



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně:



sídlem



proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2018, č. j. 47945/18/5300-22441-708274,

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 11. 2018, č. j. 47945/18/5300-22441-708274, se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobkyně se domáhala přezkumu shora označeného rozhodnutí, kterým žalovaný změnil platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2017 Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 3. 2018, č. j. 306159/18/2606-50524-505902, tak, že dnem splatnosti rozdílu mezi vyměřenou a tvrzenou daní stanovil den nabytí právní moci uvedeného platebního výměru a v ostatním ponechal výrok uvedeného platebního výměru beze změny.
2. Žalobkyně podala za uvedené zdaňovací období dne 25. 8. 2017 řádné daňové přiznání k DPH, ve kterém podle správce daně vykazovala vysoké hodnoty přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění s nízkou vlastní daňovou povinností ve výši 61 979 Kč.
3. Správce daně vydal dne 13. 9. 2017 výzvu k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ohledně nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění za zdaňovací období červenec 2017 v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), v níž žalobkyni vysvětlil, že vzhledem k tomu, že dodavatel žalobkyně [REDACTED] (dále jen „[REDACTED]“) neuvedl předmětné zdanitelné plnění ve svém kontrolním hlášení, měl správce daně pochybnosti o tom, zda byl vykazovaný nárok na odpočet daně ve výši 2 254 462,81 Kč uplatněn v souladu se zákonem o DPH, zda bylo zdanitelné plnění na vstupu skutečně přijato a zda bylo použito k ekonomické činnosti, a již žalobkyni vyzval, aby prokázala, že nárok na odpočet daně uplatňuje v souladu se zákonem o DPH. Žalobkyně na předmětnou výzvu nereagovala a nepředložila žádné důkazní prostředky.
4. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nevyužila možnost seznámit se s výsledky postupu k odstranění pochybností, správce daně jí dne 14. 2. 2018 doručil sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 13. 2. 2018. Poté, co žalobkyně zůstala i nadále nečinná, správce daně vydal dne 12. 3. 2018 platební výměr za zdaňovací období červenec 2017, jímž žalobkyni vyměřil DPH v celkové výši 2 316 442 Kč. Proti platebnímu výměru se žalobkyně odvolala.
5. O odvolání žalobkyně rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 11. 2018 shora popsáním způsobem. Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí zrekapituloval závěry správce daně, poté se věnoval rozboru právní úpravy nároku na odpočet daně a shrnul judikaturní závěry Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu týkající se prokazování nároku na odpočet DPH (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, a ze dne 27. 10. 2004, č. j. 2 Afs 6/2004-67, všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu dostupné na www.nssoud.cz, a nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, dostupný na www.nalus.cz).
6. Žalovaný dospěl ke shodnému závěru jako správce daně, že žalobkyně nesplnila základní podmínku nároku na odpočet daně ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, a to mít daňový

doklad. Žalobkyně tedy neunesla své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu, protože nedoložila ani prvotní daňové doklady ani další důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení a vyvrácení pochybností správce daně.

7. Dále se žalovaný vyjádřil k námitce žalobkyně, že měl nejdříve vyzvat k odstranění pochybností dodavatele [XX] a ověřit si předmětné zdanitelné plnění u něj. Uvedl, že hodnocení postupu správce daně vůči třetím osobám je pro předmětné daňové řízení irelevantní, protože důkazní břemeno ve vztahu k tvrzením žalobkyně tíží primárně ji. Žalovaný považoval postup správce daně za souladný s daňovým řádem. K námitce žalobkyně, že vyměřená částka dle platebního výměru se liší od částky pro zajištění daně dle zajišťovacích příkazů ze dne 8. 12. 2017, kdy důvodem pro zajišťovací příkazy byly skutečnosti o údajném zapojení žalobkyně do daňového podvodu, žalovaný konstatoval, že částka vyměřená v platebním výměru odpovídá výši neuznaného nadměrného odpočtu, zatímco částka uvedená v zajišťovacím příkazu je kvalifikovaným odhadem budoucího stanovení daně. Žalovaný vysvětlil, že důvody zajištění daně a jejího následného vyměření se liší, protože zajišťovací příkaz je svým charakterem rozhodnutím předstižným, které nemůže odrážet následný průběh postupu k odstranění pochybností. Žalovaný se tedy s žádnou z odvolacích námitek žalobkyně neztotožnil a považoval je za nedůvodné.

II. Žaloba

8. Ve včasné žalobě žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného pro nedostatečně a nesprávně zjištěný skutkový stav, nesprávnou aplikaci právních norem, porušení zásad daňového řízení a také pro nepřezkoumatelnost.
9. Žalobkyně namítala, že správce daně neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když neprokázal, že dodavatel [XX] nepodal kontrolní hlášení tak, jak správce daně tvrdil ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 13. 9. 2017. Pokud měl správce daně pochybnosti o zdanitelných plněních dodavatele [XX] měl ho vyzvat k doplnění kontrolního hlášení dle § 101g odst. 1 zákona o DPH a ověřit si plnění u něj a nezatěžovat žalobkyni. Součástí výzvy k odstranění pochybností ze dne 13. 9. 2017 však nebyla žádná informace o postupu správce daně vůči dodavateli [XX]. Správce daně se nezabýval podklady, z nichž vycházelo daňové přiznání, nezkoumal jejich průkaznost a žalobkyni nesdělil, jaké vady v nich spatřuje ani jaké další dokumenty od žalobkyně požaduje. Tento postup správce daně je dle žalobkyně i v rozporu s pokynem Generálního finančního ředitelství *Taktické postupy k prověřování rozdílů zjištěných při zpracování kontrolních hlášení na úrovni lehké analytiky* tzv. KOMBAJN“.
10. Správce daně dále pochybil, když výsledek postupu k odstranění pochybností neprojednal s žalobkyní a nese-psal o tom protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností dle § 147 odst. 4 daňového řádu. Platební výměr tak byl vydán na základě nepodložených závěrů, v rozporu se skutkovým stavem a procesně vadně.
11. Žalobkyně také správci daně vytýkala, že se nezabýval výši vyměřené daně. Částka odpovídající částce vyměřené platebním výměrem byla zajištěna na základě zajišťovacích příkazů ze dne 8. 12. 2017, kdy zajišťovací příkazy byly odůvodněny údajným zapojením žalobkyně do daňového podvodu. Pokud však správce daně odepřel nárok na odpočet

DPH pro podvodné jednání, byl povinen prokázat, že žalobkyně o podvodném jednání věděla nebo vědět mohla, pokud tak učinil pro nepodání kontrolního hlášení dodavatelem [XX], postupoval procesně vadně. Žalobkyně zdůraznila, že za dodané zboží zaplatila, zboží dále prodala, žádná výhoda jí nevznikla, transakce byly standardní, za obvyklé ceny i marže. Podle žalobkyně stanovil správce daně vyměřenou částku nejasně a svévolně.

12. Na svou obranu žalobkyně uvedla, že je dlouhodobě podnikající a finančně stabilizovanou společností specializující se na prodej luxusních a sportovních automobilů. Obchodní transakce se fakticky uskutečnily, byly standardní, nikoli ekonomicky nevýhodné, logicky zdůvodnitelné, založené na dlouhodobých osobních vztazích. Žalobkyně přijatá i uskutečněná zdanitelná plnění řádně evidovala, stejně jako koupené i prodané automobily, nezískala žádné daňové zvýhodnění, vedla řádně dokumentaci. Žalobkyně nevěděla ani nemohla vědět, že dodavatel [XX] nesplnil svou daňovou povinnost nebo nepodal kontrolní hlášení, své dodavatele prověřovala v obchodním rejstříku, registru neplátců i registru plátců DPH, přičemž obchodní partneři nebyli v rozhodnou dobu nespolehlivými plátcí.
13. V posledním žalobním bodu žalobkyně tvrdila, že se žalovaný nezabýval porušením základních zásad správy daní. Správce daně porušil zásadu zákazu zneužití správního uvážení, neboť důvody pro vydání platebního výměru nebyly jasné, neměly oporu ve spise, netvoří logický, ničím nerušený a ucelený soubor, který by spolehlivě prokazoval tvrzení správce daně. Správce daně automaticky považoval žalobkyni za nesolventního podvodného podnikatele. Porušena byla také zásada proporcionality, neboť se správce daně nezabýval tím, zda bylo riziko podvodu DPH spravedlivě rozloženo mezi žalobkyni a správce daně a zda není odpovědnost státu neoprávněně přenesena na žalobkyni. Podle žalobkyně bylo primárně povinností státu zabránit podvodům na DPH a správce daně tudíž měl zkoumat, zda stát mohl učinit všechna opatření, aby vzniku podvodu na DPH zabránil. Dále žalobkyně namítala, že žalovaný hodnotil informace nelogicky v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, když nezohlednil prostředí podnikání žalobkyně a jednotlivé transakce a neopatřil si důkazy v její prospěch, dle žalobkyně byla porušena zásada oficiality. Správce daně nedostatečně zjistili rozhodné skutečnosti, neunesl břemeno tvrzení ani břemeno důkazní a porušil také zásadu předvídatelnosti a legitimního očekávání, neboť v rozporu s předchozím postupem uvedl, že žalobkyně nesplnila podmínky pro nárok na odpočet daně.
14. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhovala, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného i platební výměr správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a žalovanému uložil povinnost nahradit jí náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

15. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný sdělil, že trvá na svých závěrech v napadeném rozhodnutí, a protože žalobkyně převážně opakuje odvolací námitky, odkázal na jeho odůvodnění.
16. K námitce nedostatečných skutkových zjištění žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005-58, a uvedl, že žalobkyně neupřesnila, v čem konkrétně tkví údajně nesprávně zjištěný skutkový stav a nesprávná aplikace právních předpisů, proto se nemůže blíže vyjádřit. Přesto dále konstatoval, že

správce daně požadoval ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 13. 9. 2017 odstranit pochybnosti ohledně naplnění podmínek dle § 72 a § 73 zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně vykázaný žalobkyní v podaném daňovém přiznání. Správce daně je ve výzvě povinen dle § 89 odst. 1 daňového řádu vyjavit konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání. Správce daně v tomto ohledu uvedl, že dodavatel [REDAKCE] neuvedl předmětné zdanitelné plnění ve svém kontrolním hlášení, které podal po lhůtě, a proto vznikly správci daně pochybnosti, zda bylo zdanitelné plnění na vstupu skutečně přijato a zda bylo použito k ekonomické činnosti žalobkyně. Konkrétní postup vůči dodavateli RH ROTALUX však správce daně není povinen žalobkyni v rámci postupu k odstranění pochybností prokazovat, protože se jedná o jiné daňové řízení s jiným daňovým subjektem.

17. K důvodům pro vyměření daně žalovaný uvedl, že z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu vyplývá, že prokazování nároku na odpočet je prvotně záležitostí dokladovou, přičemž důkazní břemeno leží na žalobkyni. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nepředložila k tvrzenému zdanitelnému plnění žádné daňové doklady, tedy nesplnila ani formální podmínku pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, byl správce daně oprávněn nepřiznat nárok na odpočet daně, aniž by dále zkoumal, zda bylo přijaté zdanitelné plnění nadto zasaženo daňovým podvodem, o kterém žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla.
18. Podle žalovaného zásada zneužití správního uvážení porušena nebyla, neboť správní úvaha správce daně, z jakého důvodu nebyl žalobkyni přiznán nárok na odpočet daně, byla podložena důkazními prostředky vyplývajícími ze spisového materiálu a zcela přezkoumatelným způsobem zdůvodněna. K namítanému porušení zásady proporcionality žalovaný uvedl, že tuto zásadu je nutno chápat tak, že pokud za určitého skutkového a právního stavu existuje možnost volby prostředků při vyžadování plnění povinností při správě daní, postupuje správce daně tak, aby šetřil zájmy daňového subjektu a zároveň ještě dosáhl naplnění cíle správy daní. Z tohoto pohledu nemohla skutečnost, že správce daně při posuzování podmínek pro nárok na odpočet daně neposuzoval rovněž, „zda stát mohl učinit všechna opatření, aby vzniku podvodu na DPH zabránil“, založit porušení této zásady. Uvedený požadavek nevyplývá z žádného právního předpisu ani judikatury Soudního dvora Evropské unie nebo správních soudů. Žalovaný odmítl, že by porušil zásadu volného hodnocení důkazů, když nárok na odpočet daně nebyl žalobkyni přiznán z důvodu neprokázání formální podmínky, a to nepředložení daňového dokladu podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, tudíž žalovaný ani nemohl přihlídnout k žalobkyní tvrzeným skutečnostem ohledně prostředí jejího podnikání nebo charakteru transakcí. K porušení zásady předvídatelnosti a legitimního očekávání žalovaný uvedl, že mu není z formulace námitky zcela zřejmé, jaký předchozí postup správce daně má žalobkyně na mysli. Správce daně v platebním výměru přezkoumatelným způsobem uvedl, z jakého důvodu nebyl žalobkyni přiznán nárok na odpočet daně z plnění přijatého od dodavatele [REDAKCE].
19. Žalovaný navrhoval, aby soud žalobu zamítl a žalobkyni nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení, neboť napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi a tvrzenými vadami řízení.

IV. Replika

20. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně znovu zopakovala skutečnosti uvedené již v žalobě.

V. Posouzení věci krajským soudem

21. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 a odst. 2 s. ř. s.
22. Podstatou sporu je otázka, zda bylo na místě žalobkyni odepřít nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od dodavatele [REDACTED], protože žalobkyně nesplnila svou dokladovou povinnost dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.
23. Soud vychází z následující právní úpravy a související judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie:
24. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH v rozhodném znění *je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.*
25. Podle § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu v rozhodném znění *má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností (odst. 1). Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností (odst. 2).*
26. Podle § 90 odst. 2 téhož zákona *nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.*
27. Podle § 147 odst. 1, 2 a 4 téhož zákona *správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují (odst. 1). Pokud se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, musí být rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně odůvodněn (odst. 2). Dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností (odst. 4).*

28. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, shrnuje judikaturu Soudního dvora Evropské unie k nároku na odpočet daně tak, že z ní jasně vyplývá, že nejprve se zkoumá, zda byly splněny podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně, přičemž Soudní dvůr Evropské unie nechává na soudech členských států posouzení skutkových okolností případu, aby v souladu s pravidly vnitrostátního dokazování zhodnotily, zda došlo ke splnění hmotněprávních a procesních podmínek vzniku nároku na odpočet daně (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*). Jde přitom o hmotněprávní a formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně stanovené Směrnicí rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH, přičemž hmotněprávní podmínky byly implementovány do českého právního řádu v § 72 zákona o DPH a formální podmínky v § 73 zákona o DPH.
29. Za situace, kdy z tohoto posouzení vyplyne, že byly naplněny hmotněprávní a formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet, nelze v zásadě nárok na odpočet odmítnout (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*). I takový nárok na odpočet však může být odmítnut, pokud se subjekty dovolávají práva Evropské unie zneužívajícím způsobem (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 5. 1998, ve věci C-367/96, *Kefalas* a další; ze dne 23. 3. 2000, ve věci C-373/97, *Diamantis*; či ze dne 3. 3. 2005, ve věci C-32/03, *Fini H*). O zneužívající způsob dovolání se práva jde i tehdy, kdy se samotná osoba povinná k dani dopustila daňového úniku nebo když musela vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel* a *Recolta Recycling SPRL*).
30. Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího či podvodného jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet DPH, lze sice také považovat za v jistém smyslu podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude zvýšena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28).
31. Soud považuje za vhodné ještě citovat závěry Nejvyššího správního soudu ohledně rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně shrnuté v rozsudku ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28:

„a) Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo

k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). Daňový subjekt dokládá svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy.

b) Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti

či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

c) Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi.

d) Jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět. Pokud je v této fázi důkazní břemeno uneseno, již dále nepřechází. Jakkoliv daňový subjekt zpochybňuje svou účast na podvodu, důkazní břemeno v tomto případě leží stále na správci daně a pořád se jedná o otázku jeho unesení.“

32. Ve světle výše uvedené právní úpravy a judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie soud posoudil námitky žalobkyně:
33. Soud především uvádí, že napadené rozhodnutí žalovaného a vydaný platební příkaz považuje za plně přezkoumatelné. Z odůvodnění rozhodnutí vydaných v obou stupních daňového řízení vyplývá, na základě jakých skutečností správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že žalobkyně nemá nárok na odpočet daně.
34. Žalobkyně splnila svou povinnost podat daňové tvrzení, a sice přiznání k DPH za měsíc červenec 2017, dne 25. 8. 2017. Správce daně odůvodnil zahájení postupu k odstranění pochybností výzvou ze dne 13. 9. 2017 dostatečně konkrétně tím, že na základě kontrolního hlášení žalobkyně za období červenec 2017 správce daně zjistil, že žalobkyně zaevidovala přijaté zdanitelné plnění od dodavatele RH ROTALUX, přičemž dodavatel RH ROTALUX neuvedl předmětné plnění ve svém kontrolním hlášení, tedy správce daně vyjádřil důvodnou pochybnost ohledně konkrétního zdanitelného plnění od konkrétního dodavatele žalobkyně a tak dostal svým zákonným povinností ve vztahu k zahájení postupu k odstranění pochybností. Naopak daňový řád správci daně ve vztahu k zahájení a dalšímu postupu k odstranění pochybností neukládá povinnost prokázat, jak postupoval vůči dodavateli [REDACTED], protože se jedná o daňový subjekt odlišný od žalobkyně a samostatné daňové řízení. Pokud jde o namítaný rozpor s *Taktickými postupy k prověřování rozdílů zjištěných při zpracování kontrolních hlášení na úrovni lehké analytiky* tzv. KOMBAJN, je třeba nejprve zdůraznit, že se jedná se o interní pokyn Generálního finančního ředitelství. Z námitky, tak jak ji žalobkyně formulovala, navíc není soudu zcela zřejmé, jaký konkrétní postup správce daně měl být s tímto interním pokynem v rozporu, proto se soud touto námitkou nemohl blíže zabývat.
35. Dle § 92 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu je důkazní břemeno mezi daňový subjekt a správce daně je rozloženo tak, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (srov. shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28). Správce daně zahrnul do výzvy k odstranění pochybností ze dne

13. 9. 2017 demonstrativní výčet důkazních prostředků, kterými žalobkyně mohla prokázat oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně. Žalobkyně v průběhu daňového řízení nesplnila ani svou primární dokladovou povinnost dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH ani žádné další důkazy k prokázání svých tvrzení nenavrhla, tedy své důkazní břemeno neunesla.
36. Žalobkyně dále správci daně vytýkala, že daňové řízení zatížil procesní vadou spočívající v tom, že vydal a žalobkyni doručil pouze sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 13. 2. 2018, aniž by toto s žalovanou projednal, tedy že platební výměr neobsahuje všechny předepsané náležitosti dle § 102 odst. 3 ve spojení s § 147 odst. 2 a odst. 4 daňového řádu. Soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že procesní postup správce daně byl v souladu s daňovým řádem. V posuzované věci byl platební výměr odůvodněn v souladu s § 147 odst. 2 daňového řádu a nebylo tudíž na místě aplikovat výjimku z tohoto pravidla uvedenou v odst. 4 téhož ustanovení, dle které se za odůvodnění považuje také protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. Tento protokol v posuzované věci ani vyhotoven nebyl, a proto ani nebylo možné postupovat podle § 147 odst. 4 daňového řádu a nahradit odůvodnění odvoláním napadeného platebního výměru protokolem o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. Z oznámení ze dne 25. 1. 2018 vyplývá, že správce daně soustředil všechny podklady pro seznámení s výsledkem postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období červenec 2017 a byl připraven žalobkyni s těmito výsledky seznámit dne 9. 2. 2018 v 9.00 hod. v sídle správce daně, případně v jiném dohodnutém termínu. Žalobkyně na toto oznámení nereagovala. Správce daně následně dne 14. 2. 2018 doručil žalobkyni sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností podle § 90 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyni poučil, že je oprávněna do 15 dnů ode dne, kdy byla seznámena s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, tj. do 15 dnů ode dne doručení uvedeného sdělení, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazů. Ani na toto sdělení žalobkyně nereagovala. Z uvedeného je zřejmé, že správce daně v souladu s § 90 odst. 2 daňového řádu sdělil žalobkyni výsledky postupu k odstranění pochybností a umožnil tak žalobkyni se s těmito skutečnostmi seznámit a vyjádřit se k nim, což žalobkyně neučinila. Argumentaci žalobkyně, že s ní nebyl výsledek postupu k odstranění pochybností projednán podle § 147 odst. 4 daňového řádu, soud proto nepřisvědčuje.
37. Žalobkyně také namítala, že se správce daně nezabýval výší vyměřené daně v platebních výměrech, i když měl povinnosti stanovit daň ve správné výši. Lze znovu zopakovat, že žalobkyně nesplnila svou primární dokladovou povinnost, kterou by prokázala uplatnění nároku na odpočet daně podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Výše daně vyměřené platebním příkazem se odvíjela od výše neuznaného odpočtu z plnění přijatého od dodavatele RH ROTALUX, jehož oprávněnost žalobkyně neprokázala. Výši částky vyměřené daně řádně správce daně odůvodnil v platebním výměru v souladu s § 147 odst. 2 daňového řádu. V odůvodnění platebního výměru bylo uvedeno, že na základě sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 13. 2. 2018 žalobkyně nesplnila svou povinnost k odstranění pochybností správce daně o údajích v podaném daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období červenec 2017. Žalobkyně na výzvu k odstranění pochybností nepředložila evidenci podle § 100 zákona o DPH a daňové doklady prokazující nárok na odpočet DPH a neprokázala tak, že zdanitelné plnění přijala, jak bylo deklarováno a vznikl jí nárok na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Proto správce daně právem vyměřil daň ve výši 2 316 442 Kč. Z uvedeného je zřejmé, že platební výměr stanovující

jinou daň, než byla daň uvedená žalobkyní v daňovém přiznání, byl dostatečně odůvodněn a obsahoval shodné důvody, jaké byly uvedeny ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 13. 2. 2018. Důvody pro zajištění daně uvedené v zajišťovacím příkazu a důvody pro následné vyměřené daně uvedené v platebním výměru se liší, neboť zajišťovací příkaz je svým charakterem rozhodnutím předstižným, které ze své podstaty nemůže reflektovat následný průběh postupu k odstranění pochybností ani předjímat jaký způsob spolupráce se správcem daně daňový subjekt zvolí. Částka uvedená v zajišťovacím příkazu je pouze kvalifikovaným odhadem budoucího stanovení daně.

38. Ani další námitku žalobkyně, že správce daně odůvodnil platební výměr zástupnými důvody a ve skutečnosti se měl zabývat otázkou, zda předmětné zdanitelné plnění bylo zatíženo podvodným jednáním, o kterém žalobkyně věděla či vědět měla a mohla, nepovažuje soud za důvodnou. Jak již bylo uvedeno shora, Nejvyšší správní soud v návaznosti na judikaturu Soudního dvora Evropské unie setrvale judikuje, že prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, a že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího či podvodného jednání. V daném případě však žalobkyně neprokázala ani formální podmínky nároku na odpočet daně, tj. existenci daňového dokladu ve smyslu § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, bylo tedy na místě, že se správce daně dále nezabýval hmotněprávními podmínkami nároku na odpočet daně dle § 72 zákona o DPH, ani případným podvodným jednáním žalobkyně a souvisejícím vědomostním testem.
39. K námitce porušení základních zásad správy daní soud uvádí, že z napadeného rozhodnutí vyplývá jednoznačný závěr žalovaného, že správce daně neporušil žádné ustanovení daňového řádu, a tedy ani zásady správy daní uvedené v odvolání.
40. Namítá-li žalobkyně v žalobě porušení zásady správního uvážení, lze jen stručně zopakovat, že správce daně a žalovaný neodepřeli žalobkyni nárok na odpočet daně pro podezření z daňového podvodu a zasažení přijatého plnění od shora zmiňovaného dodavatele podvodem na DPH, o kterém žalobkyně věděla nebo alespoň vědět měla a mohla, ale z důvodu nesplnění dokladové povinnosti a neunesení důkazního břemene žalobkyní. Tyto úvahy správce daně a žalovaného byly obsaženy ve sdělení o výsledcích postupu k odstranění pochybností, v platebním výměru i v žalobou napadeném rozhodnutí a byly podloženy spisovým materiálem. Obsah spisu podle názoru soudu nenásvědčuje tomu, že by správce daně jednal s žalobkyní předpojatě a automaticky ji považoval za nesolventního podvodného podnikatele.
41. Ve shodě s žalovaným soud konstatuje, že zásadu přiměřenosti a zdrženlivosti ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu je třeba vykládat tak, že pokud za určitého skutkového a právního stavu existuje možnost volby prostředků při vyžadování plnění povinností při správě daní, postupuje správce daně tak, aby šetřil zájmy daňového subjektu a zároveň ještě dosáhl naplnění cíle správy daní. Skutečnost, že správce daně při posuzování podmínek pro nárok na odpočet daně neposuzoval rovněž, „zda stát mohl učinit všechna opatření, aby vzniku podvodu na DPH zabránil“, nemohla z tohoto pohledu představovat porušení zásady přiměřenosti ve smyslu zmíněného ustanovení. Požadavek žalobkyně, aby správce daně v rámci „spravedlivého rozložení rizika mezi správcem daně a žalobkyní“ zkoumal, „zda stát mohl učinit všechna opatření, aby vzniku podvodu na DPH zabránil“, nemá

v ničem oporu. Při posuzování oprávněnosti nároku na odpočet daně správce daně zkoumá ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie i Nejvyššího správního soudu existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění nárok na odpočet odepře, prokáže-li, že o daňovém podvodu osoba povinná k dani věděla nebo alespoň vědět mohla a měla. V takovém případě pak není na uvážení správce daně, zda k odepření nároku na odpočet daně přistoupí či nikoli z důvodu upřednostnění soukromých zájmů, o jejichž vážení oproti zájmům veřejným obecně jde při aplikaci zásady proporcionality. Je však třeba znovu zdůraznit, že z judikatury Soudního dvora Evropské unie i NSS jasně vyplývá, že nejprve se zkoumá, zda byly splněny hmotněprávní a procesní podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně, soud proto opakuje, že nejsou-li tyto jako v případě žalobkyně splněny, jsou jakékoliv další úvahy o případném podvodném jednání irrelevantní.

42. K námitce, že správce daně porušil zásadu předvídatelnosti a legitimního očekávání, soud předně uvádí, že mu není zřejmé, jaký předchozí postup správce daně, který by mohl vyvolat legitimní očekávání uznání nároku na odpočet daně, má žalobkyně na mysli. Pokud tím snad žalobkyně míní, že v předchozích zdaňovacích obdobích byl nárok na odpočet daně správcem daně v souvislosti s obdobnými přijatými zdanitelnými plněními uznán, neznamená to, že by nemohla být daňová tvrzení žalobkyně za jiná zdaňovací období podrobena prověření a v případě, že správce daně shledá důvody pro odepření nároku na odpočet, by tak nemohl učinit. Podle názoru soudu správce daně v průběhu postupu k odstranění pochybností žalobkyni vysvětlil, z čeho a na základě jakých důkazů dovodil, že žalobkyně za dané důkazní situace nesplní podmínky pro nárok na odpočet daně, čímž jí dal dostatečný prostor předložit nebo označit další důkazní prostředky, které by zjištění správce daně vyvrátily.

VI. Závěr a náklady řízení

43. Žalobu s odkazem na shora uvedenou argumentaci shledal soud nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
44. Ve věci soud rozhodoval, aniž nařídil ústní jednání, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., za výslovného souhlasu žalobkyně a presumovaného souhlasu žalovaného. Obsahem správního spisu soud ve správním soudnictví dokazování neprovádí.
45. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, ostatně mu ani žádné náklady nad rámec běžné činnosti správního orgánu nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec 16. ledna 2020

Mgr. Lucie Trejbalová, v. r.
předsedkyně senátu