



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyň Mgr. et Mgr. Lenky Bahýľové, Ph.D., a Mgr. Věry Jachurové v právní věci

žalobkyně: **HVR group a.s.**, IČO: 28876661
se sídlem Chudnická 1059/30, Praha 10
zastoupená advokátem JUDr. Pavlem Kiršnerem
se sídlem Rumunská 12, Praha 2

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 9. 2018 č.j. 42262/18/5300-21442-711315

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dva platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“), a to jednak platební výměr ze dne 26. 9. 2017 č.j. 7265070/17/2010-52522-109606 za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2013, kterým byla žalobkyni vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 125 373 Kč, a dále platební výměr ze dne 26. 9. 2017 č.j. 7265530/17/2010-52522-109606 za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2013, kterým byla žalobkyni vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 406 357 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. B.

2. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že žalobkyně v přiznání k DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2013 vykázala vlastní daňovou povinnost ve výši 1 241 Kč a v přiznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013 vykázala vlastní daňovou povinnost ve výši 5 682 Kč. Správce daně zahájil v obou případech postup k odstranění pochybností, a jelikož tímto způsobem nebyly jeho pochybnosti odstraněny, zahájil následně dne 23. 10. 2014 za předmětná zdaňovací období daňovou kontrolu. Daňová kontrola byla ukončena doručením zprávy o daňové kontrole ze dne 13. 9. 2017 č.j. 69056296/17/2010-61564-110611 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) žalobkyni. Správce daně následně vydal výše uvedené platební výměry, kterými neuznal nárok žalobkyně na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti TRINEX CZ s.r.o., DIČ: CZ26067544 (dále jen „TRINEX“) s předmětem plnění ochranné pomůcky – výstražný oděv, reflexní pásy a rukavice, a dále nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti SAG a.s., v konkursu, DIČ: CZ25162332 (dále jen „SAG“) s předmětem plnění nízké a vysoké odvíječe. Zboží nakoupené od uvedených společností bylo žalobkyní vždy následně v nezměněném stavu a s minimální marží prodáno zpět společností, od nichž bylo nakoupeno. Správce daně dospěl k závěru, že v daňovém řízení nebylo ze strany žalobkyně prokázáno faktické přijetí těchto zdanitelných plnění.
3. V rámci vypořádání jednotlivých odvolacích námitek žalovaný označil za hlavní sporný bod skutečnost, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno, tj. zda předložila důkazy, kterými by prokázala oprávněnost svých daňových tvrzení. Odkázal přitom na ustanovení § 72 až § 79c zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „ZDPH“), která jsou odrazem čl. 167 až čl. 192 Směrnice Rady (ES) č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“) a konstatoval, že plátce daně je oprávněn k odpočtu DPH na výstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování v zákoně vymezených plnění. Ekonomická činnost je pak definována v § 5 odst. 2 ZDPH. Plátce musí splnit také formální podmínku spočívající v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi. Prokazování nároku na odpočet DPH je tedy primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014 č.j. 9 Afs 57/2013 – 37 a konstatoval, že ani doklady se všemi náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky. Při prokazování tohoto nároku musí být v první řadě prokázána sama existence zdanitelného plnění. Dále se žalovaný zabýval problematikou dokazování v daňovém řízení, přičemž poukázal na § 92 odst. 3, 4 a 5 písm. c) daňového řádu a také na judikaturu Nejvyššího správního soudu vztahující se k otázce důkazního břemene v daňovém řízení. Ztotožnil se s názorem správce daně, že ze žalobkyní předložených důkazních prostředků vyplynuly zásadní pochybnosti. Zboží přijaté do dodavatelů TRINEX a SAG bylo obratem fakturováno těmto dodavatelům zpět s navýšením základu daně o pouhé 1 %. Pochybnosti tak vyvolal jak případný nízký zisk, tak i nelogičnost samotné transakce, k němuž se žalobkyně relevantně nevyjádřila. Společnost TRINEX k tomu uvedla, že se jednalo o standardní prodej, jeho ekonomickou stránku však nijak dále nerozvedla. Správce daně rovněž zjistil, že uvedená společnost neprokázala faktické přijetí zdanitelného plnění v případech, kdy zboží bylo prodáno a následně opětovně odkoupeno od stejného subjektu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. B.

– žalobkyně. Také daňové doklady byly odlišné od ostatních přijatých faktur. Z bankovních účtů uvedené společnosti navíc nebyly v roce 2013 zjištěny žádné provedené úhrady faktur přijatých od žalobkyně, ani platby v hotovosti. Při prověřování nároku na odpočet daně u plnění od společnosti SAG správce daně zjistil, že ani tato společnost neprokázala faktické přijetí zdanitelného plnění v případech, kdy zboží bylo prodáno a následně opětovně odkoupeno od stejného subjektu – žalobkyně. U této společnosti vyvolala pochybnosti správce daně rovněž skutečnost, že jejím předsedou představenstva byl Ing. M. A. (dále jen „Ing. A.“), který se následně stal i osobou jednající za žalobkyni. Zplnomocněnou zástupkyní žalobkyně byla navíc od roku 2010 pí. D. A. (dále jen „paní A.“) bydlící na stejné adrese jako Ing. A. Žalobkyně a společnost SAG tedy byly personálně propojeny, a i proto jejich nestandardní obchodní vztah vyvolal pochyby. Z výpisů z bankovních účtů žalobkyně vyplývá, že žalobkyni přicházely platby z různých bankovních účtů, u nichž byly jako odesílatelé uvedeny společnosti TRINEX a SAG, přičemž tyto platby byly ihned přeposílány na jiný účet, který nebyl nijak specifikován. Uvedený způsob plateb v kombinaci se skutečností, že zboží bylo žalobkyní prodáno zpět jeho dodavateli, vyvolal dle žalovaného další pochybnosti. Plnění od společnosti SAG pak bylo hrazeno ještě před uskutečněním obchodního případu a u těchto plateb nebylo uvedeno, ke kterým obchodům se vztahují. Žalobkyně kromě daňových dokladů a dodacích listů nepředložila žádné důkazní prostředky, kterými by prokázala faktické přijetí zdanitelných plnění. Nebyla doložena žádná smlouva mezi žalobkyní a jejími dodavateli, doklad o pojištění zboží či důkaz o tom, jakým způsobem bylo zboží skladováno a předáváno mezi společnostmi, stejně jako důkaz o úhradě zboží.

4. Správci daně vznikly pochybnosti o splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH primárně proto, že přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění byla žalobkyní vykazována v téměř shodné výši, což neodpovídalo charakteru její ekonomické činnosti (pronájem a správa vlastních nebo pronajatých nemovitostí). Žalobkyně předložila daňové doklady a dodací listy, čímž unesla primární důkazní břemeno, avšak další vyvstalé pochybnosti správce daně již neodstranila. Správce daně důkazní břemeno unesl, čímž jej opětovně přenesl na žalobkyni, na které pak bylo prokázat to, co tvrdila v daňových přiznáních. Přestože je na žalobkyni, jakým způsobem bude obchodovat se svými dodavateli, musí si zajistit takové důkazní prostředky, kterými bude v budoucnu schopna prokázat přijetí zdanitelných plnění, jinak se vystavuje riziku neunesení důkazního břemene. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010 č.j. 1 Afs 103/2009 – 232 a uvedl, že nezajistí-li si daňový subjekt dostatek důkazních prostředků k prokázání nároku na odpočet, nemůže být v dobré víře stran toho, zda v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku. Žalobkyně důkazní břemeno neunesla, a správce daně tak nepochybil, když jí nárok na odpočet DPH neuznal.
5. K odvolací námitce stran procesního pochybení správce daně, které mělo spočívat v nevyužití důkazních prostředků získaných z vlastní úřední evidence, žalovaný konstatoval, že povinností správce daně je dbát na to, aby byly skutečnosti pro správné zjištění a stanovení daně zjištěny co nejúplněji, přičemž může využít skutečnosti získané v daňovém řízení u jiného subjektu. Z podání žalobkyně navíc není patrné, jakým způsobem mělo k porušení uvedené povinnosti dojít. Přestože bylo vedeno daňové řízení u společností TRINEX a SAG a v něm zjištěné informace byly využity jako důkazní prostředky v daňovém řízení vedeném se žalobkyní, nelze je považovat za informace získané správcem daně z vlastní úřední evidence. Daňová řízení jsou nezávislá a v rámci

Shodu s prvopisem potvrzuje H. B.

jednoho obchodního řetězce mohou, co do uznání nároku na odpočet DPH, dopadnout rozdílně. Záleží primárně na daňovém subjektu, zda unese důkazní břemeno. Důkazní prostředky byly využity a hodnoceny, avšak vedly správce daně k závěru, že žalobkyně neprokázala svá tvrzení. K tvrzení žalobkyně o neuznání odpočtu DPH a současném ponechání povinnosti odvést daň na výstupu pak žalovaný konstatoval, že tento postup správce daně nebyl v rozporu se zákonem, protože nárok na odpočet daně a povinnost odvést daň jsou dva rozdílné instituty. Žalobkyni byl odepřen nárok na odpočet DPH, protože neprokázala faktické přijetí zdanitelných plnění. Jejím dodavatelům naproti tomu vznikla podle § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH povinnost daň odvést ve chvíli, kdy daň uvedli na daňovém dokladu bez ohledu na to, zda k faktickému uskutečnění plnění došlo. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek SDEU sp. zn. C – 642/11 Stroj trans EOOD, který správnost takového postupu potvrdil.

6. K námitce žalobkyně, že splnila zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, žalovaný odkázal na již shora uvedené a konstatoval, že žalobkyně splnění předmětných podmínek neprokázala. Žádnými důkazy nedoložila ani své tvrzení o přechodu ekonomického vlastnictví zboží. Žalovaný nepřisvědčil ani jejímu tvrzení, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění přijetím úplaty. K tomu uvedl, že pokud je úplata přijata přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění, vzniká povinnost přiznat z ní DPH. Okamžik úplaty však nemá vliv na okamžik uskutečnění zdanitelného plnění. Povinnost přiznat daň pak vzniká za situace, kdy k přijetí úplaty dojde dříve než k uskutečnění zdanitelného plnění a zároveň pokud se přijatá úplata váže ke konkrétnímu zdanitelnému plnění, které mají plátcí v úmyslu fakticky uskutečnit. V posuzovaném případě mělo k údajnému uskutečnění plnění (s výjimkou několika plateb pro SAG) dojít před tím, než došlo k poskytnutí úplaty, a povinnost přiznat daň se tak řídila okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění (pokud by jeho uskutečnění bylo prokázáno) a nikoliv okamžikem přijetí úplaty. I kdyby tomu bylo naopak, nebylo v posuzovaném případě prokázáno faktické uskutečnění zdanitelného plnění, k němuž by se úplata vázala. Samotný převod peněz bez uvedené vazby DPH nepodléhá.
7. K odvolací námitce žalobkyně, že nebyla prokázána její účast na podvodu na DPH dle judikatury SDEU, žalovaný uvedl, že žalobkyní namítaná judikatura se na projednávanou situaci nevztahuje, neboť tato je zaměřena na podvod na DPH, což je jiná skutková situace. Správce daně ani žalovaný nespátřovali v jednání žalobkyně podvod na DPH; šlo o to, že žalobkyně neprokázala faktické přijetí zdanitelného plnění od společností TRINEX a SAG v rozsahu uvedeném na daňových dokladech. V této souvislosti žalovaný zopakoval, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou oprávněné pochybnosti o tom, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010 č.j. 1 Afs 10/2010 – 71, ze dne 12.9.2013 č.j. 9 Afs 12/2013 – 30, ze dne 12. 4. 2006 č.j. 5 Afs 40/2005 – 72 a ze dne 30. 8. 2005 č.j. 5 Afs 188/2004 – 63. Důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH žalobkyni tedy bylo neunesení důkazního břemene. Argumentaci žalobkyně, že správce daně porušil princip neutrality tím, že nárok na odpočet DPH neuznal jak jí, tak jejím dvěma dodavatelům, přičemž jim ponechal povinnost odvést daň, žalovaný oponoval tím, že daňové řízení je nezávislé a u každého subjektu bylo vedeno samostatně. Je na daňovém subjektu, aby nárok na odpočet DPH prokázal.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. B.

8. K námitce, že správce daně nepostupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, pak žalovaný uvedl, že tuto námitku žalobkyně dostatečně nespecifikovala. Žalovaný žádné pochybení správce daně nezjistil a s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010 č.j. 4 As 3/2008 – 78 poznamenal, že bez bližší konkretizace nelze na uvedenou námitku relevantně reagovat.
9. V žalobě proti napadenému rozhodnutí žalobkyně namítla, že žalovaný se nevypořádal s jejími odvolacími námitkami, neboť odůvodnění napadeného rozhodnutí není přesvědčivé, je vnitřně nelogické a chybné, když žádné ze společností zúčastněných na obchodní transakci nebylo přiznáno právo na odpočet daně, ale povinnost DPH uhradit byla zachována. V této souvislosti poukázala na nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006 sp. zn. II. ÚS 664/04 a uvedla, že má-li být daň správně stanovena, musí být stanovena tomu, komu daňová povinnost svědčí. Nelze akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří fakticky komukoliv, resp. subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a daňový výnos bude zaručen.
10. Žalobkyně je přesvědčena, že splnila veškeré podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, protože unesla důkazní břemeno stran faktického uskutečnění zdanitelného plnění co do jeho ceny a rozsahu, v jakém plnění přijala od plátců DPH a použila v rámci ekonomické činnosti. Poukázala na to, že předmětem jejího podnikání je mj. výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1-3 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a dále pronájem bytů a nebytových prostor. V rámci podnikatelské činnosti zboží nejen nakupuje, ale také je prodává. Není tedy výjimkou, že dojde k opětovnému přeprodeji dříve nakoupeného zboží. Správce daně jí nepřiznal nárok na odpočet DPH z důvodu faktického neprokázání přijetí zdanitelného plnění. Žalobkyně však zákonné podmínky splnila, vlastnictví zboží přešlo a nastal okamžik zdanitelného plnění. Prokazování nároku na odpočet daně je primárně dokladovou záležitostí, avšak žalovaný jej zároveň podrobil přísnému zkoumání faktického poskytnutí plnění. Žalobkyně v řízení předložila bezvadné daňové doklady a dodací listy, přesto jí nebyl nárok na odpočet DPH přiznán. Předložení dodacích listů je dle mínění žalobkyně důkazem toho, že došlo k faktickému přechodu zboží od prodávajícího ke kupujícímu. V obchodním styku je totiž běžné, že smlouvy jsou uzavírány ústně i na dálku, objednávky jsou potvrzovány a smlouvy uzavírány podle občanského zákoníku.
11. Vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí spatřuje žalobkyně v tom, že žalovaný pouze dokola opakuje, že žalobkyně nepředložila důkazy o uskutečnění zdanitelného plnění. I když předložila dodací listy, konstatoval, že přesto důkazní břemeno neunesla a že si měla opatřit více důkazů. Napadené rozhodnutí bylo opřeno o jakési pochybnosti a obecná a vágní tvrzení o prodeji za nízkou marží, personální propojenosti a neprokázání faktického dodání zboží. Tato tvrzení však nemohou vyvrátit důkazy, které žalobkyně předložila, tj. dodací listy. Žalovaný neuvedl, čím rozporoval jejich pravost či pravdivost, přičemž nebyl předložen žádný důkaz opaku. Dodání zboží by nepochybně vyplynulo i z ústního výslechu osob jednajících za zmíněné obchodní společnosti. Žalovaný všechny odvolací námitky žalobkyně zamítl s jediným odůvodněním, že neunesla důkazní břemeno v otázce přechodu ekonomického vlastnictví zboží, když k tomuto nepředložila žádné důkazy. To je však vyvráceno předložením již zmíněných dodacích listů. Žalovaný tak napadené rozhodnutí opřel pouze o pochybnosti správce daně, ačkoliv žalobkyně předložila dostatečné důkazy k prokázání faktického přijetí předmětných plnění.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. B.

12. Závěrem žalobkyně uvedla, že daňová správa nepřiznala nárok na odpočet DPH žalobkyni ani jejím dodavatelům a všem uložila povinnost odvést z předmětných plnění daň. Pokud tedy žalovaný tvrdí, že žalobkyně neprokázala faktické přijetí předmětných plnění, čili že k obchodní transakci nedošlo, není dle žalobkyně jasné, proč zároveň všem obchodním společnostem ukládal povinnost odvést z těchto plnění daň.
13. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Ve vyjádření k žalobě shrnul průběh daňového řízení a zrekapituloval obsah žalobních námitek. Následně odkázal na argumentaci uvedenou v odůvodnění napadeného rozhodnutí, kterou v podstatných bodech zopakoval. Uvedl, že do jisté míry souhlasí se žalobkyní v tom, že způsob, jakým bude obchodovat se svými dodavateli a odběrateli, je čistě na ni, avšak z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pokud si daňový subjekt nezajistí dostatek důkazních prostředků k prokázání nároku na odpočet, nemůže být v dobré víře stran toho, zda v budoucnu unese své důkazní břemeno k prokázání tohoto nároku. Žalobkyně důkazní břemeno neunesla, neboť neprokázala faktické přijetí zdanitelných plnění, a proto jí nebyl nárok na odpočet DPH přiznán. Samotné předložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu není dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, když tento musí být podložen fakticky existujícím zdanitelným plněním.
14. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně v podstatě pouze zopakovala svou žalobní argumentaci a dodala, že jí předložené listiny jednoznačně prokazují, že došlo k faktickému uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění. Žalobkyně není povinna prokazovat detaily obchodních transakcí, když je nepochybné, že byly uskutečněny. Nadto uvedla, že Ing. A. pokračuje v tradici rodinného podnikání, v jehož rámci jím řízené společnosti v minulosti zaměstnávaly rodinné příslušníky, přičemž nejde o nic nezákonného. Faktické přijetí zdanitelných plnění prokázala předloženými dodacími listy, a správce daně tak měl její nárok na odpočet DPH uznat. Pokud jsou splněny zákonné podmínky pro přiznání nároku, je správce daně povinen zákonu vyhovět a nesmí se řídit nepodloženými domněnkami a nesprávnými úvahami.
15. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s.ř.s.). V posuzované věci vyšel z následně uvedené právní úpravy:
16. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
17. Podle § 72 odst. 3 ZDPH nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.
18. Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
19. Podle § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH přiznat daň je povinna osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň.

20. 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.
21. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu 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,
22. Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
23. Stěžejní námitka žalobkyně, že naplnila zákonem stanovené podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, neboť prokázala uskutečnění zdanitelných plnění předložením daňových dokladů a dodacích listů, není důvodná. Jak plyne z ustálené judikatury správních soudů vztahující se k problematice prokázání nároku na odpočet DPH, na kterou v napadeném rozhodnutí přílehlavě odkázal žalovaný, přiznání nároku na odpočet DPH je podmíněno splněním dvou podmínek, a to jednak podmínky formální, která spočívá v předložení bezvadných daňových dokladů vztahujících se k uskutečněnému zdanitelnému plnění, a dále podmínky materiální, tedy prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění tím způsobem, který je deklarován v předložených daňových dokladech. V tomto směru lze poukázat především na rozsudek ze dne 25. 9. 2014 č.j. 9 Afs 57/2013 – 37, ve kterém Nejvyšší správní soud jednoznačně konstatoval, že „(p)rokazování nároku na odpočet daně je sice primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“. Uvedené závěry mají svůj odraz také v judikatuře Ústavního soudu, který například v nálezu ze dne 15. 5. 2001 sp. zn. IV. ÚS 402/99 konstatoval, že „*důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění*“. Z uvedeného je zřejmé, že samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu nemůže být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně za situace, kdy správci daně vzniknou oprávněné pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění. Je pak na daňovém subjektu, aby tyto pochybnosti jednoznačně vyvrátil jinými relevantními důkazy.
24. V posuzovaném případě správci daně vznikly vážné a důvodné pochybnosti ohledně faktického uskutečnění zdanitelných plnění, ze kterých žalobce nárok na odpočet daně uplatnil. Správce daně zjistil, že v případě společností TRINEX a SAG jakožto obchodních partnerů žalobkyně nebylo žádným způsobem doloženo ani prokázáno, že by se v případě zboží, které od nich žalobkyně podle předložených daňových dokladů (faktur, jejichž součástí byly i dodací listy) nakoupila a následně jim je s minimální marží prodala nazpět, jednalo o skutečnou ekonomickou činnost. Orgány finanční správy dále zjistily, že transakce mezi shora uvedenými společnostmi probíhaly značně nestandardně, a to tak, že žalobkyně nakoupila od společnosti TRINEX nebo SAG zboží určité hodnoty, následně

Shodu s prvopisem potvrzuje H. B.

navýšila základ daně u téhož zboží o cca 1 % a uvedené zboží obratem prodala zpět jeho původnímu dodavateli. Takto strukturované obchodní transakce rozhodně nelze označit za standardní, jak se snažily tvrdit zúčastněné subjekty, neboť minimálně z pohledu společností TRINEX a SAG postrádají ekonomický smysl. Uvedené pochybnosti správce daně a žalovaného byly umocněny též dalšími zjištěními, která byla srozumitelně popsána v odůvodnění napadeného rozhodnutí (společnosti TRINEX a SAG neprokázaly faktické přijetí zdanitelného plnění v případech, kdy zboží prodaly žalobkyni a následně od ní opětovně odkoupily; u bankovních účtů společnosti TRINEX nebyly v roce 2013 zjištěny žádné provedené úhrady faktur přijatých od žalobkyně, ani platby v hotovosti; personální propojení žalobkyně a společnosti SAG aj.)

25. Přestože žalobkyně byla řádně seznámena s uvedenými pochybnostmi správce daně zachycenými ve výsledku kontrolního zjištění a bylo jí umožněno se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a navrhnout jeho doplnění, nepředložila žádné relevantní důkazy, jimiž by prokázala uskutečnění předmětných zdanitelných plnění způsobem deklarovaným na daňových dokladech. Za situace, kdy správci daně vzniknou důvodné pochybnosti o pravdivosti tvrzení uváděných v daňových dokladech, není možné za takové důkazy považovat již jednou zpochybněné daňové doklady, tj. vystavené faktury a dodací listy, které jsou jejich součástí. Jak správně uvedl žalovaný, jedná se toliko o formální dokumenty, které v takové situaci samy o sobě neprokazují soulad tvrzení daňového subjektu se skutečným stavem. Jestliže správce daně prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost těchto dokladů, neboť jeho zjištění vskutku zakládají důvodné pochybnosti o průběhu a reálném uskutečnění obchodních transakcí v těchto dokladech zachycených, unesl své důkazní břemeno, čímž došlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni, která byla povinna dalšími důkazními prostředky pochybnosti správce daně rozptýlit. To se však v daňovém řízení nestalo. To, že by unesla důkazní břemeno před správcem daně, žalobkyně neprokázala ani v řízení před soudem – i v žalobě za rozhodující důkaz opakovaně označila toliko dodací listy, které správci daně předložila. K jejímu konstatování, že dodání zboží by nepochybně vyplynulo i z ústního výsledku osob jednajících za zmíněné obchodní společnosti, soud uvádí, že nelze hodnotit důkazní hodnotu důkazu, který v řízení nebyl proveden, protože jeho provedení účastník řízení vůbec nenavrhнул. Právem žalobkyně bylo označit v daňovém řízení jakýkoliv důkaz, o němž měla za to, že je způsobilý prokázat oprávněnost nárokovaného odpočtu daně. Žalobkyně takto mohla označit jakoukoliv osobu, kterou požadovala v řízení vyslechnout jako svědka (s uvedením skutečností, které mají být její výpovědi prokázány); nic takového však neučinila.
26. Soud se vzhledem k výše uvedenému plně ztotožňuje s klíčovým závěrem správce daně i žalovaného, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno stran prokázání nároku na přiznání odpočtu DPH. Daň, přesněji řečeno vlastní daňová povinnost, byla proto platebními výměry, k nimž se vztahuje napadené rozhodnutí, právem vyměřena žalobkyni. Již z tohoto důvodu nelze vejít na argumentaci žalobkyně, že správce daně postupoval tak, že daň vyměří fakticky „komukoliv“, resp. že upřednostnil její vybrání u daňového subjektu (žalobkyně), u kterého se mu takový postup jevil jednodušší. Byla to žalobkyně, kdo v řízení před správcem daně neunesl důkazní břemeno stran uplatněného nároku na odpočet daně, a proto také správce daně odpočet daně neuznal a platebními výměry daň vyměřil právě žalobkyni.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. B.

27. Za neopodstatněné soud považuje obecně formulované námitky žalobkyně o nesprávnosti, vnitřní nelogičnosti a nepřesvědčivosti napadeného rozhodnutí, jakož i námitku, že žalovaný se nevypořádal se všemi odvolacími námitkami. Soud ohledně těchto námitk rovněž pouze v obecné rovině uvádí, že napadené rozhodnutí shledal přesvědčivým, dostatečně odůvodněným, vnitřně koherentním a co do obsažených závěrů logickým. Není pravdou, že by se žalovaný nevypořádal s některou z odvolacích námitk žalobkyně. V napadeném rozhodnutí srozumitelně uvedl veškeré důvody, které ho vedly k zamítnutí odvolání, a zcela konkrétně se vyjádřil ke všem námitkám uplatněným v odvolání.
28. Nedůvodnou soud shledal také námitku vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí. Není pravdou, že napadené rozhodnutí bylo opřeno pouze o „jakési pochybnosti“ a vágní tvrzení. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela konkrétně popsal vážné a důvodné pochyby správce daně (viz výše) o smyslu a reálném uskutečnění obchodních transakcí deklarovaných na daňových dokladech. Orgány finanční správy přitom nebyly povinny předkládat žalobkyni jakékoliv důkazy opaku, jak se žalobkyně mylně domnívá. Jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22.8.2013 č.j. 1 Afs 21/2013 – 66, *(i) když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 – 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 – 124, či čj. 2 Afs 24/2007 – 119).“ Z výše uvedeného plyne, že bylo na žalobkyni, aby pravdivost svých tvrzení prokázala jinými důkazními prostředky, než které původně předložila, tedy nikoliv daňovými doklady včetně dodacích listů, ale jinými prostředky, které by byly způsobilé osvědčit, že k uskutečnění zdanitelných plnění skutečně došlo takovým způsobem, jak vyplývá z daňových dokladů. Žalobkyně však žádné další důkazní prostředky, s jejichž pomocí by unesla důkazní břemeno stran prokázání nároku na uplatněný odpočet daně, v daňovém řízení nepředložila.*
29. Jak již bylo shora konstatováno, prokazování uskutečnění zdanitelného plnění, potažmo nároku na přiznání odpočtu DPH, je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. Jestliže daňový subjekt dostatečně nevyvrátí vážné a důvodné pochybnosti správce daně o tom, zda bylo zdanitelné plnění uskutečněno tak, jak bylo deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým opětovným předložením, byť formálně správného, daňového dokladu.
30. Soud nepřisvědčil ani námitce, že není možné, aby správce daně neuznal nárok na odpočet DPH a současně ponechal daňovému subjektu povinnost zaplatit daň. K této námitce soud předně uvádí, že v nyní posuzované věci je předmětem řízení daňová povinnost žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje H. B.

na DPH za konkrétní zdaňovací období a nikoliv daňová povinnost jejich obchodních partnerů. Ke zvýšení vlastní daňové povinnosti žalobkyně přitom došlo v důsledku neuznání nárokováného odpočtu daně z důvodu neunesení důkazního břemene. K oprávněnosti postupu správce daně spočívajícího v tom, že došlo k neuznání odpočtu DPH u žalobkyně a současnému zachování povinnosti jejich dodavatelů odvést daň na výstupu, se již vyjádřil žalovaný v napadeném rozhodnutí, v němž konstatoval, že nárok na odpočet daně a povinnost odvést daň jsou dva rozdílné instituty. Dodavatelům žalobkyně vznikla podle § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH povinnost daň odvést ve chvíli, kdy daň uvedli na daňovém dokladu, a to bez ohledu na to, zda k faktickému uskutečnění plnění došlo (a bez ohledu na neuznání žalobkyní nárokováného odpočtu daně). Zákonnost takového postupu ostatně potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 10. 2014 č.j. 8 Afs 21/2014 – 30, v němž konstatoval, že „(p)odle ustálené judikatury Soudního dvora je na základě čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice plátcem DPH každá osoba, která uvede DPH na faktuře nebo jiném dokladu sloužícím jako faktura, a to „bez ohledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění, jež je předmětem DPH“ (rozsudky Stroy trans EOOD, odst. 29, Stadeco odst. 26, Schmeink & Cofreth, odst. 53, nebo rozsudky ze dne 13. 12. 1989, C-342/87, Genius, odst. 19, a ze dne 15. 3. 2007, C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, odst. 23). Tím, že povinnost odvést DPH uvedenou na faktuře existuje nezávisle na povinnosti odvést tuto daň z důvodu plnění podléhajícího DPH, má být vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemce faktury (rozsudky Stadeco, odst. 28, Schmeink & Cofreth, odst. 57 a 61, Stroy trans EOOD, odst. 32). Tento výklad nevede k závěru, že by vystavená faktura zakládala vždy (tedy i pokud byla vystavena nesprávně, např. DPH byla uvedena bezdůvodně nebo v nesprávné výši) povinnost uhradit DPH podle údajů, které jsou na ní uvedeny. Podle Soudního dvora je na členských státech, aby ve svém vnitrostátním právu upravily možnost opravy takto neodůvodněně naúčtované daně. Možnost opravy by ovšem měla být poskytnuta pouze v případech, kdy vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru (viz např. rozsudek Genius, odst. 18), nebo včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů (viz např. rozsudek Schmeink & Cofreth, odst. 58). Zároveň právo EU nebrání tomu, aby vnitrostátní právní řád odmítl vrácení bezdůvodně vybraných daní, pokud by to vedlo k bezdůvodnému obohacení osoby povinné k dani (rozsudek Stadeco, odst. 48 a 49, nebo rozsudek ze dne 10. 4. 2008, C-309/06, Marks & Spencer). Vrácení daně, která je dlužná pouze z důvodu jejího nesprávného uvedení na vystavené faktuře, proto může být podmíněno např. tím, že osoba povinná k dani dodatečně zašle příjemci poskytnutých služeb opravenou fakturu bez uvedení DPH (rozsudek Stadeco, odst. 51). S ohledem na uvedenou možnost opravy a na nebezpečí, že faktura bezdůvodně uvádějící DPH bude použita pro uplatnění nároku na odpočet, nemůže být podle Soudního dvora povinnost stanovená v čl. 203 směrnice 2006/112/ES považována za povinnost, která by dávala dlužné platbě charakter sankce (rozsudek Stroy trans EOOD, odst. 34). Dále Soudní dvůr doplnil, že pokud se vystavitel faktury nedovolává jednoho z případů umožňujících opravu bezdůvodně naúčtované DPH, daňová správa není povinna v rámci daňové kontroly prováděné u tohoto vystavitele ověřovat, zda naúčtovaná a přiznaná DPH odpovídá zdanitelným plněním reálně uskutečněným tímto vystavitelem (rozsudek Stroy trans EOOD, odst. 35). V rozsudcích Stroy trans EOOD a LVK – 56 EOOD pak Soudní dvůr uzavřel, že osoba je povinna odvést DPH, kterou uvede na faktuře, bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno (rozsudek Stroy trans EOOD, odst. 35 a výrok 1., LVK – 56 EOOD, odst. 42 a výrok 1.)“ Z uvedeného plyne, že žalobkyně (a stejně tak i její dodavatelé) byli povinni

odvést DPH, kterou na vystavených fakturách uvedli, a postup správce daně tak byl i v tomto směru v souladu se zákonem.

31. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s.ř.s. o věci samé rozhodl bez nařízení jednání.
32. Protože žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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.

Praha 28. května 2020

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu