nesouhlasil s judikaturou uváděnou žalovaným k této otázce.
52. Obecně lze konstatovat, že neunes-li jeden subjekt ve svém řízení důkazní břemeno, které jej tíží, a neprokáže tak konkrétní skutečnost, nelze vyloučit, aby v samostatném řízení vůči jinému subjektu tatáž skutečnost prokázána byla (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 8 Afs 105/2005-59). Daňové řízení ve věci žalobce je nutno posuzovat jako samostatné daňové řízení, v němž daňový subjekt prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván, přičemž každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu. Skutkové závěry z jiného daňového řízení tak u daňového subjektu v zásadě nemohou vyvolat žádné legitimní očekávání stran prokázaných skutkových okolností, neboť z důvodu specifčnosti rozložení důkazního břemene (procesní aktivita daňového subjektu v daňovém řízení má naprosto zásadní význam) nelze ani u případů s obdobným skutkovým stavem předvídat jejich výsledek. Ten totiž bude záviset zejména na tom, jaké úsilí daňový subjekt vyvinul k unesení svého důkazního břemene (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24).
53. Jak dále v rozsudku ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24, Nejvyšší správní soud uvedl, *„pokud jde o různé daňové povinnosti (na různých daních) odlišných daňových subjektů (zde právnická osoba a její jednatel), má příslušný správce daně pravomoc posoudit u každého případu skutkové okolnosti samostatně a originálně, byť tyto skutkové okolnosti vycházejí ze stejných skutečností (týkají se téhož obchodního případu, resp. deklarovaného plnění). Jinak řečeno – příslušní správci daně mohou zcela zákonným způsobem, třeba pro naprostou pasivitu některého z obou daňových subjektů v důkazním řízení, dospět při posuzování identického skutkového děje k diametrálně odlišným závěrům: ve věci jednoho ze subjektů bude prokázáno, že se skutkový děj stal, ve věci druhého toto prokázáno nebude, tj. bude se mít pro účely určení daňové povinnosti za to, že se nestal.“*

54. I v tomto rozsudku pak Nejvyšší správní soud odkazoval na svůj rozsudek ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012-40, v němž judikoval, že „stanovení daňové povinnosti jedné ze stran závazkového vztahu přímo nedeterminuje daňovou povinnost druhé smluvní strany k téže dani. Nejedná se o předběžnou otázku ve smyslu § 28 zákona o správě daní, tedy o skutečnost, ze které musí být při skutkovém hodnocení bezpodmínečně vycházeno. Nelze tedy a priori vyloučit, aby tytéž skutkové okolnosti, které místně příslušný správce daně hodnotil při rozhodování v daňové věci společnosti VUMAR, byly předmětem hodnocení jiného správce daně v nyní posuzované věci. Důkazní situace jednotlivých daňových subjektů může být z nejrůznějších důvodů různá, a to i v případě totožné dodávky, prokazuje-li její realizaci v jednom daňovém řízení dodavatel a v druhém daňovém řízení odběratel. Závěr o neprokázání realizace dodávky v řízení vedeném u odběratele tak nevylučuje, že na základě důkazní situace v řízení s dodavatelem bude realizace téže dodávky prokázána.“ Daňová řízení stěžovatelky v dané věci Nejvyšší správní soud posoudil jako samostatná daňová řízení oproti daňovému řízení jejího obchodního partnera.
55. Citované závěry lze plně vztáhnout také na nyní projednávaný žalobní návrh, a to konkrétně na posouzení závěrů daňového řízení společnosti SONOTEK s.r.o. a žalobce. Jedná se o samostatná daňová řízení, v nichž každý subjekt prokazuje skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván, přičemž každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu. Krajskému soudu nepřísluší hodnotit, co vedlo místně příslušného správce daně k uznání daně na výstupu u společnosti SONOTEK s.r.o. Předmětem přezkumu je v projednávané věci posouzení průběhu důkazního řízení ve vztahu k daňové povinnosti žalobce a jeho unesení žalobcem.
56. Žalobce tyto skutečnosti namítal již v rámci odvolacího řízení, žalovaný se však s nimi patřičně v napadených rozhodnutích vypořádal a závěry, proč nepřistoupil k zohlednění zprávy o daňové kontrole společnosti SONOTEK s.r.o., odůvodnil. Hodnocení těchto skutečností žalovaným proto nemá zdejší soud co vytknout, byť žalobce zastává názor, že se s příslušnými závěry správce daně společnosti SONOTEK s.r.o. žalovaný dostatečně neseznámil nebo neměl dostatečné informace o všech zjištěních v rámci prověřování SONOTEK s.r.o. S ohledem na skutečnost, že příslušné zprávy o daňové kontrole SONOTEK s.r.o. jsou součástí spisu odvolacího řízení, nelze mít za to, že by se žalovaný s těmito skutečnostmi neseznámil nebo neměl dostatečné informace o všech zjištěních.
57. V souvislosti s hodnocením zpráv o daňové kontrole SONOTEK s.r.o. má žalobce za to, že byla porušena zásada daňového řízení hodnocení důkazů v jejich vzájemné souvislosti. Krajský soud však tuto námitku shledal nedůvodnou, neboť žalovaný hodnotil všechny předložené důkazní prostředky samostatně i v jejich vzájemné souvislosti, když se v odůvodnění napadených rozhodnutí vyjádřil mimo jiné také právě k otázce těchto zpráv o daňových kontrolách SONOTEK s.r.o. (konkrétně tak žalovaný učinil v bodu 84 rozhodnutí ze dne 29. 6. 2018 či v bodu 111 rozhodnutí ze dne 6. 9. 2018).
58. Z výše citované judikatury vyplývá rovněž závěr, že rozdílná zjištění učiněná v rámci daňových řízení dvou daňových subjektů, které jsou v obchodním vztahu (dodavatel – odběratel), nezakládá porušení zásady legitimního očekávání, jak se žalobce domnívá. Ani této žalobní námitce tak krajský soud nepřisvědčil.
59. Žalobce splnění příslušných podmínek pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dovozuje také z judikatury Soudního dvora Evropské unie, zejména pak z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 10. 11. 2016, č. C-446/15 Signum Alfa Sped Kft.
60. Krajský soud připomíná, že v případě žalobce správní orgány neshledaly naplnění již primárních hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Tato skutečnost je postačující k odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, je tudíž bezpředmětné se zabývat otázkou případné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu (respektive tím, zda o své účasti na daňovém podvodu daňový subjekt věděl). Jakkoliv Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, na který žalobce odkazuje,

vyslovil odlišný názor, tento právní názor byl ojedinělý a v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz zejména usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35, o předložení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu). Nejvyšší správní soud sice v daném rozsudku své závěry opřel také o dvě rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (mj. rozsudek ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, PPUH Stehcemp, na který žalobce ve své argumentaci odkazuje), nicméně jeho interpretace těchto rozhodnutí je zjevně v rozporu se shora uvedenou ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie (viz také usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54). To platí také pro žalobcem uváděný rozsudek ze dne 10. 11. 2016, č. C-446/15 Signum Alfa Sped Kft. Jakkoliv je položení předběžné otázky rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu jistě vhodným krokem k odstranění jeho pochybností, zdejší soud tyto pochybnosti nesdílí a judikaturu Soudního dvora Evropské unie k otázce hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty považuje za jednoznačnou. Proto neshledal důvod pro předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie (popř. přerušení řízení do doby, než bude zodpovězena předběžná otázka předložená Nejvyšším správním soudem), neboť danou otázku považuje za acte éclairé (viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci 283/81, CILFIT).

61. Zdejší soud neshledal napadená rozhodnutí ani za nekonzistentní, když jsou postavena na závěru, že žalobce prokázal přijetí deklarovaných plnění (zejména na základě potvrzení odběratelů žalobce, že jim tato plnění následně byla dodána), ale neprokázal přijetí těchto plnění právě od společnosti SONOTEK s.r.o. (vyjma technického poradenství, u něhož neprokázal ani jeho přijetí). V takovém hodnocení žalovaného soud nespatřuje rozporuplnost či nelogičnost, jak namítá žalobce. Shodně tvrzení správních orgánů týkající se technického poradenství nejsou nijak rozporná či nelogická. Nelze pak souhlasit s tvrzením žalobce, že by se žalovaný zabýval podaným odvoláním velmi povrchně.
62. Závěrem soud konstatuje, že žalobce neprokázal faktické přijetí zdanitelných plnění od společnosti SONOTEK s.r.o. (kromě technického poradenství, u něhož neprokázal ani jeho přijetí), v důsledku čehož mu nebyl správcem daně a následně žalovaným oprávněně uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z těchto plnění. Nepřisvědčil tak ani tvrzení žalobce o prokázání splnění materiálních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 a násl. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

V. Shrnutí a náklady řízení

63. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadená rozhodnutí žalovaného, kterými byly dodatečné platební výměry potvrzeny a odvolání žalobce zamítnuta nebo kterými byly dodatečné platební výměry změněny, byla vydána v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
64. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

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 27. května 2020

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu